

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **ITALEXPRESS**, **spol. s r. o.,** se sídlem U družstva 238, 391 81 Veselí nad Lužnicí, zastoupené JUDr. Jiřím Pánkem, advokátem se sídlem Lannova 63, 370 01 České Budějovice, proti **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutím ze dne 17. 1. 2005, č. j. 6016/120/2004 a č. j. 160/120/2005, o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 6. 2005, č. j. 10 Ca 42/2005-30 a č. j. 10 Ca 51/2005-28,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 107/2005 a 1 Afs 108/2005 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 107/2005.

II. Kasační stížnosti **se zamítají.**

III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 4. 2004 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000, vydaným pod č. j. 16316/04/111970/2417, doměřil Finanční úřad v Soběslavi žalobkyni daň ve výši 1 248 990 Kč. Dodatečným platebním výměrem z téhož dne na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, vydaným pod č. j. 16322/04/111970/2417, pak tentýž správce daně doměřil žalobkyni daň ve výši 3 053 810 Kč. Odvolání žalobkyně proti těmto platebním výměrům zamítl žalovaný svými rozhodnutími ze dne 17. 1. 2005.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Usnesením ze dne 23. 3. 2005 vyloučil krajský soud žalobu proti jednomu z napadených rozhodnutí k samostatnému řízení; dvěma rozsudky ze dne 22. 6. 2005 pak obě žaloby zamítl. V odůvodnění se ztotožnil se závěry žalovaného, podle nichž žalobkyně neprokázala, že částky vyplacené švýcarské společnosti UBIT Inc., United Brand International Trading, a tchajwanské společnosti GRANDISON ENTERPRISES LIMITED pro ni byly výdaji vynaloženými na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Žalobkyně sice měla s těmito subjekty uzavřeny smlouvy a byla povinna k zaplacení jimi vystavených faktur, ovšem neprokázala, že jejich služby byly poskytnuty ve smluvně stanoveném rozsahu a že jimi poskytnuté informace, které ostatně nepřesáhly úroveň obecných a zběžných údajů, byly přínosem pro její další podnikání – ať už v daném zdaňovacím období, nebo v obdobích následujících. Krajský soud rovněž neshledal, že by žalovaný pochybil, pokud neprovedl důkaz výslechem svědka Ing. Sergia Berniniho: jak totiž žalovaný vysvětlil, žalobkyně neuvedla, co by tímto výslechem chtěla prokázat, a jelikož správce daně shromáždil dostatek důkazních prostředků, výslech by byl nadbytečný.

Proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích podala žalobkyně včas kasační stížnosti z důvodů, které označila jako vady řízení před správním orgánem a nesprávné posouzení právní otázky soudem. Žalobkyně předně namítla, že skutková podstata, z níž vycházel žalovaný, je v rozporu s obsahem spisu a nedostačuje pro objektivní posouzení věci. Služby, ohledně jejichž poskytnutí uzavřela žalobkyně se svými dodavateli smlouvy, byly řádně vyúčtovány a žalobkyní zaplaceny; žalobkyně přitom nemusí (podle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 3. 1999, č. j. 15 Ca 450/97-28) prokazovat výsledky služeb poskytnutých dodavateli. Vynaložením nákladu je právě zaplacení faktur, za něž žalobkyně jako protihodnotu obdržela písemné informace o možnostech umístění stojanů LPG v různých východoevropských městech. Tyto informace však žalovaný (a stejně tak soud, který tak pochybil při posuzování právní otázky) hodnotil v rozporu se zásadou přiměřenosti jako formální, aniž se zabýval detailním studiem podnikatelského záměru žalobkyně, který vyplývá zejména z předložené zprávy č. 1 (město Moskva). Tento záměr nutně zahrnoval průzkum trhu, z něhož v první fázi nemohou vzejít konkrétní výsledky. (Stejně tak například stavební úřad v územním řízení nemůže vyžadovat prováděcí dokumentaci stavby s konkrétními výpočty, která se předkládá až v řízení o povolení stavby.) Soud pominul, že žalovaný svým postupem znemožnil žalobkyni uskutečnit její podnikatelský záměr; přitom příjmy žalobkyně z podnikání byly vázány přímo na vybudování sítě stojanů, a to zase bylo nemožné bez služeb obou dodavatelů. Žalovaný nemohl v důsledku vad řízení dostatečně prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost dokladů žalobkyně [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“], a porušil tak § 31 odst. 4 daňového řádu.

Dále žalovaný pochybil tím, že neprovedl svědecký výslech Ing. Sergia Berniniho, jednatele italské společnosti MOONTRADE SRL., který mohl potvrdit rozsah poskytovaných služeb a jejich využití ve společnosti žalobkyně i ve své vlastní společnosti; mohl tedy prokázat podnikatelský záměr žalobkyně, z něhož by vyplynula i daňová uznatelnost výdajů žalobkyně. Žalovaný vycházel při svém rozhodování pouze z listinných důkazů, které však sám označil za obecné a povrchní; tím spíše měl v souladu se zásadou legality (§ 2 odst. 3 daňového řádu) pomocí svědeckého výslechu řádně zjistit skutečný stav věci. Pokud tak neučinil, neshromáždil dostatek důkazů k vyvrácení tvrzení žalobkyně. Krajský soud na jedné straně uvádí, že při neexistenci písemné formy podnikatelského záměru

se žalobkyně ocitá v důkazní nouzi, na druhé straně však stvrzuje jako správný postup žalovaného, který neprovedl důkaz navržený k prokázání podnikatelského záměru žalobkyně. Neprovedení výslechu svědka však způsobilo, že žalobkyně bez vlastní viny neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Navíc k prokázání svého podnikatelského záměru nebyla žalobkyně vyzvána ani v řízení před správcem daně, ani v řízení před žalovaným: žalovaný se o tom poprvé zmínil až ve svém vyjádření k žalobě. Podle soudu žalovaný objasnil, proč důkaz neprovedl: žalobkyně údajně neuvedla, co výpovědí tohoto svědka hodlá prokázat. Toto tvrzení soudu však nemá oporu ve spisu, neboť takové vysvětlení není v rozhodnutí žalovaného obsaženo. Podle žalobkyně je přitom jednoznačné, že výslech svědka měl prokázat realizaci podnikatelského záměru žalobkyně s využitím dosavadních výsledků průzkumu ve spolupráci se společností MOONTRADE SRL., což žalobkyně ostatně uváděla již v odvolání.

Shora uvedenými pochybeními bylo mj. i omezeno právo žalobkyně na podnikání jako jedno z ústavně zaručených hospodářských práv. Žalobkyně proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích, jakož i předcházející rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí Finančního úřadu v Soběslavi, a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Navrhla též, aby Nejvyšší správní soud přiznal jejím kasačním stížnostem odkladný účinek; to zdejší soud učinil usneseními ze dne 2. 11. 2005.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem setrval na svých závěrech; zejména zdůraznil, že nezpochybňoval uzavření smluv mezi žalobkyní a jejími obchodními partnery, nýbrž daňovou účinnost výdajů v těchto vztazích vynaložených. Žalobkyně sice předložila správci daně určitá tvrzení, ovšem neunesla důkazní břemeno, což správce daně prokázal v řádně vedeném řízení. K námitce, podle níž nebyla žalobkyně v daňovém řízení vyzvána k prokázání svého podnikatelského záměru, žalovaný uvedl, že správce daně žalobkyni vyzval k prokázání, že jí vynaložené náklady byly náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Náklady a příjmy přitom musejí věcně a časově souviset a musí mezi nimi existovat přímý a bezprostřední vztah. Žalobkyně však v odvolání uvedla pouze tolik, že realizace jejího podnikatelského záměru je dlouhodobou záležitostí; žádná další tvrzení ani důkazy ohledně svého podnikatelského záměru neposkytla. Kasační stížnosti by proto měly být zamítnuty.

Nejvyšší správní soud nejprve sloučil obě věci ke společnému projednání; poté přezkoumal napadené rozsudky a shledal, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

Úvodem kasační stížnosti namítá žalobkyně vady řízení před žalovaným spočívající především v rozporu skutkové podstaty se spisem; z obsahu této námitky je však patrné, že žalobkyně zde zpochybňuje nejen tuto vadu řízení, která spadá pod § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nýbrž též vlastní právní hodnocení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Oba typy námitek se tu prolínají; to je dáno zejména tím, že žalobkyně na tomto místě zdůrazňuje pouze prvý z nutných zákonných předpokladů pro to, aby částky vynaložené daňovým subjektem mohly být uznány jako daňový výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tímto předpokladem je to, že obchodní případ skutečně proběhl – tj. že daňovému subjektu bylo poskytnuto zboží či služby a on za ně zaplatil. Žalobkyně tvrdí, že tento předpoklad byl u ní splněn, což plyne i ze spisu, a dovozuje, že pokud správce daně sporné výdaje neuznal, rozhodoval v rozporu se spisem. Tato výtka však, ač ji žalobkyně charakterizuje jako vadu řízení před správním orgánem, míří do vlastních hmotněprávních závěrů žalovaného. Jinak řečeno: nesouhlas žalobkyně s rozhodnutím žalovaného neplyne ve skutečnosti z toho, že by snad žalovaný ve spisu něco přehlédl a opomenul to při rozhodování zahrnout do svých úvah, nýbrž z toho, že žalovanému byly známy všechny

relevantní skutkové okolnosti (jak plyne z podrobné rekapitulace správce daně ve zprávě o daňové kontrole), a přesto sporné výdaje neuznal. Nutno také zdůraznit, že žalovaný se nezabýval jen tím, zda obchodní partneři poskytli žalobkyni službu ve smluveném rozsahu a žalobkyně jim za to zaplatila (prvý předpoklad pro uznání výdaje jako daňově účinného), nýbrž také tím, zda byla zaplacená částka vynaložena na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (druhý předpoklad). K jeho závěrům rozhodně nepostačovala pouhá existence dokladů, podle nichž žalobkyně přijala služby a zaplatila za ně, nýbrž k nim vedlo komplexní hodnocení všech skutkových zjištění. Při něm pak finanční orgány ani podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybily.

Již ohledně splnění prvního předpokladu vyvstaly v daňovém řízení pochybnosti. Byla sice doložena existence obchodních vztahů mezi žalobkyní a oběma zmíněnými dodavateli (pomocí smluv a faktur) a písemnosti založené ve spisu svědčí o tom, že dodavatelé poskytli žalobkyni jistá plnění ve formě písemných informací; obsah listin, které žalobkyně předložila, však není přesvědčivý. Smlouvy mezi žalobkyní a jejími dodavateli jsou krajně obecné, obsahují velké množství proklamativních ustanovení a v některých částech jsou tak neurčité, že lze pochybovat o jejich platnosti, nebo minimálně o jejich způsobilosti regulovat vztahy mezi stranami a zakládat jim práva a povinnosti [„*Strana A musí provést hloubkový a odborný průzkum spolehlivých dodavatelů, schopných vyrábět za konkurenceschopné ceny a v dobré jakosti, a tak provést dobrou službu, jak to požaduje Strana B.*“ Nebo: „*V případě, že jsou potenciální partneři výrobci komponentů (...) na přiloženém seznamu, partnerství by mohlo být velmi zajímavé pro Stranu A za předpokladu, že komponenty (...) budou kvalitní a za konkurenční ceny. V takovém případě by mohla být mezi stranou B a cizím partnerem podepsána kompenzační obchodní smlouva.“*]. V nepoměru k takto vágním vymezením je pak ustanovení o honoráři pro zahraniční dodavatele žalobkyně a o ceně, kterou je žalobkyně povinna uhradit dodavatelům za cestovní výdaje: tyto položky jsou naopak smluveny ve fixních (nebo případně minimálních) částkách, bez ohledu na skutečný objem vykonané marketingové činnosti a na skutečně vynaložené náklady na cestování. Takto stanovené smluvní podmínky jsou pro žalobkyni zcela zjevně nevýhodné; to je ještě patrnější při pohledu na protiplnění, které žalobkyně obdržela. Žalobkyně argumentuje tím, že zaplatila svým dodavatelům v souladu se smlouvou; to je pravda, ale tím samým se zaplacená částka nestává daňově uznatelným výdajem. Účastníci soukromoprávních vztahů mohou platit libovolné částky komukoli a nemusejí za to žádat ani žádné protiplnění; hodlají-li však tytéž částky úspěšně uplatňovat jako daňové výdaje, nepostačí, že o své vůli zaplatili určitou částku svému obchodnímu partnerovi, který s tím byl srozuměn: v takovém případě je nutno v prvé řadě zkoumat, za co konkrétně byla částka vynaložena. V projednávaném případě je přitom nesporné, že protiplnění od dodavatelů bylo výrazně neadekvátní ve vztahu k vyfakturovaným částkám.

O „*hloubkovém a odborném průzkumu“*, jímž byla pověřena společnost GRANDISON ENTERPRISES LIMITED, jistě nevypovídají seznamy potenciálních partnerů s kontaktem na odpovědnou osobu a s lakonickými poznámkami typu „*velká společnost, známá po celém světě, s kancelářemi v Evropě i v USA, s finanční podporou, kterou by mohla investovat do technologie – čerpadel“*. Splněním povinnosti „*zkoumat trhy z hlediska zákonů a předpisů týkajících se LPG obchodování, daňového systému, výškového značení, možností trhu, projektování prostor (lokací) budov“*, k níž se zavázala společnost UBIT Inc., United Brand International Trading, pak není pouhý souhrn veřejně dostupných údajů o ploše pozemku a zastavěné ploše na něm, nejistých odhadů kupní ceny a další zastavitelné plochy, údajů o elektřině na pozemku (v nichž se ostatně ve všech posuzovaných lokacích uvádí strohé

„*OK*“) a o LPG prodejní licenci (které se vyskytují toliko ve variantách „*zpracovatelná*“ nebo „*existující/k dispozici*“). K převážně číselným údajům o každé lokaci jsou připojeny slovní komentáře; i ony jsou však nekonkrétní, zaměnitelné, ve značné míře shodné („*Všechny ceny mohou být předmětem jednání“; „Provize by měla být požadována, zejména pokud chcete uzavřít obchod rychle“; „Snažíme se setkat se zodpovědnými osobami, které mohou rozhodnout o velmi dobrém umístění“*). Krom toho s výjimkou písemnosti nazvané „*Město Moskva“*, v němž jsou místa vhodná pro umístění čerpacích stanic vyznačena na konkrétních místech v podrobné mapě obsahující i názvy ulic (ačkoli ani zde nejsou identifikována nezaměnitelným způsobem, tedy nějakým údajem z veřejně přístupného registru nemovitostí), jsou mapy ostatních měst velmi malého rozlišení a možné oblasti zájmu žalobkyně jsou tu vyznačeny značně neurčitě. Ostatní materiály, odlišné od výsledků „průzkumu trhu“, jsou pak kompilací obecně dostupných informací. Nekonkrétnímu vymezení předmětu činnosti ve smlouvách ostatně odpovídají i neurčité údaje na fakturách: poskytnuté služby jsou tu popsány jako „*naše činnosti ohledně koordinace technických projektů pro novou generaci G. P. L.* (správně asi L. P. G.) *a G. M. veřejných automatů a ekologických tanků“* nebo podobně obecným způsobem.

Lze tedy shrnout, že výstupy služeb objednaných u zahraničních dodavatelů jsou ve výrazném nepoměru s velmi vysokou cenou vyúčtovanou žalobkyni. Žalobkyně má pravdu v tom, že zaplacení faktur je vynaložením nákladu; to ale k daňové účinnosti takového nákladu nepostačuje. Předložení účetních a daňových dokladů, které bývají v obchodních stycích vystavovány, samo o sobě ještě nic neprokazuje: je to jen první předpoklad k posouzení toho, zda se ta která dodávka uskutečnila ve smluveném rozsahu a kolik za ni daňový subjekt přijal nebo vydal. Správce daně nezpochybňoval, že žalobkyně zaplatila částky uvedené na fakturách; tím samým však nestvrzoval to, že částky byly vyplaceny jako protiplnění za dokumenty, na něž odkazovala žalobkyně, a i pokud se tak formálně stalo, že to byla cena přiměřená (resp. že nebyla stanovena jako nepřiměřeně vysoká právě proto, aby tak byl do budoucna výrazněji snížen daňový základ žalobkyně).

Daňový subjekt, jak žalobkyně správně uvádí, nemusí prokazovat výsledky poskytnutých služeb; k tomu lze dodat, že výdaj a příjem na sebe rovněž nemusejí bezprostředně navazovat ve stejném zdaňovacím období. Co ale daňový subjekt prokázat musí, aby byl jeho výdaj daňově účinný, je věcná a časová souvislost výdajů s příjmy. Správce daně nemůže žádat, aby vždy po uplatněném výdaji následoval skutečný příjem, protože ne vždy se i přes vynaložené náklady podaří příjmu dosáhnout. Je však třeba, aby byl splněn také onen druhý předpoklad, jak o něm byla řeč výše – tedy aby mezi výdajem a očekávaným příjmem existoval přímý a bezprostřední vztah; jinak nelze výdaj uznat (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, publikovaný pod č. 264/2004 Sb. NSS). Žalobkyně poukazuje na to, že průzkum trhu pojmově nemůže poskytovat konkrétní výsledky; s tím se ale nelze ztotožnit. Zhodnotily-li dosud rozhodující orgány poskytnuté informace jako „obecné“, neznamená to, že jim upíraly povahu průzkumu trhu vůbec: z průzkumu trhu přece mohou vzejít informace obecnější i konkrétnější, což záleží na požadavcích objednatele průzkumu i na metodách používaných dodavatelem. Žalobkyně sjednala typ informací, které jí měli dodavatelé obstarat, poměrně široce a v obecných pojmech (*„odborný průzkum“, „spolehliví dodavatelé“, „možnosti trhu“, „daňový systém“)*; přitom ale přislíbila zaplatit dodavatelům vysokou částku ve formě odměny i náhrady nákladů bez ohledu na skutečný obsah služeb a na to, že při takto obecně definovaných povinnostech mohli dodavatelé předložit prakticky jakékoli informace o daném trhu v daných zemích. Za různorodý souhrn číselných údajů, obecně použitelných prohlášení, technických pojmů, kompilovaných studií, převzatých manuálů a nejasných příslibů schůzek

se zahraničními partnery, který poté dodavatelé předložili, pak žalobkyně, jak tvrdí, zaplatila podle vystavených faktur. Opět je nutno připomenout, že je na daňovém subjektu, jak nakládá se svými prostředky, jaké ekonomické úvahy jej k tomu vedou, a zda jeho výdaje jsou vedeny cílem dosáhnout později zisku, nebo cílem jiným; pro to, zda bude částka uznána jako daňový výdaj, je však nevýznamná subjektivní spokojenost daňového subjektu se službami dodavatelů a jeho tvrzení o tom, že dodané informace jsou nezbytné pro jeho další podnikání, pokud o tom objektivně nic nevypovídá. Informace poskytnuté dodavateli jistě nebyly bezcenné; byly ale příliš obecné na to, aby je žalobkyně mohla použít ke svému podnikání, a žalobkyně tyto – spíše předběžné – poznatky nijak dále nerozvíjela a při své činnosti z nich dále nevycházela. Není přesvědčivý její argument, podle nějž bylo příčinou její nečinnosti právě to, že správce daně jí dodatečně uložil další daňové povinnosti, a znemožnil jí tak uskutečnit podnikatelský záměr: daňová uznatelnost výdaje se řídí stejnými kritérii u všech daňových subjektů, ať už prosperují nebo ne, a bez ohledu na to, zda u nich byla dodatečně zjištěna a doměřena vyšší daňová povinnost, než jakou uvedli ve svém daňovém přiznání. Krom toho dodavatelé poskytovali žalobkyni své služby v letech 2000 a 2001, a již od té doby tedy mohla žalobkyně s informacemi nakládat a používat je při svém podnikání, ale neučinila tak; naproti tomu dodatečné platební výměry byly vydány až v dubnu 2004 a zástavní právo na nemovitostech žalobkyně bylo zřízeno v červenci 2004. Navíc bylo žalobkyni povoleno posečkání daně a poté, co jeho účinky pominuly, byl její kasační stížnosti přiznán odkladný účinek; žalobkyně tak ještě v době několika let po získání předběžných informací o zahraničních trzích nebyla zbavena možnosti disponovat se svými finančními prostředky při dalším rozvoji svého podnikání.

Žalobkyně se tak mýlí, namítá-li, že žalovaný nevyvrátil věrohodnost jí dokládaných informací. Ze shora uvedených okolností a argumentů je naopak patrné, že i když žalobkyně předložila množství formálně vyhovujících listinných dokladů včetně dokladů účetních, tyto doklady nemohly obstát při obsahovém hodnocení ze strany správce daně, a to zejména pro neurčitost smluv mezi žalobkyní a zahraničními dodavateli, pro nepřiměřenost smluvené ceny a proto, že získané informace nebyly nijak využívány v dalším podnikání žalobkyně.

Ani druhé stížní námitce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Žalobkyně tu vytýká žalovanému i krajskému soudu, že neprovedli výslech Ing. Sergia Bernininho, jednatele společnosti MOONTRADE SRL., který mohl prokázat podnikatelský záměr žalobkyně. Přehlíží ovšem, že finanční orgány od žalobkyně v daňovém řízení nežádaly, aby prokázala svůj podnikatelský záměr, nýbrž to, že výdaje, o něž si snížila daňový základ, byly vynaloženy v souvislosti se stávajícími či budoucími příjmy. Nedůvodně namítá žalobkyně i to, že pokud správce daně považoval listinné důkazy za příliš obecné, měl vyhovět návrhu žalobkyně na provedení svědeckého výslechu, a pokud mu nevyhověl, pochybil. Je totiž ve vlastním zájmu daňového subjektu předkládat v daňovém řízení pokud možno nikoli jakékoli listiny, nýbrž listiny co nejprůkaznější a nejvěrohodnější. Pokud tak daňový subjekt nečiní, jde to k jeho tíži; jsou-li předložené listiny neprůkazné, je na daňovém subjektu, aby sám poskytl jiné důkazní prostředky. V takové situaci může daňový subjekt samozřejmě i navrhovat i správci daně, aby vyslechl svědka; samotná neprůkaznost listin však rozhodně nezbavuje správce daně prostoru pro úvahu o tom, které z navržených důkazních prostředků provede a které nikoli. Bylo by ostatně nespravedlivé, kdyby správce daně mohl volně nakládat s návrhy na provedení svědeckého výslechu u těch daňových subjektů, které předložily uspokojivé listiny, kdežto právě těm daňovým subjektům, které řádně nedostály jeho výzvě k doložení tvrzených skutečností, by musel – jak žalobkyně naznačuje – vyhovět.

Bez ohledu na to, co a v jaké důkazní kvalitě daňový subjekt předložil či nepředložil, zůstává návrh na provedení svědeckého výslechu jen návrhem, který správce daně nemusí přijmout; provede jej jen tehdy, pokud dospěje k závěru, že by jím byly doloženy věci dosud nejisté. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo. Správce daně neměl důvod nevěřit tomu, že žalobkyně měla jistý podnikatelský záměr, nebo tomu, že mezi žalobkyní a společností MOONTRADE SRL. existovaly obchodní vztahy a byly mezi nimi uzavírány smlouvy; to byly ale zároveň jediné skutečnosti, o nichž by mohl Ing. Bernini vypovídat. Výslech by tak byl neúčelný, protože postrádá smysl dokazovat věci známé, které správce daně nezpochybňoval. V žádném případě nelze přisvědčit žalobkyni v tom, že by z prokázání podnikatelského záměru „*vyplynula*“ daňová uznatelnost sporných výdajů. I kdyby byl totiž svědecký výslech proveden, byl by jen jedním z důkazních prostředků, což neznamená, že by se nutně musel stát důkazem. Jak správně poznamenal správce daně již ve zprávě o daňové kontrole, společnost MOONTRADE SRL. nevystavila žádnou z faktur, které si žalobkyně zaúčtovala do výdajů, a nebyla tedy přímým účastníkem vztahů, jejichž obsah vyvolával ve správci daně nedůvěru. Pro podnikání žalobkyně je jistě příznivé, že existuje společnost, která by byla ochotna s ní do budoucna spolupracovat při obchodování s jinými zahraničními partnery; pouhý výskyt takového subjektu na trhu však nijak nesouvisí s výdaji, které žalobkyně případně vynaložila při zkoumání možnosti investovat v zahraničí.

Žalobkyně naproti tomu správně poukazuje na omyl krajského soudu, který ve svém rozsudku jako důvod neprovedení výslechu zmíněný v rozhodnutí žalovaného označil to, že žalobkyně ve svém návrhu neuvedla, co hodlá výpovědí svědka prokázat. Na tomto důvodu žalovaný opravdu své rozhodnutí nezaložil, ačkoli se takový argument objevuje v jiné části spisu; ve skutečnosti zdůvodnil neprovedení výslechu tak, že již byl shromážděn dostatek důkazních prostředků, a důkazní řízení již tedy není zapotřebí nijak doplňovat. S tímto závěrem se ztotožňuje i zdejší soud, jak je patrné z předcházejících úvah. Přehlédnutí krajského soudu pak není tak intenzivní, aby mohlo ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí: jedná se spíše o nesprávnou citaci než o pomýlenou argumentaci.

Neobstojí ani závěrečná výtka, v níž žalobkyně brojí proti porušení svého práva na podnikání ze strany dosud rozhodujících orgánů: žalobkyně tu totiž zaměňuje právo podnikat za právo snižovat základ daně o jakékoli výdaje vzniklé při podnikání, tedy i ty řádně nedoložené, a tak minimalizovat daňový základ. Podnikání však může naplňovat svůj prvotní cíl, jímž je dosažení zisku, jen v takové míře, aby zároveň nebyla zkracována daňová povinnost. Je pochopitelné, že žalobkyně nesouhlasí s výsledkem, který vyznívá v její neprospěch; nemůže se však účinně dovolávat svého ústavního práva, pokud sama nesplnila svou zákonnou povinnost – tedy předložit věrohodné důkazy o souvislosti svých příjmů s vynaloženými výdaji.

Konečně k petitu, v němž žalobkyně navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby zrušil jak napadené rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích, tak rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů, je nutno ještě poznamenat, že kasatorní pravomoc Nejvyššího správního soudu dopadá pouze na rozhodnutí krajských soudů (a Městského soudu v Praze) vydaná ve správním soudnictví, nikoli na rozhodnutí správních orgánů, jejichž zákonnost posuzovaly tyto soudy v předešlém řízení.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasačních stížnostech nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. 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 kasačních stížnostech žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 17. srpna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu