



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, Těšnovlídka 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 45/2005 – 41,

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. 8300/120/ 2004. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 14. 1. 2004, č. j. 7349/04/379914/0585, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, č. 1040000008, jímž finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 169 630 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. 2000 do 31. 12. 2000.

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 námitky ověřil, že finanční úřad stěžovateli zaslal výzvy ze dne 20. 3. 2002 a 11. 11. 2002. Tyto byly strukturovány dle jednotlivých zdaňovacích období, přičemž k období roku 2000, které je předmětem projednávané věci, se vztahuje několik bodů v obou výzvách. V první z nich byl stěžovatel výslovně vyzván, aby finančnímu úřadu doložil, jaké služby mu poskytovala společnost F. B. C. LIMITED, se sídlem ve Velké Británii (dále jen „společnost FBC“). Dále byl vyzván i k doložení jiných dokladů, které by potvrdily, že náklad dokladovaný přijatou fakturou od této společnosti ze dne 17. 11. 2000 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 dokladů, jakými může danou skutečnost prokázat (smlouva o zastupování, vzájemná korespondence, rozpis prací, zápisy o jednání, předávací protokol; uvedení, kde byl se společností navázán kontakt a kdo za předmětnou společnost vystupoval). Zcela obdobně finanční úřad požadoval od stěžovatele i sdělení ohledně jeho spolupráce se společností I. T. S. Ltd., se sídlem ve Společenství Dominika (dále jen „společnost ITS“). Rovněž všechny další body této první výzvy se týkaly posledně jmenované společnosti. Finanční úřad vyzval stěžovatele vždy s odkazem na konkrétní přijaté faktury od této společnosti k doložení důkazních prostředků k prokázání skutečnosti, že výdaje (náklady) spočívající v uhrazení předmětných faktur byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel byl zcela srozumitelně a určitě vyzván k doložení fotokopii vydaných faktur, na základě kterých byly společností ITS – v návaznosti na smlouvu o obchodním zastoupení mezi touto společností a stěžovatelem – vyúčtovány provize, a dokladů o zaplacení těchto faktur. Dále měl doložit konkrétní výsledky průzkumů na trhu v Itálii a ve Francii a v této souvislosti doklady o uskutečněných schůzkách, o závěrech z jednotlivých jednání atd. K jiným, přesně specifikovaným, fakturám finanční úřad požadoval sdělení, jaké náklady byly těmito fakturami účtovány, a ve vztahu k nim informace o výsledcích veletrhů uskutečněných v Německu, ve Španělsku či v jiných zemích (doložení smluv s novými obchodními partnery, faktury vystavené stěžovatelem na základě uskutečněných veletrhů a doklady o jejich zaplacení). V posledním bodě byl stěžovatel vyzván ke konkretizování nákladů na reklamu (opět s uvedením možných důkazních prostředků), rozlišení částek na jednotlivé způsoby reklamy a k uvedení, kterých společností, a v jakém objemu a poměru, se reklama týkala. Konečně měl stěžovatel také doložit faktury, kterými byla reklama na dotčených fakturách realizována.

Stěžovatel na předmětnou výzvu reagoval dne 23. 4. 2002 zasláním průvodního dopisu a listinných dokladů v příloze. Ke spolupráci se společností FBC uvedl, že tato zjišťovala finanční stabilitu možných budoucích obchodních partnerů, a to i z důvodu potřebných investic do nových výrobků. Žádné důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení však stěžovatel nebyl schopen doložit s odůvodněním, že neuchoval informace o předmětné transakci s dotčenou společností, k níž se výzva vztahovala. Společnost ITS stěžovatele dle jeho tvrzení kontaktovala na veletrhu v Jihoafrické republice na podzim roku 1999 s nabídkou obchodního zastoupení. Stěžovatel tuto nabídku přijal a v únoru roku 2000 byla podepsána smlouva o obchodním zastoupení, jejíž úředně ověřený překlad stěžovatel finančnímu úřadu zaslal. Vedle toho doložil korespondenci od společnosti ITS uskutečněnou prostřednictvím telefaxu a elektronické pošty. K třetímu bodu výzvy doložil požadované fotokopie vydaných faktur, přičemž ze správního spisu dále vyplývá, že finanční úřad později ověřil jejich zaplacení. K dalším přijatým fakturám finanční úřad požadoval doložení konkrétních výsledků průzkumů trhu v Itálii a ve Francii a dále nákladů vzniklých v souvislosti s účastí společnosti ITS na mezinárodních veletrzích v Německu a Španělsku, kde vystavovala zboží stěžovatele. Ten k výzvě uvedl, že dle jeho vlastních zkušeností jsou výdaje spojené s cestováním v zahraničí nemalé a účtované náklady za účast na veletrzích v zahraničí úměrné. Pro bližší informace odkázal na přiloženou korespondenci a faktury. Co se týče nákladů za reklamu účtovaných společností ITS, stěžovatel pouze obecně konstatoval, že se jednalo o reklamní kampaň jeho výrobků, kterou v zahraničí vedla jmenovaná společnost. Návrhy výdajů vynaložených na tuto činnost byly stěžovateli předkládány ke schválení, ale bohužel je neuchovával.

Druhá výzva obsahovala ohledně zdaňovacího období roku 2000 tři body, z nichž první se opět týkal společnosti FBC. Finanční úřad konkrétně požadoval doložení, kdy došlo k prvnímu kontaktu stěžovatele s touto společností, v jakém období tato vyvíjela svou činnost, se kterými společnostmi stěžovatel na doporučení jmenované společnosti navázal obchodní spolupráci a které naopak doporučeny nebyly, a jakým způsobem společnost FBC stěžovateli předávala informace. V souvislosti s upřesněním odpovědi na předchozí výzvu byl stěžovatel vyzván k doložení, o jaké jeho nové výrobky měli zájem potencionální obchodní partneři a jaké investice spojené s novými výrobky musel vynaložit. Dále měl stěžovatel sdělit, kdy došlo ke kontaktu mezi ním a společností ITS a kdo se účastnil jednání za obě strany, přičemž finanční úřad opět neopomněl uvést demonstrativní výčet možných důkazních prostředků (letenky, vyúčtování pracovní cesty, doklady o ubytování, doklady o účasti na veletrhu – smlouva o pronájmu stánku nebo plochy, doklady o zaplacení poplatků na veletrhu). Posledním bodem vztahujícím se ke zdaňovacímu období roku 2000 byl stěžovatel vyzván ke sdělení, čím se ve společnosti ITS zabývá a jakou funkci v ní zastává osoba, která podepsala za tuto společnost smlouvu o obchodním zastoupení, a čím se zabývá a jakou funkci zastává osoba, která se stěžovatelem korespondovala.

Stěžovatel finančnímu úřadu v přípisu ze dne 18. 11. 2002 k výzvě sdělil, že společnost FBC mu poskytla informace týkající se společnosti Z., se sídlem ve Francii, a R. d. S. D., s. r. l., se sídlem v Itálii, a víceméně mu dala kladné doporučení s těmito společnostmi spolupracovat. V rámci dodávek společnosti Z. stěžovatel vynaložil investice do výrobního zařízení, které ve své odpovědi na výzvu blíže specifikoval. Dále též v peněžních částkách uvedl objem výrobků odebraný oběma jmenovanými společnostmi. K dotazu ohledně kontaktu se společností ITS stěžovatel zopakoval, že její zástupci ho navštívili na veletrhu v Jihoafrické republice. Dále uvedl, že pan L., který podepsal za společnosti ITS smlouvu o zastoupení, je ředitelem této společnosti a korespondenci vede paní L.

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. Výzvy finančního úřadu z 20. 3. 2002 a z 11. 11. 2002 jsou dostatečně určité, stěžovateli byl v některých bodech poskytnut i návod k tomu, jakými prostředky může svá tvrzení, obsažená v daňovém přiznání, spolehlivě prokázat. Ze všech bodů výzev týkajících se zdaňovacího období roku 2000 je zcela zřetelně patrné, že stěžovatel byl vyzván k prokázání skutečné realizace jím tvrzených skutečností, tj. uskutečnění obchodních jednání s výše jmenovanými společnostmi, zprostředkování obchodní spolupráce z jejich strany, průzkumu trhu a ověření finanční stability potencionálních obchodních partnerů, prezentace výrobků stěžovatele na veletrzích a jejich propagace formou reklamy, zaplacení přijatých faktur. Pokud stěžovatel předložil pouze část požadovaných dokladů a k některým bodům nebyl schopen doložit žádné písemnosti, ani se písemně vyjádřit a sdělit požadované podrobnosti uskutečnění předmětných výdajů, nelze takovou odpověď považovat za prokázání skutečnosti, 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 stěžovatel nebyl schopen prokázat, že skutečně došlo k faktickému poskytnutí plnění ze strany společnosti FBC, spočívajícího v posouzení solventnosti potencionálních obchodních partnerů. Pokud stěžovatel pouze uvedl obchodní firmy a sídla společností, o nichž měla být zpracována finanční analýza, a seznam investic provedených v rámci vzájemné spolupráce, je takové sdělení pouhým tvrzením, nikoli předložením důkazních prostředků tak, jak k tomu byl stěžovatel ve výzvách finančním úřadem srozumitelně a dostatečně podrobně vyzván. Sám stěžovatel k tomu nadto konstatoval, že již bohužel nemá k dispozici žádné doklady, jimiž by mohl prokázat svá tvrzení, protože jejich uchování nepovažoval za nutné. Požadavek finančního úřadu týkající se uskutečnění plnění proběhlého v roce 2000 v rámci daňové kontroly prováděné v roce 2002 Nejvyšší správní soud nepovažuje za zjevně časově nepřiměřený. Lze se tak ztotožnit s názorem žalovaného i krajského soudu, že ve vztahu k tomuto subjektu stěžovatel neprokázal souvislost mezi jemu uhrazenou odměnou a dosaženými zdanitelnými příjmy.

Ani co se týče navázání obchodního kontaktu se společností ITS, nebyl stěžovatel schopen prokázat finančním úřadem požadované skutečnosti a jeho reakce zůstala v rovině tvrzení. Ačkoli stěžovatel zmínil osobní jednání se zástupci dotčené společnosti, nedoložil žádný doklad o účasti na jednání, žádný konkrétní závěr z něj, nebo např. předávací protokol či jiný doklad potvrzující uskutečnění služeb fakturovaných touto společností. Nebyl schopen dodat ani vyúčtování pracovní cesty, letenku, doklad o ubytování, doklad o faktické účasti na veletrhu, kde došlo ke kontaktu mezi jmenovanou společností a stěžovatelem. K přijatým fakturám týkajícím se průzkumů trhu v Itálii a ve Francii a také účasti na veletrzích v Německu a ve Španělsku stěžovatel toliko deklaroval, že dle jeho názoru a zkušeností jsou náklady za tyto činnosti nemalé a považoval je za úměrné. Stejně tak uvedl, že reklamní kampaň prováděná společností ITS byla vedena v zahraničí přímo touto společností, on sám pouze schvaloval výši výdajů užitých na propagaci, žádné doklady však neuchovával. Finančnímu úřadu předložil pouze jména zástupců společnosti ITS, fotokopie vydaných faktur, na jejichž základě si tato společnost účtovala provize, dále faktury vystavené

svým odběratelům, a doklady o jejich zaplacení. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že na základě předložených smluv a faktur nelze popřít existenci právního vztahu mezi stěžovatelem a výše uvedenými společnostmi, resp. stěžovatelem a jeho obchodními partnery. Na druhou stranu ovšem na výzvy finančního úřadu nebylo (ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků) prokázáno faktické uskutečnění činností ze strany jmenovaných společností, resp. souvislost mezi náklady jim uhrazenými a stěžovatelem dosaženými zdanitelnými příjmy, což je meritem projednávané věci.

Stěžovatel v kasační stížnosti předkládá námitku, dle které není správný závěr krajského soudu o tom, že neunesl své důkazní břemeno. Zejména 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 nezminil 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 nedostatecích 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, nedokázal uvést bližší podrobnosti, které správce daně konkrétně požadoval. K tomu srov. též rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 5. 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, a tedy 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 ITS, tak společnosti FBC. Ve svém rozhodnutí k bodu 1.1.2. odvolání stěžovatele, týkajícímu se společnosti ITS, výslovně uvedl, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky např. 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. Předložená e-mailová komunikace, faxová korespondence ani přijaté faktury tuto skutečnost neprokazují. Stěžovatel dle žalovaného nepředložil ani důkazní prostředky, které by prokazovaly vyvíjení propagační činnosti ze strany jmenovaného smluvního zástupce ve prospěch stěžovatele či prezentaci jeho produkce na veletrzích, včetně provádění marketingového výzkumu. V této souvislosti nedoložil faktický způsob realizace prezentace a reklamy, např. formou reklamních předmětů, příspěvků v časopisech, reklamních letáků, etiket. Samostatný odstavec věnoval žalovaný posouzení marketingového výzkumu a jeho zpracování ve prospěch stěžovatele. Ten dle žalovaného nepředložil žádný výstup v podobě marketingové analýzy nebo studie, který by dokumentoval činnost společnosti ITS spočívající ve vytipování směrů obchodní politiky či v průzkumu trhu obchodních partnerů stěžovatele. Následně žalovaný odmítl akceptovat námitku stěžovatele, že jím vystavené faktury na zahraniční odběratele prokazují příčinnou souvislost mezi předmětnými výdaji a dosaženými zdanitelnými příjmy. Pouhý výčet zahraničních odběratelů, který ve svém vyjádření prezentoval stěžovatel, dle žalovaného nelze považovat za skutečnost prokazující, že společnost ITS na základě své zprostředkovatelské činnosti ve prospěch stěžovatele dotčené obchodní partnery skutečně získala. 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. Ve vztahu ke společnosti FBC stěžovatel pouze uvedl dva zahraniční odběratele, přičemž tímto prostým konstatováním nemohl prokázat skutečné provedení rozboru finanční stability u těchto společností. K posouzení solventnosti odběratelů nepředložil dle žalovaného žádný relevantní výstup poskytnutý společností FBC, který by byl prakticky použitelný v podobě standardní finanční analýzy, která umožňuje zhodnotit finanční zdraví dané společnosti prostřednictvím ukazatelů hodnotících likviditu, zadluženost, rentabilitu, solventnost. 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 ě 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