



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **E. R. C. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Zlatuší Čaňovou, advokátkou se sídlem Kněžská č. 11, České Budějovice, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 3. 2006, č. j. 10 Ca 201/2005 - 63,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2005, č. j. 1996/120/2005. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třeboni (dále též „finanční úřad“), ze dne 15. 11. 2004, č. j. 34317/04/088970/2589, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 94 319 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 94 550 Kč.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti vyjadřuje nesouhlas se závěrem krajského soudu, že žalobou napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a je z něj seznatelné, že žalovaný

v odvolacím řízení dostatečným způsobem zkoumal správnost a opodstatněnost dodatečně stanovené daňové povinnosti. Stěžovatel namítá, že protokol o ústním jednání neobsahuje všechny zákonné náležitosti a nedošlo pouze k nesprávnému uvedení podpisu K. W. K., který se podepsal za daňový subjekt, namísto v rubrice svědek, kdy za žalobce přítomný J. H. se podepsal těsně vedle tohoto podpisu. Stěžovatel namítá, že z takto chybně podepsaného protokolu nelze zjistit, zda vůbec byl pan K. poučen jako svědek. Touto otázkou se pak krajský soud nezabýval, když se orientoval na zkoumání existence a autenticity podpisu J. H.. Stěžovatel dále uvádí, že žalobci je známo, že pan K. nemluví a nerozumí česky, přitom přítomnost tlumočníka při výsledku není uvedena a je dokonce jako přítomnost třetí osoby vyloučena. Nepřítomen byl rovněž advokát, ačkoliv je v protokole uvedeno, že místem jednání je A. k. v T., R. 58/I, bez označení, jakému advokátovi tato kancelář náleží. Stěžovatel nesouhlasí s hodnocením žalovaného a krajského soudu, že tvrzení ohledně nepříznivých vzájemných vztahů mezi panem K. a M. S. jsou účelová a nemohou ovlivnit správné stanovení daňové povinnosti. Nesprávnost tohoto závěru pak potvrzují stěžovatelem předložená čestná prohlášení řady svědků, předložená smlouva o zprostředkování, smlouva o prodeji nemovitosti č. 515 z 5. 12. 1997 a inzeráty společnosti T. O.. Stěžovatel dále namítá, že navrhl výslech svědka J. L., pracovníka směnárny T. V.. Tvrzení žalovaného, že stěžovatel nenavrhoval provedení žádných důkazů ani žádné důkazy provedené správcem daně nezpochybnil, je tak nesprávné. Stěžovatel v tomto směru poukázal na skutečnost, že daňová kontrola byla zahájena v roce 2002 a trvala až do 15. 11. 2004. Stěžovatel dále namítá, že bez jakéhokoliv důkazu a opory je i závěr soudu o tom, že čestná prohlášení byla sepsána na témže typu stroje. Stěžovatel také namítá, že k prokázání vynaložení výdajů a jejich souvstažnosti k jeho příjmům nemůže předložit účetnictví společnosti K. s. r. o., ale do tohoto účetnictví může a měl nahlédnout žalovaný. Pak by zjistil, zda předmětné doklady byly zaúčtovány do účetnictví této společnosti. Stěžovatel podle svého názoru důkazní břemeno splnil tím, že převzal, zaplatil a zaúčtoval do svého účetnictví vystavený daňový doklad a správci daně předložil vystavený daňový doklad.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že v průběhu daňového řízení stěžovatel žádné námitky proti obsahu protokolu, jež jsou zásadní argumentací kasační stížnosti, nevzneshl a uvedl je až v replice k vyjádření k žalobě ze dne 10. 2. 2006. Dále konstatuje, že na první straně protokolu je jednoznačně uveden jako svědek pan K., na straně druhé je uvedeno poučení svědka, pod nímž je zcela nepochybně za vyjádřením poučené osoby jeho vlastnoruční podpis. Nezpochybnitelný je též vlastnoruční podpis zástupce stěžovatele, pana J. H., v předmětném protokolu. Pravdou je, že při podepisování tohoto protokolu došlo částečně k nepřesnému přiřazení těchto podpisů předtištěnému textu. Tato skutečnost podle žalovaného nemůže ovlivnit vypovídací schopnost protokolu jako důkazu, neboť jak pan K., tak i zástupce stěžovatele pan J. H. věděli, v jakém jsou postavení při pořizování předmětného protokolu. K námitce stěžovatele ohledně tlumočení výpovědi tohoto svědka žalovaný uvádí, že tlumočení prováděl pracovník správce daně, pan L. P., který německý jazyk ovládá natolik, aby otázky a výpovědi svědka byly zaprotokolovány přesně a nezkomoleně. Žalovaný dále uvádí, že protokol byl pořizován v advokátní kanceláři JUDr. V. B., která dříve pracovala pro pana K. W. K., a to z toho důvodu, že tato kancelář má bezbariérový přístup. Protože předmětný svědek je na invalidním vozíku, vyhověl správce daně jeho požadavku, aby jednání probíhalo právě v této kanceláři.

Vzhledem k tomu, že JUDr. V. B. se jednání nezúčastnila (nebyla zástupcem), nebyla ani uvedena správcem daně v předmětném protokolu jako účastník jednání. Žalovaný dále uvedl, že předmětný protokol obsahuje všechny zákonné náležitosti a stěžovatel v průběhu daňového řízení žádným způsobem nezpochybil výpověď předmětného svědka. Stěžovatel nenavrhl provedení dalších důkazů, přičemž k tomu měl dostatek prostoru. Až po vydání dodatečného platebního výměru, který je předmětem sporu, předložil čestná prohlášení, která však nemohla být osvědčena jako důkazy. Na rozhodnutí, které je předmětem kasační stížnosti, nemohla mít vliv ani námitka stěžovatele o nepříznivých vzájemných vztazích mezi předmětným svědkem a zástupcem stěžovatele, neboť v době, kdy byla provedena svědecká výpověď tohoto svědka, takovou námitku stěžovatel nevznnesl a neuplatnil. K námitce stěžovatele ohledně nahlédnutí žalovaného do účetnictví společnosti K. s. r. o. tento uvádí, že tato námitka je irelevantní zvláště za situace, kdy stěžovatel sám v kasační stížnosti tvrdí, že tato společnost účetnictví nevedla. Stěžovatel dále odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

Na základě těchto skutečností pak navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda stěžovatel prokázal splnění podmínek dle § 24 zák. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“) [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále namítá, že protokol o výsledku p. K. neobsahuje zákonné náležitosti a rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

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

IV.

Žalobou napadeným správním rozhodnutím (shora již specifikovaným rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2005, č. j. 1996/120/2005) bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 15. 11. 2004, č. j. 34317/04/088970/2589, kterým byla stěžovateli za zdaňovací období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2000 dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob ve výši 94 319 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 94 550 Kč. K doměření daně došlo na základě zprávy o daňové kontrole č. 424/04/088930/2619, projednané se stěžovatelem dne 11. 11. 2004, která obsahuje zjištění, že stěžovatel v rozporu s ust. § 24 ZDP zahrnul mezi náklady částku 242 231 Kč, vynaloženou v souvislosti s fakturou č. 2000/02 ze dne 29. 12. 2000 na zajištění prodeje zboží do zemí Evropské unie od dodavatele K. s. r. o., a částku 158 000 Kč, vynaloženou v souvislosti s fakturou č. 2000/01 ze dne 2. 1. 2000 za prodej uhelných briket, palivového dřeva a řeziva. Jelikož správci daně vznikly pochybnosti, zda tyto náklady splňují podmínky § 24 ZDP, vyzval stěžovatele výzvou č. j. 19011/03/088930/2619 ze dne 20. 11. 2003 k prokázání jím tvrzených skutečností. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval podáním, ve kterém uvedl, že vývoz zboží do zemí EU zajišťoval pan K. prostřednictvím společnosti K. s. r. o.. Proto žalovaný provedl výslech pana K. (protokol o ústním jednání č. j.

409/04/088930/2619 ze dne 8. 4. 2004), který uvedl, že o zprostředkování nic neví a že společnost K. l s. r. o. žádnou takovou činnost neprováděla. Dále konstatoval, že předmětnou fakturu viděl poprvé u svého advokáta a částka nebyla nikdy uhrazena. K faktuře č. 2000/01 stěžovatel ve svém výše uvedeném podání uvedl, že společnost K. s. r. o. mu prodala materiál ze svých zásob, které získala při koupi nemovitosti. Toto tvrzení pan K. popřel při výše uvedeném jednání. Zástupce stěžovatele, který byl tomuto jednání přítomen žádné otázky nekladal, ač k tomu byl správcem daně vyzván, a neměl ani žádné návrhy či námitky k obsahu protokolu. Současně s podáním odvolání pak stěžovatel předložil čestná prohlášení M. S., I. V. R. M., J. M., smlouvu o zprostředkování prodeje nemovitosti č. 515, smlouvu o prodeji movitých věcí z 5. 12. 1997, čestné prohlášení bývalého majitele nemovitosti č. 515 K. K. a inzeráty inzertní společnosti T. O.. Dále navrhl vyslechnout J. L., pracovníka směnárny T. W..

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že v souzené věci stěžovatel neodstranil na výzvu správce daně pochybnosti ohledně dvou daňových nákladů, když na tuto výzvu reagoval pouze tvrzením, že vývoz zboží do EU zprostředkoval a zjišťoval pan K. Rovněž k druhému výdaji stěžovatel pouze uvedl, že společnost K. s. r. o. prodala stěžovateli materiál ze svých zásob, které získala při koupi nemovitosti. K protokolu ohledně výsledku svědka K. krajský soud uvedl, že tento protokol obsahuje veškeré zákonné náležitosti a došlo pouze k tomu, že se pan K. podepsal do rubriky za daňový subjekt, místo do rubriky svědek. Krajský soud dále především konstatoval, že stěžovatel ohledně ohledně sporných plnění nepředložil žádné jiné důkazy a že výslech svědka K. stěžovatelem tvrzené skutečnosti neprokázal, neboť tento stěžovatelova tvrzení popřel. Zástupce stěžovatele, který byl u výsledku přítomen, pak nevzněl žádné doplňující dotazy a nenavrhoval provedení dalších důkazů. Stěžovatel při projednání zprávy o daňové kontrole na vyloučení předmětných nákladů nijak nereagoval, pouze sdělil, že si se společníky dořeší další postup. Teprve v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně, kdy byl vyslechnut pouze pan K. a jako důkazní prostředky předložil čestná prohlášení M. S., I. V., R. M., J. M., smlouvu o zprostředkování prodeje nemovitosti č. 515, smlouvu o prodeji movitých věcí z 5. 12. 1997, čestné prohlášení bývalého majitele nemovitosti č. 515 K. K. a inzeráty inzertní společnosti T. O.. Dále navrhl vyslechnout J. L., pracovníka směnárny T. W.. Krajský soud konstatoval, že I. V. pracovnice Celního úřadu v Českých Velenicích, sdělila, že se setkávala s panem K., který sjednával obchodní zakázky a připravoval celní doklady. Konkrétně však k dané záležitosti nesdělila žádné údaje. Stejného obsahu je i prohlášení R. M., pracovníka téhož celního úřadu. J. M. uvedl, že byl závozníkem, který pomáhal nakládat fošny v zahradě domu. M. S., který v domě bydlel, mu sděloval, že je veze do Rakouska. Tvrzení stěžovatele podpořil i K. K. ve svém čestném prohlášení. Krajský soud ve svém rozhodnutí upozornil, že tato prohlášení byla napsána na stejném typu stroje, a ztotožnil se s názorem žalovaného, že sporná plnění neprokazují. K námitce stěžovatele, že výpověď pana K. byla ovlivněna negativními vztahy s M. S., žalovaný uvedl, že v době, kdy byla prováděna svědecká výpověď pana K., taková argumentace ze strany zástupce stěžovatele nezazněla. Krajský soud poukázal zvláště na skutečnost, že stěžovatel měl v průběhu daňové kontroly trvající cca 2 roky možnost předkládat důkazy a uvádět návrhy na provedení dalších důkazů, ale postupoval tak až po vydání dodatečného platebního výměru. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že stěžovatel neprokázal, že předmětné výdaje jsou daňově uznatelné.

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

V. a)

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele týkajícími se nezákonnosti protokolu o ústním jednání ze dne 8. 4. 2004, č. j. 409/04/088930/2619 a přezkoumatelností rozhodnutí žalovaného [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

Stěžovatel konkrétně namítal, že tento protokol byl chybně podepsán a není z něj možné zjistit, zda byl pan K. poučen jako svědek. Dále konstatoval, že ačkoliv je v tomto protokolu uvedeno, že místem jednání je a. k. v T., R. 58/I, advokát nebyl přítomen a není ani uvedeno, jakému advokátovi kancelář náleží. Brojil i proti skutečnosti, že pan K. nemluví a nerozumí česky a přítomnost tlumočníka při výslechu není v protokolu uvedena. Všechny tyto námitky jsou namítány z hlediska § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustně. Podle tohoto ustanovení stěžovatel v kasační stížnosti nemůže uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Dle § 72 odst. 1 s. ř. s. může žalobce žalobu rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby, která uplynula dne 28. 11. 2005. Tato konkrétní žalovanému vytýkaná pochybení stěžovatel uvedl až ve svém podání ze dne 21. 3. 2006, tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: „*Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit.*“ (Podle usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS). V dané konkrétní situaci pak stěžovatelem namítané pochybení nebylo v žalobě uplatněno ani v základních rysech. Stěžovatel je přitom uplatnit mohl, neboť o skutečnostech rozhodných pro posouzení, zda byl pan K. vyslechnut v souladu se zákonem a zda protokol o tomto aktu obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti, věděl či přinejmenším mohl vědět již v době podání žaloby. Jeho zástupce p. J.H. totiž byl předmětnému jednání přítomen, takže informace, které se takto dozvěděl, mohl stěžovateli sdělit. Stížní námitka je tudíž uplatněna nepřipustně, neboť skutkové a právní důvody, o které se opírá, nebyly přípustně uplatněny před krajským soudem, ač tak být uplatněny mohly.

V. b)

Ze stejných důvodů jako výše uvedených je namítána nepřipustně též námitka stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, s jehož obsahem byl stěžovatel v době podání žaloby nepochybně seznámen. Takovou vadu však je kasační soud povinen *ex officio* (srov. právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený v rozsudku ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35, zveřejněném pod č. 359/2004 Sb. NSS, a v rozsudku téhož soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, zveřejněném pod č. 916/2006 sb. NSS, obojí viz též www.nssoud.cz).

Již *prima facie* však nutno konstatovat (v intencích dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, viz např. jeho rozsudek ze dne ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44,

zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek téhož soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52; oboje též dostupné na www.nssoud.cz), že rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné není. Je v něm totiž velmi podrobně a důkladně rozebráno, o jaká skutková zjištění se opírá, co má za prokázané a co nikoli a v čem spatřuje nedůvodnost odvolacích námitek stěžovatele. Ten ostatně ani nijak konkrétně neuvádí, v jakých nedostatecích odůvodnění má podle něho nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spočívat.

V. c)

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelovou námitkou, že prokázal splnění podmínek § 24 ZDP pro uplatnění sporných faktur jako daňově uznatelných výdajů [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

V souzené věci se pak aplikuje § 24 ZDP, který stanoví, že: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši **prokázané** poplatníkem*“. V souladu s výše uvedenými principy tak daňový subjekt, pokud chce tyto výdaje uplatnit, tvrdí, že podmínky tohoto ustanovení splňuje, a musí toto své tvrzení prokázat. Zákon tedy nestojí na formálním stavu, ale na stavu faktickém. Není tedy pravdivé tvrzení stěžovatele uvedené v kasační stížnosti, že svoje důkazní břemeno splnil tím, že převzal, zaplatil a zaúčtoval do svého účetnictví vystavený daňový doklad a správci daně předložil vystavený daňový doklad (srov. dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na www.nssoud.cz; zde za situace, kdy daňovým subjektem byl předložen formálně bezvadný daňový doklad, ale správci daně vystaly pochybnosti ohledně stavu faktického řešena, bylo judikováno, že: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“). Povinností daňového subjektu tedy bylo nejen předložit daňové doklady splňující formální požadavky, ale zároveň prokázat, že došlo k faktickým plněním, která těmto dokladům odpovídají. Jak již Nejvyšší správní soud také judikoval: „*Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo*.“ (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz). Je tedy zřejmé, že ani pokud by, jak v kasační stížnosti stěžovatel uvádí, žalovaný zkoumal účetnictví společnosti K. s. r. o. a tam byly předmětné faktury zaúčtovány, neznamenalo by to, že byly splněny podmínky dle § 24 ZDP.

Lze souhlasit i s hodnocením žalovaného a krajského soudu, že stěžovatelem předložené důkazy splnění těchto podmínek neprokazují. Pokud správce daně při posuzování věrohodnosti jím předložených důkazů přihlédl i ke skutečnosti, že byly dodány až po vydání dodatečného platebního výměru, a ne už v průběhu daňové kontroly, aniž v tom stěžovateli cokoliv bránilo, postupoval správce daně v souladu s § 2 odst. 3 d. ř. Nelze však už souhlasit s tvrzením krajského soudu, že některá z čestných prohlášení byla sepsána na témže typu stroje. Toto tvrzení nemá žádnou oporu v provedeném dokazování, navíc ani jedno z těchto prohlášení nebylo napsáno na psacím stroji, ale mají očividně svůj původ v textovém editoru a jsou psána standardním fontem (i když obdobné formátování jednotlivých čestných prohlášení může evokovat dojem, že tato byla předem předepsána). Toto pochybení však nic nemění na situaci, že předmětná čestná prohlášení (která jsou v daňovém řízení „běžným“ listinným důkazem) sama o sobě ani v souvislosti s důkazy dalšími stěžovatelem uváděná tvrzení neprokazují, a to z důvodů uvedených níže.

K důkazní situaci ohledně faktury č. 2000/02 ze dne 29. 12. 2000 na zajištění prodeje zboží do zemí Evropské unie Nejvyšší správní soud uvádí následující. Prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval: *„Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit, k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce se třetími osobami.“* (Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupný na www.nssoud.cz).

Především je tedy nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.

V souzené věci pak údajný zprostředkovatel svou účast na tvrzeném zprostředkování popřel. Stěžovatel ve své kasační stížnosti i v řízení před krajským soudem uváděl, že toto popření bylo motivováno negativními osobními vztahy a snahou stěžovatele poškodit, ale nepředložil žádný konkrétní důkaz, který by v duchu výše uvedeného jeho tvrzení o zprostředkování prokázal a popření údajného zprostředkování zpochybnil. Z čestných prohlášení bývalých zaměstnanců Celního úřadu České Velenice, nevyplývají dostatečně konkrétní informace, které by stěžovatelovo tvrzení ohledně splnění podmínek podle § 24 ZDP u této konkrétní faktury prokazovalo, a to zvláště za situace, kdy pan K. byl společníkem nejen společnosti K., s. r. o., ale i společnosti E.C. s. r. o., tedy stěžovatele.

V případě faktury č. 2000/01 ze dne 2. 1. 2000 za prodej uhelných briket, palivového dřeva a řeziva stěžovatel podle názoru zdejšího soudu splnění podmínek § 24 ZDP také neprokázal. Jak již bylo mnohokrát uvedeno, důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že tento náklad byl stěžovatelem skutečně vynaložen, stíhá stěžovatele, který k výzvě správce daně pouze v obecné rovině uvedl, že předmětné zboží nakoupil od společnosti K., s. r. o. Z výpovědi svědka K. při výše uvedeném jednání vyplynulo, že mu není nic známo o zakoupení předmětného zboží ani jeho následném prodeji stěžovateli. Za této situace nelze považovat dostatečně průkazné čestné prohlášení závozníka, který část materiálu údajně převážel, a ani kupní smlouva na nemovitost č. p. 515 ze dne 5. 12. 1997 skutečně vynaložení těchto nákladů neprokazuje. Z uvedených důkazů vyplývá toliko, že se materiálem bylo právně i fakticky nakládáno, ovšem nelze z nich jednoznačně rekonstruovat, jaký vztah k tomu měl stěžovatel.

K námitce stěžovatele, že není pravda, že by nenavrhoval provedení žádných důkazů, Nejvyšší správní soud uvádí, že v předmětném rozhodnutí žalovaného i rozsudku krajského soudu není uvedeno, že by stěžovatel vůbec nenavrhoval provedení důkazů, ale pouze to, že důkazy předložil a provedení dalších navrhoval až po vydání dodatečného platebního výměru.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti dále namítal, že nesouhlasí s názorem žalovaného i krajského soudu, že jeho tvrzení týkající se vzájemných vztahů mezi panem K. a M. S. jsou účelová a nemohou ovlivnit správné stanovení daňové povinnosti. Je zřejmé, že za určité situace mohou negativní osobní vztahy ztížit důkazní situaci např. bývalých obchodních partnerů. Tato skutečnost však rozhodně nemůže být přičítána k tíži správce daně, neboť na něm důkazní břemeno ohledně tvrzení stěžovatele neleží. Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatel žádné skutečně průkazné a dostatečně konkrétní důkazy nepředložil. V obchodních vztazích není neobvyklé, že původně na důvěře a úzké kooperaci založené vztahy mezi obchodními partnery se mohou zhoršit; pro tento účel je vhodné vést dostatečně podrobné a obsahově relevantní písemné záznamy, které by v případě sporu či např. – podobně jako u stěžovatele – v daňovém řízení mohly vést k prokázání důležitých skutečností. Pokud takto stěžovatel nepostupoval a v důsledku toho nebyl schopen unést v daňovém řízení důkazní břemeno, nelze to klást k tíži správci daně. Jinak řečeno – Nejvyšší správní soud nevylučuje, že vztahy mezi stěžovatelem a společností K., s. r. o. mohly být takové, jak tvrdí stěžovatel. Stěžovatel však ve vztahu k tomuto svému tvrzení neunesl důkazní břemeno.

V.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VI.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 23. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu