



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **D. P., s.r.o.**, zastoupeného JUDr. Alešem Ondrušem, advokátem se sídlem v Brně, Těsnohlídkova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 9. 2006, č. j. 22 Ca 46/2005 – 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 12. 2004, č. j. 8301/120/2004. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 14. 1. 2004, č. j. 7371/04/379914/0585, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, č. 1040000009, jímž finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 2 052 200 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V první řadě nesouhlasí s odmítnutím svého žalobního argumentu ze strany soudu, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal dostatečně existenci

skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele. Ten dále tvrdí, že měl-li žalovaný pochybnosti o důkazní hodnotě předložených důkazů, přešlo důkazní břemeno na něj a jeho povinností dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo vyvrátit věrohodnost tvrzení stěžovatele a jím předložených důkazů. Krajský soud dle stěžovatele setrval v rovině pouhého tvrzení o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, které však v napadeném rozhodnutí kvalifikovaně neodůvodnil, a současně při svém rozhodování část důkazů neprávem opomenul. Stěžovatel vedle výše uvedeného v rozhodnutí žalovaného postrádá úvahy vyplývající z hodnocení jednotlivých důkazů i jeho logický právní závěr. Z tohoto rozhodnutí ani není seznatelné, proč stěžovatel předloženými důkazy neprokázal svá tvrzení, a konstatování žalovaného nejsou hodnocením důkazů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, neboť neobsahují zdůvodnění, proč žalovaný takový závěr učinil. Odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu týkající se této žalobní námitky je podle názoru stěžovatele opět nedostatečné. Krajský soud se konečně též nevypořádal se žalobní námitkou ohledně předložení faktur, čímž stěžovatel prokazoval souvislost zpochybněných výdajů s konkrétními zdanitelnými příjmy ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti plně odkazuje na své stanovisko k žalobě a na napadené rozhodnutí krajského soudu. Uvádí, že kasační stížnost dle jeho názoru není důvodná a navrhuje její zamítnutí.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad u stěžovatele zahájil dne 27. 2. 2002 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 12. měsíce roku 2000 a 1. – 12. měsíce roku 2001, a dále dne 7. 10. 2002 byla zahájena daňová kontrola u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1999 a 2001. Výzvami z 20. 3. 2002 a 11. 11. 2002 vyzval finanční úřad stěžovatele k předložení důkazních prostředků, které prokazují skutečnosti jím uváděné v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1999, 2000 a 2001, přičemž přesně specifikoval rozsah požadovaného doplnění, a to i příkladným výčtem jednotlivých možných důkazních prostředků. Stěžovatel na obě výzvy reagoval a zaslal finančnímu úřadu doklady prokazující dle jeho názoru dostatečně skutečnosti jím uváděné v daňovém přiznání. Finanční úřad však dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že jím vynaložené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, čímž porušil ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a na základě těchto skutečností vydal dodatečné platební výměry, mimo jiné i na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001.

Stěžovatel se tomuto platebnímu výměru bránil odvoláním, v němž uvedl, že jednoznačně prokázal příčinnou souvislost mezi náklady vynaloženými na provize a dosažením zdanitelných příjmů a naopak finanční úřad postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť řádně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatele. Žalovaný se ztotožnil s názorem finančního úřadu a odvolání stěžovatele zamítl. Na základě žaloby proti posledně zmíněnému rozhodnutí ve věci rozhodoval krajský soud, který kasační stížností napadeným rozsudkem žalobu stěžovatele zamítl. Jak vyplývá z odůvodnění tohoto

rozhodnutí, krajský soud ověřil, že finanční úřad stěžovatele vyzval k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání a jakým způsobem stěžovatel na tyto výzvy reagoval. Dále uvedl, že dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prvotně stíhá důkazní břemeno vždy daňový subjekt, který v podávaném daňovém přiznání něco tvrdí a v rozsahu tohoto tvrzení má důkazní povinnost. Až pokud daňový subjekt unese své důkazní břemeno a správce daně přesto vyměří daň v rozporu s předloženými důkazními prostředky, musí právě správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázat, že předložené či navržené důkazní prostředky nejsou věrohodné a že základ daně a daň mají být v jiné výši, než jak prokazuje daňový subjekt. Podle právního názoru krajského soudu v daném případě však taková procesní situace nenastala a důkazní břemeno na finanční úřad nepřešlo, neboť stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost. Na výzvu k prokázání tvrzených skutečností je dle krajského soudu nezbytné předložit konkrétní důkazní prostředky a další tvrzení takovým důkazním prostředkem není.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, o vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a dále že je s nimi v rozporu, a konečně o nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků 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 § 31 odst. 4 téhož právního předpisu jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. V souladu s § 31 odst. 9 tohoto zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Jak je již výše uvedeno, stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, když neprokázal dostatečně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele. Stěžovatel tak nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, který jeho žalobní argument stejného obsahu odmítl. Nejvyšší správní soud při posouzení důvodnosti této námítky ověřil, že finanční úřad stěžovateli zaslal výzvu ze dne 11. 11. 2002. Tato byla strukturována dle jednotlivých zdaňovacích období, přičemž k období roku 2001, které je předmětem projednávané věci, se vztahují tři body. V prvním z nich byl stěžovatel výslovně vyzván, aby finančnímu úřadu doložil smlouvu o zprostředkování od společnosti C. I. d. B. Ing. M. & C. s.n.s. (dále jen „společnost C.“), se sídlem v Itálii. Dále byl vyzván i k doložení jiných dokladů, které by potvrdily, že náklad dokladovaný přijatou fakturou od této společnosti ze dne 19. 12. 2001 byl vynaložen k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů ve smyslu výše citovaného ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Finanční úřad poskytl stěžovateli i vodítko formou demonstrativního výčtu činností a výsledků, jakými může danou skutečnost prokázat (jaké práce byly za provizi vykonávány, kdy byly práce vykonávány, jaký byl výsledek provedených prací, jak byl stěžovatel o provedené práci informován, jak provedená práce ovlivnila výsledky hospodaření stěžovatele). Stěžovatel na předmětnou výzvu reagoval dne 18. 11. 2002 zasláním průvodního dopisu a listinných dokladů v příloze, a to konkrétně anglického znění smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené mezi ním a společností C. dne 5. 6. 2001. Mimo této samotné smlouvy o obchodním zastoupení stěžovatel již jen v průvodním dopisu vylíčil, že zmíněná italská společnost jej informuje o solventnosti společností, se kterými hodlá stěžovatel navázat obchodní kontakt. Dále stěžovatel ještě doložil přijaté faktury za zprostředkování takové spolupráce od zmíněné společnosti a faktury od obchodních partnerů, kterým stěžovatel dodal zboží.

Druhý bod dotčené výzvy se týkal společnosti I. T. S. Ltd. (dále jen „společnost ITS“), se sídlem ve Společenství Dominika. Rovněž s touto společností stěžovatel uzavřel smlouvu o zastoupení, a to v únoru roku 2000. Finanční úřad stěžovatele – v souvislosti s jeho obchodními aktivitami se společností ITS – vyzval k doložení fotokopii vydaných faktur, na jejichž základě byly touto společností dle zmíněné smlouvy vyúčtovány provize, a to k jednotlivým přijatým fakturám, které finanční úřad ve výzvě přesně specifikoval. Od stěžovatele dále požadoval i doklady o zaplacení uvedených faktur. Ve správním spisu jsou obsaženy pouze přijaté faktury, které měl finanční úřad k dispozici již v době, kdy výzvu stěžovateli odesílal, a písemné sdělení účetní stěžovatele o úhradě některých z těchto faktur.

Konečně v posledním bodu týkajícím se téže společnosti byl stěžovatel vyzván ke sdělení, kdy přesně proběhl veletrh ZOOMARK v Miláně, jehož se zúčastnila společnost ITS a náklady za nějž byly vyúčtovány stěžovateli. Finanční úřad se konkrétně stěžovatele v této souvislosti dotazoval, jaké jeho výrobky byly vystavovány, kdy byly tyto výrobky a propagační materiály na veletrh dodány, kdo a jak je na veletrh dopravoval a který subjekt veletrh organizoval. Odpovědi na tyto otázky v průvodním přípisu stěžovatele ze dne 18. 11. 2002, ani na jiném místě správního spisu, nejsou obsaženy. Stěžovatel nepředložil ani žádné listinné důkazní prostředky, jimiž by prokazoval, že náklady spočívající v uhrazení

dvou faktur společnosti ITS, která stěžovateli fakturovala výdaje za účast na zmíněném veletrhu, byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Finanční úřad na základě stěžovatelem poskytnutých dokladů dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a (jak výše uvedeno) vydal dodatečný platební výměr. Krajský soud k takovému postupu uvedl, že na výzvu k prokázání tvrzených skutečností je nezbytné předložit konkrétní důkazní prostředky, přičemž další tvrzení takovým důkazním prostředkem není. Nejvyšší správní soud se s právním názorem krajského soudu ztotožňuje. V dané věci je dle zdejšího soudu především relevantní, jakým způsobem byl stěžovatel vyzván k prokázání skutečností, resp. k předložení důkazních prostředků. Výzva finančního úřadu z 11. 11. 2002 je dostatečně určitá, stěžovateli byl v některých bodech poskytnut i návod k tomu, jakými prostředky může svá tvrzení, obsažená v daňovém přiznání, spolehlivě prokázat. Ze všech bodů výzvy týkající se zdaňovacího období roku 2001 je zcela zřetelně patrné, že stěžovatel byl vyzván k prokázání, že opravdu došlo k jím tvrzeným skutečnostem, tj. ke zprostředkování obchodní spolupráce, k zaplacení přijatých faktur, k prezentaci jeho výrobků na veletrhu. Pokud stěžovatel předložil pouze část požadovaných dokladů a k některým bodům nebyl schopen doložit žádné písemnosti, ani se písemně vyjádřit, nelze takovou odpověď považovat za prokázání skutečností, že vynaložené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, resp. za unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Konkrétně co se týče prokázání, že skutečně došlo ke zprostředkování obchodní spolupráce stěžovatele a některých jeho odběratelů společností C., doložená smlouva o zastoupení dokazuje pouze formální existenci právního vztahu mezi touto společností a stěžovatelem, nikoli však faktické uskutečnění plnění poskytnutého stěžovateli. Ten měl možnost finančnímu úřadu předložit např. předávací protokoly obsahující výsledek činnosti obchodního zástupce, nedoložil však žádné důkazní prostředky, ani se nijak blíže k tomuto bodu výzvy finančního úřadu nevyjádřil. Doložil pouze fotokopie faktur vystavených svým obchodním partnerům. Právě spolupráce se společností C. stěžovateli dle jeho tvrzení rozšířila prodej výrobků. Finanční úřad však ověřil, že provize byla uhrazena této společnosti za činnost prováděnou u obchodních partnerů, se kterými stěžovatel dle předložených dokladů navázal kontakt a obchodoval již v roce 2000 a také 2001 prostřednictvím společnosti ITS. K části výzvy ohledně doložení fotokopií vydaných faktur k fakturám přijatým a dokladů o zaplacení těchto faktur stěžovatel nedoložil žádné důkazní prostředky relevantní k unesení důkazního břemene dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve správním spise jsou obsaženy fotokopie vydaných faktur, na základě kterých byly společností ITS vyúčtovány provize dle smlouvy mezi touto společností a stěžovatelem, nicméně tyto doklady samostatně bez návaznosti a souvislosti na další, finančním úřadem požadované, důkazní prostředky nemohou být k prokázání tvrzení stěžovatele obsažených v jeho daňovém přiznání dostatečné. Ve správním spisu (dokument č. 21 in fine) jsou vedle toho na doplňující výzvě adresované účetní stěžovatele uvedena data úhrad jednotlivých faktur. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem žalovaného i krajského soudu, že vzhledem k dalším skutkovým okolnostem projednávané věci, především dokladům předloženým stěžovatelem, ani tímto sdělením stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. K poslednímu bodu týkajícímu se prezentace výrobků stěžovatele na veletrhu v Miláně se stěžovatel ani nevyjádřil, ani nepředložil žádné důkazní prostředky. Svou nečinností tak nemohl prokázat, že jím vynaložené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel v kasační stížnosti předkládá námitku, dle které není správný závěr krajského soudu o tom, že neunesl své důkazní břemeno. Stěžovatel nesouhlasí s konstatováním krajského soudu, že předložil pouze dvě písemná vyjádření, smlouvy o zastupování a prostý výčet zprostředkovaných zahraničních společností. Tvrdí, že dále předložil i přijaté faktury k předmětným plněním, výdajové pokladní doklady o úhradách za tato plnění, faxovou a emailovou korespondenci se společností ITS a faktury vystavené za obchody zprostředkované dle smlouvy o zastupování. Jak je ovšem již výše uvedeno, krajský soud ve svém rozsudku jasně deklaroval, že na výzvu k prokázání tvrzených skutečností není odpovídajícím důkazním prostředkem další tvrzení, kterým jsou právě též předložené faktury či pokladní doklady. Tento právní závěr je zřejmou odpovědí na námitku stěžovatele. Je sice pravdou, že krajský soud nezmínil ve svém rozsudku zcela v úplnosti všechny předložené doklady, kterými stěžovatel reagoval na výzvy finančního úřadu, avšak tato skutečnost nemůže být vadou, která by měla vliv na zákonnost celého rozhodnutí, ani nelze přisvědčit stěžovateli v tom smyslu, že by krajský soud část důkazů při svém rozhodování evidentně neprávem opomenul. Stěžovatel v této souvislosti namítá též nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, jelikož soud jeho žalobní námitku ohledně předložení faktur, jimiž stěžovatel prokazoval souvislost zpochybněných výdajů s konkrétními zdanitelnými příjmy, zmínil pouze v rámci shrnutí obsahu vyjádření žalovaného k podané žalobě. Nezahrnul ji však v rozporu s ustanovením § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, do rekapitulace obsahu žaloby, ani se předmětnou žalobní námitkou ve svém rozhodnutí vůbec nezabývá. Vymezením zákonného pojmu nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS. Podle tohoto rozhodnutí *„nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“* Předně Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud stěžovatelem zdůrazňované předložení faktur zahrnul do rekapitulační části svého rozsudku, přesněji do jeho prvního odstavce, v němž stručně shrnul obsah rozhodnutí žalovaného. Rovněž v úvodu dalšího odstavce krajský soud zmínil v rámci rekapitulace žaloby, že žalobce reagoval na výzvy správce daně předložením dokladů. Námitka stěžovatele tak zjevně pramení z rozdílného právního posouzení předložených písemností, kdy stěžovatel předmětné faktury označuje jako „důkazy“ (ve smyslu důkazních prostředků), kdežto krajský soud jako „doklady“ či „tvrzení“ (str. 6, 7 napadeného rozsudku). Je tedy třeba znovu zopakovat, že výše popsany postup krajského soudu byl chybný, dotčená vada však není takového charakteru, že by způsobovala nezákonnost celého napadeného rozsudku. Za situace, kdy i Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předložené prvotní účetní doklady nejsou samostatně s to být relevantním důkazním prostředkem, bylo by navíc přílišným formalismem rozhodnutí krajského soudu rušit a vracet k dalšímu řízení pouze z tohoto jediného důvodu. Nejvyšší správní soud naopak nemá pochybnosti o tom, že krajský soud při svém rozhodování přihlédl i k těmto tvrzením.

Stěžovatel dále trvá na tom, že měl-li žalovaný pochybnosti o důkazní hodnotě jím předložených dokladů, pak důkazní břemeno přešlo na něj a bylo jeho povinností dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví vedeného stěžovatelem. V této souvislosti odkazuje na rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí zdejší soud dospěl mimo jiné i k závěru, že „*má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí*“. Zásadní je v souvislostech projednávané věci premisa, že správce daně má pochybnosti o důkazní hodnotě daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. Stěžovatel v této věci totiž na výzvu správce daně reagoval především doklady, které nebyly důkazním prostředkem, ale pouhým tvrzením, případně nedokázal uvést žádné bližší podrobnosti, a takovým vyjádřením svá tvrzení neprokázal. K tomu srov. též rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 – 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS, dle kterého „*ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení*“. Stejný právní názor byl zaujat v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, v němž zdejší soud dospěl k závěru, že „*jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné*“. (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 87/2007 – 70).

Krajský soud ve svém rozsudku dostatečně zdůvodnil závěr, k němuž při rozhodování dospěl. V rozhodnutí srozumitelně popsal procesní postup ve věci, především reakce stěžovatele na výzvy finančního úřadu, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS, v němž zdejší soud dospěl k závěru, že „*podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu*“. Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel namísto důkazních prostředků předkládal soudu pouze další tvrzení, kterými neprokázal, že skutečně došlo ke zprostředkování obchodní spolupráce. Jelikož stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost, důkazní břemeno nepřešlo na správce daně. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že krajský soud pouze odmítl jím předložené důkazy a popřel jím uváděné skutečnosti, aniž by sám uvedl právní úvahy, o které své rozhodnutí opřel.

Rovněž žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, které by dokumentovaly uskutečnění plnění ze strany obou smluvních zástupců, tedy jak společnosti C., tak společnosti ITS. Ve svém rozhodnutí k bodu 1.1.1. odvolání stěžovatele, týkajícího se společnosti ITS, výslovně uvedl, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky ve formě kontaktu na obchodní oddělení zprostředkovaných odběratelů, neodkazuje na osoby, se kterými bylo skutečně jednáno při uzavírání nových obchodních vztahů, ani nekonkretizuje, jakým způsobem by se měla realizovat obchodní spolupráce s těmito zahraničními partnery. Stěžovatel dle názoru žalovaného ani nekonkretizoval, jakým způsobem zmíněná společnost realizovala svou činnost, nepředložil žádný relevantní výstup její činnosti – prokazující věcnou realizaci deklarovaných služeb – týkající

se získávání nových odběratelů a obchodních vazeb ve prospěch stěžovatele. Žalovaný závěrem zvláště zdůraznil, že zahraniční společnosti, které stěžovatel prezentoval jako odběratele získané na základě zprostředkovatelské činnosti společnosti ITS, byly již odběrateli obchodujícími se stěžovatelem i před uzavřením smlouvy o zastupování se společností ITS. Stěžovatel dle žalovaného nepředložil ani důkazní prostředky, které by prokazovaly vyvíjení propagační činnosti ze strany jmenovaného smluvního zástupce ve prospěch stěžovatele, zejména prezentaci jeho produkce na veletrzích. V této souvislosti nedoložil seznam vystavovaných výrobků, uskutečnění dopravy zboží, ani faktický způsob realizace prezentace a reklamy, např. formou letáků či katalogů. Společnost C., další z obchodních zástupců stěžovatele, měla podle smlouvy ve prospěch stěžovatele vyhledávat nové obchodní partnery a dle sdělení samotného stěžovatele též informovat o solventnosti těchto odběratelů a jejich postavení na trhu. Ani ve vztahu k ní stěžovatel dle názoru žalovaného věcně neprokázal, že výdaje deklarované stěžovatelem jako provize zaplacené této společnosti byly skutečně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dokládal pouze přijaté faktury a seznam zahraničních odběratelů, kterými tuto souvislost prokázat nemohl. K analýze solventnosti odběratelů nepředložil dále dle žalovaného žádný relevantní výstup poskytnutý společností C., který by byl prakticky použitelný v podobě standardní finanční analýzy, která umožňuje zhodnotit finanční zdraví dané společnosti prostřednictvím ukazatelů hodnotících likviditu, zadluženost, rentabilitu, solventnost. Prokázán nebyl ani způsob předávání výsledků činnosti ze strany společnosti C. stěžovateli. Není tedy pravdou, že by se stěžovatel již dříve nedozvěděl, proč byly jím předložené doklady jako důkazy odmítnuty, proč těmito doklady svá tvrzení neprokázal a proč vystavené faktury nejsou důkazem o poskytnutí služeb a dodání zboží.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 13. prosince 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu