



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 žalobce: společnost **PRATR a. s.**, se sídlem Náchodská 524, Trutnov, zastoupeného Mgr. Kamilem Tomanem, advokátem se sídlem Škroupova 441, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o dani z příjmů, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 10. 2007, č. j. 31 Ca 70/2007 - 89,

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 d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se společnost PRATR a. s. (dále jen „stěžovatel“ či „daňový subjekt“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „správní orgán“) ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3422/120/2004 La, jímž bylo k odvolání stěžovatele změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově ze dne 13. 2. 2004, č. j. 16721/04/268917/4288, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob a dodatečném zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1. 2000 do 31. 12. 2000.

Předmětná rozhodnutí správního orgánu a správce daně již byla předmětem soudního přezkumu; rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2005, č. j. 31 Ca 33/2005 - 38, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti těmto rozhodnutím. Ke kasační stížnosti stěžovatele však bylo toto rozhodnutí rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 7. 6. 2007, č. j. 7 Afs 20/2006 - 75, zrušeno, neboť správce daně fakticky zkrátil daňový subjekt na procesních právech tím, že mu neumožnil klást otázky Ministerstvu financí, které formálně v řízení vystupovalo v pozici povinného subjektu dle ust. § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), avšak fakticky se jednalo o výslech svědka.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítl stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „s. ř. s.“), s tím, že krajský soud nerespektoval ve svém novém rozhodnutí závazný právní názor Nejvyššího správního soudu, neboť opětovně neshledal nesprávným použití sdělení Ministerstva financí jako důkazního prostředku, když tuto vadu nikterak nezhojil, např. opakovaným výsledkem pověřeného zástupce ministerstva. Naopak vycházel z tohoto sdělení při hodnocení dokazování v rámci daňového řízení. Krajský soud se měl ve svém rozhodnutí, v návaznosti na názor Nejvyššího správního soudu, vypořádat i s dalšími stížnostními námitkami stěžovatele spočívajícími v nesprávném vyhodnocení svědeckých výpovědí a v nepřipuštění dalších důkazních prostředků. Dále uvedl, že absence výskytu společnosti HERALD GOLD s.r.o. v materiálech Ministerstva financí nemůže způsobovat nevěrohodnost výpovědí svědků, neboť byla vysvětlena. Na jejich podporu předložil stěžovatel i neověřené kopie určitých listin, které však krajský soud nikterak nehodnotil. Výslech svědka p. Ř. měl být doplněn o jeho další vyslechnutí poté, co se součástí spisu staly určité listiny. Stěžovatel dospěl ve své kasační stížnosti k závěru, že správní orgán neunesl své důkazní břemeno, proto navrhl zrušení rozhodnutí krajského soudu. Současně požádal soud o odklad vykonatelnosti napadeného rozhodnutí.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na názoru, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 27. 8. 2003 byla u daňového subjektu zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1. 2000 do 31. 12. 2000. Výzvou ze dne 15. 9. 2003, č. j. 78155/03/268930/6561, doručenou daňovému subjektu dne 16. 9. 2003, vyzval správce daně daňový subjekt k předložení konkrétních průkazných dokladů, které by prokazovaly, že došlo ke splnění příslušných ustanovení smlouvy o zprostředkování, když v této výzvě správce daně rovněž zrekapituloval dosavadní průběh řízení a současně provedl zhodnocení důkazních prostředků předložených či navržených doposud daňovým subjektem. V odpovědi na tuto výzvu daňový subjekt navrhl opětovné provedení výsledku ing. J. a p. Ř. Součástí spisu je i Zpráva o výsledku daňové kontroly daně z příjmů právnických osob, č. j. 83034/03/268930/6561, projednaná s daňovým subjektem 12. 2. 2004. Spis obsahuje rovněž i protokol o výsledku svědka Mgr. S., zástupce Ministerstva financí, ze dne 25. 5. 2004, č. j. 56429/04/268930/6561, provedený v odvolacím řízení, kterého se zúčastnil i daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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.

Podle ust. § 2 odst. 3 cit. zákona 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.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti nejprve namítá, že krajský soud se při „novém“ řízení ve věci samé neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, tedy že ve svém řízení osvědčil jako důkaz i sdělení Ministerstva financí ze dne 3. 12. 2002, o kterém však Nejvyšší správní soud vyslovil, že se jednalo o nezákonně získaný důkaz, neboť se fakticky nejednalo o odpověď na výzvu dle ust. § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ale o výslech svědka, kterému nebyl daňový subjekt přítomen. Nejvyšší správní soud však v této souvislosti odkazuje na str. 11 a 12 napadeného rozsudku krajského soudu, ve kterém tento ozřejmuje, že vycházel zejména ze svědecké výpovědi Mgr. S., pracovníka Ministerstva financí, uskutečněné v rámci odvolacího řízení, které byl přítomen i daňový subjekt. Jestliže soud odkazuje na odpověď Ministerstva financí ze dne 3. 12. 2002 (str. 13 nahoře), tak jen ve smyslu listin zaslaných na základě výzvy správce daně. Takovýto postup je pak zcela v souladu se zákonem, stejně jako vysvětlení soudu, proč na rozdíl od věci vedené pod sp. zn. 31 Ca 175/2006 nepovažoval za nutné znovu provádět výslech svědka Mgr. S. V souzené věci totiž, na rozdíl od věci sp. zn. 31 Ca 175/2006, tento výslech již v daňovém řízení proveden byl. Sdělení svědka, na která ve své kasační stížnosti odkazuje stěžovatel jako na novum, již mu byla známa z daňového řízení, a jsou prakticky totožná s těmi, které svědek učinil před soudem v jiné věci. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že tato stížní námitka je nedůvodná.

Stěžovatel dále namítl, že se soud nevypořádal „s dalšími stížnostními námitkami žalobce. Těmito námitkami bylo nesprávné vyhodnocení svědeckých výpovědí svědků ing. P. J. a P. Ř. a nepřipuštění dalších důkazů navrhaných žalobcem“. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že na str. 11 a 12 odůvodnění napadeného rozsudku je možno nalézt názor krajského soudu týkající se zhodnocení výsledku svědků p. Ř. a ing. J. včetně názoru na možnost doplnění daňového řízení. Proto je i tato námitka formulovaná v takto v obecné rovině nedůvodná (k vlastnímu obsahu svědeckých výpovědí viz níže).

Další stížní bod stěžovatele se týká výsledku svědků ing. J. a p. Ř. ve spojení s výsledkem Mgr. S., zaměstnance Ministerstva financí. Stěžovatel se domnívá, že si výpovědi výše zmíněných svědků navzájem neodporují, naopak se doplňují, což má ve svém důsledku za následek unesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující.

Podstatou sporu mezi daňovým subjektem a správcem daně je uznání, resp. neuznání, výdaje spočívajícího ve výplatě odměny daňovým subjektem společnosti HERALD GOLD s. r. o. za zprostředkovatelskou činnost. Z daňového řízení totiž vyplynulo, že dne 23. 11. 1999 uzavřel daňový subjekt s touto společností smlouvu o zprostředkování, jejímž předmětem bylo *„provedení všech potřebných úkonů směřujících k tomu, aby objednavatel uzavřel řádnou kupní smlouvu se třetí osobou (kupcem) o prodeji komplexu provozních objektů v Pardubicích, které jsou v majetku objednatele.“* Za tuto činnost náležela zprostředkovateli (společnosti HERALD GOLD s. r. o.) odměna ve výši 5% z navrhované ceny nemovitosti s tím, že bude-li kupní cena vyšší než cena navrhovaná ve smlouvě, získá zprostředkovatel další odměnu ve výši 80% z rozdílu těchto cen. Navrhovaná kupní cena dle smlouvy o zprostředkování byla 13.000.000 Kč s tím, že prodejní cena byla 28.220.000 Kč; daňový subjekt tedy zaplatil zprostředkovateli částky 650.000 Kč a 12.176.000 Kč jako provizi za zprostředkování prodeje nemovitostí.

Správce daně se v daňovém řízení opíral zejména o důkazní materiály, které získal v průběhu daňového řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty za zdaňovací období únor roku 2000, které dále doplnil s ohledem na daň, která byla předmětem dané věci. Správce daně tak po daňovém subjektu požadoval zejména prokázání konkrétního průběhu zprostředkování prodeje (např. výzva ze dne 27. 5. 2002 či ze dne 15. 9. 2003). Daňový subjekt reagoval přípisem ze dne 10. 6. 2002, ve kterém uvedl, že společnost HERALD GOLD s. r. o. objevila poptávku po nemovitosti a zajistila účast ve veřejné obchodní soutěži vypsané Ministerstvem financí (na koupi nemovitostí vhodných pro celní úřad – pozn. soudu). Jako doklad, že došlo k provedení prodeje, předložil daňový subjekt kupní smlouvu s Ministerstvem financí (dále též „MF“), fakturu vystavenou vůči tomuto ministerstvu a přípis společnosti HERALD GOLD s. r. o. ze dne 24. 11. 1999, ve kterém tato informuje daňový subjekt o tom, že MF vyhlásilo veřejnou obchodní soutěž na koupi objektu pro celní úřad. Při ústním jednání dne 18. 9. 2002 daňový subjekt slíbil předložit podklady zpracované zprostředkovatelem (což však neučinil) a dále navrhl výslech svědka p. Ř. (toho času bývalého jednatele společnosti HERALD GOLD s. r. o.). Z jeho výpovědi uskutečněné dne 26. 11. 2002 vyplynulo, že většinu jednání na MF prováděl p. J. J., když dále předložil návrh kupní smlouvy a písemnost nazvanou Seznam podkladů potřebných pro účast ve VOS č. 103-24A/99. Dne 4. 6. 2003 byl jak svědek vyslechnut i ing. P. J. (v rozhodném období předseda představenstva daňového subjektu), který sdělil, že zprostředkovatel *„ve své podstatě sehnal zákazníka a nám dodal materiály a postup jakým způsobem vlastně uzavřít ten obchod ... byl jsem průběžně informován o jiných zájemcích ... pak jsme od nich dostali návod jako postupovat ve veřejné obchodní soutěži ... pomohli nám dát do kupy celou složku dokumentů a zkontrolovali nám komplexnost nabídky“*. K doložení svých tvrzení předložil tři dopisy od p. J. adresované společnosti Impromat Praha s.r.o., jejímž jednatelem byl v rozhodné době ing. J., které se údajně týkaly prodeje předmětných nemovitostí. Opakovaný výslech svědka ing. J. proběhl dne 5. 11. 2003. Z výslechu svědka Mgr. S. provedeného dne 25. 5. 2004 vyplynulo, že MF v případě vyhlášení veřejné obchodní soutěže formou veřejné zakázky nejednalo s jednotlivými uchazeči přímo, neboť veškeré dostačující informace byly uveřejněny v Obchodním věstníku.

Ze shrnutí důkazního řízení obsáhle zrekapitulovaného výše jednoznačně vyplynulo, že svědectví Mgr. S. rozhodně není možno vykládat tak, že by potvrzovalo předcházející svědecké výpovědi ing. J. a p. Ř., jak činí stěžovatel ve své kasační stížnosti. Naopak Mgr. S. pouze vysvětlil průběh veřejné zakázky s tím, že rozhodně nikterak neprokázal uskutečnění činnosti, pro kterou byla uzavřena předmětná smlouva o zprostředkování. Konstatoval pouze průběh zadání veřejné zakázky, její zhodnocení a dále uvedl, že se zprostředkovatelem nejednal.

Stěžovatel se ve svém dalším vyjádření, které je součástí kasační stížnosti, snaží přesunout důkazní břemeno k prokázání zprostředkování na správce daně tím, že tvrdí, že správce daně měl znovu vyslechnout svědka p. Ř. Takovýto postup je však v rozporu s důkazním břemenem tak, jak je upraveno v ust. § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, když navíc správce daně ve zprávě o kontrole podrobně rozvedl, proč svědka znovu nevyslechl (str. 7); s tímto jeho vysvětlením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 7. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 40/2004, www.nssoud.cz, „*daňové řízení obecně je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tedy břemeno důkazní. Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat*“.

V této souvislosti je rovněž vhodné připomenout i následující pasáž z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, sp. zn. 2 Afs 154/2005, www.nssoud.cz, „*prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup (srov. např. Kobík, J., Šperl, J. Dokazování v daňovém řízení, Aspi Publishing, Praha 2004, s. 132 a násl.). Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda ke zprostředkování skutečně došlo. V zájmu daňového subjektu na druhé straně je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k předmětným zprostředkováním skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace zprostředkovatelských služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně*“.

Podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObZ“), *smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavazuje, že bude vyvíjet činnost směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli úplatu (provizi)*. Předmětem plnění ze strany zprostředkovatele je tedy vyvíjení činnosti směřující k zákonem definovanému účelu (zajištění příležitosti pro zájemce, aby tento mohl se třetí osobou uzavřít určitou smlouvu). Zájemce, který chce výdaj za služby zprostředkovatele uplatnit jako výdaj daňově uznatelný, tedy musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně pro něho zprostředkovatelskou činnost vyvíjel. Musí tedy prokázat, že zprostředkovatel jednal způsobem, který mohl objektivně sloužit (či o němž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že by měl objektivně sloužit) k zajištění příležitosti k uzavření smluv zájemce (daňového subjektu) se třetími osobami.

Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen. Je pak na daňovém subjektu, aby při úvahách o rentabilitě svého podnikání zvážil i skutečnost, zda se mu určité specificky vynaložené výdaje podaří daňově uplatnit, anebo zda v určité míře musí počítat s tím, že půjde o výdaje daňově neuplatnitelné.

V dané věci byl stěžovatel povinen postupovat dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), dle kterého si poplatník daně může od základu daně odečíst výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši, kterou tento prokáže či kterou stanoví cit. zákon nebo zvláštní předpisy. Stěžovatel byl tedy povinen prokázat, že zde existuje souvislost mezi činností zprostředkovatele a jeho podnikáním a v daňovém řízení předložit důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem se předmět zprostředkovatelské smlouvy realizoval. Stěžovatel se však v daňovém řízení omezil na pouhé tvrzení výše uvedených skutečností, které doložil jen smlouvou o zprostředkování, přijatým fakturami a uzavřenou kupní smlouvou. Jasno do případu nevnesly ani svědecké výpovědi svědků, ani listiny jimi předložené, neboť lze souhlasit se správcem daně zpochybňujícím věrohodnost jak svědků, tak i listin. Daňový subjekt tak prokázal pouze skutečnost, že formálně k deklarované činnosti došlo, avšak již se mu nepodařilo prokázat, že se tak stalo i fakticky, tj. že zde byla příčinná souvislost mezi činností zprostředkovatele a uzavřením kupní smlouvy. Naopak v daňovém řízení bylo prokázáno, že daňový subjekt věděl o zájmu budoucího kupce o koupi nemovitostí již před vlastním uzavřením zprostředkovatelské smlouvy a rovněž mu byla známa i odhadní prodejní cena souboru nemovitostí (která byla více než dvojnásobná oproti ceně dohodnuté ve zprostředkovatelské smlouvě). Odměna zprostředkovatele se tak ve světle těchto skutečností jeví více než nepřiměřená. Dále je vhodné zdůraznit, že příprava dokumentů způsobilých být řádným návrhem ve smyslu zákona o veřejných zakázkách je procesem náročným zejména z hlediska formálního vyhotovení tohoto návrhu, kdy je třeba dokládat množství příloh; takováto činnost se proto neobejde bez úzké spolupráce všech zúčastněných subjektů, jak osoby zpracovávající nabídku, tak i té, pro níž je tato nabídka zpracována. Je proto s podivem,

že stěžovatel v daňovém řízení nedoložil jediný záznam z těchto údajných jednání či např. korespondenci prokazující jednání nad tímto návrhem.

Lze tedy uzavřít, že na předmětnou smlouvu a daňové doklady vystavené zprostředkovatelem je nutné pohlížet pouze jako na právní důvod vzniku nárokovaného výdaje, stěžovatel však byl správci daně povinen prokázat, že došlo i ke skutečnému plnění dohodnutého závazku. Bylo pouze věcí stěžovatele, jaké důkazy předloží či jaké navrhne a zda je schopen tvrzené skutečnosti prokázat. Důkazy předložené a navržené stěžovatelem však toto tvrzení neprokazují, neboť z nich lze dovodit toliko to, že stěžovatel se zprostředkovatelem uzavřel předmětnou smlouvu, s odkazem na tuto smlouvu zprostředkovatel vystavil faktury, jejich úhradu stěžovatel doložil účetními doklady, a že stěžovatel uzavřel s Ministerstvem financí kupní smlouvu. Nikterak z nich však nevyplývá, že k uzavření stěžovatelem označené smlouvy došlo na základě činnosti zprostředkovatele. Dle zákona o daních z příjmů je však možno si od základu daně odečíst pouze výdaj, který byl fakticky výdajem, nikoli pouze stavem formálně vykázaným. Pro správce daně nemůže být rozhodující, že daňový subjekt uplatněný výdaj doložil po formální stránce perfektními doklady, rozhodující je ta skutečnost, že tento výdaj nebyl stvrzen po stránce faktické (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. února 1998, č. j. 29 Ca 157/97 - 35, zveřejněný pod č. 271/1998 v příloze časopisu Správní právo). Stěžovatel sice mechanismus zprostředkování popsal, ale žádným způsobem nedoložil.

Ohledně tvrzeného přesunu důkazního břemene Nejvyšší správní soud uvádí, že závěr o unesení či neunesení důkazního břemene je nutno činit i s ohledem na stav řízení, ve kterém by k údajnému přesunu mělo dojít. Určujícím pro danou věc je tak výzva správce daně ze dne 27. 5. 2002, tj. první výzva správce daně, kterou tento (i když v rámci kontroly daně z přidané hodnoty) vyzval daňový subjekt nikoliv jen k prokázání existence zprostředkovatelské smlouvy a jejího výsledku, ale požadoval již zcela konkrétně doložení způsobu průběhu konkrétní obchodní operace (zprostředkování) a rovněž i objasnění ceny. Za takto nastaveného důkazního řízení, ke kterému byl správce daně oprávněn (výzva byla vydána v souladu se zákonem), nelze hovořit o tom, že by daňový subjekt unesl své důkazní břemeno a to se následně přesunulo na správce daně (na rozdíl např. od rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 154/2005, citovaného výše), neboť daňový subjekt v průběhu daňového řízení skutečnosti požadované touto a následně i jinými výzvami (viz výzva ze dne 15. 9. 2003, *„ve smlouvě se obstaravatel zavázal, že provede všechny potřebné úkony žádáme Vás o předložení konkrétních průkazných dokladů, které by prokazovaly, že došlo ke splnění příslušných ustanovení smlouvy o zprostředkování“*) nedoložil, tj. důkazní břemeno neunesl (viz rozbor učiněný výše a současně i správní spis). Nelze tudíž souhlasit s tvrzením stěžovatele, že prokázání výše uvedených skutečností měl činit správce daně. Proto je i tato stížní námitka nedůvodná.

Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že názor prezentovaný výše není v rozporu s názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 7.3.2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004, www.nssoud.cz, či s názorem Ústavního soudu prezentovaným v nálezku pléna ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, <http://nalus.usoud.cz>, naopak výše uvedené názory dotváří, resp. vymezuje rozsah důkazního břemene daňového subjektu v dané věci s ohledem na skutkový základ věci samé. Nejvyšší správní soud tak v žádném případě neaprobuje postup, kterým by byl

správce daně oprávněn po daňovém subjektu požadovat prokázání skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu (zde společnosti HERALD GOLD s. r. o.). Naopak je akcentována skutečnost, že i smlouva o zprostředkování je dvoustranným právním vztahem, přičemž práva a povinnosti smluvních stran jsou synallagmatické. Z tohoto důvodu (a rovněž i z důvodu vědomí si svých daňových povinností) má stěžovatel v postavení zájemce, tedy jedné ze smluvních stran, možnost shromáždit dostatek důkazních prostředků potvrzujících činnost zprostředkovatele vůči jeho osobě. V minimální míře mohou tyto důkazní prostředky zahrnovat např. různé záznamy z jednání zájemce a zprostředkovatele, vzájemnou korespondenci, různé písemnosti, které případně ke svým přípisům přikládal zprostředkovatel, doložení jiných potenciálních kupců, apod. Jestliže však daňový subjekt žádné takovéto důkazní prostředky nepředloží, sám se vlastním přičiněním může v daňovém řízení dostat do důkazní nouze, což ve svém důsledku pro něj může znamenat i neunesení důkazního břemene a vyloučení sporných obchodních případů z daňově uznatelných výdajů. Tak tomu bylo i v souzené věci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

S ohledem na rozhodnutí o meritů věci se Nejvyšší správní soud nezabýval samostatně žádostí stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu