

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. Z. Š.,** zastoupeného JUDr. Alešem Pillerem, advokátem se sídlem Dominikánské nám. 4/5, 602 00 Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 9. 2004, č. j. 30 Ca 311/2002 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 1. 9. 2004, č. j. 30 Ca 311/2002 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2002, č. j. FŘ 110/777/02-0107. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 29. 10. 2001, č. j. 79397/01/351912/5356, č. 1010000622, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/192 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), za zdaňovací období 1997 ve výši 56 937 Kč.

Ve své kasační stížnosti odkázal stěžovatel na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že v řízení před ním vedeném nesprávně právně posoudil problematiku sporu. Dále uvedl, že v řízení před správním orgánem došlo k porušení

zákona při zjišťování oprávněnosti vyměřit daň z příjmů fyzických osob. Krajský soud v této souvislosti při hodnocení důkazů nehodnotil jednotlivé důkazy v jejich vzájemné souvislosti a vůbec nepřihlédl ke všemu, co vyšlo v průběhu správního řízení i řízení před soudem najevo; nepřihlédl ani k tomu, co bylo sděleno písemně i do protokolu stěžovatelem samotným jako účastníkem řízení. Podle stěžovatele je takové hodnocení důkazů závazné jak pro správní orgán, tak pro soud, přičemž uvedené povinnosti se nelze zbavit pouze konstatováním, že tyto orgány hodnotí důkazy podle své úvahy.

Krajský soud se podle stěžovatele zabýval pouze jedinou částí jeho žaloby, a sice tím, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno. Nevypořádal se ale se svědeckými důkazy (výpověďmi pracovníků správce daně p. M. a p. Ř.) a pouze konstatoval, že samotné shlédnutí (internetové - pozn. Nejvyššího správního soudu) reklamy (v počítači - pozn. Nejvyššího správního soudu) nebylo v šetření prováděném správcem daně relevantní. Soud nevzal v úvahu, že šetření před správcem daně se týkalo právě sporné skutečnosti (zda internetová reklama byla na veřejně přístupných webových stránkách zveřejněna - pozn. Nejvyššího správního soudu). Podle stěžovatele bylo povinností správce daně při uvedeném úkonu zajistit dostatek důkazů; podle stěžovatele tedy nelze akceptovat následné tvrzení žalovaného, že nebylo jisté, zda se při prohlížení reklamy jednalo o přímý vstup na veřejně přístupný internetový server a příp. na jakou doménu, případně přičítat tuto skutečnost k tíži stěžovatele. Podle stěžovatele i z judikatury Ústavního soudu plyne povinnost správce daně přihlížet ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, a nevybírat si pouze takové, které jsou pro něho výhodné.

Krajský soud podle stěžovatele ponechal bez povšimnutí další žalobní body obsažené v jeho žalobě a vůbec se s nimi nevypořádal, což bylo jeho povinností (stejně tak bylo podle stěžovatele povinností žalovaného vypořádat se s jeho obdobnými námitkami v rámci správního řízení). Stěžovatel v této souvislosti upozornil, že v žalobě poukázal na celou řadu porušení předpisů ze strany žalovaného, které měly podle jeho názoru mít za následek neplatnost napadeného rozhodnutí. Podle stěžovatele soud převzal argumentaci žalovaného, že smlouvy o zajištění internetové reklamy bylo možno měnit pouze písemnými dodatky, a ponechal zcela bez povšimnutí to, že reklama byla v roce 1997 společností, která byla dodavatelem reklamních služeb, umístěna na jiné doméně za zcela shodných podmínek. Posouzení výdaje za reklamu jako výdaje daňově neuznatelného tak podle stěžovatele spočívá na nesprávném postupu správce daně a žalovaného; jestliže se s ním krajský soud ztotožnil, postupoval nezákonně.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. V první řadě odkázal na své vyjádření k žalobě. Dále poukázal na neurčitost a nejasnost výtek stěžovatele v kasační stížnosti, které měly být důvodem opřeným o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ke stížním důvodům opřeným o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pak žalovaný uvedl, že se v daňovém řízení zabýval všemi důkazy, které se v řízení objevily, tedy i důkazy navrženými stěžovatelem, ovšem některé z nich nevyhodnotil jako důkaz osvědčující oprávněnost sporného výdaje stěžovatele jako nákladové položky ve smyslu § 24 ZDP. Žalovaný poukázal dále na to, že - jak na to poukazuje i judikatura Nejvyššího správního soudu - správní orgán se v daňovém řízení řídí zásadou volného hodnocení důkazů, není tedy nucen respektovat všechny důkazní prostředky navržené daňovým subjektem. Upozornil dále na to, že i krajský soud vyhodnotil jako správné, přezkoumatelné a logicky postavené závěry daňových orgánů obou stupňů o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno spočívající v povinnosti prokázat přijetí služby v podobě zajištění internetové

reklamy. Podle žalovaného nemohly důkazy, jichž se v daňovém řízení stěžovatel domáhal, zpochybnit závěry, k nimž dospěly daňové orgány.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Nejvyšší správní soud ji posoudil podle jejího obsahu a shledal, že jsou v ní namítány nejen důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., jak uváděl stěžovatel, ale i důvody podle písm. d) téhož ustanovení.

Důvodem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je námitka nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem, a sice zda okolnost, že ve smlouvě o zprostředkování uzavřené podle § 642 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obch. z.“), je sjednáno, že ji lze měnit pouze písemně, brání změně takové smlouvy ústní formou, dohodnou-li se tak (ústně) její smluvní strany.

Důvodem podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je námitka vady řízení před žalovaným spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty (konkrétně toho, zda byla stěžovateli zprostředkovatelem - obchodní společností S. C. akciová společnost, nyní v konkursu, dále označována také jen jako „zprostředkovatel“ - poskytnuta služba spočívající v zajištění internetové reklamy stěžovatele a jejího on-line zpřístupnění po sjednanou dobu) byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí žalovaného měl zrušit; porušení zákona mělo podle stěžovatele spočívat v nepřihlédnutí ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, a nesprávném hodnocení provedených důkazů.

Důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. pak je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů; nepřezkoumatelnost má podle stěžovatele spočívat v tom, že se krajský soud ve svém rozhodnutí zabýval toliko některými žalobními důvody stěžovatele (otázkou unesení důkazního břemene stěžovatelem), zatímco ostatními se vůbec nezabýval.

Rozsahem a důvody podané kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Pokud by byla důvodná, již tato okolnost samotná by musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, dosud nezveřejněn) jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujícím libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními

a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Uvedená stálá judikatura Ústavního soudu měla - ve vztahu k odůvodnění správních rozhodnutí, pro něž však platí zásadně stejné základní principy jako pro odůvodnění rozhodnutí soudních - svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze, např. v jeho rozhodnutí ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92 (zveřejněno v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994 a ve Správním právu č. 2/1994, str. 90) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 7 As 60/2003 - 75, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 - 93; uvedené rozsudky nebyly zveřejněny ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že 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 z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestačí, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních okolnostech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

Jak vyplývá ze soudního spisu, stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného rozsáhlou, patnáctistránkovou žalobu, v níž na některých místech opakuje či dále upřesňuje na dřívějších místech žaloby již uplatněné žalobní body. Její podstatný obsah lze v nejvyšší stručnosti podle jednotlivých tematických okruhů charakterizovat v následujících bodech:

- Stěžovatel nejprve vylíčil svoji verzi rozhodných skutkových okolností: V roce 1997 se za účelem propagace svého podnikání v oboru daňového a finančního poradenství, v němž na základě smlouvy o sdružení podniká společně s manželkou, rozhodli umístit reklamu na webových stránkách. V průběhu jarních a letních měsíců roku 1997 jednal stěžovatel o vytvoření a provozování internetové reklamy se společností S. C. akciová společnost. Jednání vyústila v polovině září 1997 v uzavření písemné smlouvy o zprostředkování, jejímž předmětem na straně společnosti S. C. akciová společnost jako zprostředkovatele bylo zajištění webového prostoru na serveru s adresou http://www.shopcentrum.**com**. Současně stěžovatel se zprostředkovatelem uzavřel i ústní smlouvu na vytvoření webových stránek ve třech jazykových verzích a na poskytnutí dalších s tím souvisejících webdesignových služeb. V průběhu podzimu probíhaly mezi stěžovatelem a dodavatelem další kontakty elektronickou poštou a telefonicky, mj. byl odsouhlasen stěžovatelem obsah internetových stránek a bylo ústně dohodnuto, že doména, na níž bude sjednaná reklamní prezentace přístupná, bude změněna na http://www.shopcentrum.**cz**. Dne 19. 12. 1997 byla stěžovateli sjednaná internetová stránka dodavatelem přímo na internetu v provozu předvedena a stěžovatel za ni zaplatil.
- Napadené rozhodnutí žalovaného a dodatečný platební výměr správce daně, kterým byl tento výměr potvrzen, bylo vydáno na základě daňové kontroly za zdaňovací období 1997 a 1998 prováděné žalovaným od 25. 8. 1999 do 3. 10. 2001 (v této souvislosti vytkl stěžovatel žalovanému rovněž průtahy při daňové kontrole a zneužívání práva daňovou kontrolu provést). Od počátku daňové kontroly vycházel správce daně

z pracovní hypotézy, že sjednaná reklamní služba nebyla stěžovateli vůbec poskytnuta, a požadoval prokázání této skutečnosti po stěžovateli. Soustředil se v podstatě na jediný požadavek - prokázání existence internetové domény shopcentrum.**com** v roce 1997. V této souvislosti stěžovatel žalovanému v žalobě vytýkal, že se nezabýval ověřením služeb poskytnutých dodavatelem v plném rozsahu, jak toto poskytnutí vyplývalo ze stěžovatelem předložených písemností a jak bylo doloženo důkazy, a soustředil se toliko na dvě vybrané skutečnosti a na základě nich dospěl k nesprávnému závěru, že kvůli neexistenci internetové domény shopcentrum.**com** nebyly stěžovateli dodavatelem internetové reklamy ve skutečnosti žádné služby poskytnuty, takže výdaje za tyto služby nemohly být daňově odčitatelnými náklady ve smyslu § 24 ZDP. V této souvislosti stěžovatel vytkl žalobci též závěr, že existence domény shopcentrum.**cz** je skutečností vyvracející tvrzení stěžovatele, jakkoli tomu bylo podle stěžovatele právě naopak, neboť právě na této doméně podle něho byla reklama ve skutečnosti v roce 1998 zveřejněna.

- Stěžovatel v žalobě žalovanému rovněž vytkl, že žalovaný za jednu z nezbytných podmínek daňové uznatelnosti ceny reklamních služeb, uhrazené 19. 12. 1997, považoval, aby reklama byla na internetu zveřejněna již v roce 1997, třebaže u stěžovatele, který vedl v roce 1997 jednoduché účetnictví, bylo rozhodné, kdy službu uhradil, nikoli však, kdy bylo dokončeno její poskytování. V této souvislosti stěžovatel vytkl žalovanému, že ze skutečnosti, že smlouvu s dodavatelem stěžovatel uzavřel 14. 9. 1997, usuzoval, že reklama musela být zveřejněna na internetu v období následujících čtyř měsíců, tj. její poskytnutí by skončilo v lednu 1998.
- Dále stěžovatel s odkazem na konkrétní pasáže ze správního spisu vytkl žalovanému porušení ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“), neboť žalovaný podle názoru stěžovatele důkazy hodnotil nikoli v jejich vzájemné souvislosti, vyloučil důkazy, které podle stěžovatele jeho tvrzení prokazovaly (například veřejné listiny - úřední záznam ze dne 10. 2. 1998 a protokol o ústním jednání č. j. 37376/98/351931/7075 ze dne 5. 5. 1998), a opřel své rozhodnutí v podstatě o jediný důkaz - znalecký posudek znalce Ing. P. P.. Ke znaleckému posudku stěžovatel podotkl, že v něm nebylo splněno zadání, neboť znalec se zaměřil toliko na zodpovězení otázky, zda před 19. 12. 1997 existovala doména http://www.shopcentrum.**com**, třebaže stěžovatel od počátku tvrdil, že reklama byla zveřejněna na doméně http://www.shopcentrum.**cz** v době od 19. 12. 1997 do 5. 5. 1998 a třebaže podle stěžovatele sám znalec ve své výpovědi dne 10. 5. 2000 uvedl, že reklama byla od 18. 12. 1997 do června 1998 umístěna na doméněhttp://www.shopcentrum.**cz**. Dále stěžovatel polemizoval s konkrétními dílčími závěry a úvahami znaleckého posudku. Otázku internetových domén a zveřejnění reklamy na některé z nich stěžovatel shrnul do námitky, že znalec se měl soustředit na zjištění, zda někdy mezi 1. 4. 1997 a 30. 6. 1998 se internetová reklama pro stěžovatele uskutečnila.
- Dále stěžovatel vytkl žalovanému, že po něm požadoval prokázání, že sjednaná reklama je prezentována na internetu a že se na ni lze dostat přímým vstupem přes internet, v době, kdy již tato reklama nebyla aktivní.
- Stěžovatel konečně žalovanému vytkl postup v rozporu s § 2 odst. 2 daň. ř. a to, že - v rozporu s právním názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, zveřejněném pod č. 73 ve svazku č. 22 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu - po stěžovateli požadoval prokázání skutečnosti, na které se stěžovatel nepodílel, konkrétně zajistit svědka, poskytnout obchodním tajemstvím chráněné informace o realizaci služby jejím dodavatelem, doložit existenci reklamy přímým vstupem na ni aj.

- Dále stěžovatel žalovanému vytkl, že porušil ustanovení § 2 odst. 7 daň. ř., když nevzal v úvahu, že stěžovatel s dodavatelem uzavřeli písemně toliko smlouvu o zprostředkování webového prostoru a že se naopak ústně dohodli na změně jednoho - pro ně nepodstatného - bodu, a sice konkrétní domény, na níž bude reklama umístěna.

Krajský soud v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem je správný a že napadené správní rozhodnutí je patřičně odůvodněno; je na stěžovateli, aby prokázal správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Krajský soud rovněž vyložil, proč má za to, že z rozhodnutí žalovaného je jednoznačně seznatelné, které důkazy žalovaný v daňovém řízení jako důkazy neosvědčil a proč. Podle soudu bylo v daňovém řízení vyvráceno (a v rozhodnutí žalovaného uvedeno), že zprostředkovatel objednané reklamní služby v roce 1997 nemohl dodat, neboť v tento rok nepodnikal a byla mu vyměřena daň nula. Tvrzení stěžovatele, že doména http://www.shopcentrum.**com** byla v roce 1997 funkční, pak bylo podle soudu vyvráceno znaleckým posudkem Ing. P. (což bylo v odůvodnění rozhodnutí žalovaného uvedeno). Disk s reklamní internetovou stránkou žalovaný podle soudu správně neosvědčil jako důkaz, jelikož samotná skutečnost, že obsah reklamy byl na disku uložen, nepodávala důkaz o tom, že tato reklama byla získána přímým vstupem na internet. Obdobně ani skutečnost, že pracovníci správce daně reklamu viděli na počítači stěžovatele, neprokazuje umístění reklamy na internetu, neboť tito pracovníci neověřovali, zda data byla získána přímým vstupem na internet a zda se jednalo o tytéž internetové stránky, jejichž existenci stěžovatel v daňovém řízení prokazoval. Poukaz stěžovatele na to, že podle vyjádření znalce Ing. P. byla reklama umístěna na adrese http://www.shopcentrum.**cz**, podle soudu ještě neznamená, že se tím prokazuje poskytnutí webového prostoru stěžovateli, když smlouvu o zprostředkování webového prostoru bylo podle soudu možno dle smlouvy měnit jen písemně. Z dalších znaleckých posudků (Ing. N. a p. V.) pak podle soudu plyne, že se jimi existenci domény shopcentrum.**com** stěžovateli nepodařilo prokázat. Tvrzení stěžovatele, že umístění reklamy na adrese http://www.shopcentrum.**cz** v první polovině roku 1998 vyplývá z písemností některých finančních úřadů (v Havlíčkově Brodě a Chomutově), nepovažoval krajský soud za relevantní, jelikož stěžovatel tyto písemnosti nespecifikoval; protokol o ústním jednání č. j. 37376/98/351931/7075 ze dne 5. 5. 1998 potvrzuje podle soudu toliko existenci dokladů vztahujících se k stěžovatelovu výdaji, ne však faktické uskutečnění reklamy. Dále soud uvedl, že stěžovatel mohl klást znalcům v daňovém řízení k jejich posudkům otázky, toho však nevyužil; z posudků podle soudu vyplývá, že doména shopcentrum.**com** nikdy neexistovala. Krajský soud rovněž poznamenal, že ze správního spisu nevyplývá, že by správce daně po stěžovateli ex post (tj. poté, co měla být podle tvrzení stěžovatele již stažena z internetu) požadoval předvedení reklamy online; podle soudu správce daně toliko požadoval prokázání prezentace reklamy na adrese http://www.shopcentrum.**com**. Správce daně podle soudu, jak vyplývá ze správního spisu, po stěžovateli nepožadoval ani předložení nepřiměřených či nadměrných důkazů. Krajský soud tedy uzavřel, že stěžovatel, který měl povinnost prokázat uskutečnění služby, jejíž cenu chtěl vykázat jako daňový náklad, své důkazní břemeno neunesl. Námitky stěžovatele nebyly podle krajského soudu důvodné, neboť rozhodnutí žalovaného bylo v souladu se zákonem a jeho vydání předcházelo daňové řízení, v němž se nevyskytly vady, které by mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Z porovnání obsahu stěžovatelovy žaloby a odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vyplývá, že krajský soud se všemi body žaloby zabýval a ke všem námitkám stěžovatele zaujal stanovisko, byť někdy šlo o stanovisko velmi stručné či dokonce o stanovisko obsažené

v argumentaci k některému jinému žalobnímu bodu stěžovatelovy žaloby. Jádrem stěžovatelovy argumentace v žalobě byla nepochybně kritika postupu žalovaného při určení, které skutečnosti je třeba v daňovém řízení prokazovat a kdo nese důkazní břemeno (tj. které skutečnosti jsou v jeho případě z hlediska § 24 ZDP a z hlediska § 31 odst. 9 daň. ř. rozhodné), při shromažďování důkazů a při jejich hodnocení. Poukaz stěžovatele, že v žalobě vytýkal rozhodnutí žalovaného i jiné vady, je proto nepřesný a nedůvodný přinejmenším v tom smyslu, že ve své podstatě všechny skutkové a právní důvody žaloby stěžovatele se přímo při nepřímo dotýkaly postupu a úvah správce daně či žalovaného při určení a zjišťování rozhodných skutečností vztahujících se ke stěžovatelem uplatněnému výdaji spočívajícímu v nákladech na stěžovatelem tvrzenou internetovou reklamu. Těmto aspektům se krajský soud věnoval dostatečně podrobně a zabýval se i tím, proč považuje za správné zjišťovat, zda byla internetová reklama zveřejněna na adrese http://www.shopcentrum.**com** v roce 1997, a proč považuje za nerozhodné, že mohla být zveřejněna na adrese http://www.shopcentrum.**cz** v závěru roku 1997 a v roce 1998 (důvodem pro tento závěr byla krajskému soudu - ve shodě s názorem žalovaného vysloveným ve vyjádření k žalobě - skutečnost, že smlouvu o zprostředkování webového prostoru mohli účastníci podle příslušného článku smlouvy měnit pouze písemně, takže ústní dohoda o změně domény, kde měla být reklama umístěna, nebyla relevantní; tento právní závěr krajského soudu ostatně stěžovatel napadá i ve své kasační stížnosti). Lze tedy uzavřít, že rozhodnutí krajského soudu je adekvátně odůvodněno, a proto není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., uplatněný stěžovatelem, tedy není dán.

Jinak tomu ovšem je u stížních námitek opřených o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, žalovaný považoval za zásadní důvod pro doměření daně z příjmu stěžovateli skutečnost, že stěžovatel neprokázal zveřejnění internetové reklamy a zajištění doprovodných internetových služeb na adrese s doménou shopcentrum.**com**. Podle žalovaného ani nic takového prokázat nemohl, když z důkazů provedených v daňovém řízení vyplynulo, že tato doména v rozhodném období neexistovala (viz odůvodnění rozhodnutí žalovaného na str. 20 dole). Uvedený závěr žalovaného se přímo či zprostředkovaně (zejm. úvahami ve vztahu k doméně shopcentrum.**cz** a případné existenci reklamy na internetové adrese s touto doménou) promítá i na dalších místech odůvodnění jeho rozhodnutí (viz např. str. 7 dole, str. 9 dole, str. 10 uprostřed). Na základě tohoto závěru správce daně nevzal za důkaz některé důkazní prostředky navržené stěžovatelem (smlouvu o zprostředkování, faktury, znalecké posudky opatřené stěžovatelem).

Okruh skutečností, který je daňový subjekt povinen prokazovat, je upraven zejména v ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. ve spojení s tím kterým příslušným ustanovením daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak ve spojení s § 24 odst. 1 ZDP. Podle tohoto ustanovení byl stěžovatel povinen prokázat, že částka zaplacená jím zprostředkovateli byla výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Stěžovatele tedy stíhalo, chtěl-li uvedenou částku uplatnit jako daňově uznatelný náklad, ve vztahu k ní jednak břemeno tvrzení, že částku vydal a že ji vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmu, jednak břemeno důkazní, že se tak opravu stalo (tj. že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti). Součástí břemene tvrzení a břemene důkazního byla u stěžovatele nepochybně v první řadě povinnost tvrdit a prokázat, že služby, jejichž cenu chtěl daňově uplatnit jako náklad, mu vůbec jako takové byly skutečně poskytnuty. Potud uvažovali žalovaný i správce daně zcela správně, pokud po stěžovateli vyžadovali prokázání poskytnutí služeb, o nichž stěžovatel tvrdil, že je objednal, zaplatil a obdržel.

Správce daně a následně žalovaný si však neujasnili, co je nutno považovat za rozhodné skutečnosti při posuzování toho, zda služby byly poskytnuty; je takové skutečnosti je totiž stěžovatel ve vztahu k otázce, zda služby byly skutečně poskytnuty, povinen prokazovat. Ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. totiž nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Je nesporné, že stěžovatelova tvrzení byla v některých ohledech nekonkrétní, postupně upravovaná či upřesňovaná a snad i v některých ohledech vnitřně rozporná (stěžovatel se zejména zpočátku dosti nejasně vyjadřoval o tom, ve které době měla být internetová reklama na internetu zveřejněna a na jaké webové adrese se tak mělo stát). Z vyjádření stěžovatele však nakonec bylo zřejmé, že tvrdí, že reklamní služby nebyly poskytnuty na internetové adrese http://www.shopcentrum.**com** z větší části v roce 1997 a jen z malé části v roce 1998, nýbrž na adrese http://www.shopcentrum.**cz** převážně v první polovině roku 1998 a jen v posledních ca. 2 - 3 týdnech roku 1997. Stěžovatel předložil i vcelku logicky znějící tvrzení o tom, proč se tak stalo - že po uzavření smlouvy o zprostředkování v září 1997 musel být nejprve zpracován konkrétní obsah zamýšlené internetové reklamní prezentace a že mezi stěžovatelem a zprostředkovatelem došlo v průběhu její přípravy a upřesňování jejího obsahu, tedy na podzim 1997, k ústní dohodě o změně internetové adresy, na níž měla být prezentace zveřejněna, z http://www.shopcentrum.**com** na http://www.shopcentrum.**cz**. Jak doménu shopcentrum.**com**, tak doménu shopcentrum.**cz** nutno z hlediska její účelnosti pro stěžovatelem tvrzené zveřejnění internetové reklamy o jeho podnikání považovat za v podstatě rovnocenné, neboť je všeobecně známo, že české podnikatelské subjekty velmi často pro svoje internetové prezentace volí internetové adresy spadající buď pod českou národní doménu prvního řádu (**.cz**), anebo pod komerční doménu prvního řádu (**.com**).

Žalovaný proto nemohl po stěžovateli požadovat prokázání existence internetové adresy http://www.shopcentrum.**com** a zveřejnění stěžovatelem tvrzené reklamy na této adrese, když sám stěžovatel po upřesnění svých tvrzení vůbec neuváděl, že se něco takového mělo stát. Žalovaný měl po stěžovateli vyžadovat, aby stěžovatel prokázal, že se zprostředkovatelem sjednal zajištění internetové reklamní prezentace v určitém věcném a časovém rozsahu a že tato prezentace také byla skutečně realizována, tj. že z hlediska jejích parametrů rozhodných pro splnění účelu této reklamy (tj. nikoli nezbytně ve všech dílčích aspektech či detailech) byla dodavatelem také skutečně poskytnuta. Znamená to tedy, že stěžovatel měl být vyzván k prokázání toho, jaký byl sjednaný věcný a časový rámec reklamy a jaký byl skutečně provedený věcný a časový rámec reklamy. Porovnáním míry shody mezi tím, co bylo sjednáno, a tím, co bylo skutečně dodáno, by pak správce daně resp. žalovaný zjistili, zda výdaj zaplacený zprostředkovateli (který byl podle tvrzení stěžovatele nejen zprostředkovatelem zajištění zveřejnění reklamy na internetu ve smyslu § 642 a násl. obch. z., nýbrž i zhotovitelem samotných webových stránek ve smyslu § 536 a násl. obch. z.) byl zaplacen za něco, co bylo v souladu se smlouvou (smlouvami) se zprostředkovatelem také skutečně provedeno. Je nepochybné, že za splnění objednávky na základě smlouvy ze strany zprostředkovatele by bylo třeba považovat i takové zajištění reklamy, které by se ve svých věcných či časových parametrech sice lišilo od plnění původně sjednaného, avšak nelišilo by se podstatně, tj. zůstalo by i v nové podobě službou schopnou plnit stěžovatelem zamýšlený účel (prezentaci podnikání stěžovatele formou internetových stránek) v jeho podstatných rysech. V dané konkrétní situaci tedy žalovaný měl považovat za nerozhodné, zda byla reklama zveřejněna na adrese v doméně prvního řádu **.com**, anebo **.cz** a zda byla zveřejněna převážně v roce 1997, anebo až převážně v roce 1998.

Za rozhodné by naopak bylo nutno považovat zejména zkrácení doby zveřejnění reklamy na internetu či podstatné omezení jejího věcného rozsahu (např. omezením počtu jazykových verzí či zmenšením množství informací relevantních pro potenciálního zákazníka stěžovatele).

Ve vztahu k důvodu kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tedy nutno konstatovat, že žalovaný a správce daně pochybili, pokud po stěžovateli vyžadovali prokázání skutečnosti, že stěžovatelem tvrzená reklamní prezentace byla zveřejněna na adrese http://www.shopcentrum.**com** převážně v roce 1997, a pokud ze skutečnosti, že toto stěžovatel neprokázal a že naopak v daňovém řízení bylo prokázáno, že doména shopcentrum.**com** po převážnou část roku 1997 vůbec neexistovala, usoudili, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že na základě smlouvy o zprostředkování ze dne 14. 9. 1997, po obsahové stránce modifikované a doplňované následnými dalšími ústními ujednáními, mu byly poskytnuty reklamní služby na internetu ve sjednaném rozsahu. Nesprávné vymezení rozsahu skutečností, které měl stěžovatel prokázat, tak nutno považovat za vadu řízení před žalovaným 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. Pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného měl zrušit, což však neučinil. Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je tedy dán.

Ke stížním námitkám opírajícím se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. třeba poznamenat, že smlouvou ze dne 14. 9. 1997 sjednané parametry internetové reklamy (zejména určení domény, na které bude zveřejněna) mohli stěžovatel a zprostředkovatel účinně měnit i ústně, třebaže smlouva o zprostředkování ze dne 14. 9. 1997 hovořila v závěrečných ustanoveních (čl. IV.) o možnosti změny toliko odsouhlasenými písemnými dodatky. Podle § 272 odst. 2 obch. z., obsahuje-li písemně uzavřená smlouva ustanovení, že může být měněna nebo zrušena pouze dohodou stran v písemné formě, může být smlouva měněna nebo zrušena pouze písemně. Toto ustanovení tedy zakotvuje neplatnost jiných než písemně provedených změn smlouvy, je-li ve smlouvě (pro kterou jinak zákon písemnou formu nepředepisuje, jak je tomu i u smlouvy o zprostředkování podle § 642 a násl. obch. z.) sjednáno, že ji lze měnit pouze písemně. Jedná se ovšem o úkon neplatný pouze relativně; relativně neplatný právní úkon se považuje za platný, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá [srov. § 40a zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obč. z.)]. Podle § 267 odst. 1 obch. z., jestliže je neplatnost právního úkonu stanovena pouze na ochranu některého účastníka, může se této neplatnosti dovolávat pouze tento účastník; to neplatí pro smlouvy uzavřené podle části druhé tohoto zákona (tj. části upravující obchodní společnosti a družstvo; smlouva o zprostředkování je obsažena v části třetí obchodního zákoníku). Teorií civilního práva je všeobecně uznáváno, že § 267 odst. 1 obch. z. je ustanovením upravujícím pro oblast obchodních závazkových vztahů institut relativní neplatnosti, podobně jak to činí ustanovení § 40a obč. z. pro právní úkony občanskoprávní [viz Jehlička/Švestka/Škárová a kol., Občanský zákoník. Komentář, 7. vyd., C. H. Beck, Praha 2002, str. 206 (komentář k § 40a)]. Ustanovení § 272 odst. 2 obch. zák. pak lze považovat za ustanovení odpovídající svojí povahou a obsahem [byť podle převažujícího výkladu ne po obsahové stránce zcela - viz k tomu Štenglová/Plíva/Tomsa a kol., Obchodní zákoník. Komentář, 6. vyd., C. H. Beck, Praha 2001, str. 1081 (komentář k § 272)] ustanovení § 40 odst. 2 obč. z.

V každém případě je na základě důkazů provedených ve správním řízení nesporné, že ani stěžovatel, ani zprostředkovatel se nikdy žádné neplatnosti eventuálních ústních dodatků či změn smlouvy o zprostředkování ze dne 14. 9. 1997 vůči druhému z účastníků smluvního vztahu nedomáhali. Nebyly-li relativně neplatné, neboť smluvnímu ujednání o formě změn smlouvy odporující ústní dodatky smlouvy o zprostředkování žádnou ze smluvních stran napadeny, nutno je považovat za platné, a to tím spíše, že podle tvrzení stěžovatele podle nich smluvní strany též skutečně postupovaly a cítily se jimi být vázány. Pokud by tedy stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně toho, že smlouva o zprostředkování byla ústními dodatky změněna (ohledně toho, na jaké doméně prvního řádu má být reklama zveřejněna a v jakém časovém intervalu se tak má stát) a že zprostředkovatele pověřil dalším ujednáním (byť třeba i jen konkludentním) též zhotovením samotných internetových stránek, museli by správce daně resp. žalovaný takovéto ujednání vzít v úvahu a tomu odpovídajícím způsobem změnit okruh skutečností, jejichž prokázání by po stěžovateli vyžadovali. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že poukaz stěžovatele na to, že podle vyjádření znalce Ing. P. byla reklama umístěna na adrese http://www.shopcentrum.**cz**, ještě neznamená, že se tím prokazuje poskytnutí webového prostoru stěžovateli, když smlouvu o zprostředkování webového prostoru bylo podle soudu možno dle smlouvy měnit jen písemně, neposoudil správně právní otázku, neboť vyšel z nesprávného právního hodnocení účinků změny obsahu smlouvy o zprostředkování mezi stěžovatelem a zprostředkovatelem. I stížní námitku opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy nutno považovat za důvodnou.

Na okraj ovšem nutno poznamenat, že výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu o důvodnosti kasační stížnosti stěžovatele nic nemění na skutečnosti, že je to stěžovatel, na němž spočívá důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzení, že se zprostředkovatelem sjednal zajištění internetové reklamní prezentace v určitém věcném a časovém rozsahu a že tato prezentace také byla skutečně realizována, tj. že z hlediska jejích klíčových parametrů rozhodných pro splnění účelu této reklamy byla dodavatelem také skutečně poskytnuta. Prezentace zveřejňované na internetu nepochybně nelze pro jejich nehmotnou (virtuální) a ze své podstaty dočasnou povahu za situace, že byly v mezidobí z internetu odstraněny, prokazovat následným přímým vstupem na internet; nutno ovšem poznamenat, že takový důkaz žalovaný po stěžovateli nepožadoval; požadoval pouze prokázání, že v době, kdy reklama měla být prostřednictvím internetu veřejně přístupná, také skutečně přístupná byla. I v daňovém řízení ovšem může k prokázání určitých skutečností postačovat i řetězec nepřímých důkazů, tedy ve svém souhrnu logická, ničím nenarušená a uzavřená soustava vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které vcelku shodně a spolehlivě dokazují skutečnost nebo skutečnosti, které jsou v takovém příčinném vztahu k dokazované skutečnosti, že z nich je možno vyvodit jen jediný závěr a současně vyloučit možnost jiného závěru (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSSR ze dne 24. 3. 1970, sp. zn. 7 Tz 84/69, zveřejněné pod č. 38/1970 Sb. rozh. tr.). V souvislosti s posuzovaným případem se nabízí např. kombinace důkazů prokazujících skutečnost, že v rozhodném období existovala internetová adresa, na níž měla být reklamní prezentace zveřejněna, skutečnost, že existovala samotná reklamní prezentace jako uspořádaný soubor počítačových dat, skutečnost, že na rozhodné období bylo zprostředkovatelem nebo jeho subdodavatelem sjednáno s konkrétním provozovatelem počítače umožňujícího dálkový přístup, že na něm budou zveřejněna data buď přímo stěžovatele nebo alespoň zprostředkovatele za účelem prezentace podnikatelů typově odpovídajících stěžovateli, a skutečnost, že prezentace týkající se stěžovatele a přinejmenším typově odpovídající stěžovatelem tvrzené reklamě byla osobami odlišnými od stěžovatele v rozhodném období přímým vstupem na internet shlédnuta.

Je přirozeně na stěžovateli, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení navrhne. Pokud však důkazy navrhne a nebude-li se jednat o důkazy neproveditelné, je povinností správního orgánu takové důkazy zajistit a provést; je tedy například zejména povinností správního orgánu zajistit výslech osob navržených stěžovatelem, jsou-li takové osoby v jurisdikci českých orgánů nebo lze-li jejich výslech zajistit či provést cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech. V případě, že by správní orgán svým nesprávným úředním postupem zmařil provedení určitého důkazu navrženého stěžovatelem, nezbavuje to stěžovatele jeho důkazního břemene; vznikle-li tak ale stěžovateli škoda, není vyloučena odpovědnost státu za škodu podle zvláštního předpisu [viz zejm. § 13 zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů]. Stejně tak nezbavuje stěžovatele jeho důkazního břemene poukaz na obchodní tajemství, s nímž by se správní orgán při provádění důkazu mohl seznámit; pokud by však bylo takové obchodní tajemství v důsledku nesprávného úředního postupu správního orgánu vyzrazeno třetím osobám a v důsledku toho vznikla stěžovateli škoda, i zde přichází v úvahu odpovědnost státu za takovou škodu.

Nad rámec odůvodnění pak nutno poznamenat, že prokázání samotné skutečnosti, že stěžovatelem tvrzená internetová reklamní prezentace mu byla skutečně poskytnuta, je teprve prvním krokem k tomu, aby výdaj za ni mohl být považován za uznatelný ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Je na stěžovateli, aby prokázal také zákonem předepsaný účel uvedeného výdaje, tedy jeho vynaložení na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Na stěžovateli tedy zejména leží důkazní břemeno k prokázání, že reklamní prezentace mohla objektivně sloužit (či alespoň že stěžovatel se mohl rozumně domnívat, že bude sloužit) k zvýšení příjmů z jeho podnikání a že cena, kterou za prezentaci zaplatil, nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v době sjednání smlouvy o zprostředkování a vzhledem k obsahu prezentace natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by stěžovatel s ohledem na jeho znalosti a schopnosti musel její nepřiměřenou výši rozpoznat.

Nejvyššímu správnímu soudu tedy nezbylo než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost žalobce byla důvodná ve dvou ze tří uplatněných stížních důvodů [§ 103 odst. 1 písm. b) a písm. a) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 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 4. srpna 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu