

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **J. M.,** zastoupeného JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem Teplice, Dlouhá 31/63, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, ze dne 19. 2. 2004, č. j. 15 Ca 246/2003 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 9. 2003, č. j. 14631/110/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce, podané proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Teplicích ze dne 21. 5. 2002, č. j. 75908/02/210911/6611, na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, kterým byl žalobci dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 059 483 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 613 516 Kč.

Výše uvedené rozhodnutí žalovaného napadl žalobce dne 21. 10. 2003 žalobou, která byla rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 2. 2004, č. j. 15 Ca 246/2003 – 28, jako nedůvodná zamítnuta.

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). Nesouhlasí s právním posouzením žalobní námitky, týkající se plnění předmětu komisionářské smlouvy s paní L. K., tak jak byla provedena soudem a posouzení nákladů stěžovatele, vynaložených v roce 2000 v souvislosti s touto smlouvou jako nákladů, jež nebyly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů). V této souvislosti tvrdí, že důkazy o realizaci plnění z komisionářské smlouvy měl žalovaný k dispozici, plnění byla přesně specifikována, zápis pořízený následně nikoliv správcem daně jednoznačně dokazuje, se kterými firmami L. K. zprostředkovala obchody a údaje o tom jsou obsaženy v účetnictví stěžovatele. Žalovaný i soud proto pochybily, když nevzaly v rozporu s ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon) v úvahu skutečný stav, podle něhož došlo k naplnění podmínek pro uznání vynaložených nákladů stěžovatele ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nesouhlasí rovněž s právním posouzením správnosti procesního postupu správce daně soudem, a proto setrvává na žalobních námitkách týkajících se vad řízení, uvedených v žalobě, spočívajících v neúplném zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně (§ 31 odst. 2 zákona), porušení jeho práva účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky (§ 8, § 16 odst. 4 písm. e/ zákona), nesprávném postupu odvolacího orgánu při doplňování výsledků daňového řízení s použitím výzvy dle § 43 zákona (§ 50 zákona).

Tvrdí, že výrok rozsudku krajského soudu „žaloby se zamítají“ je neurčitý a nesrozumitelný. Nesrozumitelnost a neurčitost výroku je spatřována v tom, že výrok rozsudku ve věci samé je rozhodnutím ve věci a mělo by z něj být seznatelné v jaké věci bylo rozhodnuto. Výrok rozsudku těmto zákonným požadavkům neodpovídá. Podle názoru stěžovatele došlo postupem žalovaného k porušení zákona a z tohoto důvodu měl krajský soud napadená rozhodnutí správního orgánu 1. a 2. stupně zrušit. To, že tak neučinil a jeho výše citovaný výrok je neurčitý a nesrozumitelný, je podle stěžovatele důvodem pro podání kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Navrhuje proto, aby rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Součástí podané kasační stížnosti je i návrh na přiznání odkladného účinku dle § 107 s. ř. s.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v rámci prováděné daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2000 správce daně 1. stupně zjistil, že stěžovatel do nákladů ovlivňujících základ daně zaúčtoval v rozporu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů náklady v celkové výši 1 725 000 Kč, jež vynaložil na základě faktur vystavených paní L. K., bytem H. P. 152, za zprostředkování služby na základě komisionářské smlouvy ze dne 1. 2. 2000. Po provedeném dokazování správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že tyto náklady vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť stěžovatel v průběhu daňové kontroly neprokázal faktické plnění předmětu smlouvy, jež mělo spočívat ve zprostředkování a zajištění obchodů ve sjednané oblasti. Správce daně 1. stupně opakovaně vyzval stěžovatele, aby prokázal způsob, jakým byly naplňovány jednotlivé body komisionářské smlouvy ze

strany dodavatele – paní L. K. Tuto správce daně 1. stupně následně vyslechl jako svědka. Po vyhodnocení důkazů dospěl k závěru, že předložené důkazy nelze akceptovat jako důkazy, prokazující, že ze strany zprostředkovatele došlo k faktickému naplnění předmětu smlouvy, tj. že zprostředkovatelská činnost byla uskutečněna tak, jak deklaroval stěžovatel.

K námitce stěžovatele, že mu nebylo umožněno účastnit se výslechu svědkyně a klást jí otázky, žalovaný uvádí, že stěžovatel byl sice vyrozuměn o tomto výslechu 1 den před jeho konáním (vyrozumění předáno stěžovateli přímo na finančním úřadě), avšak nevznesl proti tomuto zamýšlenému úkonu žádné námitky a nevyjádřil se, že by jej se nemohl účastnit. Po provedeném výslechu svědka byl stěžovatel s výpovědí seznámen a byla mu předána její fotokopie. Ani poté nezpochybnil stěžovatel zákonnost tohoto úkonu a nepožadoval jeho opakování.

Závěrem svého vyjádření žalovaný s odkazem na úpravu důkazního břemene v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona) uvádí, že důkazy získané v daňovém řízení neprokazují uskutečnění dohodnuté zprostředkovatelské činnosti tak, jak tvrdí stěžovatel; jeho tvrzení ve vztahu k plnění ze smlouvy je pouhé konstatování, které není schopen doložit řádnými důkazy.

Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že správce daně 1.stupně – Finanční úřad v Teplicích zahájil u stěžovatele dne 2. 11. 2001 daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 1998 - 2000. V jejím rámci bylo zjištěno, že stěžovatel uzavřel dne 1. 2. 2000 komisionářskou smlouvu s paní L. K., předmětem této smlouvy byl závazek komisionáře zařídit vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet „zprostředkování a zajištění obchodu k nákupu a prodeji malovaného a dekorativního skla, broušeného a rytého skla, včetně uzavírání smluv s klienty o obstarání nákupu či prodeji uvedeného sortimentu“. Správce daně 1. stupně ověřil kromě jiného oprávněnost zaúčtování nákladů ve výši 1 725 000 Kč v roce 2000 v souvislosti s výše uvedenou smlouvou, jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení výnosů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a na základě daňových dokladů (faktur), vystavených paní L. K., bytem H. P. 152, za zprostředkování služby podle výše zmiňované komisionářské smlouvy. Na základě výsledků daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal faktické naplněn´předmětu smlouvy, neboť neprokázal jaká plnění ze strany zprostředkovatele přijal a jejich souvislost s následně uzavřenými obchody a dosaženými příjmy. K tomuto závěru dospěl na základě provedeného dokazování, přičemž vycházel především z odpovědí stěžovatele při jednání dne 21. 11. 2001, kterých se mu dostalo na jeho otázky ohledně faktického plnění z uzavřené komisionářské smlouvy, z výslechu svědkyně L. K., uskutečněného 7. 12. 2001 ve Vazební věznici L. a vyjádření stěžovatele z 15. 1. 2002 k výzvě správce daně 1. stupně k předložení důkazu o tom, jak konkrétně došlo k naplnění předmětu komisionářské smlouvy při splnění práv a povinností obou smluvních stran. Náklady stěžovatele ve výši 1 725 000 Kč, uplatněné na základě faktur vystavených zprostředkovatelem, proto správce daně 1. stupně neuznal jako daňově uznatelné náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob dodatečně vyměřil daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2000.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém namítl, že skutečným obsahem právního úkonu bylo zprostředkování obchodu, jež prováděla paní K.

a za toto jí stěžovatel zaplatil fakturovanou odměnu, která sic neodpovídala smluvním podmínkám, ale přesto se jednalo o odměnu z plnění závazků z obchodní smlouvy. Stěžovatel namítl, že správci daně nepříslušelo hodnotit, zda a jak byla stranami naplňována ustanovení smlouvy (hlavně pokud se týká výše odměny). Předmětem dokazování mohla být tedy pouze skutečnost, zda stěžovatel použil přijatá zdanitelná plnění (výsledky činnosti komisionáře) pro dosažení nebo udržení svých příjmů. Toto důkazní břemeno stěžovatel dle svého mínění unesl. Dle stěžovatele se správce daně při hodnocení důkazů nepořádal se svou povinností uvést, proč nepřihlédl k prohlášení stěžovatele a svědka a s povinností řádně odůvodnit závěr o tom, že stěžovatel neprokázal použití přijatých plnění pro podnikání. Namítl, že byl zbaven svého práva klást svědkovi otázky, když o tom, že bude vyslechnut svědek, byl informován pouze den předem, v odvolání uplatnil i připomínky k obsahu otázek, položených svědkovi.

Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 17. 9. 2003, č. j. 14631/110/02, odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za r. 2000 zamítl. V odůvodnění rozhodnutí shrnul postup správce daně 1. stupně včetně jeho zjištění v daňové kontrole a dospěl ke stejnému právnímu závěru jako správce daně 1. stupně, tj. že stěžovatel neunesl v tomto řízení důkazní břemeno, neboť neprokázal že skutečně došlo k plnění sjednaného komisionářskou smlouvou, tj. že neprokázal faktické plnění předmětu smlouvy ze strany komisionáře, spočívající ve zprostředkování a zajištění obchodů. Tvrzení stěžovatele, že k tomuto plněno došlo, označil za pouhé konstatování, jež tento nebyl schopen doložit jinými důkazy než komisionářskou smlouvou a daňovými doklady (vystavenými fakturami) ani v rámci daňové kontroly, ani v rámci doplnění dokazování, provedeného v odvolacím řízení. Plnění dohodnutého předmětu smlouvy nebylo podle žalovaného prokázáno ani svědeckou výpovědí svědkyně K. K námitce stěžovatele ohledně prováděné svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že stěžovatel byl o jejím konání řádně vyrozuměn, s jejím obsahem byl posléze seznámen, přičemž neuplatnil k postupu správce daně 1. stupně žádné připomínky a nežádal o její opakování.

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. V žalobě stěžovatel zopakoval námitky, jež uvedl v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a uvedl, že se žalovaný nevypořádal se všemi důvody odvolání, a proto je stěžovatel považuje i za žalobní body. V této souvislosti namítl především, že žalovaný ani správce daně 1. stupně řádně nezjistil skutečný stav věci, tedy nezjistil co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 31 odst. 2 zákona), přičemž pokud by tak učinil, dospěl by k závěru, že stěžovatel po právu zaúčtoval vynaložené náklady jako náklady sloužící k dosažení, zajištění a udržení výnosů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele pro něj komisionář zprostředkoval obchody s podnikatelskými subjekty, z nichž později dosáhl obraty. Předmětem dokazování správce daně měla být pouze skutečnost, zda na základě činnosti komisionáře dosáhl vlastních zdanitelných výnosů. Dále namítl porušení ust. § 16 odst. 4 písm. e) a § 8 zákona, kdy tvrdil, že nesprávným postupem správce daně 1.stupně byl zkrácen ve svém právu účastnit se výslechu svědkyně paní K. a klást jí při tomto ústním jednání otázky. Ve vztahu k postupu žalovaného v odvolacím řízení namítl porušení ust. § 50 a § 43 zákona, kdy tvrdil, že v rámci odvolacího řízení nemůže správce daně doplňovat dokazování v rozsahu a způsobem, jak požadoval správce daně ve výzvě, vydané dle § 43 zákona.

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. V odůvodnění rozhodnutí soud mj. uvedl, že z ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů vyplývá, že daňovému subjektu vzniká daňový výdaj (náklad) pouze ohledně plnění, které prokazatelně přijal a jež má konkrétní souvislost s jeho podnikatelskou činností. Daňový

subjekt přitom prokazuje existenci daňového výdaje (nákladu) dokladem, zaúčtovaným podle předpisů o účetnictví, avšak ani samotné zjištění, že účetní doklad formálně odpovídá zákonným požadavkům ještě neprokazuje, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Soud dále podrobně rozvedl rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně a uvedl, že v rámci důkazního břemene stěžovatele (§ 31 odst. 9 zákona) měl tento za povinnost prokázat správci daně, že skutečně přijal jím tvrzené plnění. Bylo tedy povinností stěžovatele předložit nebo navrhnout k prokázání tvrzení o faktickém uskutečnění činnosti zprostředkovatele důkazy, tedy bylo jeho povinností prokázat, jaké konkrétní služby podle komisionářské smlouvy zajištěny. Tuto svoji povinnost plnil stěžovatel v daňovém řízení pouze tím, že předkládal správci daně svá rozporná vyjádření o plnění předmětu komisionářské smlouvy ze strany komisionáře, v průběhu řízení neuvedl, jaké jednotlivé obchody mu komisionář zprostředkoval, v čem konkrétně jeho zprostředkovatelská činnost v jednotlivých případech spočívala a jaká plnění mu v důsledku její činnosti byla poskytnuta třetími osobami. Podle názoru soudu tedy stěžovatel nesplnil svoji povinnost uvést taková tvrzení, kterými by bylo možno rozhodné skutečnosti prokazovat a již naprosto nedostál své povinnosti předložit na podporu skutečností uvedených v daňových přiznáních důkazy. Důkazy předložené stěžovatelem prokázaly pouze uzavření komisionářské smlouvy a skutečnost, že byly vystaveny daňové doklady, avšak nikoliv faktické naplnění předmětu smlouvy, tedy vlastní činnost komisionáře. K námitce stěžovatele ohledně porušení jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona soud uvedl, že stěžovatel byl o chystaném výslechu svědka vyrozuměn, přičemž žádné ustanovení zákona neupravuje lhůtu, v jaké nejpozději má být daňový subjekt o tomto chystaném úkonu správce daně zpraven. Správce daně tedy nepochybil, když stěžovatele o tom, že bude vyslechnut svědek vyrozuměl jeden den před konáním výslechu. Stěžovatel měl možnost se tohoto výslechu zúčastnit, případně požádat správce daně o změnu termínu, toto však neučinil a ani později v rámci probíhající daňové kontroly zákonnost tohoto úkonu nezpochybnil. Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku stěžovatele, že žalovaný nebyl oprávněn v rámci odvolacího řízení vyzvat stěžovatele dle § 43 zákona, přičemž poukázal na toto oprávněné odvolacího orgánu, jež je mu dáno § 50 odst. 4 zákona. Odmítl rovněž námitku, že žalovaný nebyl oprávněn v odvolacím řízení doplňovat dokazování s tím, že toto právo odvolacího orgánu vyplývá přímo z § 50 odst. 3 zákona, přičemž v tomto ustanovení není vymezen rozsah, v jakém lze doplňovat řízení či odstraňovat jeho vady.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V podané kasační stížnosti stěžovatel předně uvádí, že tuto podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, tedy z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí s právním posouzením podmínek pro uznání jím vynaložených nákladů ve výši 1 725 000 Kč v souvislosti s komisionářskou smlouvou, jako nákladů sloužících k dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí krajského soudu neshledal.

Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 o daních z příjmů se výdaje (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 § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní), správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Stěžovatel uzavřel dne 1. 2. 2000 komisionářskou smlouvu s paní L. K., jejímž předmětem byl závazek komisionáře, že zařídí vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet „zprostředkování a zajištění obchodu k nákupu a prodeji malovaného a dekorativního skla, broušeného a rytého skla, včetně uzavírání smluv s klienty o obstarání nákupu či prodeji uvedeného sortimentu“. Pro to, aby odměny vyplacené zprostředkovateli v souvislosti s plněními z uzavřené komisionářské smlouvy, spočívajícími ve zprostředkování a zajištění obchodů v dohodnuté oblasti komisionářem, mohly být pro účely daně z příjmů uznány ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, byl stěžovatel povinen správci daně v prvé řadě prokázat, že přijal faktická plnění od komisionáře a že tato plnění použil ve smyslu cit. § 24 odst. 1 pro dosažení, zajištění a udržení příjmů. Na stěžovateli tedy spočívalo důkazní břemeno k prokázání, zda došlo k faktickému plnění z uzavřené smlouvy, tj. zda činností komisionáře bylo dosaženo zamýšleného cíle, jež spočíval v uzavření dalších obchodů stěžovatele.

Daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Stěžovatel měl v rámci daňového řízení povinnost prokázat, zda a jakým způsobem došlo v kontrolovaném zdaňovacím období k faktickému naplnění předmětu smlouvy ze strany komisionáře, deklarovanému po formální stránce daňovými doklady (fakturami), jež vystavil komisionář pro stěžovatele a na základě kterých stěžovatel uhradil komisionáři dohodnutou úplatu dle čl. III smlouvy.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že správce daně 1. stupně v rámci daňové kontroly vyzval stěžovatele, aby mu sdělil, co bylo konkrétně předmětem fakturovaných služeb, popsal činnost vykonanou pro něj komisionářem, sdělil mu, zda a jakým způsobem byl ze strany komisionáře průběžně o plnění smlouvy informován a zda pro něj komisionář obstaral konkrétní zakázky. Na tyto dotazy stěžovatel odpověděl do protokolu o ústním jednání ze dne 21. 11. 2001, tak, že v obecné rovině popsal činnost komisionáře při přípravě projektu spojeného s výstavbou sklárny, k jehož realizaci však nedošlo a uvedl, že konkrétní zakázky

na prodej skla komisionář nezprostředkoval. Odměny, které byly komisionáři vyplaceny na základě vystavených faktur, vycházely pouze z kalkulace komisionáře, k níž však stěžovatel neměl podklady. V daňovém řízení byla dne 7. 12. 2001 vyslechnuta jako svědkyně paní K., jež měla dle smlouvy jako komisionářka zprostředkovat a zajistit uzavření obchodů k nákupu a prodeji skla, avšak ani tento výslech svědka neprokázal, že ze strany komisionáře došlo k faktickému plnění předmětu smlouvy, tj. zprostředkování a zajištění konkrétních obchodů ve prospěch stěžovatele. Svědkyně opět pouze v obecné rovině vypověděla, že svojí činností přispěla k uzavření obchodů stěžovatele, avšak nebyla schopna označit konkrétné subjekty, se kterými jednala, nespecifikovala v čem její zprostředkovatelská činnost spočívala, v jakém rozsahu a kdy konkrétně byla prováděna, případně jaké náklady jí v souvislosti s touto činností vznikly. Výpověď svědka nepotvrdila ani nevyvrátila tvrzení stěžovatele ze dne 21. 11. 2001 o tom, že komisionář svojí činností nepřispěl k uzavření žádného z obchodů stěžovatele. Ani poté, co se stěžovatel s výpovědí svědka seznámil, nepředložil žádné důkazy k svému tvrzení, že došlo k faktickému plnění z komisionářské smlouvy, tedy jakou činnost a v jakém rozsahu komisionář na základě smlouvy prováděl a jak tato činnost souvisela s jeho vlastní podnikatelskou činností. Na výzvu správce daně 1. stupně reagoval stěžovatel pouhým vyjádřením, ve kterém uvedl, že komisionář jednal s celou řadou zahraničních firem, přičemž výsledkem těchto jednání bylo uskutečnění obchodu s označenými firmami s tím, že příslušné doklady k těmto obchodům stěžovatele jsou součástí jeho účetnictví. Důkazy, jež by osvědčily jeho tvrzení a to, že v kontrolovaných zdaňovacího obdobích docházelo k faktickému plnění předmětu smlouvy ze strany komisionáře, nepředložil stěžovatel ani v rámci doplnění dokazování, provedeném v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru.

Pouhé tvrzení stěžovatele o tom, jakým způsobem bylo fakticky plněno na základě smlouvy aniž by takové své tvrzení opřel o důkazy, nemůže v daňovém řízení obstát. Stěžovatel nedostál své povinnosti prokázat své tvrzení stran činnosti komisionáře, směřující ke zprostředkování a zajištění obchodů stěžovatele v dohodnuté oblasti, přičemž jako důkaz neobstojí pouhý odkaz stěžovatele na to, že důkazy, prokazující uskutečnění obchodů, na jejichž zprostředkování se komisionář podílel, jsou součástí jeho účetnictví. Jak již bylo uvedeno, má daňový subjekt v daňovém řízení nejen povinnost nést břemeno tvrzení, ale i povinnost k tomuto tvrzení nést břemeno důkazní. Pouhým tvrzením stěžovatele, že určité skutečnosti nastaly, nemůže být splněna jeho povinnost prokázat v daňovém řízení správnost a pravdivost údajů uvedených v jeho daňových přiznáních (§ 31 odst. 9 zákona), pokud není současně spojena se splněním jeho povinnosti tvrzení podložit věrohodnými důkazy. Důkazy označené stěžovatelem v jeho vyjádřeních adresovaných správci daně a v jeho podáních jsou způsobilé osvědčit pouze to, že stěžovatel uzavřel smlouvy o prodeji zboží se třetími osobami a že na základě těchto smluv plnil. Stěžovatel v průběhu daňového řízení žádnými důkazy neprokázal, že by k uzavření obchodních smluv došlo v příčinné souvislosti se zprostředkovatelskou činností komisionáře, což má pro posouzení, zda stěžovatelem vynaložené náklady, spočívající v odměnách komisionáři, lze považovat za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zcela zásadní význam. Posoudil-li tedy správce daně 1. stupně a posléze žalovaný, že stěžovatel smlouvou a daňovými doklady neprokázal, že k uzavření jím tvrzených obchodů se třetími osobami došlo na základě činnosti komisionáře či v přímé souvislosti s ní, nelze tomuto závěru nic vytknout. Pokud žalobce uzavřel komisionářskou smlouvu, jejímž předmětem bylo zprostředkování a zajištění obchodů v dané oblasti, šlo o jeho rozhodnutí v rámci podnikatelské činnosti, jež je ale následně spojeno s jeho povinností prokázat v daňovém řízení nejen existenci tohoto právního úkonu, ale faktického naplnění jeho obsahu. Důkazní

povinnost zde leží pouze na daňovém subjektu, kterou nelze přenášet na správce daně 1. stupně či žalovaného.

Lze tedy uzavřít, že na předmětnou smlouvu a daňové doklady vystavené komisionářem je nutné pohlížet pouze jako na právní důvod zdanitelného plnění, stěžovatel byl povinen prokázat správci daně, že ze strany komisionáře došlo k plnění dohodnutého závazku, spočívajícího ve zprostředkování a zajištění obchodu ve prospěch stěžovatele a že v příčinné souvislosti s činností komisionáře uzavřel označené smlouvy se třetími osobami. Bylo pouze věcí stěžovatele, jaké důkazy předloží či jaké navrhne a zda je schopen tvrzené skutečnosti prokázat. Pokud závazek komisionáře spočíval ve vyvíjení takové činnosti, aby měl stěžovatel příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou a tvrdí-li stěžovatel, že komisionář zprostředkovatel takovouto činnost vyvíjel, bylo na něm tyto skutečnosti prokázat. Důkazy předložené a navržené stěžovatelem však toto tvrzení neprokazují, neboť z nich lze dovodit toliko to, že stěžovatel s komisionářem uzavřel předmětnou smlouvu, s odkazem na tuto smlouvu komisionář vystavil faktury, jejich úhradu stěžovatel doložil účetními doklady a že stěžovatel uzavíral obchody se třetími osobami. Nikterak z nich však nevyplývá, že k uzavření stěžovatelem označených smluv došlo na základě činnosti komisionáře.

Důkazní břemeno ve vztahu k faktickému plnění předmětu komisionářské smlouvy, na základě které vynaložil náklady, jež považoval za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stěžovatel neunesl a vzhledem k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení nelze souhlasit s tvrzením, že tak místo stěžovatele měl činil správce daně 1. stupně a žalovaný s odkazem na ustanovení § 31 odst. 2 zákona.

Za nedůvodné považuje Nejvyšší správní soud i stížnostní námitky dle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stran vytýkaných procesních pochybení žalovaného a správce daně 1.stupně, spočívajících v porušení jeho práva účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky (§ 8, § 16 odst. 4 písm. e/ zákona) a nesprávném postupu odvolacího orgánu při doplňování výsledků daňového řízení s použitím výzvy dle § 43 zákona (§ 50 zákona).

Podle § 48 odst. 6 zákona nemůže-li správce daně posoudit všechny údaje odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní.

Podle § 50 odst. 3 zákona v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Podle § 50 odst. 4 zákona je v odvolacím řízení odvolací orgán oprávněn použít přiměřeně i § 43.

Cílem daňového řízení je podle ust. § 2 odst. 2 zákona stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Pokud odvolací orgán při přezkoumání napadeného rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání shledá, že výsledky dosavadního řízení mu pro svou neúplnost neumožňují učinit si úsudek o důvodnosti odvolání, je oprávněn řízení doplnit a odstranit případné vady, přičemž tak činí sám nebo doplnění výsledků řízení či odstranění vad uloží správci daně, jež napadené rozhodnutí vydal. Doplnění řízení má zajistit, aby konečné rozhodnutí ve věci bylo vydáno na základě náležitě zjištěného skutkového stavu (§ 31 odst. 2). Oprávnění odstraňovat vady řízení nebo výsledky daňového řízení doplňovat má však orgán, jež o podaném odvolání rozhoduje, pouze v rozsahu

skutečností významných pro správné stanovení daňové povinnosti, kterými se správce daně prvého stupně zabýval, s cílem, aby skutková zjištění, provedená v daňovém řízení byla úplná a procesně bezvadná. Zákon zde pak odvolacímu orgánu vymezuje v ustanovení § 50 odst. 4 jako jeden z nástrojů, za jehož pomocí je možné doplňovat výsledky řízení, institut vytýkacího řízení, jehož lze přiměřeně využít i v řízení odvolacím. V případě stěžovatele nebylo zjištěno, že by žalovaný svým postupem v odvolacím řízení překročil meze svého oprávnění, dané mu § 48 odst. 6 ve spojení s § 50 odst. 3, 4 zákona, neboť žalovaný prováděl doplnění dokazování ohledně týchž skutečností, jež prověřoval v daňové kontrole správce daně 1. stupně a v rozsahu a intencích námitek uplatněných v podaném odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2000.

Procesním právem daňového subjektu v daňovém řízení je dle ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Aby mohl daňový subjekt tohoto svého zákonného práva využít, musí mu správce daně dát možnost ho uplatnit, to však může učinit pouze tím, že daňový subjekt o uvažovaném výslechu svědka předem vyrozumí. V případě stěžovatele správce daně svoji povinnost informovat jej o výslechu svědka splnil, když jej o skutečnosti, že bude vyslechnut svědek řádně informoval, což stěžovatel stvrdil svým podpisem. Stěžovatel nebyl v daňovém řízení zbaven možnosti být přítomen výslechu svědka a svého práva klást mu otázky. Namítá-li stěžovatel, že jej správce daně vyrozuměl o konání výslechu pouze den předem, stěžovatel měl možnost tuto skutečnost namítnout v okamžiku, kdy se o termínu výslechu svědka dozvěděl a požádat tak případně o jeho změnu. Pro reálnou možnost stěžovatele tak učinit svědčí i skutečnost, že o konání výslechu byl vyrozuměn přímo při jednání u správce daně a měl proto dostatek příležitosti tento požadavek vznést. Stejně tak měl stěžovatel možnost tuto námitku uplatnit následně, případně požádat o opakování svědecké výpovědi, a to poté, co byl s obsahem výpovědi seznámen. Pokud tak stěžovatel neučinil, nelze jeho nekonání a nedbání jeho práv přičítat k tíži správce daně a jeho postup pak považovat za procesně vadný.

Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle § 65 a násl. s. ř. s. je řízením sporným, zahajovaným výlučně na návrh V tomto řízení je předmět řízení vymezen žalobním petitem, což je v případě napadeného rozhodnutí správního orgánu návrh na jeho zrušení. Soud rozhoduje o celém předmětu řízení, výrok rozsudku musí ve smyslu § 78 s. ř. s. odpovídat žalobnímu petitu, což znamená, že celý předmět řízení musí být postižen buď kladným nebo záporným rozhodnutím – tj. žaloba se zamítá (§ 78 odst. 7 s. ř. s.) nebo napadené rozhodnutí se ruší a věc se vrací k novému projednání (§ 78 odst. 2, 3, 4 s. ř. s.), přesný, určitý a srozumitelný tak, aby byl vykonatelný po stránce materiální. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že výrok rozsudku krajského soudu splňuje zákonný požadavek na to, aby tento výrok rozhodnutí byl přesný, určitý a srozumitelný tak, aby byl vykonatelný po stránce materiální. Nejvyšší správní soud namítanou vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. neshledal.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Vzhledem k rozhodnutí ve věci samé, se z důvodu nadbytečnosti již Nejvyšší správní soud samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 7. března 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu