

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: NATIO AGENCY s.r.o.**, se sídlem Heinrichova 16, Brno, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2007, č. j. 17879/07-1200-701858 a č. j. 17881/07-1200-701858, ve věci dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2009, č. j. 30 Ca 330/2007 – 132,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 9. 2009, č. j. 30 Ca 330/2007 – 132, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 26. 10. 2007, č. j. 17879/07-1200-

701858 a č. j. 17881/07-1200-701858. Prvně uvedeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí o odvolání, které vydal Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) dne 21. 2. 2007, č. j. 52816/07/288915/4135, kterým byla stěžovateli změněna dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 z částky 561 100 Kč na částku 528 550 Kč, a tím částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 6. 10. 2006, č. j. 227705/06/288915/4135, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Druhým rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí o odvolání, které vydal správce daně dne 21. 2. 2007, č. j. 53360/07/288915/4135, kterým byla stěžovateli změněna dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 z částky 1 385 080 Kč na částku 1 356 250 Kč, a tím částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 6. 10. 2006, č. j. 227708/06/288915/4135, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Vzhledem ke skutečnosti, že se jednalo o věci, které spolu souvisí, rozhodl krajský soud nejdříve usnesením ze dne 23. 5. 2008, č. j. 30 Ca 330/2007 – 84, o jejich spojení a poté žaloby zamítl. Po přezkoumání rozhodnutí žalovaného dospěl totiž k závěru, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelných výdajů, neboť faktury, které v daňovém řízení předložil a na nichž jako dodavatel figurovala společnost K. M. Expo s. r. o., jako důkazy o faktickém uskutečnění výdajů neobstály, jelikož byly zpochybněny výpověďmi svědků jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. pana K. a paní Š. Rovněž výpověď svědka P. neprokázala uskutečněná zdanitelná plnění. Tvrzení svědkyně E., že docházelo k obchodním kontaktům mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o., neprokazuje skutečné vynaložení daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném v předmětných zdaňovacích obdobích (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které byly předmětem výše uvedených faktur. Jako důkaz neobstálo ani její čestné prohlášení, neboť pravdivost tohoto dokumentu sama během své výpovědi zpochybnila. Podle krajského soudu správce daně dostál své povinnosti dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a bylo pouze na stěžovateli, aby prokázal skutečnost vynaložení předmětných nákladů. Krajský soud poznamenal, že ve chvíli, kdy byly zpochybněny daňové doklady (předmětné faktury údajně vydané společností K. M. Expo s. r. o.), měl stěžovatel možnost svá tvrzení osvědčit jinými důkazními prostředky než doložením účetních dokladů. Krajský soud se však ztotožnil s názorem žalovaného, že se toto stěžovateli nepodařilo, neboť faktické uskutečnění zdanitelného plnění nemohlo být prokázáno následně stěžovatelem navrhovanými důkazy, tj. navazujícími odběratelskými fakturami, k nim se vztahujícími listinnými důkazy, případně svědeckými výpověďmi jednotlivých odběratelů stěžovatele apod. Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěry žalovaného, který odmítl provést výpověď Mgr. Ch.

z důvodu, že tento byl jednatelem stěžovatele, a proto nebyl po celou dobu řízení osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Soud se ztotožnil s takovým postupem rovněž v případě Ing. M., neboť ten také nebyl v podstatné části průběhu daňového řízení osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) téhož zákona a jeho stanovisko k projednávané věci bylo dostatečně zřejmé z jednání stěžovatele jako daňového subjektu v průběhu daňového řízení.

Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení stěžovatel shledává především v nesprávném posouzení jím předložených důkazních materiálů (faktury od dodavatele K. M. Expo s. r. o., doklady o úhradě materiálu a služeb vztahující se k příslušným přijatým fakturám, související vydané odběratelské faktury, doklady o platbách odběratelů, stejně jako materiály potvrzující uskutečnění plnění pro odběratele – fotografie, smlouvy, grafické návrhy apod.), které dle stěžovatele prokazují jak nákup zboží a služeb, tak jejich úhradu a další využití tohoto zboží a služeb, resp. jejich prodej a dodání dalším osobám – odběratelům stěžovatele, tj. skutečně vynaložené náklady. Správce daně, žalovaný ani krajský soud však žádný z těchto důkazů nepovažovaly za věrohodně prokazující, že stěžovatelem tvrzené výdaje na pořízení zboží a služeb od dodavatele K. M. Expo s. r. o. byly skutečně vynaloženy a že prokázání realizace zakázek pro odběratele stěžovatele nijak neprokazuje, že došlo k faktickému plnění dle rozporovaných dodavatelských faktur od společnosti K. M. Expo s. r. o., a nelze tak ani prokázat výši částek zaúčtovaných do daňově účinných nákladů předmětného zdaňovacího období. S těmito závěry stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že uskutečnění zdanitelného plnění dostatečným způsobem dokládají výše uvedené důkazní materiály. Stěžovatel zdůrazňuje, že prokazované plnění od K. M. Expo s. r. o. a plnění pro jeho odběratele na sebe plně navazují a nutně z celého řetězce odběratelsko – dodavatelských vztahů vyplývá, že správci daně rozporovaná zdanitelná plnění musela být uskutečněna a rozporované výdaje musely být vynaloženy. Vzhledem k tomu, že správce daně ani žalovaný předmětná tvrzení vůbec při svém rozhodování nezhodnotily, nezhodnotily tak ani skutkový stav a všechny shromážděné podklady v souladu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a především v souladu se zásadami formální logiky.

Stěžovatel dále namítá, že v průběhu daňové kontroly byl pouze neurčitým způsobem ze strany správce daně žádán o prokázání dalších skutečností, že obchodní transakce mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o. na základě

jejich Smlouvy o reklamě ze dne 16. 2. 2002 a navazujících daňových dokladů a dalších materiálů skutečně proběhly, aniž by byl správce daně schopen blíže a srozumitelně specifikovat, jaké důkazní prostředky po stěžovateli žádá. Dle stěžovatele má přitom správce daně povinnost daňový subjekt o splnění důkazní povinnosti požádat či ho ke splnění této důkazní povinnosti prostřednictvím určité a srozumitelné výzvy vyzvat, aby potom mohl objektivně posoudit, zda daňový subjekt důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků unesl či neunesl. Této své povinnosti v daném případě správce daně nedostál, čímž bylo porušeno stěžovatelovo právo vyplývající z § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Navzdory tomu má stěžovatel za to, že vynaložené výdaje řádně prokázal. V této souvislosti podotýká, že správce daně uskutečnění plnění z vynaložených nákladů pro odběratele nezpochybňuje, zpochybňuje pouze vynaložené výdaje. Podle stěžovatele tak dochází k paradoxní situaci, kdy na jedné straně podle správních orgánů de facto existuje plnění stěžovatelem získané a na druhé straně stěžovatel toto „neexistující“ plnění poskytuje dále svým odběratelům. Stěžovatel upozorňuje, že na základě závěrů správních orgánů potom sice nemůže o výdaje jím vynaložené (které mu však dle tvrzení správních orgánů nevznikly, neboť nebylo prokázáno jejich uskutečnění) snížit svůj daňový základ, nicméně na straně druhé je povinen odvádět daň ze zisku, k jehož dosažení byly využity materiály, jejichž pořízení je však rozporováno. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 56, z něhož mimo jiné vyplývá, že *„uzná-li stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení*“. V takovém případě má stěžovatel za to, že musí být zjištěno, jaké by byly obvyklé náklady na pořízení stěžovatelem deklarovaných služeb a materiálů, neboť s ohledem na výše uvedené je nepochybné, že tyto musely být pořízeny. K prokázání objektivně minimálně nutných výdajů je dle stěžovatele možné vypracovat i znalecký posudek.

Vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, stěžovatel spatřuje v tom, že správce daně odmítl provést výslech stěžovatelem navržených svědků – Ing. M. (bývalého jednatele stěžovatele) a Mgr. Ch. (jednatel), neboť se jednalo o osoby jednající za stěžovatele jako za daňový subjekt, a proto nemohou být jako svědci v daňovém řízení vyslechnuti, přičemž dále uvedl, že provedení požadovaných výslechů by nemohlo závěr o zamítnutí odvolání zvrátit. Stěžovatel má však za to, že ze zákona nic takového nevyplývá a že podle dostupné judikatury nemůže správní orgán provedení důkazů odmítnout s tím, že od nich nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti. V neprovedení těchto výslechů spatřuje porušení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. opomenutí provedení důkazů. Porušení výše uvedeného ustanovení shledává stěžovatel rovněž v neprovedení dalších navržených

důkazů, především výslechů odběratelů stěžovatele, přičemž stěžovatel tvrdí, že právě těmito výslechy mohl prokázat, že následně poskytl třetím osobám služby, které byly před tím v jeho prospěch uskutečněny. Má za to, že až potom by správní orgány dospěly k úplnému zjištění skutkového stavu, přičemž teprve za situace, že by správce daně zjistil, že plnění poskytnuté žalobcem jeho odběratelům nekoresponduje s plněním, které bylo předtím uskutečněno pro něj, mohl učinit závěr o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. V souvislosti s právě uvedeným stěžovatel odkázal na judikaturu správních soudů (rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998, č. j. 10 Ca 72/98 - 20, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73) a Ústavního soudu (nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, a nález ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).

Stěžovatel dále upozorňuje na to, že správce daně porušil § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků rovněž z důvodu, že vůbec nevzal v úvahu stěžovatelem doložené doklady o úhradě rozporovaných faktur, resp. výpisy z bankovních účtů, ačkoliv je měl v rámci správního řízení k dispozici. Cena za přijatá plnění od dodavatele K. M. Expo s. r. o. byla totiž hrazena v hotovosti proti přijatým dokladům o úhradě. Stěžovatel podotýká, že příslušné částky byly obecně vybírány před úhradou pořizovaného plnění v bance a výpisy z účtů tak korespondují s doklady o provedených úhradách. Z uvedeného vyplývá, že výdaje byly skutečně vynaloženy a stěžovateli tak vznikl nárok na snížení daňového základu.

V další části kasační stížnosti podotýká, že správní orgány se při rozhodování neřídily zásadou volného hodnocení důkazů a nesprávně posoudily některé výpovědi vyslechnutých svědků. Stěžovatel tvrdí, že přestože všechny vyslechnuté osoby odmítají, že by kdy se stěžovatelem za společnost K. M. Expo s. r. o. uzavíraly obchody a vystavovaly faktury, z výpovědi pana P. a paní E. však vyplývá, že k obchodování v oblasti reklamy a propagace mezi společností K. M. Expo s. r. o. a stěžovatelem docházelo. Stěžovatel má za to, že pouhé výpovědi svědků – jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o., že nikdy stěžovateli nevystavili faktury, nemohou vedle důkazů doložených stěžovatelem a závěrů vyplývajících z výpovědi paní E. a pana P. obstát. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Naopak trvá na tom, že zpochybňované obchodní případy byly uskutečněny, což stěžovatel doložil výše uvedenými fakturami a dalšími listinami, přičemž odkazuje na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2006, č. j. 11 Ca 224/2006-92, ze kterého vyplývá, že lze za „*obvyklé podklady pro prokázání existence obchodních vztahů mezi podnikateli považovat předložení dokladů o přijetí zdanitelného plnění, tedy faktur, dokladů o zaplacení části zboží, skladových karet a dokladů o využití dodaného materiálu*“.

Stěžovatel uvádí, že je patrno, že jedinými osobami, které popírají jakékoli uskutečnění obchodů, jsou pouze jednatelé společnosti K. M. Expo s. r. o., přičemž

upozorňuje na skutečnost, že tato společnost nevede žádné účetnictví, přestože je registrovaná jako plátce daně z přidané hodnoty, a stěžovatel má za to, že společnost K. M. Expo s. r. o. má výše uvedeným tvrzením zájem se vyhnout své daňové povinnosti. Stěžovatel je přesvědčen, že tyto skutečnosti měly být rovněž správcem daně zkoumány. Vzhledem k tomu, že tomu tak nebylo, došlo tak k porušení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť tak správce daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.

V návaznosti na právě uvedené stěžovatel dodává, že fiskální nekázeň společnosti K. M. Expo s. r. o. nemůže jít k jeho tíži. Upozorňuje na judikaturu správních soudů, z níž vyplývá, že daňovým subjektům nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesly důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Navíc výpovědi jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. pana K. a paní Š. byly velmi neurčité a svědek K. dokonce svou výpověď v rámci řízení pozměnil, přičemž stěžovatel upozorňuje na zjevnou snahu obou těchto osob přesunout daňovou povinnost na jiný subjekt. Pokračuje, že správce daně pravdivost tvrzení těchto svědků ani skutečnost, že k uskutečnění zpochybňovaných plnění nikdy nedošlo, nijak neprokázal, přičemž pouhé výpovědi jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. nelze považovat za dostatečné prokázání toho, že stěžovatel výdaje v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuskutečnil. Ve světle výše uvedeného navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, které uvedl v napadeném rozhodnutí. Zdůrazňuje, že pokud stěžovatel zúčtuje předmětné částky na základě uvedených dodavatelských faktur do daňově účinných nákladů, tj. s ovlivněním výše základu daně, vstupuje tak do roviny práva veřejného a je povinen podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tuto povinnost faktického uskutečnění předmětného plnění potom nelze přenášet na správce daně. Samotná existence předmětných dodavatelských faktur a dokladů o jejich úhradě, zálohových faktur, Smlouvy o reklamě ze dne 1. 6. 2002, předložené k dodavatelské faktuře č. 20020923, sama o sobě nijak neprokazuje, že se předmětná plnění dle předložených dodavatelských faktur fakticky uskutečnila. Faktické uskutečnění předmětného plnění neprokazují ani předložené písemnosti související s odběratelskou fakturací. Skutečnost faktického plnění z odběratelských smluv není předmětem daného řízení a navíc na základě těchto odběratelských faktur nelze nijak prokázat ani faktické plnění z dodavatelských smluv údajně uzavřených se společností K. M. Expo s. r. o., ani výši částek zúčtovaných do daňově účinných nákladů předmětného zdaňovacího období. Žalovaný trvá na tom, že tyto dodavatelské smlouvy nemohou být důkazem v dané věci. Dále uvádí, že byli vyslechnuti všichni stěžovatelem navrhovaní svědci, přičemž jejich výslechy neprokázaly, že by došlo k faktickému

plnění z deklarovaných dodavatelských smluv se společností K. M. Expo s. r. o. Rovněž stěžovatelem navrhovaný výslech paní E. zcela vyloučil, že by tato osoba v předmětných obchodních případech jednala za společnost K. M. Expo s. r. o., jak tvrdil stěžovatel. Navíc nepovažuje výpověď paní E. o jejím svědectví při nějakých platbách a zakázkách mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o. za věrohodně prokazující faktické uskutečnění předmětného daňového plnění. V souvislosti s tvrzeními stěžovatele o tom, kdo za společnost K. M. Expo s. r. o. měl v předmětných obchodních případech jednat, poukazuje žalovaný na značně rozporuplná tvrzení stěžovatele. Rovněž svědecká výpověď pana E. a paní Š. zcela vyvrací jakékoli faktické plnění odpovídající stěžovatelem předloženým dodavatelským fakturám, přičemž jednatelka Š. zpochybnila razítko společnosti i svůj podpis na předmětných fakturách. Žalovaný upozorňuje na skutečnost, že výslechy předmětných osob byly provedeny na základě návrhu stěžovatele a že pokud jimi nelze osvědčit jeho tvrzení, svědčí to o důkazní nouzi stěžovatele v předmětné věci. K návrhům výslechu jednatelů stěžovatele se již žalovaný vyjádřil ve svých dříve vydaných rozhodnutích ve věci, na něž odkazuje. Žalovaný tak trvá na tom, že se stěžovateli nepodařilo ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů řádně vynaložení daňově účinných nákladů prokázat, ačkoliv byl řádně vyzván a měl možnost tak učinit. Naopak má za to, že správce daně vyvrátil skutečnosti uvedené na stěžovatelem předložených dokladech majících předmětné faktické plnění prokázat, a dostál tak své povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. K námitce o neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy žalovaný uvedl, že je nedůvodná a navíc nebyla uplatněna ani v rámci daňového řízení ani před krajským soudem. Vyzval Nejvyšší správní soud, aby na základě této skutečnosti k předmětné námitce ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédl a dále, aby s ohledem na výše uvedené kasační stížnost zamítl.

Ze správního a soudního spisu je patrno, že dne 1. 10. 2004 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla kontrola daní z příjmů právnické osoby za zdaňovací období od 28. 2. – 31. 12. 2001, za zdaňovací období roku 2002 a 2003 a daň silniční za táž zdaňovací období. Při kontrole správce daně zjistil, že stěžovatel zúčtoval daňově uznatelné náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž však neprokázal uskutečnění faktického plnění z těchto nákladů vyplývajících. Jednalo se o nákup zboží a služeb od společnosti K. M. Expo s. r. o. Kontrola byla ukončena dne 12. 9. 2006 a na jejím základě byla vydána zpráva o provedené daňové kontrole. Závěry v ní uvedené vedly správce daně mimo jiné k vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 6. 10. 2006, tj. dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, č. j. 227705/06/288915/4135, kterým byla stěžovateli doměřena daň ve výši 561 100 Kč, a dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, č. j. 227708/06/288915/4135, kterým byla stěžovateli doměřena daň ve výši 1 385 080 Kč, neboť správce daně na základě svých zjištění v souladu s § 23 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů zvýšil původní základ daně, když neuznal stěžovatelem odečtené předmětné náklady vynaložené na základě zpochybněných

faktur. Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, kterým správce daně částečně vyhověl a vydal ve věci prvně zmíněného dodatečného platebního výměru rozhodnutí ze dne 21. 2. 2007, č. j. 52816/07/288915/4135, kterým původně dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 528 550 Kč, a ve věci na druhém místě zmíněného dodatečného platebního výměru rozhodnutí z téhož dne, č. j. 53360/07/288915/4135, kterým původně dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 1 356 250 Kč. Stěžovatel podal proti oběma rozhodnutím odvolání totožného obsahu, ve kterých především tvrdil, že se správce daně zcela nedostatečným způsobem vypořádal s navrženými důkazy a tak nesprávně vyhodnotil skutkovou podstatu věci. V rozporu se závěrem správce daně měl stěžovatel za to, že se mu podařilo unést důkazní břemeno ohledně zpochybňovaného faktického plnění z předmětných daňově účinných nákladů. Upozornil na skutečnost, že správce daně správně v případě povinnosti dotýkající se daně z přidané hodnoty rozhodl v totožném účetním případě o skutkovém stavu opačně. Navíc na rozdíl od daného případu opakovaně předvolal svědka K. Stěžovatel v této souvislosti poznamenává, že by rozhodovací praxe správce daně měla být co nejjednotnější. Na závěr uvedl důkazy, na jejichž provedení trval. Odvolání stěžovatel doplnil podáními ze dne 23. 4. 2007 a ze dne 1. 6. 2007, přičemž uvedl, že z uskutečněného výslechu svědka K. ze dne 11. 4. 2007 vyplynulo, že se veškeré účetní případy, které správce daně rozporoval, uskutečnily prostřednictvím paní E., neboť svědek K. potvrdil pravost podpisu na plné moci jí udělené. Svědkyně E. pak ve své výpovědi potvrdila, že mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o. k obchodování docházelo a rovněž uvedla několik společností, s nimiž měl stěžovatel odběratelské smlouvy na materiály (reklamní a grafické) dodané od společnosti K. M. Expo s. r. o. Za společnost K. M. Expo s. r. o. měla v té době jednat paní Š., případně zplnomocněný zástupce pan P., jehož výslech stěžovatel navrhl. Stěžovatel upozornil v odvolání rovněž na to, že pokud se v některých výpovědích svědků objevují rozpory, má za to, že ty mohly vzniknout z obavy z dodatečného vyměření daňové povinnosti na straně společnosti K. M. Expo s. r. o. Stěžovatel dále uvedl, že není povinen zjišťovat a dokázat správci daně skutečnost, kdo faktury za společnost K. M. Expo s. r. o. vystavil, stejně tak není pro věc podstatné, kde se nachází účetnictví společnosti K. M. Expo s. r. o., kdo a jak jej vedl. Následně stěžovatel upozorňuje na postup správce daně v s ním vedeném obdobném případě, kdy se jednalo o prokázání uskutečněných zdanitelných plnění zpochybňovaných společností Natio s. r. o., která stejně jako K. M. Expo s. r. o. tvrdila, že se stěžovatelem nikdy nespolupracovala, avšak správce daně stěžovateli vyhověl na základě dodaných daňových dokladů, z nichž ovšem rovněž nebylo seznatelné, kdo je vystavil. Své odvolání stěžovatel dále doplnil podáním ze dne 26. 9. 2007. Uvedl, že není dostatečným zdůvodněním závěrů správce daně, pokud se jeho závěry opírají pouze o výpovědi bývalého a současného jednatele společnosti K. M. Expo s. r. o. (pana K. a paní Š.), navzdory tomu, že jejich tvrzení vyvrací velké množství stěžovatelem navržených důkazů. Ve vztahu k výpovědi pana K. stěžovatel podotýká, že jde o výpověď velmi neurčitou, svědek si na žádnou skutečnost nepamatuje přesně a svou

výpověď dokonce při opakovaném výslechu pozměnil. Ve vztahu k výpovědi paní Š. uvedl, že svědkyně na opakovaná předvolání k jednání v roce 2007 nereagovala, předvolání nepřebírala a ta jí nebylo možno na žádnou adresu doručit. Proto nebylo možno její opakovaný výslech provést. K prvnímu výslechu byla předvedena policií. Stěžovatel tak poukázal na nevěrohodnost svědkyně. Dále podotkl, že výpovědi těchto dvou svědků jsou zcela v rozporu s výpovědí paní E., která naopak potvrdila konstantní tvrzení stěžovatele o tom, že stěžovatel a společnost K. M. Expo s. r. o. spolu po celou dobu obchodně spolupracovaly, a že za paní Š. na základě plné moci jednal pan P., který toto popírá. Věrohodnost tvrzení o jeho zastupování na základě plné moci stěžovatel dokládá kopií Protokolu o ústním jednání z Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 23. 11. 2005, č. j. 39745/05294930. Dle stěžovatele svědek P. ve své výpovědi uvedl, že je mu známo, že mezi oběma společnostmi k obchodní spolupráci v oblasti grafických návrhů a potisků, pronájmu reklamních ploch apod. docházelo, což potvrzuje svědectví paní E. i tvrzení stěžovatele. Na podporu svých tvrzení navrhl provedení důkazů – výslech odběratelů stěžovatele, neboť plnění pro odběratele navazovala na uskutečněná zdanitelná plnění poskytnutá ze strany společnosti K. M. Expo s. r. o. Stěžovatel pro podporu svých tvrzení navrhl rovněž výslech svých jednatelů Ing. M. a Mgr. Ch.

Žalovaný odvolání stěžovatele v obou případech zamítl. O odvolání proti rozhodnutí ze dne 21. 2. 2007, č. j. 52816/07/288915/4135, rozhodl v rozhodnutí ze dne 26. 10. 2007, č. j. 17879-1200-701858. O odvolání proti rozhodnutí ze dne 21. 2. 2007, č. j. 53360/07/288915/4135, rozhodl v rozhodnutí ze dne 26. 10. 2007, č. j. 17881-1200-701858. Žalovaný v rozhodnutích uvedl, že stěžovatel byl povinen v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat daňovou účinnost jím zúčtovaných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž uvedl, že samotná existence dodavatelských faktur, dokladů o jejich úhradě, zálohových faktur, Smlouvy o reklamě ze dne 1. 6. 2002, předložené k dodavatelské faktuře č. 20020923, sama o sobě neprokazuje, že se předmětná plnění dle předložených dodavatelských faktur fakticky uskutečnila, když jeho uskutečnění bylo údajným dodavatelem - společností K. M. Expo s. r. o. jednoznačně vyvráceno. Žalovaný v této souvislosti dále uvedl, že fakticky uskutečněné plnění nemohou dokládat ani odběratelské faktury a další s odběratelskou aktivitou spojené důkazní návrhy, neboť skutečnost, že stěžovatel realizoval uvedené odběratelské zakázky, neprokazuje, že došlo k faktickému plnění dle předmětných dodavatelských faktur od dodavatele K. M. Expo s. r. o., a to v rozsahu a cenách uvedených na dodavatelských fakturách. Plnění z odběratelských faktur není předmětem dané věci a nemůže být v dané věci důkazem. Důkazy výslechem navrhovaných svědků pana K., paní Š., paní E. a pana P. byly procesně řádně provedeny. Svědek K., jako oprávněný jednat za společnost K. M. Expo s. r. o. v době od 19. 2. 2000 do 19. 6. 2003 (jednatel), jednoznačně popřel poskytnutí plnění dle předmětných dodavatelských faktur. Rovněž svědkyně Š., jednatelka společnosti K. M. Expo s. r. o. od 19. 6. 2003 do současnosti, v roce 2002 nebyla oprávněná za společnost jednat

a ve vztahu ke zdaňovacímu období 2003 popřela poskytnutí plnění dle předložených dodavatelských faktur. Ve vztahu ke stěžovatelem předloženým důkazům (čestné prohlášení paní E., její výpověď, trestní oznámení pana K. a plná moc udělená panem K. paní E.) v souvislosti s výpovědí paní E. žalovaný konstatoval, že předložené čestné prohlášení nelze osvědčit jako důkaz prokazující faktické plnění dle předložených dodavatelských faktur. Sama svědkyně popřela, že by jí kdy jednatelé společnosti K. M. Expo s. r. o. udělili plnou moc v souladu s § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Ve výpovědi uvedla, že za společnost K. M. Expo s. r. o. nikdy nejednala ani neuzavírala žádné obchody. Na otázku, zda byla někdy svědkem předávání zboží či peněz za zboží mezi K. M. Expo s. r. o. a stěžovatelem, odpověděla, že byla svědkem nějakých plateb, zakázek, ale nemůže potvrdit, o jaké částky a jakou zakázku se jednalo. Pouze potvrdila, že společnost K. M. Expo s. r. o. a stěžovatel i po jejím odchodu ze společnosti obchodovali. Žalovaný k tomu uvedl, že skutečnosti, které paní E. sdělila, jsou tak v přímém rozporu s tvrzením stěžovatele, že paní E. ve všech obchodních případech jednala za společnost K. M. Expo s. r. o., a tím popřela stěžovatelem tvrzenou souvislost s poskytnutím plnění dle předmětných dodavatelských faktur. Navíc upozornil na měnící se argumentaci stěžovatele ve vztahu k obchodní aktivitě paní E. v předmětných obchodních případech. Žalovaný opakovaně vyslechl svědka K, který potvrdil svá tvrzení z předchozí výpovědi, když znovu popřel poskytnutí plnění dle předmětných dodavatelských faktur. K výše uvedené plné moci, kterou měl udělit paní E., svědek sdělil, že uvedenou plnou moc nepoznává, nemůže si na ni vzpomenout, přičemž z jeho výpovědi nebylo lze dovodit, že by paní E. měla oprávnění v letech 2002 a 2003 jednat za společnost K. M. Expo s. r. o. Žalovaný uvedl, že předmětná předložená plná moc sama o sobě nijak neprokazuje, že se předmětná zpochybňovaná plnění dle dodavatelských faktur fakticky uskutečnila. Ani zmiňované trestní oznámení neprokazuje, že se předmětná plnění fakticky uskutečnila. Z výslechu pana P. vyplynulo, že ani on nikdy za firmu K. M. Expo s. r. o. se stěžovatelem neobchodoval a k zastupování byl jednatelkou Š. pověřen pouze pro jednání za společnost R. A. Agency, z čehož nelze dovodit skutečnost, že by pan P. zastupoval K. M. Expo s. r. o., ani faktické uskutečnění předmětných plnění. Žalovaný tak dospěl k závěru, že stěžovatel nepředložil žádné věrohodné důkazy prokazující faktické uskutečnění zdanitelných plnění, na čemž nemůže nic změnit ani jeho námitka rozporující věrohodnost svědků K., Š. a P., kteří byli předvoláni na stěžovatelův návrh. K námitce stěžovatele, že nebyl proveden výslech jednatelů stěžovatele Mgr. Ch. a Ing. M., uvedl, že v řízení, ve kterém konkrétní fyzická osoba - statutární orgán právnické osoby - vystupuje v pozici daňového subjektu, tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí ve smyslu § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků – osoby rozdílné od daňového subjektu – svědka. Ustanovení § 8 odst. 1 téhož zákona zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že pan M. i pan Ch byli jednateli stěžovatele v předmětných zdaňovacích obdobích, měl žalovaný ve světle výše uvedeného za to, že provedení jejich výslechu je nedůvodné. Provedení výslechu pana M., bývalého

jednatele, by nemohlo nijak zvrátit závěr uvedený výše, neboť tento vychází z projevené vůle stěžovatele.

Proti rozhodnutím žalovaného podal stěžovatel žaloby. V žalobách stěžovatel uplatnil námitky totožné s námitkami uvedenými v kasační stížnosti, kromě v kasační stížnosti doplněné námitky o neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy správce daně k prokázání skutečností stěžovatelem v rámci předmětného daňového řízení. Žalobu doplnil podáními ze dne 30. 6. 2008 a 27. 10. 2008 a 30. 1. 2009, ve kterých doplnil žalobu odkazy na dle stěžovatele relevantní judikaturu. Navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud žalobám nevyhověl.

Dříve než Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí s ohledem na kasační důvody stěžovatelem vymezené jako důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., přezkoumal zdejší soud rozhodnutí krajského soudu ve smyslu § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. Z citovaného ustanovení vyplývá, že Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti; to však neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud při přezkumu totiž zjistil, že stěžovatel v žalobě uplatnil námitku týkající se dalšího důkazního prostředku majícího prokázat úhrady předmětných dodavatelských faktur, tj. výpisy z bankovních účtů, kterou ve stejném znění uplatnil v kasační stížnosti, se kterou se ovšem krajský soud nevypořádal. Tuto žalobní námitku stěžovatel uplatnil řádně, neboť dostatečným způsobem konkretizoval, čeho se touto námitkou domáhá. Opomenul-li zcela krajský soud takto uplatněnou námitku, nezbývá než konstatovat, že se tím dopustil závažného pochybení. Pokud totiž krajský soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami, potom se nelze ze strany kasačního soudu zabývat hmotněprávní argumentací, neboť přezkoumávané rozhodnutí za takového stavu věci nemůže obstát ani po formální stránce. Tento závěr byl již mnohokrát zopakován při rozhodovací činnosti Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, podle jejichž ustálené judikatury platí, že opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] (k tomu srovnej nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, dostupný na www.nalus.cz, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, případně rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Zdejší soud dále zjistil, že krajský soud se řádně nevypořádal ani s námitkou stěžovatele, ve které namítal, že byla porušena jeho práva, když žalovaný neprovedl jím navržený důkaz – výslech svědka Ing. M. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že Ing. M. „také nebyl v podstatné části průběhu daňového řízení osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. b) d. ř. (zákona o správě daní a poplatků – pozn. Nejvyššího správního soudu) a jeho stanovisko k projednávané věci bylo dostatečně zřejmé z jednání žalobce jako daňového subjektu v průběhu daňového řízení". Zdejší soud má za to, že takové zdůvodnění je bez dalšího zcela nesrozumitelné a nelze ho považovat za řádné odůvodnění stěžovatelem uplatněné námitky. Nejvyšší správní soud konstatuje, že není dostatečně a srozumitelně vysvětlené, proč by výslech Ing. M. jako výslech svědecký nebylo třeba provést, ačkoliv Ing. M. nebyl po celou dobu řízení v pozici statutárního orgánu stěžovatele. Za takového stavu věci je nutno konstatovat, že má-li jakékoli rozhodnutí krajského soudu projít testem přezkoumatelnosti, je třeba, aby se ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jednalo o rozhodnutí srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. Chybí-li v rozhodnutí srozumitelné odůvodnění týkající se řádně uplatněné námitky, jedná se ze strany krajského soudu o pochybení, které způsobilo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Ve světle právě předestřeného bylo již mnohokrát zdejším soudem rozhodnuto, přičemž za všechna rozhodnutí lze citovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, dle něhož „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.*" Tento názor je rovněž v souladu s ustálenou judikaturou Ústavního soudu, podle které „*z hlediska stanoveného postupu (čl. 36 odst. 1 Listiny) je požadavek řádného a vyčerpávajícího zdůvodnění rozhodnutí orgánů veřejné moci jednou ze základních podmínek ústavně souladného rozhodnutí*" (viz nález Ústavního soudu ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, publikovaný jako N 17/17 SbNU 121; či nález téhož soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, publikovaný jako N 127/23 SbNU 227). Předmětný soud rovněž opakovaně judikoval, že absence řádného odůvodnění v napadeném rozhodnutí může vést k jeho zrušení Ústavním soudem, neboť nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (srov. například nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publikovaný jako N 85/8 SbNU 287; či nález téhož soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, publikovaný jako N 155/35 SbNU 147). To platí zejména tehdy, když se nedostatky odůvodnění týkají možného porušení základního práva nebo ústavního principu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, publikovaný jako N 155/35 SbNU 147). Nejvyšší správní

soud tak nemá pochyb o tom, že napadené rozhodnutí trpí z obou výše uvedených důvodů nepřezkoumatelností podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž za takové situace je pojmově vyloučen věcný přezkum těchto námitek kasačním soudem (k tomu srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 9 Azs 199/2007 – 38, www.nssoud.cz). Kasační stížnost proto považuje za částečně důvodnou.

Tato skutečnost však zdejšímu soudu nebrání vypořádat ostatní námitky od výše uvedených námitek oddělitelných. Podle judikatury zdejšího soudu totiž platí, že obsahuje-li napadené rozhodnutí více oddělitelných námitek, mohou správní soudy vyslovit nepřezkoumatelnost pouze ve vztahu k některým z nich, přičemž jsou-li ostatní otázky (námitky) skutkově či právně oddělitelné, správní soud je vždy přezkoumá, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci (k tomu srovnej usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, dostupné na www.nssoud.cz).

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Nejvyšší správní soud tak tuto otázku přezkoumal v mezích svého oprávnění s ohledem na výše předestřené, přičemž podotýká, že tato otázka bude muset být finálně znovu posouzena s ohledem na závěry krajského soudu v následujícím řízení.

Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník skutečně vynaložil, vynaložil je v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, a to v daném zdaňovacím období, přičemž těmito výdaji snižujícími daňový základ poplatníka jsou výdaje, o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu, nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu. Zdejší soud souhlasí se stěžovatelem, že účetní doklady jsou při prokazování uskutečnění nákladů prvotními důkazními prostředky, nicméně je nutno současně respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje

v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal správnost svého původního tvrzení dalšími důkazy, které by zpochybnění účetních dokladů jednoznačně a transparentně vyvrátilo (k tomu srovnej bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, nebo rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, dostupné na www.nssoud.cz).

V daném případě měly být daňově účinné výdaje prokázány stěžovatelem předloženými fakturami, které měla v roce 2002 a 2003 vystavit společnost K. M. Expo s. r. o. Tyto faktury pak měly prokázat uskutečnění předmětného faktického plnění, nicméně správní orgány i krajský soud dospěly k totožnému závěru, že předmětné faktury ani další stěžovatelem předložené důkazy neprokázaly faktické uskutečnění stěžovatelem tvrzeného plnění, neboť na základě výpovědí svědků – jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. vyplynulo, že tato společnost předmětné faktury nikdy nevystavila.

Zdejší soud přezkoumal daňové a soudní řízení a ze správního spisu zjistil, že stěžovatelem navrhovaní svědci – pan K. a paní Š., kteří byli jako jednatelé společnosti K. M. Expo s. r. o. oprávněni za tuto společnost jednat v inkriminované době (pan K. po celou dobu roku 2002 – 19. 6. 2003, paní Š. v době od 19. 6. 2003 dosud), jednoznačně a opakovaně popřeli jakoukoli spolupráci se stěžovatelem v době svého jednatelství a rovněž skutečnost, že by oni nebo někdo jimi pověřený kdy předmětné zpochybněné faktury vystavili. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě, neboť faktury, které stěžovatel v daňovém řízení předložil, a na nichž jako dodavatel figurovala společnost K. M. Expo s. r. o., jako důkaz o uskutečnění faktického plnění neobstály. Za takové situace stěžovatel nesplnil povinnost jemu uloženou § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Naopak, na základě výše zjištěného z výpovědí svědků – jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o., měl správce daně správně za to, že byla splněna jeho povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá, že správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud má proto shodně se správními orgány i krajským soudem za to, že v takovém případě bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení tohoto nedostatku jím doložených důkazních prostředků a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel během daňového řízení proto navrhl několik dalších důkazů (doklady o úhradě materiálu a služeb vztahující se k příslušným přijatým dodavatelským fakturám, související vydané odběratelské faktury, doklady o platbách odběratelů, stejně jako materiály potvrzující uskutečnění plnění pro odběratele – fotografie, smlouvy, grafické návrhy apod.), které dle stěžovatele prokazují jak nákup zboží a služeb, tak jejich úhradu a další využití tohoto zboží a služeb, resp. jejich prodej a dodání dalším osobám – odběratelům stěžovatele, tj. skutečně vynaložené náklady, přičemž v kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s vyhodnocením těchto navržených důkazů žalovaným a posléze krajským soudem. Stěžovatel nesouhlasil ani s vyhodnocením dalších důkazů, mezi nimiž kromě výše uvedených stěžovatel navrhl také svědecké výpovědi paní E., pana P., rámcovou Smlouvu o reklamní spolupráci, trestní oznámení pana K. Nevyšší správní soud tedy v daných intencích přezkoumal rozhodnutí žalovaného a krajského soudu, zda žalovaný řádně vyhodnotil tyto důkazní prostředky a dospěl ke správnému závěru, že těmito důkazy bez dalšího nelze fakticky uskutečněné plnění prokázat.

Je zcela zřejmé, že s ohledem na výše uvedené není zdejší soud oprávněn dělat jakékoli konečné závěry ve vztahu ke skutkovému stavu daného případu, neboť tyto mohou být učiněny až po té, kdy se krajský soud řádně vypořádá se všemi žalobními námitkami, nicméně má za to, že k některým skutečnostem zjištěným na základě daňového řízení se vyjádřit již v této chvíli může.

Zdejší soud tedy posoudil, zda podle stěžovatele z výpovědi paní E. jednoznačně vyplývalo, že se plnění z předmětných faktur uskutečnilo, což dovozoval z jejího tvrzení, že mezi stěžovatelem a K. M. Expo s. r. o. docházelo k obchodním kontaktům, platbám atd. Nejvyšší správní soud se však zcela ztotožňuje se závěry správních orgánů a krajského soudu, že pouze na základě tohoto tvrzení nelze dovozovat, že se faktické plnění z předmětných faktur uskutečnilo, neboť z takového tvrzení nelze dovodit, kdo, kdy a za jakou cenu plnění uskutečnil. Její čestné prohlášení, v němž potvrdila, že předmětné obchody vyplývající z předmětných dodavatelských faktur byly uskutečněny, nelze za prokazatelný důkaz považovat, neboť sama svědkyně toto své čestné prohlášení během daňového řízení zcela zpochybnila, na základě čehož nelze svědkyni ani považovat za věrohodnou. Její tvrzení, že za společnost K. M. Expo s. r. o. v inkriminované době jednal pan P., bylo navíc jeho výpovědí a výpovědí paní Š. vyvráceno. Pan P. zcela jednoznačně popřel tvrzení, že mu byla udělena jednateli společnosti K. M. Expo s. r. o. plná moc k zastupování při obchodních jednáních, přičemž pouhá skutečnost, že jednatele stěžovatele osobně zná, ještě neprokazuje uskutečnění faktického plnění z předmětných faktur. Pan P. navíc nepotvrdil ani skutečnost, že by kdy byli jednatelé stěžovatele, paní Š. a on přítomni společnému obchodnímu jednání. Za prokazatelné důkazy v dané věci nelze považovat ani rámcovou Smlouvu o reklamní spolupráci, neboť ze samotné této smlouvy nelze dovodit, zda k jejímu naplnění došlo, resp. zda předmětné plnění

z dodavatelských faktur bylo skutečně fakticky uskutečněno, jak tvrdí stěžovatel. Tuto skutečnost nemohlo prokázat ani trestní oznámení pana K. směřující proti paní E., neboť z něj nevyplývají žádné konkrétní skutečnosti vázající se k předmětným dodavatelským fakturám. Nejvyšší správní soud tak má za to, že tyto předložené důkazy byly správními orgány i krajským soudem posouzeny správně, a že se těmito důkazními prostředky nepodařilo stěžovateli tvrzení jednatelů společnosti K. M. Expo s. r. o. vyvrátit a prokázat tak uskutečnění faktického plnění z předmětných dodavatelských faktur.

Nejvyšší správní soud dále zjistil, že stěžovatel navrhl několik dalších důkazů, které však byly správními orgány odmítnuty. Bylo tedy nutno přezkoumat, zda postup správních orgánů ohledně těchto důkazů byl správný. Stěžovatel navrhoval jako listinné důkazy odběratelské faktury a také výslech jednotlivých odběratelů, kteří od stěžovatele měli odebírat zboží a služby pocházející z plnění z předmětných dodavatelských faktur, na základě čehož stěžovatel usuzuje, že tento navazující řetězec odběratelsko – dodavatelských vztahů jednoznačně prokazuje uskutečnění faktického plnění z faktur vystavených společností K. M. Expo s. r. o. Správní orgány však provedení těchto důkazů odmítly, neboť skutečnost, že stěžovatel realizoval uvedené zakázky pro své odběratele, nijak neprokazuje, že došlo k faktickému plnění podle předmětných dodavatelských faktur od společnosti K. M. Expo s. r. o., a to v rozsahu a cenách uvedených na fakturách. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného i krajského soudu, že tyto důkazy nebyly zcela oprávněně správními orgány provedeny, neboť nemohly uskutečnění faktického plnění nijak prokázat. Krajský soud v souvislosti s neprovedením důkazů správně uvedl, že není povinností žalovaného provést všechny stěžovatelem navržené důkazy, měl by však v rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl, což žalovaný učinil. Žalovaný i krajský soud totiž uvedly, že skutečnost, zda a kým byly stěžovatelem fakturované práce provedeny a za jakou cenu, tj. faktické uskutečnění plnění z předmětných dodavatelských faktur, nemohly navrhované odběratelské faktury ani k nim se vztahující jiné listinné důkazy, případně svědecké výpovědi jednotlivých odběratelů stěžovatele, prokázat. Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že neprovedením předmětných důkazů byl ze strany správních orgánů porušen § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že na postupu správních orgánů a závěrech krajského soudu neshledal žádné pochybení. Správní orgány v souladu se zákonem o správě daní a poplatků totiž skutečně nejsou povinny provést veškeré navržené důkazní prostředky. Správní orgány jsou oprávněny si vyhodnotit, zda návrh na provedení důkazu je nebo není návrhem na důkaz, který ve věci může prokázat daňovým subjektem tvrzené skutečnosti. V takovém případě jsou však povinny svůj závěr o odmítnutí důkazního prostředku řádně odůvodnit. Zdejší soud zdůrazňuje, že takový postup je zcela v souladu se zákonem a rovněž s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Z ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v*

tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Toto ustanovení je třeba vykládat ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu tak, že správce daně provede všechny navržené důkazy, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, dostupný na www.nssoud.cz). To ostatně dokládá také skutečnost, že předmětné ustanovení bylo novelizováno a za stávající text bylo zákonem č. 270/2007 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, doplněno, že správce daně *vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci.* Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud stejně jako krajský soud k závěru, že se správní orgány žádného pochybení nedopustily, nepřistoupily-li k provedení stěžovatelem navržených výše citovaných důkazů, když řádně takový svůj závěr, proč by provedení předmětných důkazů k objasnění potřebných skutkových zjištění nepřispělo, odůvodnily.

Stěžovatel v rámci daňového řízení navrhl i další důkazy – a to výslech svých jednatelů Ing. M. a Mgr. Ch., které nebyly provedeny. V kasační stížnosti brojil proti jejich odmítnutí, což považuje za opomenutí provedení důkazů v rozporu s § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. K námitce týkající se neprovedení výslechu Ing. M. se již zdejší soud vyjádřil výše, přičemž opakuje, že se touto námitkou krajský soud bude muset znovu zabývat v následném řízení a svůj názor řádně odůvodnit a znovu zvážit oprávněnost či neoprávněnost neprovedení tohoto důkazu. Co se týká neprovedení svědeckého výslechu Mgr. Ch., Nejvyšší správní soud zjistil, že žalovaný odmítl provedení jeho výslechu jako svědka, neboť byl v předmětných zdaňovacích obdobích 2002 a 2003 jednatelem stěžovatele – tj. statutárním orgánem společnosti, oprávněným za stěžovatele jednat, a vůle daňového subjektu byla během celého řízení dostatečně projevena. Při těchto úvahách vycházel z § 6, § 7 odst. 2 a § 8 odst. 1 a § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ze kterých vyplývá, že provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem, nelze provést. Krajský soud se s takovým postupem žalovaného ztotožnil, přičemž uvedl, že takový postup vyplývá rovněž z judikatury Nejvyššího správního soudu, konkrétně z jeho rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 7 Afs 15/2003 – 99. Závěry v něm uvedené se tak dle krajského soudu plně vztahují na problematiku výslechu Mgr. C., který vzhledem ke skutečnosti, že byl po celou dobu daňového řízení jednatelem stěžovatele (Mgr. Ch. byl jednatelem stěžovatele od samého počátku jeho existence doposud), nemohl být v průběhu celého daňového řízení osobou ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tj. osobou třetí, která by byla v postavení svědka. Nejvyšší správní soud má za to, že v souladu s výše uvedenou judikaturou je možné konstatovat, že žalovaný nebyl povinen navržený výslech Mgr. Ch. jako výslech svědka provést, jak požadoval stěžovatel. Nicméně je nutno podotknout, že to neznamená, že by tímto postupem mohl být v rámci daňového řízení zcela vyloučen výslech jednatele jako takový, neboť jednatel je v postavení účastníka řízení, který má právo se kdykoli v průběhu řízení k věci

vyjádřit. Pokud by tedy bylo Mgr. Ch. jako zástupci stěžovatele bráněno se během řízení vyjádřit, potom by byla situace zcela jiná. Za takové situace by vyloučení výpovědi jednatele stěžovatele znamenalo nepřípustné odepření vyjádření se účastníka v řízení před správním orgánem. Ze správního spisu zdejší soud zjistil, že Mgr. Ch. však nebylo nikdy bráněno, aby jako účastník v průběhu daňového řízení před správními orgány svá tvrzení uvedl. Navíc podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků platí, že účastník má právo se před ukončením daňové kontroly vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění, přičemž tato možnost byla stěžovateli dána a jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel byl k seznámení se s výsledky kontrolních zjištění řádně předvolán. Nejvyšší správní soud proto neshledal tuto námitku za důvodnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále poukazoval na nevěrohodnost výpovědí jednatelů K. M. Expo s. r. o. (pana K. a paní Š.), když uvedl, že není možné, aby mu byla přičítána k tíži fiskální nekázeň jimi zastupované společnosti K. M. Expo s. r. o., která vůbec nevedla žádné své účetnictví, a skutečnost, že společnost K. M. Expo s. r. o. se zjevně sama snaží přesunout daňovou povinnost na jiný subjekt. Nejvyšší správní soud konstatuje, že takové tvrzení je pro danou věc irelevantní, neboť možné neplnění daňových povinností daňových subjektů odlišných od stěžovatele nemá žádný vliv na povinnost stěžovatele vyplývající mu z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, tj. na povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nutno podotknout, že stěžovatel nebyl vyzván k prokázání skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu, nýbrž byl vyzván k prokázání faktického plnění z předmětných dodavatelských faktur. Stěžovateli nebylo vytýkáno, že společnost K. M. Expo s. r. o. nevede řádně účetnictví, nýbrž mu bylo vytýkáno neunesení důkazního břemene z jeho strany týkající se dodavatelských faktur. Zdejší soud rovněž tuto námitku nepovažuje za důvodnou.

V kasační stížnosti stěžovatel upozorňuje rovněž na to, že na základě závěrů správních orgánů potom sice nemůže o výdaje jím vynaložené (které mu však dle tvrzení správních orgánů nevznikly, neboť nebylo prokázáno jejich uskutečnění) snížit svůj daňový základ, nicméně na straně druhé je povinen odvádět daň ze zisku, k jehož dosažení byly využity materiály, jejichž pořízení je však rozporováno. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 56, z něhož mimo jiné vyplývá, že „*uzná-li stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení*“. V takovém případě má stěžovatel za to, že musí být zjištěno, jaké by byly obvyklé náklady na pořízení jím deklarovaných služeb a materiálů, neboť s ohledem na výše uvedené je nepochybné, že tyto musely být pořízeny. K prokázání objektivně minimálně nutných výdajů je dle stěžovatele možné vypracovat i znalecký posudek.

K této stížní námitce Nejvyšší správní soud nad rámec argumentace krajského soudu o nepřípadnosti odkazu z důvodů odlišného skutkového stavu obou případů uvádí, že za situace, kdy je zpochybněno tvrzení stěžovatele ohledně zdanitelných nákladů, nelze na správci daně požadovat, aby bylo zjištěno, jaké by byly obvyklé náklady na pořízení stěžovatelem deklarovaných služeb a materiálů, nýbrž je nutno svá tvrzení jinými důkazy řádně prokázat (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, dostupný na www.nssoud.cz). Za popsaného stavu tak stěžovatel zcela nepřípadně poukázal na výše citovanou judikaturu týkající se možnosti stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek. Takový postup by přicházel v úvahu, kdyby účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovaným zdaňovacím obdobím trpělo natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování (k tomu srovnej rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupné na www.nssoud.cz) O takový případ se v posuzované věci nejedná, což ostatně potvrdil stěžovatel sám ve své kasační stížnosti, když uvedl, že v průběhu daňové kontroly u něj nebyly zjištěny žádné nedostatky, pokud se týká vedení účetnictví. V daném případě bylo tedy bezpředmětné účetnictví stěžovatele jako celek pro potřeby dokazování odmítnout, což znamená, že nebyly splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K uvedenému je třeba dále uvést, že v daném případě i za situace, kdy by snad hodnota dodaného zboží byla stanovena za použití znaleckého posudku, vedlo by to pouze k určení hodnoty výdajů, které mohl stěžovatel na jeho pořízení vydat, v žádném případě by tím však nebylo prokázáno, že tyto částky stěžovatel skutečně vynaložil na základě předmětných dodavatelských faktur. Zdejší soud neshledal ani tuto námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za daného stavu věci je možno vyrovnat se také s posledními dvěmi námitkami. Stěžovatel ve své argumentaci v souvislosti se svědeckými výpověďmi a prokázáním vynaložení výdajů odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Zdejší soud v souladu s argumentací krajského soudu konstatuje, že v citovaném případě byl řešen skutkově odlišný případ, kdy správce daně a krajský soud neuznaly náklady vynaložené na provedení zkoumaných prací, přestože stěžovatel prokázal, že předmětné práce pro dodavatele vykonal, když doložil, že k provedení těchto prací zčásti použil subdodavatelů, kteří před správcem daně, na rozdíl od právě projednávaného případu, uvedli, že práce provedli, resp. potvrdili uskutečněné zdanitelné plnění, přičemž rovněž potvrdili úhradu plnění, s výjimkou dvou subdodavatelů, kdy jeden plnění popřel a druhý byl nekontaktní. V právě projednávaném případě však údajný dodavatel nepotvrdil uskutečnění faktického plnění vyplývajícího z předmětných dodavatelských faktur, a proto nelze závěry uvedené v citovaném rozsudku v předmětné věci aplikovat. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje tuto námitku za důvodnou.

Na závěr se zdejší soud vyjádřil ke stížní námitce, že v průběhu daňové kontroly byl stěžovatel pouze neurčitým způsobem ze strany správce daně žádán o prokázání dalších skutečností, že obchodní transakce mezi stěžovatelem a společností K. M. Expo s. r. o. skutečně proběhly, aniž by byl správce daně schopen blíže a srozumitelně specifikovat, jaké důkazní prostředky po stěžovateli žádá. Dle stěžovatele tak nedostál své povinnosti určitě a srozumitelně stěžovatele vyzvat k doplnění důkazních prostředků, čímž bylo porušeno jeho právo vyplývající z § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud přezkoumal tuto námitku a zjistil, že ji stěžovatel uplatnil poprvé až v řízení před zdejším soudem, tj. v řízení o kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. však platí, že kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Ve světle uvedeného nelze těžovatelem uvedenou námitku neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy správce daně považovat za námitku přípustnou, neboť stěžovateli nic nebránilo, aby ji uplatnil již během daňového řízení. Obiter dictum však zdejší soud poznamenává, že správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji a není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Pokud při řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností, aby sám konstruoval eventuality, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, či vyhledávat a navrhovat daňovým subjektům důkazy, jež by tvrzení daňového subjektu potvrdily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na mu sdělené pochyby správce daně během daňového řízení. V tomto případě, pokud stěžovatel uvedl, že výdaj byl vynaložen ve prospěch společnosti K. M. Expo s. r. o., jež vykonala fakturované práce a dodala fakturované služby, a byly mu správcem daně sděleny pochybnosti o věrohodnosti jím předloženého důkazu o předmětném plnění, přičemž stěžovatele vyzval k prokázání jím tvrzených skutečností, neshledal zdejší soud ve světle výše uvedeného v takovém postupu správce daně žádné pochybení.

Ve světle předestřeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že v daném okamžiku mu nepřísluší činit jednoznačné závěry o tom, zda byl skutkový stav věci žalovaným a posléze krajským soudem posouzen správně, neboť takové konečné závěry bude možno učinit až po té, kdy věc znovu krajský soud v dalším řízení posoudí na základě výše uvedených závěrů zdejšího soudu o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze shora uvedeného důvodu dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná. Proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V novém řízení krajský soud v souladu s § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. srpna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu