



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **O. - N. s. r. o.**, zastoupené Jiřím Jandou, advokátem se sídlem Kamenice čp. 155, 547 01 Náchod, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové 2, proti rozhodnutí ze dne 20. 2. 2006, č. j. 4749/120/2005, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2007, č. j. 31 Ca 89/2006 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 1. 2005 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 stanovil Finanční úřad v Náchodě žalobkyni daň ve výši 846 920 Kč. Odvolání žalobkyně proti tomuto výměru finanční úřad částečně vyhověl rozhodnutím ze dne 6. 5. 2005 a snížil jak základ daně, tak vyměřenou daň. I toto rozhodnutí napadla žalobkyně odvoláním; to však žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 2. 2006.

Žalobu, kterou žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného, zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 28. 2. 2007. V odůvodnění dospěl k závěru, že ač žalobkyně nepochybně uzavřela smlouvu o zprostředkovatelské činnosti se společností T. M. C. L. (jednající panem L.-R. H.), nakoupila zboží od dodavatele – tchajwanské společnosti R. M. C. L. a poté je prodala svému odběrateli – společnosti R. a. s. – neprokázala, že nákup zboží byl uskutečněn na základě zprostředkovatelské činnosti, že

tchajwanská společnost jednala právě se zmíněným zprostředkovatelem a že tato jednání měla za následek snížení ceny dodávaného zboží. Cenu vyplacenou zprostředkovateli tak nelze považovat za výdaj k dosažení či udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně dále neomezil právo žalobkyně klást otázky svědkům při místním šetření: provedené místní šetření se totiž týkalo prostředků vynaložených na reklamy, a v této otázce správce daně žalobkyni vyhověl již rozhodnutím ze dne 6. 5. 2005. Konečně správce daně nezkrátil žalobkyni ani na jejím právu vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole.

Proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové podala žalobkyně kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního. Podle žalobkyně je rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], neboť z něj neplyne, jak soud došel k závěru, že nebyla prokázána příčinná souvislost mezi zprostředkovatelskou činností a nákupem zboží od tchajwanské společnosti. Žalobkyně neposkytla pouze osamocená tvrzení, nýbrž předložila důkazy (stanovisko společnosti T. M. C. L., dopis dodavatele), které její tvrzení prokazují. Pokud se žalobkyně nikdy nezúčastnila žádného osobního jednání na Tchaj-wanu, je zřejmé, že obchodní případy tam musel zajišťovat zprostředkovatel – pan L.-R. H.. K odůvodnění závěru o tom, že výdaje na zprostředkování nebyly výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nepostačí citace § 2 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), nýbrž z rozhodnutí musí vyplynout hodnocení jednotlivých důkazních prostředků; to v rozhodnutí soudu chybí. Soud se rovněž nevyjádřil k námitce, podle níž daňový subjekt nemůže být vyzýván k prokázání skutečnosti, na které se nepodílel. Jestliže správce daně zpochybnil všechny důkazní prostředky předložené k výzvě (ačkoli nezahájil vytýkácí řízení), přešlo na něj důkazní břemeno a byl povinen podle § 31 odst. 8 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, což ale neučinil [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Správce daně dále pochybil tím, že neumožnil žalobkyni účast při místním šetření dne 14. 4. 2003 a dne 30. 4. 2003, které se – v rozporu s názorem krajského soudu – týkalo právě dodávek veloventilků z Tchaj-wanu. K samotnému právnímu posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] žalobkyně podrobně popsala průběh obchodního případu (uzavření smlouvy o zprostředkování se společností T. M. C. L. dne 3. 1. 1999, doplněné dodatkem ze dne 20. 3. 2000, a uzavření další smlouvy dne 5. 12. 2000; konkurenci mezi ní a tchajwanskou společností W. H. C. L. ve vztahu k odběrateli – R. a. s. – a úspěch žalobkyně díky zprostředkovateli, navíc korunovaný nízkou nákupní cenou ventilků; vztahy mezi žalobkyní, zprostředkovatelem a společností A. E. I. C. L. v r. 1998; souvislost zprostředkování s rámcovou kupní smlouvou ze dne 12. 12. 2000 uzavřenou mezi žalobkyní a odběratelem; nezbytnost osobních kontaktů s tchajwanským dodavatelem; příjmy v r. 2001 vzešlé ze smlouvy o zprostředkování uzavřené v r. 2000 a jejich souvislost s výdaji na zprostředkování) a setrvala na tom, že prokázala daňovou uznatelnost výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na argumenty obsažené v odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Od příjmů dosažených ve zdaňovacím období může daňový subjekt ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů odečíst pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně tak zkoumá nejen to, zda daňový subjekt skutečně vydal uplatňované částky, ale také to, zda za toto plnění byla poskytnuta odpovídající protislužba a zda tato protislužba přispěla k dosažení, zajištění a udržení příjmů. O to, že žalobkyně zaplatila zprostředkovateli částku sjednanou ve smlouvě o zprostředkování ze dne 5. 12. 2000, není sporu: vyplacení částky bylo doloženo dvěma výdajovými pokladními doklady ze dne 19. 6. 2001 a 5. 11. 2001. Sporné však je, zda zprostředkovatel poskytl žalobkyni v roce 2001 odpovídající protislužbu. I zdejší soud má navzdory přesvědčení žalobkyně za to, že tyto skutečnosti se žalobkyni nepodařilo prokázat.

Žalobkyně v první řadě namítla, že rozsudek krajského soudu je nesrozumitelný, a tedy trpí nepřezkoumatelností; této námitce však nelze přisvědčit. Krajský soud - poté, co vypočetl jednotlivé důkazní prostředky - se k nim vyjádřil souhrnně a dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně jimi nejsou prokázána. Je pravda, že krajský soud nekomentoval každý jednotlivý důkazní prostředek; to by však ani nebylo účelné. To, zda určitá skutečnost byla prokázána, nelze totiž posuzovat s ohledem na ten či onen důkaz, nýbrž jen se zřetelem k jejich souhrnu. To krajský soud učinil a nepominul žádnou ze skutečností, které žalobkyně dokládala. Námitka mířící na nesrozumitelnost rozsudku je spíše polemikou s hmotněprávními závěry krajského soudu; touto otázkou se bude zdejší soud zabývat níže.

Žalobkyně v daňovém řízení předložila množství listin, jimiž dokládala dlouhodobou spolupráci se společností T. M. C. L.. Z dokazování vyplynulo, že tato spolupráce probíhala již od roku 1998 a správce daně ani soud tuto skutečnost nezpochybnili. V projednávané věci však nebylo možno odvozovat uznatelnost výdajů z toho, zda a nakolik žalobkyně využívala služeb společnosti T. M. C. L. v minulosti a jaký prospěch jí z toho vyplynul. Podstatné bylo jen to, zda výdaje ve výši téměř 1 000 000 Kč vyplacené zprostředkovateli na základě smlouvy o zprostředkování uzavřené mezi ním a žalobkyní dne 5. 12. 2000 přímo souvisely s příjmy dosaženými ve zdaňovacím období roku 2001. Ve smlouvě o zprostředkování se zprostředkovatel, jednající panem L.-R. H., zavázal k tomu, že bude vyvíjet činnost směřující k uzavírání kupních smluv o nákupu veloventilků (povaha i množství zboží byly dále ve smlouvě specifikovány) se třetími osobami. Zároveň bylo ujednáno, že zprostředkovatel bude informovat žalobkyni o všech jednáních, která při činnosti podle smlouvy vedl, bude žalobkyni předkládat kopie všech nabídek třetích osob na dodávky zboží a bude žalobkyni informovat o všech významných změnách na trhu a o dalších skutečnostech, které by mohly mít význam při jeho jednáních se třetími osobami. Žalobkyně byla podle smlouvy povinna k vyplacení provize, a tuto svou povinnost splnila; to, zda své povinnosti splnil i zprostředkovatel, však zůstalo nejisté. Žalobkyně jako důkaz činnosti zprostředkovatele předložila kupní smlouvu ze dne 12. 12. 2000, v níž se jako prodávající zavázala k dodání ventilků pro společnost R. a. s., a tvrdila, že tuto smlouvu mohla uzavřít jen díky činnosti zprostředkovatele. To samozřejmě nelze vyloučit, ovšem jen samotná tato možnost k prokázání uznatelnosti výdaje nestačí. Jak správně poznamenal již žalovaný, tato kupní smlouva byla navíc uzavřena pouze pár dní po smlouvě o zprostředkování, což oslabuje věrohodnost tvrzení žalobkyně. Žalobkyně vysvětluje blízkost obou dat tím, že dodávky pro společnost R. a. s. se uskutečňovaly až v průběhu roku 2001, a tehdy právě zprostředkovatel dojednával konkrétní podmínky jednotlivých dodávek. Otázkou pak je, proč smlouva o zprostředkování hovoří zcela obecně o „*třetích osobách*“ (stejně jako obdobná smlouva se společností T. M. C. L. uzavřená dne 3. 1. 1999), pokud byl konkrétní dodavatel v prosinci roku 2000 již znám - viz článek I bod 4 kupní smlouvy uzavřené mezi žalobkyní

a společností R. a. s., podle něž bude zboží pro prodávajícího dodávat tchajwanská společnost „R. M.“.

Aby žalobkyně prokázala existenci obchodních vztahů mezi ní a tchajwanskými společnostmi (jak společností zprostředkovatele, tak společnostmi dodavatelů), předložila stanovisko zprostředkovatele ze dne 23.9.2003. Pan L.-R. H. zde sděluje, že se vůči žalobkyni zavázal k jednání se společností R. M. C. L. a k dosažení nižších nákupních cen ventilků. Není důvod tomuto sdělení nevěřit, ovšem zprostředkovatel zde neuvádí, kdy přesně tuto činnost prováděl, v jakém rozsahu a jakých výsledků dosáhl. Jeho tvrzení tak svědčí pouze o tom, že se žalobkyní v období před rokem 2003 spolupracoval (o tom vypovídá i korespondence se společností A. E. I. C. L. z roku 1998), nikoli o tom, že v roce 2001 pro ni vykonával činnost, která přispěla k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů žalobkyně. Podobné je to i s dopisem samotného dodavatele – společnosti R. M. C. L. – který není datován a obsahuje jen obecné sdělení o tom, že dodavatel a žalobkyně spolu úspěšně obchodují; jejich pravidelná jednání, na nichž se upřesňuje množství zboží a technické podmínky, probíhají prostřednictvím tchajwanské obchodní agentury. Spolupráci žalobkyně s touto společností, jakož i to, že se ní podílel tamější zprostředkovatel, správce daně nikdy nezpochybnil, a ani k tomu nebyl důvod. Jednak však není jasné, kdo byl tímto zprostředkovatelem, jednak z dopisu neplyne ani to, kdy ke spolupráci a k činnosti zprostředkovatele docházelo – nemluvě už o tom, že ani z tohoto dopisu nelze dovodit zásluhu zprostředkovatele na snížení cen ventilků, na niž žalobkyně upozorňuje.

S hodnocením důkazů, jak je provedl správce daně i krajský soud, se tedy zdejší soud ztotožňuje. Žalobkyně v průběhu daňového řízení i řízení před soudem zdůrazňovala, že smlouva o zprostředkování byla uzavřena písemně, ačkoli to zákon nevyžaduje – jako by z toho dovozovala, že úkon, který je dobrovolně učiněn písemně, je sám o sobě natolik kvalifikovaný, že musí obstát i z pohledu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; tak tomu ovšem není. Správci daně je v podstatě lhostejné, jestli daňový subjekt provádí své soukromoprávní úkony ústní či písemnou formou: je jen věci daňového subjektu, aby zvážil, nakolik je ústní či písemná forma praktická pro účely případného dokazování v daňovém řízení. Krom toho ani samotná existence písemně uzavřené smlouvy nepostačuje k prokázání daňové uznatelnosti určitého výdaje – v případě smlouvy o zprostředkování zejména tehdy, chybí-li hmatatelné důkazy o činnosti zprostředkovatele. (Nelze vyloučit, že k uzavření rámcové kupní smlouvy se společností R. a. s. došlo v důsledku předchozí činnosti zprostředkovatele, ovšem prokázáno to nebylo, a v projednávané věci jde navíc až o činnost v následném zdaňovacím období.) Zprostředkovatel byl podle smlouvy povinen žalobkyni informovat o své činnosti a předkládat jí kopie nabídek třetích osob. Žalobkyně však nedoložila a ani netvrdila, že by něco takového dělal; přesto mu vyplatila provizi v plné výši.

Žalobkyně se dovolává rozsudku zdejšího soudu ze dne 25.3.2005, č. j. 5 Afs 131/2004 - 45, publikovaného pod č. 599/2005 Sb. NSS (jakož i nálezu Ústavního soudu ze dne 15.5.2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99), a namítá vůči správci daně, že ji vyzýval k prokázání skutečnosti, na niž se nepodílela; to však není přesné. V citované věci projednávané u zdejšího soudu správce daně nevěřil daňovému subjektu proto, že jeho tvrzení nebyla souladná s výpovědí třetí osoby, která s daňovým subjektem vůbec neobchodovala; soud zde správně vytkl, že o konkrétním obchodním případě mohou relevantně vypovídat jen osoby na něm zúčastněné. V projednávané věci správce daně nežádal, aby mu žalobkyně doložila podrobnosti o jednání zprostředkovatele

se společností R. M. C. L. navzdory tomu, že byla nezúčastněnou třetí osobou: žádal to po ní proto, že poskytování informací a listin týkajících se jednání s touto společností bylo povinností zprostředkovatele ze smlouvy o zprostředkování, již byla žalobkyně stranou, a jejíž dodržování a řádné plnění tedy mohla ovlivnit.

Co se týče námitky, podle níž správce daně neumožnil žalobkyni účast na místních šetřeních prováděných u společnosti R. a. s., je nutno žalobkyni přisvědčit. Správce daně v daném případě postupoval v rozporu s § 16 odst. 1 písm. e) daňového řádu, podle nějž má daňový subjekt při daňové kontrole právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Toto pochybení však nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Při místním šetření si správce daně pouze ověřil, že spolupráce žalobkyně se společností R. trvá od roku 1998 dosud a že žalobkyně v závěru roku 2000 uspěla ve výběrovém řízení na dodávku ventilků, a zjistil, že společnost R. a. s. nemá k dispozici žádné písemnosti týkající se kupních smluv se žalobkyní. Nebyly tak získány žádné důkazy svědčící proti tvrzením žalobkyně – naopak, jen se potvrdila spolupráce těchto dvou subjektů tak, jak o ní žalobkyně v daňovém řízení vypovídala. Nebylo zjištěno nic, co by objasnilo či zpochybnilo vztahy mezi žalobkyní a zprostředkovatelem, a místní šetření správcem daně nepřineslo žádné informace, které by jej vedly k doměření daně. K tomu došlo na základě souhrnu dalších zjištění získaných v daňovém řízení. Stejně jako správce daně i krajský soud pochybil, pokud žalobkyní zmíněná místní šetření spojoval pouze se spornými náklady na reklamu; z právě uvedených důvodů však toto pochybení nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí a nemůže vést ke zrušení jeho rozsudku.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. září 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu