

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **ZEDNÍČEK, a. s.**, se sídlem Kunovice 1482, zast. Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, advokátem, se sídlem Brno, Joštova 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství Brno,** se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2009, č. j. 16453/09-1200-701175, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2011, č. j. 31 Af 1/2010 - 43,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2011, č. j. 31 Af 1/2010 - 43, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2009, č. j. 16453/09-1200-701175. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Uherském Hradišti ze dne 6. 3. 2009, č. j. 43434/09/336913703696, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 506 800 Kč.

Důvodem doměření daně bylo neoprávněné uplatnění výdajů ve výši 1 810 000 Kč prokazovaných fakturami č. 102/4 ze dne 28. 12. 2004 (890 000Kč) a č. 107/04 ze dne 30. 12. 2004 (920 000 Kč). Jednalo se o faktury přijaté od dodavatele společnosti ARNIT, s. r. o., (dále jen „ARNIT“) za uskutečnění reklamy při akci „Silvestrovská show“ ve dnech

28. 12. a 30. 12. 2004. Žalovaný odmítl názor, že při rozhodování o dani z příjmů měly být vzaty v úvahu důkazní prostředky akceptované v rámci vytýkacího řízení vedeného k dani z přidané hodnoty a za rozhodnou označil svědeckou výpověď jednatele společnosti ARNIT Josefa Krbuška (poznámka NSS: v rozsudku je dále užíváno správné příjmení svědka „Krbušek“, ač krajský soud i stěžovatel vycházejí z toho, že se jmenuje „Krbuška“), jejíž věrohodnost stěžovatel nedokázal zpochybnit. Tento svědek popřel uzavření tvrzených smluv o reklamní činnosti, vystavení faktur i pravost podpisů na nich uvedených. Navíc ze zjištění o této společnosti vyplynulo, že by ani nebylo v jejích silách takovou akci zajistit.

Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel ze zprávy o kontrole daně z příjmů právnických osob č. j. 39175/08/336931/6851 i ze skutečnosti shodných zjištění plynoucích i ze zprávy o kontrole daně z přidané hodnoty č. j. 5724/08/336932/3769. Za prokázané považoval, že bylo vyvráceno tvrzení žalobce o uskutečnění zaúčtovaných reklamních akcí. Důkazní břemeno nemohlo být naplněno jen předložením formálně správného daňového dokladu, bylo-li zpochybněno, že společnost ARNIT tyto doklady vystavila a že fakturované práce provedla. Za dostatečné uznal soud i vypořádání se správce daně s důkaznými návrhy a hodnocení důkazů v daňovém řízení.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu, neboť má za to, že doložil všechny dostupné důkazní prostředky k prokázání, že reklama odpovídající dvěma sporným fakturám byla provedena. Faktury obsahují náležitosti stanovené v § 6 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), dále předložil smlouvy, DVD záznam a doklad o bezhotovostní platbě. Bylo na správci daně, aby věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví vyvrátil; to se však nestalo.

Rozhodnutí správce daně, aprobované soudem, vychází, dle tvrzení stěžovatele, z jediného důkazu, jímž je svědecká výpověď J. Krbuška, kterou stěžovatel v průběhu daňového řízení i v žalobě opakovaně zpochybňoval. Soud pouze převzal názor žalovaného, a pokud poukazoval současně i na sdělení Městské správy sociálního zabezpečení a Finančního úřadu Brno III., neuvedl, co je jejich obsahem, ani co z nich dovodil. Svědecká výpověď je pouze jedním z důkazních prostředků a předpokladem k tomu, aby se stala důkazem, je její věrohodnost. Hodnocení důkazů pak musí respektovat § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“); k tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72 (všechny v rozhodnutí citované rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Označený svědek Krbušek sice popřel vlastní součinnost na reklamní akci, ale současně uvedl, že ve společnosti byla ještě účetní a také „pan L.“, zajišťující činnost společnosti. Je s podivem, že uvedený svědek si pamatoval, že neuzavřel smlouvy, ale nepamatoval si výběr hotovosti ve výši téměř 2 miliony korun, k němuž prokazatelně došlo a který mohl uskutečnit pouze on sám. Pokud by smlouvy skutečně nebyly uzavřeny, jak svědek mohl vědět o tom, že na účet společnosti přijdou peníze a ihned je vybrat. Jeho výpověď tak není alternativním scénářem vysvětlujícím důvod platby stěžovatelem jeho společnosti. Žalovaný tuto

logickou mezeru v odůvodnění svého rozhodnutí nijak nepřeklenul. Nebyl tak žádný důvod přiznávat této výpovědi vyšší důkazní sílu.

