

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci žalobkyně **G. a. s.**, zastoupené JUDr. Ing. Ivanem Rottem, advokátem, se sídlem v Brně, Křížová 18, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, č. j. 30 Ca 423/2000 - 56,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) se podanou kasační stížností u Nejvyššího správního soudu domáhá vydání rozsudku, kterým by byl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) ze dne 16. 4. 2003, č. j. 30 Ca 423/2000 – 56, zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 7. 2000, č. j. FŘ-6503/99-120, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 6. 1999, č. j. 92219/99/288911/3054, jímž byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za část zdaňovacího období roku 1996, tj. za období od 12. 4. 1996 do 31. 12. 1996 (dále jen „rok 1996“), ve výši 670 800 Kč.

Krajský soud posoudil předmětnou věc tak, že žalovaný v průběhu daňového řízení dostál svým povinnostem na poli dokazování, namítané rozpory se zákonem o správě daní a poplatků jím nebyly shledány, případně nebyly shledány relevantními a žalovaným provedené důkazy tak skýtají dostatečný podklad pro jeho skutkové a právní závěry v této věci. Krajský soud dospěl k tomu, že skutkový závěr žalovaného o neprokázání zprostředkování obchodních případů, na základě kterých byla stěžovatelkou vyplacena provize, se opíral o dostatečné důkazy. Krajský soud proto v souladu se žalovaným dovodil, že stěžovatelka neprokázala uskutečnění plnění dle smlouvy o reklamě a tudíž ani oprávněnost jí uplatněných nákladů za zprostředkování a reklamní službu, jež pro ni měla být v roce 1996 vykonávána společností S. E. E., s. r. o.

V kasační stížnosti proti uvedenému rozsudku krajského soudu, která se opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stěžovatelka nesouhlasí se zamítnutím její žaloby.

Krajský soud totiž nesprávně posoudil otázky předmětu činnosti ze strany zprostředkovatele a naplnění smlouvy o zprostředkování. Taktéž nesprávně posoudil otázku, resp. žalobní námitku týkající se aplikace ustanovení § 2 odst.7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ze strany žalovaného, neboť podle odůvodnění rozsudku tuto skutečnost posoudil krajský soud jako právně nevýznamnou.

Stěžovatelka též namítla nesprávné posouzení otázky závaznosti rozhodnutí - výzvy ze dne 1. 6. 1998 a s tím související vznik její důkazní povinnosti. Nesouhlasí ani s nesprávným hodnocením důkazních prostředků - provedených svědeckých výpovědí, svědčících tvrzení stěžovatelky, zejména pak svědka Z. P. Dovozovala, že žalovaným byla prováděna selekce důkazních prostředků a bylo tak jednáno v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, neměla ani oporu ve spisech. Ze strany žalovaného nebyly provedeny jí navržené důkazní prostředky – svědecké výpovědi Ing. Š. a Ing. D. a nebylo jí též umožněno navrhnout svědectví osob, které by nebyly statutárními orgány stěžovatelky. Řízení vedené žalovaným bylo rovněž stiženo dalšími vadami, zejména nedoručením výzvy, absencí správní úvahy v protokolech o ústních jednáních, zvláště při opakovaném projednání zprávy o daňové kontrole a rozhodnutí o námitkách. V neposlední řadě se krajský soud náležitě nevypořádal ani s její právní argumentací a svůj závěr řádně neodůvodnil.

Žalované Finanční ředitelství v Brně se ke kasační stížnosti vyjádřilo tak, že považuje závěry krajského soudu za správné. Kasační stížnost považuje za neopodstatněnou a navrhuje její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, č. j. 30 Ca 423/2000 – 56, při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst.2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Před samotným posouzením věci Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení o kasační stížnosti není úkolem kasačního soudu, tak jak k tomu byl povinen příslušný krajský soud, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je zejména posoudit, zda předchozí řízení naplňuje či nenaplňuje důvody

vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Řízení o kasační stížnosti tak není opakováním či novým vedením řízení o žalobních bodech „na vyšší úrovni“. Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu a stěžovatelka se jejím prostřednictvím domáhá zrušení tohoto soudního rozhodnutí. Obsahová stránka rozhodnutí správního soudu je pak s ohledem na dispoziční zásadu do značné míry předurčena obsahem a kvalitou podané správní žaloby.

V kasační stížnosti je proto vždy nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. s příslušnými částmi odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku, konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah krajského soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení procesních předpisů tím byla porušena. Pokud by se pak krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, bylo by na místě jej uvést a v kasační stížnosti namítat důvod uvedený v § 103 odst.1 písm. d) s. ř. s.

Ze spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplynulo, že rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí správce daně ze dne 21. 6. 1999, č.j. 92219/99/288911/3054, jimž jí byla na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 670 800 Kč. Důvodem pro dodatečné stanovení daně bylo neprokázání oprávněnosti jí uplatněných nákladů za vykázané služby dle faktur č. 418/96 a č. 410/96 ze dne 31. 12. 1996 v částce 1 720 000 Kč ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1996 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Těmito fakturami byly stěžovatelkou v daňovém řízení deklarovány její náklady za zprostředkovatelskou a reklamní činnost firmy S. E. E., s. r. o. Podle doložených smluv měla zprostředkovatelská činnost firmy S. E. E., s. r. o. spočívat ve vyvíjení činnosti směřující k tomu, aby stěžovatelka měla příležitost uzavřít smlouvu o prodeji výpočetní techniky a to především značkových výrobků IBM, k tomu navázaných programů ….. (dále jen „zprostředkování“). Reklamní služba měla spočívat v propagování obchodního jména a loga stěžovatelky firmou S. E. E., s. r. o. na společenských akcích, ve vydání propagačního letáku v počtu min. 12 800 ks a jeho zaslání na instituce s předpokládaným zájmem o vybudování počítačových sítí a k tomu dodání počítačových komponentů. V daňovém řízení však nebylo prokázáno, že by došlo k faktickému naplnění smluvních závazků, deklarovaných smlouvami o zprostředkování a o reklamě ze dne 7. 5. 1996 a dne 28. 11. 1996.

Za situace, kdy stěžovatelka v kasační stížnosti jednak namítala nesprávné právní posouzení věci a jednak implicitně uplatnila i stížní důvod podle ustanovení § 103 odst.1 písm.d) s. ř. s., tj. nepřezkomatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí. Pokud by totiž této námitce přisvědčil, nezkoumal by další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé.

Nejvyšší správní soud však neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným. Stěžovatelka totiž kromě domněnky o nedostatečném a povrchním odůvodnění rozsudku, konkrétně blíže nespojila toto své tvrzení s částmi odůvodnění s nimiž se krajský soud neměl vypořádat. Nejvyššímu správnímu soudu s ohledem na dispoziční zásadu nepřísluší vyhledávat důvody či případně otázky se kterými se dle názoru stěžovatelky krajský soud nepatřičně nebo vůbec nevypořádal. Rozhodnutí krajského soudu je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatelku z něj zcela jasně vyplývalo, z jakých skutečností správní orgán a následně

i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily. Za této situace tak Nejvyšší správní soud považuje tuto stížní námitku nedůvodnou. Závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že napadený rozsudek netrpí namítanou vadou nepřezkoumatelnosti, není sto změnit ani poukaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp.zn. III. ÚS 103/99. Podstatou tohoto rozhodnutí Ústavního soudu bylo posouzení otázky poskytnutí soudní ochrany v trestním řízení, tj. řízení ovládaném zásadou vyšetřovací. Ústavní soud se pak v uvedené věci zabýval i výslovnými námitkami stěžovatele v tomto řízení, kterými se obecný soud opomněl zabývat. O tento případ však v předmětné věci nešlo. Krajský soud přezkoumával napadené rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 75 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu existujícího v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaného a zkoumal jej v mezích žalobních bodů. Kdyby pak na základě tohoto postupu dospěl k jinému skutkovému a právnímu závěru, byl by povinen postupovat dle § 78 odst.1 s. ř. s. Jelikož však k takovému závěru krajský soud nedospěl, žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Stran stížní námitky o nepřezkoumatelnosti rozsudku, z důvodu nedostatku písemného vyhotovení rozsudku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato námitka je také neopodstatněná. Nejvyšší správní soud totiž neshledal, že by se vyhlášený rozsudek krajským soudem dle protokolu o jednání ze dne 16. 4. 2003 (č. l. 53) lišil od jeho písemného vyhotovení (č. l. 56).

Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovatelkou namítaným vadám řízení, spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, neměla oporu ve spise, žalovaným nebyly provedeny navržené důkazní prostředky – svědecké výpovědi Ing Š. a Ing. D. a že stěžovatelce nebylo umožněno navrhnout svědectví osob, které by nebyly jejími statutárními orgány.

Předně je nutno poukázat na skutečnost, že podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků v rámci daňového řízení vázne důkazní povinnost zpravidla na daňovém subjektu. Je tak zákonnou povinností daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejich prokázání je v průběhu daňového řízení správcem daně vyzván. Jestliže daňový subjekt nevyvrátí pochybnosti správce daně nebo neprokáže svá tvrzení, nesplní tak svoji zákonnou povinnost. Když daňový subjekt tvrdí v daňovém přiznání a následně v průběhu daňové kontroly, že měl výdaje (náklady) určitého rozsahu, je povinen svá tvrzení také prokázat (§ 31 odst. 9 téhož zákona). Pokud ohledně jednotlivých tvrzení důkazní břemeno neunese, správce daně upraví daňový základ tak, jako by daňový subjekt toto tvrzení do daňového přiznání nezahrnul.

Důvody, proč správce daně neprovedl stěžovatelkou navržené svědecké výpovědi byly dostatečně seznatelné z rozhodnutí žalovaného a vyplývaly i ze správního spisu. Uvedené osoby – Ing. Š., Ing. D. totiž byly v průběhu řízení před správními orgány v postavení statutárního orgánu právnické osoby a nikoli v postavení osoby třetí.

Podle ustanovení § 13 odst.1 věty druhé zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen „obchodní zákoník“) právnická osoba v právních vztazích jedná statutárním orgánem nebo za ni jedná zástupce. Dle ustanovení § 7 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se daňového řízení zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby.

Zákon o správě daní a poplatků tedy explicitně rozlišuje mezi pracovníky správce daně, daňovými subjekty, kteří jsou taxativně vymezeni v ustanovení § 6 tohoto zákona a osobami třetími, jejichž výčet je uveden v ustanovení § 7 odst. 2 téhož zákona. Podle písm. a) tohoto ustanovení zákona o správě daní a poplatků se třetí osobou rozumějí svědci a osoby předzvědné. Podle ustanovení § 8 odst.1 téhož zákona je každý povinen vypovídat jako svědek nebo osoba přezvědná o důležitých okolnostech v daňovém řízení týkajících se jiných osob, pokud jsou mu známy; musí vypovídat pravdivě a nic nesmí zamlčet. Postavení daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení je specifické a navzájem odlišné. Mohou však nastat situace, kdy fyzické osobě může v daňovém řízení svědčit jak postavení svědka, tak i postavení daňového subjektu. Tato osoba tak bude mít dvojí statut. Mezi tyto případy lze zahrnout i fyzické osoby, které jsou současně v postavení statutárního orgánu právnické osoby nebo jejího zástupce (případně prokuristy). Za použití pravidel logického vyvozování pak nelze dojít k jinému závěru nežli takovému, že v řízení, ve kterém fyzická osoba – statutární orgán právnické osoby na straně jedné vystupuje v pozici daňového subjektu (poplatníka daně), tj. osoby jednající za něj, nemůže v daňovém řízení současně vystupovat v pozici osoby třetí – osoby rozdílné od daňového subjektu - svědka. Ustanovení § 8 odst.1 zákona o správě daní a poplatků, poukazem na daňová řízení týkající se jiných osob, tak zakládá překážku provedení důkazu svědeckou výpovědí samotného daňového subjektu, resp. osob v postavení statutárního orgánu právnické osoby – daňového subjektu, tj. osob oprávněných jednat jejich jménem. Tento rozdílný statut daňových subjektů a svědků (jako třetích osob) jednak vyplývá z uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ale je i markantní v souvislosti s realizací řady procesních oprávnění (srov. ustanovení § 16 odst. 4 písm.e) téhož zákona). Uvedený závěr ovšem nelze přijímat absolutně, ale toliko v období, kdy fyzické osobě současně svědčí i postavení daňového subjektu, resp. osoby oprávněné za daňový subjekt jednat.

Správní orgán tak nepochybil, když důkazní prostředky svědecké výpovědi uvedených osob nejen z důvodu již dostatečně zjištěného skutkového stavu, ale i z důvodu, že tyto osoby nejsou osobami ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, neprovedl. Nejvyšší správní soud proto neshledal uvedenou stížní námitku oprávněnou, když z výše uvedeného je zřejmé, že právní názor krajského soudu v této věci není v rozporu se zákonem.

Pro posouzení otázky, zdali stěžovatelce byla řádně a účinně uložena povinnost prokazovat svá tvrzení v průběhu daňové kontroly na základě rozhodnutí správce daně ze dne 1. 6. 1998, je rozhodné, zdali jí toto rozhodnutí bylo řádně doručeno, či nikoli. Rozhodnutí správce daně jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena (§ 32 odst.1 zákona o správě daní a poplatků). Podle ustanovení § 31 odst. 8 písm.a) téhož zákona prokazuje doručení vlastních písemností správce daně. V tomto smyslu tak na správci daně vázne i důkazní břemeno.

Pravidla doručování pro daňovém řízení jsou upravena v § 17 zákona o správě daní a poplatků. Dle odstavce třetího, věty druhé, tohoto ustanovení se písemnosti určené do vlastních rukou doručují tomu, kdo je oprávněn za příjemce rozhodnutí jednat. Ustanovení § 17 odst.12 tohoto zákona na jedné straně stanoví, že dokladem o doručení písemnosti příjemci je řádně vyplněná doručenka. Současně na straně druhé také stanoví, že jsou-li o doručení pochybnosti a nebo není-li doručenka, lze doručení prokázat jiným vhodným způsobem. O tento případ se jednalo právě ve věci uvedené výzvy ze dne 1. 6. 1998.

Doručení písemnosti správce daně č. j. 77903/98/288934/4230, která byla za stěžovatelku převzata v její provozovně podle doručenky dne 12. 6. 1998 (dle protokolu o ústním jednání ze dne 2. 7. 1999 Ing. N.– zaměstnancem stěžovatele) bylo prokázáno právním úkonem – protokolem o ústním jednání ze dne 3. 7. 1998, jehož předmětem bylo „doplnění výzvy k dokazování č. j. 17903/98/288934/4230 z 1. 6. 1998“. Správce daně proto v návaznosti na ustanovení § 17 odst. 12 zákona o správě daní dostál své povinnosti obsažené v ustanovení § 31 odst. 8 písm.a) téhož zákona. Stěžovatelkou výslovně uváděná tvrzení o tom, že uvedená výzva nebyla apriori doručena zástupci daňového subjektu – Ing. Z. U. a že tím byla porušena zásada součinnosti a hospodárnosti řízení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je bezpředmětná. Podle obsahu správního spisu totiž nebyl jak v průběhu daňového řízení, tak i v řízení před soudem stěžovatelkou předložen žádný důkazní prostředek, z něhož by vyplývalo, že uváděný zástupce byl oprávněným adresátem tohoto rozhodnutí (výzvy) nebo že na základě zmocnění stěžovatelky, byl ve věci stanovení daně z příjmů za zdaňovací období roku 1996 oprávněn tuto zastupovat. Stran poukazu stěžovatelky na pochybení krajského soudu, kdy tento výzvu ze dne 1. 6. 1998 považoval za oprávněný úkon správního orgánu a nikoli za rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 32 odst.1 zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto krajský soud skutečně pochybil. Byť je totiž výzva úkonem upravujícím vedení řízení před správcem daně, vždy má a musí mít charakter a náležitosti rozhodnutí podle § 32 téhož zákona. Toto pochybení krajského soudu však nemělo vliv na zákonnost kasační stížností napadeného rozsudku, zvláště pak, když krajský soud dospěl k závěru, že výzva ze dne 1. 6. 1998 byla stěžovatelce řádně doručena, byla účinnou a byla jí řádně aktivována její důkazní povinnost. Přestože Nejvyšší správní soud shledal namítané pochybení krajského soudu, rozsudek tohoto soudu pro tuto vadu nezrušil, neboť uvedené pochybení nebylo relevantní pro rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by krajský soud pochybil v posouzení otázky uváděného naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování, resp. jejího naplnění a posouzení úplaty za ni jako oprávněného - prokázaného nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Smlouva o zprostředkování je upravena v § 642 a násl. obchodního zákoníku. S ohledem na jeho ustanovení § 263 mají uvedená ustanovení upravující práva a povinnosti smluvních stran dispozitivní charakter. Je tak na vůli smluvních stran, jak si svá vzájemná práva a povinnosti v mezích tohoto smluvního typu upraví. Podstatou smlouvy o zprostředkování je závazek zprostředkovatele k vyvíjení činnosti směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi).

Podle ustanovení § 24 odst.1 věta prvá zákona o daních z příjmů byly výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje ve výši prokázané poplatníkem. Za výdaj v uvedeném smyslu však nelze považovat výdaj každý, ale jen takový, který je ve věcné a časové souvislosti se zdanitelnými příjmy. Mezi výdaji a příjmy, v určitých případech i pouze očekávanými, musí existovat přímý a bezprostřední vztah. Tato souvislost mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji vyplývá z ustanovení § 23 odst.1 téhož zákona a musí prokazatelně existovat. Pokud by souvztažnost mezi zdanitelnými příjmy a daňově uznatelnými výdaji neexistovala, nejednalo by se o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73). Výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů tak může být pouze výdaj, se kterým je v příčinné souvislosti již dosažený

nebo alespoň potencionálně zdanitelný příjem, resp. takový výdaj bez kterého by k zdanitelnému příjmu nedošlo. Rozhodující pak není stav formálně vykázaný, ale stav faktický.

Pro posouzení oprávněnosti uplatněného nákladu není v předmětné věci apriori podstatný přesný – formálně smlouvou vykázaný obsah práv a povinností mezi stranami doložené smlouvy o zprostředkování, zvláště pak, když v tomto směru není omezena autonomie vůle smluvních stran, ale zjištění, zda-li z titulu smlouvy o zprostředkování deklarovaný náklad stěžovatelky nabyl v důkazním řízení kvalitu nákladu daňově uznatelného. V tomto směru žalovaný poukázal na ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, z nějž právě vyplývá vázanost správce daně stavem faktickým a nikoli toliko stavem formálně vykazovaným. Z ustanovení § 31 odst. 9 téhož zákona pak vyplývá, že prokázání nákladů je ve smyslu tohoto ustanovení povinností stěžovatelky, neboť ji stíhá důkazní břemeno ohledně skutečností uváděných v daňovém přiznání.V souzené věci tak důkazní břemeno stran prokázání přijatých plnění deklarovaných fakturami č. 275/D96 a 274/D96 od dodavatele S. E. E., s. r. o., jako nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů, vázlo zcela na stěžovatelce.

Úkolem soudu ve správním soudnictví není nahradit správní orgán v jeho odborné kompetenci, ani nahradit správní uvážení uvážením soudním, ale naopak posoudit, zda se správní orgán v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se zjištěným skutkovým stavem, resp. zda řádně a úplně zjistil skutkový stav předepsaným procesním postupem, a zda tam, kde se jeho rozhodnutí opíralo o správní uvážení, nedošlo k vybočení z mezí a hledisek stanovených zákonem.

Krajský soud se při přezkoumávání skutkového závěru žalovaného zabýval otázkou prokázání uplatněných nákladů dle faktur č. 275/D96 a 274/D96, jako nákladů na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Krajský soud posuzoval správními orgány provedené důkazní prostředky a zaujal shodné stanovisko se závěrem žalovaného o tom, že se v případě uvedených faktur nejedná o prokázané náklady ve smyslu ustanovení § 24 odst.1 zákona o daních z příjmů, tj. o náklady vynaložené na dosažení zajištění a udržení příjmů. Zjištěný skutkový stav totiž nesvědčí tomu, že zdanitelné příjmy stěžovatelky v roce 1996 a následujícím období byly dosaženy ve věcné a časové souvislosti s vykazovanými náklady za činnost společnosti S. E. E., s. r. o. S ohledem na uvedené tak krajský soud posoudil i žalobní námitku stěžovatelky o nesprávné aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků žalovaným jako právě nevýznamnou, neboť v rámci soudního přezkumu nebylo zjištěno, že by toto ustanovení bylo žalovaným na zjištěný skutkový stav aplikováno. Z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné k jakému skutkovému závěru dospěl a na základě jakých skutkových okolností krajský soud usoudil, že stěžovatelka neprokázala činnosti dle předložené smlouvy o zprostředkování, na jejímž základě byla provize vyplacena. Krajský soud se ztotožnil s právním závěrem žalovaného stran neunesení důkazního břemene stěžovatelkou u jí vykazovaných nákladů z titulu smlouvy o zprostředkování a reklamě (fa č. 275/D96 a 274/D96). Krajský soud právem přisvědčil závěru žalovaného o tom, že zmínka svědků Ing. P. a Ing. P. o blíže nespecifikované účasti osoby Z. P. na některém z jednání vedeném stěžovatelem s jeho obchodními partnery neprokazuje, že k uzavření smluvních vztahů s těmito partnery došlo právě přičiněním osoby Z. P., resp. firmy S. E. E., s. r. o. jako zprostředkovatele. Krajský soud rovněž dospěl k totožnému závěru s žalovaným v tom, že ze strany stěžovatelky nebyla prokázána propagace jejího obchodního jména na společenských akcích pořádaných firmou S. E. E., s. r. o., že by tento zhotovitel propagoval její logo na svých střediscích v B., Z. a M. V tomto směru nebyl jako relevantní

důkaz akceptován ke kontrole předložený propagační leták, jehož deklarované vyrobené množství mělo činit 12 800 ks, a který byl bez dalšího podložen toliko samotným letákem a výpovědí bývalé pracovnice zhotovitele. Krajský soud v dané věci taktéž neshledal, že by se závěr žalovaného neopíral o dostatečné důkazy a zákonné hodnocení důkazů. Kasační stížností napadený právní závěr krajského soudu je tak zcela opodstatněný a odpovídá zjištěnému skutkovému stavu. Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku stěžovatelky o nesprávném posouzení otázky naplnění předmětu smlouvy o zprostředkování a posouzení úplaty za ni jako prokázaného nákladu na dosažení, zajištění a udržení příjmů oprávněnou.

V rozporu se zákonem rovněž není závěr krajského soudu ve věci hodnocení důkazních prostředků žalovaným, kdy jím nebyly shledány oprávněnými žalobní námitky stěžovatelky stran provedených svědeckých výpovědí a tvrzených nezákonností při provádění dokazování.

Podle ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Ustanoveni § 2 odst.3 téhož zákona pak obsahuje zásadu daňového řízení spočívající v tom, že při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Dle ustanovení § 31 odst. 4 věty páté zákona o správě daní a poplatků pak provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Předně je třeba uvést, že hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (srov. rozsudek Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 277/2001). Předmětem hodnocení je jednak každý důkazní prostředek samostatně, co do jeho věrohodnosti, pravosti, průkaznosti a jednak veškeré důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech. Zákon nestanoví pravidla a ani stanovit nemůže, z nichž by mělo vycházet jak hodnocení jednotlivých důkazů, tak hodnocení jejich vzájemné souvislosti. Je tomu tak proto, že hodnocení důkazů je složitý myšlenkový postup, jehož podstatou jsou jednak dílčí a jednak komplexní závěry správního orgánu o věrohodnosti, obsahu jednotlivých provedených důkazů, jež jsou pak podkladem pro jeho skutkový závěr. Zásada volného hodnocení důkazů tak znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků, posoudit jejich věrohodnost a rozhodnout o jejich osvědčení jako důkazů rozhodných pro skutkový stav věci.

Krajský soud v rámci své přezkumné činnosti ohledně rozhodnutí žalovaného zkoumal, zda-li správní orgán řádně a úplně zjistil skutkový stav předepsaným procesním postupem, zda tento měl oporu v provedených důkazech a zda jejich hodnocení mělo oporu v zásadách logického vyvozování. Nejvyšší správní soud neshledal, že by v uvedeném smyslu krajský soud pochybil a proto posoudil tuto stížní námitku jak nedůvodnou.

Stran v kasační stížnosti – zejména na straně 5, ale i 4, 6, 8 uváděných skutečností, které nespecifikovaly konkrétní pochybení krajského soudu, jakož i neměly souvztažnost s příslušnými částmi odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato tvrzení stěžovatelky nebyla v řízení před Nejvyšším správním soudem projednatelná, a proto se jimi tento soud blíže nezabýval.

Pokud jde o stížní tvrzení, že zpráva o kontrole musí ve smyslu ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků obsahovat všechna vyjádření, návrhy a námitky stěžovatele k jejímu obsahu, následné stanovisko správce daně, popřípadě i výsledky doplněného dokazování, jinak že se jedná o nezpůsobilý důkazní prostředek, z čehož pak stěžovatelka dovozuje redukci daňového řízení na jednostupňové, Nejvyšší správní soud toliko konstatuje, že se ve smyslu ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. jedná o novum. Shodně tak je novum i stížní námitka o porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm.e) zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k původním svědeckým výpovědím svědků zastupujících společnosti K. a. s. a K. B. a N., s.r.o.. Nejvyšší správní soud tak ve smyslu uvedeného ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. k uváděným skutečnostem, které stěžovatelka uplatnila až po té, co bylo napadené rozhodnutí krajského soudu vydáno, při rozhodování o kasační stížnosti nepřihlížel.

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

Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní 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 19. října 2006

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu