

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Bohuslava Hnízdila a soudkyň JUDr. Brigity Chrastilové a JUDr. Milady Tomkové v právní věci **žalobce: „C. M.“, spol. s r. o.,** zastoupen JUDr. Milošem Slabým, advokátem, se sídlem Nádražní 9, Mohelnice, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 9. 2003, č. j. 22 Ca 318/2002 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce podal dne 20. 8. 2002 u Krajského soudu v Ostravě žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2002, č. j. 3229/120/2001, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v O. ze dne 29. 5. 1998, č. j. 91867/98/379914/0283, jímž správní orgán I. stupně (dále též „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 320 930 Kč.

Žalobce v žalobě namítal, že žalovaný postupoval nezákonně, pokud vyloučil z nákladů částku 420 251 Kč, kterou žalobce uhradil firmě S. I. – E. na základě faktury č. 2006 ze dne 31. 12. 1996 podle smlouvy o obchodním poradenství. Žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že neprokázal realizaci obchodního případu s uvedenou firmou, existenci druhé smluvní strany, souvislost a vliv vynaloženého nákladu na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. Namítl, že existenci smluvního vztahu prokázal smlouvou o

obchodním poradenství a dále listinou označenou jako „Důležitost a přínos průzkumu trhu realizovaná firmou S.C. I. – E.“. Správce daně podle žalobce použil nepřípustný extensivní výklad § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZSDP“), čímž porušil čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Žalobce uvedl, že prokázal existenci subjektu S.C. I. – E. a smluvní vztah k tomuto subjektu, nic víc nebyl povinen prokazovat. Žalobce přitom poukázal na to, že obdržení protihodnoty prokázal a o tom, že protihodnotu využil ve své podnikatelské činnosti, svědčí nárůst objemu sjednaných obchodů, tj. dovozů motocyklů. Žalobce dále vytýká žalovanému nezákonné vyloučení částky 2 380 000 Kč z nákladů, která představuje rozdíl mezi pořizovací cenou 7000 kusů módních kravat dodaných obchodní společností I. p., s. r. o., ve výši 350 Kč za jeden kus a pořizovací cenou zjištěnou správcem daně na základě poznatku o nabytí předmětných kravat za cenu 10 Kč za jeden kus od jiného dodavatele. Žalobce namítl, že krajský soud v předcházejícím rozsudku uložil správci daně k objasnění obchodních vztahů mezi žalobcem a uvedenou obchodní společností provedení výslechu svědka R. S. Tento svědek, který byl v rozhodné době jednatelem obchodní společnosti I. p., s. r. o., si pro odstup času na rozhodné skutečnosti nepamatoval, avšak existenci obchodních vztahů nevyloučil. Za této situace byl závěr žalovaného o skutkovém stavu předčasný, k odstranění veškerých pochybností bylo nutno provést výslech pana D., tehdejšího společníka obchodní společnosti I. p., s. r. o. O provedení tohoto výslechu se však správce daně ani žalovaný nepokusili, čímž došlo k porušení § 2 odst. 1 a 3 ZSDP.

Krajský soud v Ostravě o žalobě rozhodl rozsudkem ze dne 4. 9. 2003, č. j. 22 Ca 318/2002 - 42, tak, že žalobu zamítl a vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění svého rozsudku se krajský soud především zabýval žalobní námitkou týkající se vyloučení částky 420 251 Kč z nákladů. Vyšel z toho, že nelze pochopitelně na daňovém subjektu požadovat, aby u služeb nemateriální povahy, o které se jedná i v případě obchodního poradenství, prokázal, jaký konkrétní vliv měl výsledek těchto služeb na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale je na daňovém subjektu, aby v daňovém řízení prokázal, že za fakturovanou částku za poskytnuté služby nemateriální povahy obdržel protihodnotu, a jak uvedenou protihodnotu využil ve své podnikatelské činnosti. V tomto směru však podle krajského soudu žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť mimo velmi obecné „Zprávy o průzkumu trhu k rozdílnosti cen pro koupi motocyklů mezi jednotlivými regiony na italském území“ ze dne 15. 12. 1996 žádné další výstupy, které obdržel od svého obchodního partnera, nedoložil a nepředložil žádné důkazy o přínosu uvedené zprávy pro jeho obchodní činnost. Tvrzené zvýšení obratu, na které žalobce poukazoval, nemůže v této souvislosti být za důkaz považováno, neboť nebyl doložen jakýkoliv vztah shora uvedené zprávy k obratu žalobce. Krajský soud proto v postupu žalovaného, pokud jde o vyloučení částky 420 251 Kč z nákladů žalobce, neshledal žádné pochybení.

V případě vyloučení částky 2 380 000 Kč z nákladů, představující rozdíl mezi pořizovací cenou 7000 kusů kravat dodaných obchodní společností I. p., s. r. o., ve výši 350 Kč za jeden kus a pořizovací cenou zjištěnou správcem daně na základě poznatku o nabytí předmětných kravat od obchodní společnosti P., spol. s r. o., za cenu 10 Kč za jeden kus, krajský soud vyšel z toho, že podle zprávy o kontrole zahrnul žalobce do daňových nákladů částku 2 450 000 Kč v důsledku uskutečněného prodeje 7000 kusů kravat obchodní společnosti M. – I., s. r. o., které byly nakoupeny od dodavatele I. p., s. r. o., v celkovém množství 20 000 kusů za cenu 350 Kč za jeden kus bez DPH. Šetřením u firmy I. plus, s. r. o., bylo zjištěno, že podle výpovědi jednatele společnosti uvedená faktura nebyla do účetnictví firmy zahrnuta a tento obchodní případ byl tak zpochybněn. Dále bylo zjištěno,

že žalobce kravaty ve skutečnosti zakoupil od jiného dodavatele za cenu 10 Kč za jeden kus v celkovém množství 26 800 kusů, tj. za 268 000 Kč bez DPH. Žalobce proto při prodeji 7000 kusů kravat mohl do daňových nákladů zahrnout pouze částku 70 000 Kč. Dále krajský soud konstatoval obsah faktur vystavených společnostmi I. p., s. r. o., P., spol. s r. o., a žalobcem a s přihlédnutím k výpovědi svědka A. R. považoval za správný závěr správních orgánů obou stupňů, že kravaty skladované k datu 16. 1. 1998, které byly žalobcem deklarovány jako kravaty zakoupené od obchodní společnosti I. p., s. r. o., byly ve skutečnosti částí zboží pocházejícího od obchodní společnosti P., spol. s r. o., za výprodejovou cenu 10 Kč za jeden kus. Žalovaný podle krajského soudu dostatečně popsal způsob hodnocení důkazů, který není v rozporu se zásadami logického myšlení (§ 2 odst. 1 a 3 ZSDP) a se kterým se krajský soud zcela ztotožnil. Za této situace dospěl krajský soud k názoru, že žalovaný neměl žádný důvod ex offo provádět výslech svědka D., neboť vzhledem ke zjištěným skutečnostem bylo vyloučeno, že jednotlivé obchodní případy, týkající se nákupu a prodeje kravat, byly realizovány způsobem, jaký deklaroval žalobce. Prokázána byla pouze koupě kravat od obchodní společnosti P., spol. s r. o., za cenu 10 Kč za jeden kus a jejich následný částečný prodej obchodní společnosti M. – I., s. r. o.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas kasační stížnost, v níž namítá, že jednoznačně prokázal existenci smluvního vztahu s firmou S.C. I. – E., a to jednak smlouvou o obchodním poradenství, jednak písemností označenou „Důležitost a přínos průzkumu trhu realizovaná firmou S.C. I. – E.“ ze dne 17. 2. 1998. Stěžovatel poukazuje na ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, které hovoří pouze o tom, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je přesvědčen, že všechny tyto skutečnosti jednoznačně prokázal, když prokázal existenci subjektu S.C. I. – E. a rovněž tak smluvní vztah k tomuto subjektu; nic víc nebyl povinen prokazovat. Správce daně tedy při výkladu § 31 odst. 9 ZSDP použil extensivní výklad zákona, což je u předpisu práva veřejného, kterým uvedený zákon beze sporu je, naprosto nepřípustné. Tím uložil stěžovateli povinnost bez opory v zákoně. Podle čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod mohou být totiž povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. S touto námitkou stěžovatele se krajský soud ve svém rozhodnutí nijak nevypořádal.

Pokud jde o vyloučení částky 2 380 000 Kč ze základu daně, stěžovatel v kasační stížnosti především konstatuje, z čeho krajský soud vyšel, opětovně pak poukazuje na to, že k odstranění veškerých pochybností bylo nutno provést dokazování výslechem svědka D., tehdejšího společníka společnosti I. p., s. r. o., Brno. Krajský soud se sice neztotožnil s názorem žalovaného o nemožnosti provedení výslechu uvedeného svědka, jeho názor o nepotřebnosti výslechu svědka D. však stěžovatel nepovažuje za správný, protože správní orgány svým postupem porušily § 2 odst. 1 ZSDP, podle kterého při správě daně správci daně v řízení o daních mimo jiné dbají na zachovávání práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Podle stěžovatele krajský soud tedy na jedné straně dospívá k závěru, že stěžovatel hodnověrným způsobem neprokázal výdaje vynaložené na realizaci obchodního případu s firmou S.C. I. – E., na druhé straně pak nepovažuje za nutné provést důkaz výslechem svědka D., jímž by bylo možno jednoznačně prokázat skutečnosti týkající se nákupu kravat od společnosti I. p., s. r. o.

Stěžovatel proto vychází z toho, že rozhodnutí krajského soudu je nezákonné, neboť spočívá na nesprávném posouzení právní otázky, navrhuje proto, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve stanovisku ke kasační stížnosti s ohledem na její obsah odkázal pouze na své stanovisko k žalobě.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uvádí, že ji podal z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem (tj. podle § 103 odst. 1 písm. a/ zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní - dále jen „s. ř. s.“). Pokud pak stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že správní orgány obou stupňů neprovedly výslech svědka D., takže skutečný stav věci nebyl v důsledku toho náležitým způsobem objasněn, bylo by možno tento důvod podřadit pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud, který je vázán rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 s. ř. s.), neshledal kasační stížnost důvodnou.

Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě opakuje námitky, které již uplatnil v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu a s nimiž se již krajský soud zcela vyčerpávajícím způsobem v odůvodnění napadeného rozsudku vypořádal. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu plně ztotožňuje a pro stručnost na úplné a výstižné odůvodnění rozsudku krajského soudu odkazuje.

K námitkám stěžovatele lze pak dodat následující:

Předmětem soudního přezkumu je posouzení zákonnosti dodatečného platebního výměru za zdaňovací období roku 1996. Pokud tedy v případě vyloučení nákladů ve výši 420 251 Kč stěžovatel poukazuje na to, že v řízení jednoznačně prokázal existenci smluvního vztahu s firmou S.C. I. – E., a to jednak smlouvou o obchodním poradenství, jednak písemností označenou „Důležitost a přínos průzkumu trhu realizovaná firmou S.C. I. – E.“ ze dne 17. 2. 1998, argumentuje tak písemností, která byla vyhotovena až po ukončení zdaňovacího období roku 1996 a nemůže mít tak žádný význam pro posouzení dané věci. Poukaz stěžovatele na uvedenou písemnost je proto zcela nepřípadný a Nejvyšší správní soud k této písemnosti v souvislosti s vyloučením nákladů ve výši 420 251 Kč nemohl nijak přihlédnout.

V případě vyloučení částky 2 380 000 Kč z nákladů (související s nákupem a prodejem kravat) byl skutečný stav věci správními orgány obou stupňů náležitým způsobem zjištěn a krajský soud z něho proto důvodně vycházel. Ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Tuto povinnost stěžovatel nesplnil, protože v průběhu správního řízení náležitým způsobem nedoložil koupi kravat od společnosti I. p., s. r. o., B. Za této situace lze souhlasit s krajským soudem, že žalovaný neměl důvod provádět výslech svědka D., neboť při neexistenci spolehlivých dokladů prokazujících jednotlivé obchodní případy, týkající se nákupu kravat od obchodní společnosti I. p., s. r. o., by samotný výslech uvedeného svědka nemohl zvrátit zjištěný skutkový stav, z něhož bylo při rozhodování ve věci vycházeno.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Žalovaný, který měl ve věci plný úspěch, by měl ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s. proti stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, protože z obsahu spisu nevyplývá, že by nějaké náklady uplatnil, bylo rozhodnuto, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 19. května 2005

JUDr. Bohuslav Hnízdil
předseda senátu