Zájem na vybírání daní, podle stěžovatele, nemůže převýšit zájem na respektování práv a právem chráněných zájmů daňového subjektu, který své daňové povinnosti řádně plní. Kontrolou nebyly zjištěny žádné nedostatky v účetnictví, v dokladech, v daňových přiznáních ani v placení daní. Žalovaný nelogicky podpořil svůj závěr o věrohodnosti svědka tím, že stěžovatel neprokázal jeho nevěrohodnost mj. neúčastí při výslechu. Účast při výslechu svědka je však stěžovatelovým právem, nikoliv povinností a neúčast nemůže znamenat vyhodnocení svědecké výpovědi v jeho neprospěch. Řádné zjištění skutkového stavu je povinností správce daně a rovněž hodnocení důkazů musí obstát bez ohledu na využití práva účasti při výslechu. Správce daně i žalovaný postupem vykazujícím prvky libovůle a svévole vycházeli jednostranně pouze z nevěrohodného tvrzení svědka Krbuška.

Stěžovatel přitom neúspěšně navrhoval provedení dalších důkazů. Bylo možné identifikovat účetní společnosti ARNIT a „pana L.“, o nichž se svědek zmínil. O to se však správce daně ani nepokusil. V rámci vytýkacího řízení vedeného v r. 2005 uvedl ředitel společnosti ing. P., že videokazetu se záznamem reklamy zpracovávala společnost B production s. r. o., a pokud již v průběhu tohoto daňového řízení byla vymazána z obchodního rejstříku, bylo možné vyslechnout její bývalé zaměstnance. V rámci tohoto vytýkacího řízení se jednatel společnosti ARNIT p. Krbušek nedostavil, aniž bylo zjišťováno proč a aniž byl tehdy výslech zajištěn; tehdejší rezignaci na zjištění skutkového stavu se nyní správce daně snažil zpětně nahradit. Krajský soud přitom závěry žalovaného akceptoval.

Stěžovatel nezpochybňuje samostatnost řízení o dani z příjmů právnických osob a o dani z přidané hodnoty; daně jsou také upraveny odlišnými hmotněprávními předpisy. Přesto však je zřejmá určitá propojenost obou řízení, neboť v nich byly posuzovány stejné doklady. Proto také žalobce uplatnil námitku, že v rámci vytýkacího řízení na DPH správce daně sporné doklady prověřil a akceptoval je jako správné. Vytýkací řízení proběhlo v období od 18. 2. 2005 do 22. 7. 2005, tedy v době, kdy bylo zpracováváno daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2004. Pokud krajský soud poukazoval na shodný závěr obou daňových kontrol, poukazuje stěžovatel na skutečnost, že dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004 žalovaný v odvolacím řízení zrušil. Důvodem bylo předchozí vytýkací řízení a v podstatě opakovaná daňová kontrola.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soudu napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především konstatuje, že v případě dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob nedošlo k prekluzi. Pokud ji stěžovatel v kasační stížnosti dovozuje z nepřípustnosti opakované daňové kontroly, poukazuje žalovaný na samostatnost obou daňových řízení. Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob byla zahájena dne 5. 3. 2007 a následně dne 19. 7. 2007 byla vydána výzva k dokazování. Platební výměr byl vydán dne 6. 3. 2009, odvolací rozhodnutí pak bylo vydáno dne 18. 10. 2009 a nabylo právní moci dne 23. 10. 2009. O doměření daně

tedy bylo rozhodnuto v zákonné lhůtě. To, že probíhalo vytýkací řízení ve věci daně z přidané hodnoty, nemá na dané řízení žádný vliv, stejně tak jako zrušení dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2004.

Ve vztahu ke kasačním námitkám směřujícím proti dokazování, poukazuje stěžovatel na jejich obdobu s žalobními námitkami a na své vyjádření k žalobě. Dodává, že již v rozhodnutí se vypořádal s návrhy důkazů, jimiž stěžovatel mohl pouze doložit uskutečnění reklamní akce, ale ne kdo, za jakou cenu a jakým způsobem práce provedl. Součástí důkazního břemene jsou však všechny tyto skutečnosti, včetně prokázání dodavatele služeb a souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením příjmů. Důkazní prostředky mají být podle § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu z r. 1992 předloženy při daňové kontrole. Pro stanovení základu daně je podle § 23 odst. 10 daňového řádu z r. 1992 rozhodné účetnictví, přičemž k tomu, aby byl účetní doklad akceptován jako řádný, musí být vystaven účastníkem účetního případu. V daném případě stěžovatelovo tvrzení bylo zpochybněno postupem správce daně podle § 31 odst. 8 daňového řádu z r. 1992. Svědek Krbušek při výslechu, o němž byl daňový subjekt řádně vyrozuměn, jednoznačně popřel uzavření smluv na reklamní činnost, uvedl, že společnost ARNIT prováděla pouze stavební práce, že podpisy na fakturách nejsou jeho, nebyly jeho společností vystaveny a navíc společnost v té době používala jiné razítko. Ze zprávy Městské správy sociálního zabezpečení Brno bylo zjištěno, že společnost v té době nezaměstnávala žádné zaměstnance, ze zprávy Finančního úřadu Brno III. bylo ověřeno, že nebyla registrována k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a že daňová přiznání k dani z přidané hodnoty v rozhodné době podával za společnost jednatel Josef Krbušek. Návrhy na provedení dalších důkazů byly nekonkrétní (kamarád L., účetní, bývalí zaměstnanci B production s. r. o.). Vyslechnout lze pouze osobu identifikovanou a její výpověď se musí vztahovat k předmětu řízení. Zjištění ohledně společnosti ARNIT však vylučovala prokázání hodnověrnosti sporných faktur. To, že se krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným. Žalovaný proto navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

Za stěžejní kasační námitku je třeba považovat námitku nepřezkoumatelnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť nepřezkoumatelnost rozsudku obvykle bývá překážkou posouzení důvodnosti ostatních kasačních námitek. Stěžovatel nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje v nedostatečném vypořádání žalobních námitek směřujících proti věrohodnosti svědka Krbuška a v tom, že krajský soud převzal hodnocení žalovaného a vycházel ze zpráv, jejichž obsah neuvedl. Z toho lze dovodit, že stěžovatel považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Z konstantní judikatury lze zmínit například rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44,

publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci.

V daném případě stěžovatel v žalobě zpochybnil věrohodnost svědka Krbuška poukazem na nelogičnost jeho výpovědi, při níž si nepamatoval některé skutečnosti, které úzce souvisely s daným obchodním případem (přijetí platby a výběr peněz z účtu). Krajský soud se věrohodností svědka zabýval a jeho výpověď označil za souladnou se zjištěními správce daně ohledně fungování společnosti ARNIT v rozhodném období. Byť se nevypořádal s jednotlivostmi žalobního tvrzení, nelze dospět k závěru, že tuto žalobní námitku opomenul; správnost závěrů je otázkou samostatnou. Obstojí i nekonkrétní poukaz na zprávu Městské správy sociálního zabezpečení Brno, jako na skutkové zjištění podporující závěr o nemožnosti uskutečnění reklamní akce společností ARNIT, neboť s touto zprávou byl stěžovatel seznámen v průběhu daňového řízení (např. při projednání zprávy o kontrole) a také byl její obsah konkrétně zmíněn v rozhodnutí žalovaného. Za takové situace není nezbytné její obsah v rozsudku znovu citovat.

Jiné je to ovšem se zprávou Finančního úřadu Brno III., z níž žalovaný v odvolacím rozhodnutí nevycházel a není tedy zřejmé, jaký závěr z ní má být dovozen. Není ani jasné, kterou ze zpráv založených ve spise měl krajský soud na mysli; jsou v něm totiž založeny čtyři zprávy Finančního úřadu Brno III. zaslané Finančnímu úřadu v Uherském Hradišti. Ve zprávě ze dne 30. 3. 2005, podané zřejmě pro jiné daňové řízení, je jednak uvedeno, že společnost ARNIT je od převodu na Josefa Krbuška v r. 2003 nekontaktní, ale současně i to, že v roce 2005 podala přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2004, v němž se přijatá a zdanitelná plnění pohybovala kolem 11 milionů korun. Dále je zde zpráva ze dne 31. 8. 2007 obsahující sdělení, že společnost ARNIT je v likvidaci od r. 2003, jejím jednatelem je Josef Krbušek nacházející se ve věznici v Horním Slavkově, kde byl vyslechnut, přičemž při výslechu popřel vědomost o účetnictví i o vystavených fakturách. Další zpráva ze dne 18. 8. 2008 sděluje, že společnost ARNIT nebyla v r. 2004 registrována k daním, nepodala přehled o počtu zaměstnanců ani nepodala daňové přiznání k dani z příjmů. Poslední zpráva byla podána dne 19. 12. 2008 a obsahuje přehled aktivity společnosti ARNIT při podávání daňových přiznání k DPH v r. 2004; konstatováno je daňové přiznání za 4. čtvrtletí. Nejen, že nelze ztotožnit, kterou z těchto zpráv měl krajský soud na mysli, ale ani nelze dospět k závěru, že by jejich obsah byl potvrzením nepřípadnosti námitky zpochybňující věrohodnost svědecké výpovědi, jak dovozuje krajský soud. Nekonkrétnost v označení zprávy a neuvedení úvah o jejím vlivu na hodnocenou otázku činí rozsudek v této části nepřezkoumatelným a kasační námitka stěžovatele je z tohoto hlediska zčásti důvodná.

Nepřezkoumatelnost důvodů rozsudku však není takového rozsahu, aby bránila věcnému posouzení ostatních kasačních námitek. Z nich je nejdůležitější námitka prekluze. Stěžovatel ji sice zmiňuje až v kasační stížnosti, a to poměrně okrajově, nicméně otázkou prekluze se soud musí zabývat z moci úřední, jak vyslovil Ustavní soud např. v usnesení ze dne1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, či ze dne 31. 3. 2011, sp. zn. III. ÚS 762/09.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu z r. 1992 pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Výjimkou jsou případy, kdy byl před uplynutím lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení; v tom případě podle odst. 2 téhož ustanovení běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven, přičemž vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle stěžovatele nemůže být úkonem přerušujícím běh lhůty zahájení daňové kontroly proto, že v roce 2005 probíhalo vytýkací řízení v rámci daně z přidané hodnoty. Daňová kontrola může být, a zpravidla také bývá, zahajována pro více druhů daní téhož daňového poplatníka. To však neznamená, že se jedná o jedno daňové řízení. Zjištění učiněná ve vztahu k jedné dani mohou mít nicméně vliv i na daň jinou a důkazní prostředky opatřené v jednom daňovém řízení mohou být využity v řízení jiném. Stejně tak i závěry přijaté ve vztahu k určité skutečnosti či důkaznímu prostředku by se měly v těchto řízeních shodovat (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, sp. zn. 2 Afs 15/2011). Není tedy vadou, pokud krajský soud podpůrně poukázal kromě zprávy o daňové kontrole daně z příjmů i na shodná zjištění obsažená ve zprávě o daňové kontrole daně z přidané hodnoty. Prekluzivní lhůta však běží ve vztahu ke každému druhu daně samostatně a úkony provedené v jednom řízení nemají vliv na běh lhůty v řízení o dani jiné. Úkon přerušující běh prekluzivní lhůty může způsobit běh nové lhůty jen v rámci jednoho daňového řízení a nemá dopad na daně jiné a stejně tak skutečnost, že ve vztahu k určité dani bylo vedeno vytýkací řízení posuzující shodné skutečnosti, má důsledky jen v rámci řízení o shodné dani. Pokud tedy vytýkací řízení vedené ohledně daně z přidané hodnoty mělo vliv na posouzení pozdější daňové kontroly jako úkonu přerušujícího běh lhůty ve vztahu k této dani (jak tvrdí stěžovatel a jak ovšem nelze z předloženého spisu ověřit), nelze dovodit stejný dopad na řízení o dani z příjmů právnických osob. Ve vztahu k zahájení této kontroly nebyl vznesen žádný jiný konkrétní důvod, proč by tato kontrola nemohla být považována za úkon přerušující běh lhůty. Pokud tedy jde o daň z příjmu právnických osob za rok 2004, byla daňová kontrola řádně zahájena protokolem ze dne 5. 3. 2007; byla-li daň pravomocně doměřena v roce 2009, stalo se tak v zákonné lhůtě.

Další kasační námitka se opírá o § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; namítá tedy vadnost správního řízení, v němž skutková podstata, z níž vycházel správní orgán, nemá oporu ve spisech, nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon

v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené správní rozhodnutí zrušit. Konkrétně pak stěžovatel označil za vadu řízení před správcem daně, že nebylo vyhověno jeho návrhům na doplnění dokazování. Navrhoval, aby správce daně ztotožnil „pana L." a „paní účetní", o jejichž působení ve společnosti ARNIT se zmínil svědek Krbušek, či výslech bývalých zaměstnanců již neexistující firmy B production, která pořizovala záznam reklamy. Neprovedení navržených důkazů podle stěžovatele odporuje povinnosti správce daně zjistit skutečný stav věci.

Podle § 31 odst. 2 daňového řádu z r. 1992 správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, aniž by v tom byl vázán návrhy účastníků řízení. Daňové řízení podle daňového řádu z r. 1992 nestojí na zásadě vyšetřovací a povinnost úplnosti skutkových zjištění znamená, že správce daně shromáždí důkazní prostředky, které jsou k dispozici z účetnictví daňového subjektu, z jeho návrhů i z ostatních zdrojů, pokud je zřejmé, že jsou ke zjištění skutkového stavu potřebné. Pokud jde o návrh výslechem svědků, lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 1 Afs 1/2003 - 101 (č. 495/2005 Sb. NSS), v němž tento soud vyslovil, že daňový subjekt je při návrhu výpovědi svědka povinen uvést, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení. Správce daně může takový návrh odmítnout, přičemž ovšem musí vysvětlit, proč tak činí. V daném případě daňový subjekt návrhem na výslech bývalých pracovníků společnosti B production sledoval prokázání uskutečnění reklamy, návrhem na výslech ostatních dvou svědků potvrzení, že reklamu zajistila společnost ARNIT. Žalovaný se oběma návrhy ve svém rozhodnutí zabýval, přičemž je odmítl pro jejich nekonkrétnost. Krajský soud tento postup akceptoval.

Skutečně nelze přehlédnout nekonkrétnost návrhů na výslech svědků. Stěžovatel nebyl schopen žádného z nich ani ztotožnit, natož pak poskytnout bližší informace umožňující jejich výslech. Jestliže v případě společnosti ARNIT je v obchodním rejstříku uveden pouze jednatel Josef Krbušek, který ostatní spolupracovníky nebyl schopen blíže jmenovat, daňová přiznání, která jsou k dispozici, identifikují pouze Josefa Krbuška a neexistují žádné jiné podklady o zaměstnancích společnosti v rozhodné době, nelze správci daně vytýkat, že návrhu nevyhověl. K návrhu na výslech bývalých pracovníků společnosti B production lze pouze dodat, že by ani nebyl pro výsledek řízení přínosem, neboť rozhodnutí žalovaného nestojí na tom, že reklama se vůbec neuskutečnila, ale na tom, že není prokázáno, že ji provedla firma, která je uvedena na účetních dokladech. Stěžovatel předložil určité účetní doklady, správce daně ovšem tvrdil, že jsou zpochybněny; bylo tedy na něm, aby dostál své povinnosti tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu z r. 1992. Závěry žalovaného i krajského soudu, že nelze provést výslech konkrétně neoznačených svědků a že žalovaný nebyl povinen po nich pátrat, je správný. Neprovedení navržených důkazů tedy není v daném případě vadou, která by naplnila podmínky kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Zbývá tak posouzení námitky nesprávného právního posouzení věci ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel je názoru, že dostatečně prokázal, že na základě uzavřených smluv byla provedena reklama společností ARNIT, za níž této společnosti také zaplatil sjednanou částku. Správci daně předložil smlouvy, faktury a byl schopen rovněž doložit, že reklama na akcích Silvestrovská show ve dnech 28. 12. a 30. 12. 2004 skutečně

proběhla. Obecně pak poukázal na skutečnost, že jeho v jeho účetnictví nebyly shledány žádné vady a své daňové povinnosti vždy řádně plnil. Popření správnosti účetních dokladů stojí pouze na výpovědi svědka Krbuška, jehož výpověď byla hodnocena bez souvislosti s ostatními skutečnostmi, které ji, dle názoru stěžovatele, činí nevěrohodnou.

Povinnost tvrzení daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu z r. 1992 již byla zmíněna výše. Stěžovatel při daňové kontrole předložil ke sporným výdajům smlouvy o dílo uzavřené dne 16. 11. 2004 a dne 19. 11. 2004 (včetně dodatků) uzavřené se společností ARNIT, faktury č. 102/04 a č. 107/2004 vystavené společností ARNIT, doložil, že fakturované částky jím byly uhrazeny na účet společnosti ARNIT. Předložil kopie fotografií a DVD se záznamem Předsilvestrovké a Silvestrovské lyžařské show k prokázání, že se na nich reklama jeho společnosti uskutečnila.

Žalovaný i krajský soud všechny tyto doklady označili za nerozhodné za situace, kdy bylo svědeckou výpovědí prokázáno, že jednatel společnosti ARNIT Josef Krbušek smlouvy nepodepsal a faktury nevystavil. Za podstatné žalovaný i krajský soud považují, že popřel pravost svého podpisu i použité razítko společnosti.

Krajský soud při posouzení důvodnosti žaloby vycházel z rozhodných ustanovení zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Podle § 24 odst. 1 cit. zákona (*V)ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.* Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se při zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu; tím je zákon o účetnictví. Podle jeho § 6 odst. 1 jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, (dále jen "účetní případy") účetními doklady. Náležitosti účetních dokladů jsou stanoveny v § 11 odst. 1 tohoto zákona. Podle písm. b) tohoto ustanovení k průkaznosti účetního dokladu je třeba, aby obsahoval obsah účetního dokladu a jeho účastníky. Na tom stojí argumentace žalovaného i krajského soudu, který dále připomíná závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, podle nichž účetní doklad vystavený jinou osobou, než tou, která ve skutečnosti plnila, nemůže být relevantním dokladem. Pokud doklady nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, není výdaj prokázán.

Tak by tomu bylo, pokud by skutečně svědecká výpověď Josefa Krbuška byla hodnověrným důkazem o tom, že jinak formálně bezvadné doklady jím vystaveny nebyly.

Hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi je součástí práva správce daně na hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu z r. 1992. Podle tohoto ustanovení správce daně hodnotí důkazy podle své vlastní úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Je to tedy správce daně, kdo posuzuje v prvé řadě, který důkazní prostředek má hodnotu důkazu (§ 31 odst. 4) a který také hodnotí jeho věrohodnost. Soudu nepřísluší přehodnocovat myšlenkovou úvahu správce daně, pokud vzala v úvahu všechny podstatné skutečnosti a logicky z nich dovozuje závěr odpovídající zákonu.

Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72: (*p)ři hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo i jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají (...).* Není pochyb o tom, že důkaz svědeckou výpovědí Josefa Krbuška by pro závěr o doložení tvrzených výdajů důkazem závažným a že byl získán způsobem odpovídajícím zákonu. Podstatné však je i kriterium pravdivosti důkazu, které podle stěžovatele není splněno.

V daném případě je pro uznání účetních dokladů vztahujících se ke dvěma reklamním akcím rozhodná výpověď svědka Josefa Krbuška. Ten byl vyslýchán dožádaným správcem daně dne 20. 11. 2007 ve věznici Horní Slavkov. O konání výslechu byl stěžovatel řádně vyrozuměn a bylo skutečně jeho věcí, jak s tímto svým právem naloží. Z neúčasti při výslechu také nelze dovozovat nic k jeho tíži; nicméně pokud by se on či jeho zástupce výslechu zúčastnili, mohli svými dotazy dosáhnout zpřesnění výpovědi, či jiného náhledu správce daně na její obsah. Žalovaný i soud z této výpovědi konstatují zejména skutečnost, že svědek popřel pravost svého podpisu na smlouvách i fakturách a použité razítko označil za odlišné od toho, které jeho společnost v rozhodné době používala. Popřel rovněž zajištění reklamních akcí a odmítl konkrétní odpověď na dotaz týkající se obdržení sporných částek na účet jeho společnosti a jejich následný výběr v hotovosti, ač byl jediným oprávněným s tímto účtem disponovat.

Výpověď svědka Josefa Krbuška je však třeba hodnotit ve vztahu ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. K těm patří nejen svědkem popřená skutečnost zaplacení sporných částek stěžovatelem na účet společnosti ARNIT a její následný výběr (při zjištění, že svědek byl v té době jediným oprávněným disponentem), ale zejména další skutečnosti, které se týkají popřené pravosti podpisu a razítka. Je pravdou, že podpis svědka na protokolu o výslechu se i při laickém pohledu poněkud liší od podpisů, které jsou na smlouvách a fakturách. Svědek nicméně rovněž uvedl, že podepisoval přiznání k DPH, byť je sám nevyhotovoval a neví, kde jsou. Součástí správního spisu jsou kopie přiznání k dani z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 2004 (přílohy zprávy Finančního úřadu Brno III ze dne 19. 12. 2008) podaná finančnímu úřadu Brno III. ve dnech 26. 10. 2004, 21. 12. 2004, 25. 1. 2005, 25. 2. 2005 a 7. 4 2005 (přiznání za shodná období byla skutečně podána vícekrát s určitými rozdíly v údajích). Na všech je uveden Josef Krbušek jako osoba oprávněná, všechna jsou jím podepsána, přičemž podpisy se i při laickém pohledu shodují s podpisy na smlouvách a fakturách a odlišují se od podpisu, jímž svědek podepsal v r. 2007 protokol o své výpovědi. Razítka společnosti ARNIT na těchto daňových přiznáních nejsou totožná, nicméně razítko užité na daňovém přiznání společnosti ARNIT podaném dne 25. 2. 2005 se shoduje s razítkem užitým na smlouvách i fakturách. Za této situace popření pravosti podpisu i vzhledu razítka společnosti svědkem nemůže obstát jako věrohodné tvrzení a vyžadovalo by přinejmenším doplnění výslechu s předestřením těchto údajů. Obsah daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za III. a IV. čtvrtletí roku 2004 rovněž zpochybňuje argumentaci žalovaného i soudu, že společnost ARNIT nemohla poskytnout fakturované plnění proto, že v rozhodné době neměla žádné zaměstnance. Ve všech jsou totiž vykazována vysoká

zdanitelná plnění (např. v daňovém přiznání podaném dne 25. 1. 2005 částka 11 608 309 Kč). Ač jde o daňová přiznání na daň z přidané hodnoty, lze z nich i pro účely daně z příjmů dovozovat, že společnost musela vykazovat nějakou činnost; tvrdí-li svědek, že se jednalo o činnost stavební a ve společnosti působil pouze s kamarádem L., nejeví se toto jeho tvrzení ve vztahu k vykázaným částkám rovněž pravděpodobné.

Za situace, kdy důvodem pro doměření daně nebylo zjištění, že se reklamní akce neuskutečnily, ale to, že svědek Krbušek zpochybnil pravost účetních dokladů a smluv, nelze než dospět k závěru, že pro výše uvedené neodstraněné rozpory a nejasnosti v jeho výpovědi tuto nelze považovat za věrohodně vyvracející tvrzení daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu z r. 1992. Hodnocení důkazů správcem daně vybočilo z mezí stanovených v § 2 odst. 3 daňového řádu z r. 1992, neboť není logické a nebere v úvahu všechny souvislosti, které v řízení vyšly najevo. Pokud žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že i při uskutečnění reklamních akcí by muselo být rovněž prokázáno, že se jednalo o výdaje směřující k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, je třeba uvést, že důvodem doměření daně v daném případě nebylo nesplnění těchto podmínek uznatelnosti daňových výdajů. Za situace, kdy žalovaný považoval za vyvrácenou pravost stěžovatelem předložených dokladů toto hodnocení totiž ani neprováděl.

Krajský soud nezákonné hodnocení důkazů převzal, aniž se vlastním dokazováním (postupem podle § 77 odst. 2 s. ř. s.), pokusil uvedené deficity rozhodné svědecké výpovědi odstranit. Konfrontací svědecké výpovědi se všemi skutečnostmi zjevnými ze správního spisu měl seznat, že hodnocení důkazů provedené správcem daně a žalovaným neobstojí a že tedy správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu z r. 1992 dostatečně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost účetnictví stěžovatele ve vztahu ke sporným účetním dokladům. To bylo ovšem důvodem doměření daně a na tom také stálo rozhodnutí žalovaného. Posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím správním řízení neodpovídá zákonu; kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je tak důvodná.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. věta první před středníkem zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. února 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu