



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **KODRUS, s. r. o.**, se sídlem Havířov - Podlesí, Boční 3/1438, zastoupený JUDr. Jiřím Jurčíkem, advokátem se sídlem Dlouhá třída 65, Havířov - Město, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 10. 2007, č. j. 22 Ca 203/2006 - 45,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 5. 2006, č. j. 4213/120/2006, žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Havířově ze dne 20. 12. 2005, č. j. 85779/05/370911/1169, tak, že mu za zdaňovací období roku 2002 dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob v částce 56 110 Kč. Rozhodnutím ze dne 23. 5. 2006, č. j. 4289/120/2006, žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečný platební výměr

Finančního úřadu v Havířově ze dne 20. 12. 2005, č. j. 85781/05/370911/1169, tak, že mu za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob v částce 253 580 Kč. Rozhodnutím ze dne 23. 8. 2005, č. j. 4488/130/2005, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Havířově ze dne 25. 5. 2004, č. j. 52154/04/370911/1169, jímž správce daně žalobci vyměřil za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2003 nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 2 845 402 Kč, tj. o 50 000 Kč méně, než žalobce uplatnil v daňovém přiznání.

Žalobce napadl dne 15. 6. 2006 žalobou u Krajského soudu v Ostravě výše uvedená rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů a další žalobou zmiňované rozhodnutí žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty. Krajský soud v Ostravě spojil obě žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí a posléze rozsudkem ze dne 31. 10. 2007, č. j. 22 Ca 203/2006 - 45, žaloby zamítl, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud vycházel z toho, že správce daně po provedené daňové kontrole neuznal jakožto výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), částky 700 000 Kč pro rok 2002 a 300 000 Kč pro rok 2003, které měl žalobce dle svého tvrzení zaplatit za poradenské, školitelské případně obstaravatelské služby společnosti ECO public s. r. o. (dříve CESIA GROUP, s. r. o.), jež měly být žalobci poskytovány na základě mandátní smlouvy mezi oběma subjekty ze dne 10. 1. 2002 a jejich dodatků. Obdobně správce daně po provedeném vytykáčím řízení neuznal žalobcem uplatňovaný odpočet na dani z přidané hodnoty z celkové částky 1 050 000 Kč (včetně DPH), kterou měl žalobce dle příslušné faktury zaplatit za uvedené plnění. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí tohoto deklarovaného zdanitelného plnění.

Krajský soud konstatoval, že v obou řízeních, tj. ve věci daně z příjmů i daně z přidané hodnoty, vycházeli správce daně i žalovaný v podstatě ze shodných důkazů, které jsou součástí správních spisů. Předmětem zmiňované mandátní smlouvy, jež měla být uzavřena na dobu od 10. 1. 2002 do 31. 3. 2003, mělo být poskytování poradenství v oblasti managingu společnosti, public relations, finančního marketingu, ekonomických otázek a organizačního poradenství, přičemž byly stanoveny hodinové sazby odměny za poskytování tohoto poradenství. Dodatkem č. 1 ze dne 29. 1. 2003 byla pouze potvrzena změna obchodní firmy společnosti CESIA GROUP, s. r. o. na ECO public s. r. o., dodatkem č. 2 ze dne 20. 2. 2003 se měly smluvní strany dohodnout na ukončení poskytování služeb s tím, že za výkon uvedených činností náleží mandatáři (za splnění určitých podmínek) odměna 1 000 000 Kč, která měla být ze 70 % zahrnuta do roku 2002 a ze 30 % do roku 2003. V daňovém řízení bylo zjištěno, že společnost ECO public s. r. o. je zcela nekontaktní, v místě sídla nepřebírá poštu, na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku ve skutečnosti nesídlí, když již počátkem roku 2002 pronajaté prostory opustila. Jednatelka této společnosti Danuška Pavlíková se dle sdělení pošty odstěhovala bez udání adresy.

Svědék Vilém Bauer, jednatel společnosti CESIA GROUP, s. r. o. (později ECO public s. r. o.) od 14. 5. 2002 do 11. 12. 2002, uvedl, že žalobce nezná, nikdy se nestkal s JUDr. Ivanem Kožušníkem, jednatelem žalobce, předmětnou mandátní smlouvu s žalobcem nepodepsal, podpis ani razítko nejsou jeho, žádnou konzultační činnost jeho

společnost žalobci neposkytovala. Pozdější jednatelka společnosti ECO public s. r. o. Danuška Pavlíková nebyla svědkem Bauerem v době, kdy vykonával funkci jednatele, k jednání jménem této společnosti zmocněna a nemohla tak činit ani na základě pracovněprávního či obdobného vztahu. Svědek Stanislav Kantor, jednatel společnosti CESIA GROUP, s. r. o. (později ECO public s. r. o.) od 19. 9. 2001 do 17. 4. 2002, vypověděl, že při jednání s žalobcem o poskytování poradenství a školicích služeb nebyl přítomen, paní Danušku Pavlíkovou nezná a v době jeho působení ve společnosti z jeho pověření jednat nemohla. Společnost CESIA GROUP, s. r. o. mohla v rozhodné době žalobci poskytovat zmíněné služby dle mandátní smlouvy, svědek Kantor si však na tuto skutečnost nepamatuje. Svědek Ing. P. P., s nímž žalobce jakožto kupující uzavřel dne 13. 1. 2003 kupní smlouvu o prodeji technologických zařízení, přičemž tuto transakci měla dle tvrzení žalobce zprostředkovat společnost CESIA GROUP, s. r. o. na základě předmětné mandátní smlouvy, do protokolu uvedl, že ho s jednatelem žalobce JUDr. Kožušníkem seznámil svědkův bratr, přičemž iniciátorem zmíněné transakce byl svědek sám, neboť stroje nabízel veřejně k prodeji. Pokud jde o společnost CESIA GROUP, s. r. o. (nyní ECO public s. r. o.), svědek se domníval, že jde o jednoho ze zájemců o odkoupení strojů, na jména představitelů této společnosti si již nevzpomínal, domníval se, že jednal s výše uvedenými jednatelem této společnosti, ale nevzpomínal si již, kdy se jednání uskutečnilo. Nevzpomínal si ani, zda o koupi strojů a zařízení pro žalobce jednal právě s představiteli uvedené společnosti, ale vyloučit to nemůže, zájemců bylo více a jednání vedl i jeho bratr v jeho nepřítomnosti.

Krajský soud zdůraznil, že povinností daňového subjektu je vést o svých obchodních operacích řádné účetnictví, ovšem v případě pochybností finančních orgánů nepostačí předložení toliko bezvadného daňového dokladu, neboť daňový subjekt je dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), povinen k výzvě finančních orgánů prokázat existenci zdanitelného plnění (pro účely uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), resp. prokázat vynaložení výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v případě jeho uplatnění v rámci základu daně z příjmů). Pro oba účely byl tedy žalobce povinen prokázat, že společnost ECO public s. r. o. skutečně předmětné služby žalobci poskytla. Naplnění zmiňované mandátní smlouvy ovšem žalobce ani v jednom z daňových řízení podle krajského soudu neprokázal.

Krajský soud v této souvislosti přihlédl rovněž k absolutní neplatnosti mandátní smlouvy, která, jak vyplynulo z výpovědí svědků, nebyla podepsána ani jedním z tehdejších jednatelem společnosti CESIA GROUP, s. r. o. (nyní ECO public s. r. o.) a byla tedy podepsána někým, kdo k takovému jednání za společnost nebyl dle obchodního zákoníku oprávněn. Dodatek č. 2 k této smlouvě, který již za společnost ECO public s. r. o. měla podepsat jednatelka Danuška Pavlíková, nemá podle krajského soudu sám o sobě náležitosti mandátní popř. jiné smlouvy, vzhledem k jeho neurčitosti nemohl pouze z tohoto dodatku vzniknout pro tuto společnost závazek něco pro žalobce vykonat a závazek žalobce zaplatit odměnu. Faktické provedení činností, za něž měla být vyplacena odměna v celkové výši 1 000 000 Kč, bylo v období od ledna 2002 do 11. 12. 2002, kdy se teprve jednatelkou jmenované společnosti stala Danuška Pavlíková, vyvráceno výše uvedenými výpověďmi svědků Bauera a Kantora a rovněž tvrzením samotného žalobce (přípis žalobce ze dne 13. 3. 2005), z něhož vyplývá, že od podpisu smlouvy až do přibližně

IV. čtvrtletí roku 2002 jmenovaná společnost pro něj činnost nevyvíjela. Pokud jde o zbývající dobu, žalobce neprokázal, že k uvedeným činnostem v deklarovaném rozsahu skutečně došlo, neunesl tedy důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu. Krajský soud měl za to, že žalobce neprokázal přijetí služeb spočívajících v poradenské či školící činnosti, ale neprokázal ani obstaravatelskou činnost uvedené společnosti, pokud jde o nákup strojů a zařízení od Ing. P. P., neboť výpověď tohoto svědka nepotvrdila, že by společnost ECO public s. r. o. pro žalobce v této souvislosti něco konkrétního vykonala.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, která se týkala hodnocení výše uvedených svědeckých výpovědí finančními orgány. Krajský soud považoval za podstatné, že žalobce na základě výpovědi svědka Bauera neprokázal, že by tento někdejší jednatel společnosti CESIA GROUP, s. r. o. s žalobcem uzavřel jménem této společnosti předmětnou mandátní smlouvu. Krajský soud dále hodnotil jako nedůvodnou rovněž žalobní námitku, podle níž žalovaný neprovedl v odvolacích řízeních žalobcem navržené důkazy. Krajský soud konstatoval, že žalobce byl řádně uvědoměn o možnosti účastnit se prováděných výsledků svědků, této možnosti ovšem nevyužil a v daňových řízeních žádné další důkazy nenavrl. Výslech Danušky Pavlíkové nemohl být proveden z objektivních důvodů, neboť je neznámého pobytu. Výslech svědka J. P. navrhl žalobce teprve v podaných žalobách. Krajský soud v této souvislosti poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz, podle něhož neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu v daňovém řízení, není možná následná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem. Z tohoto důvodu krajský soud tento navržený důkaz neprovedl.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž uváděl důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že pro tyto důvodně vytýkané vady měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit) a dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí krajského soudu o věci samé).

Stěžovatel uváděl, že již v žalobě poukazoval na to, že si finanční orgány při provádění dokazování počínaly nezákonně, což stěžovatel spatřoval zejména v tom, že nebyly provedeny k důkazu jím předložené listiny. Stěžovatel upozorňoval na dokument ze dne 4. 5. 2005, v němž odpovídal na otázky správce daně a navrhoval provést důkaz částí dokumentace, kterou pro žalobce dle jeho tvrzení obstaral mandatář. Dále stěžovatel připomínal dokument ze dne 25. 10. 2004 pojmenovaný „Naplnění předmětu mandátní smlouvy ze dne 10. 1. 2002“, který obsahoval odkaz na listinné materiály (technické popisy zařízení, návody, prospekty), které byly předloženy ve dvou krabicích příslušnému pracovníku správce daně. Ten do nich však pouze krátce nahlédl a vrátil je žalobci, aniž by o jejich obsahu učinil jakýkoli záznam do spisu, o předložení uvedených listin je pouze zmínka v protokolu o ústním jednání ze dne 25. 10. 2004. Tato pochybení správce daně spočívající v neprovedení předložených důkazů nenapravit ani žalovaný v odvolacím řízení, který navíc neprovedl navržený výslech J. P., jehož výpověď považuje stěžovatel za důležitou, a tuto vadu neodstranil ani krajský soud. Krajský soud další dokazování

s odkazem na jeho nadbytečnost neprováděl, přičemž stěžovatel nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyhodnotil jeho námitky týkající se nezákonného postupu finančních orgánů při provádění dokazování. Závěr krajského soudu, že stěžovatel nebyl tímto postupem zkrácen na svých právech, je podle názoru stěžovatele v přímém rozporu s obsahem listin, které stěžovatel v rámci daňového řízení předložil. Finanční orgány neprovedly důkazy navržené ve prospěch stěžovatele, a přesto rozhodly tak, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

Pokud krajský soud učinil závěr, že mandátní smlouva a její dodatky jsou od počátku neplatné, přičemž vycházel z výpovědi svědka Bauera, porušil tím dle názoru stěžovatele zásadu, že při přezkoumání správního rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Finanční orgány po celou dobu daňového řízení nenamítly neplatnost mandátní smlouvy a tudíž stěžovatel prokazoval pouze naplnění předmětu této smlouvy a jejích dodatků, nikoliv samotnou existenci vztahu mezi mandantem a mandatářem. Krajský soud dospěl k tomuto závěru až v napadeném rozsudku, přičemž jeho argumentace směřuje k tomu, že rozhodnutí finančních orgánů by obstála i v případě, kdyby stěžovatel výše zmíněnými listinami prokázal, že mu mandatář řádně plnil a tudíž jeho odměna byla oprávněná. Pokud by byla neplatnost smlouvy finančními orgány namítána již v průběhu daňového řízení, navrhl by stěžovatel zcela jistě důkazy k prokázání opaku. Přitom výpovědi svědků Kantora a Bauera jsou podle názoru stěžovatele ve vzájemném rozporu, kdy svědek Bauer sice konstatuje, že smlouvu nepodepsal, svědek Kantor však uvádí, že v předmětném období byl pan Bauer oprávněn za výše jmenovanou společnost jednat. Krátké doby výkonu funkce obou jednatelů mandatáře podle stěžovatele nasvědčují možnému vnitřnímu napětí statutárních orgánů a z toho i možné reakce na zjišťování skutečností ohledně činnosti této společnosti v daném období.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž odkázal na své rozhodnutí a předchozí vyjádření. V důkazním řízení finanční orgány ověřovaly, zda poradenské služby dle předmětné mandátní smlouvy byly skutečně mandatářem poskytnuty a stěžovatelem od této společnosti přijaty. Skutečnost, že stěžovatel předložil technické popisy zařízení, návody a prospekty, ani existence této dokumentace nebyla správcem daně zpochybňována, samotné předložení této dokumentace ovšem neprokazuje, jak vyplývá rovněž z odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí, že tyto materiály byly žalobci poskytnuty společností ECO public s. r. o., a to v rámci plnění na základě mandátní smlouvy. Toto své tvrzení stěžovatel v daňovém řízení neprokázal.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

První okruh kasačních námitek se týká dokazování prováděného správcem daně a žalovaným a toho, jak jejich postup hodnotil krajský soud. Stěžovatel předně finančním orgánům vytýká, že neprovedly jím navržené důkazy, konkrétně výše uvedené listiny a dále výslech svědka J. P.

V prvé řadě je třeba říci, že stěžovatel formuloval tyto své námitky v obou žalobách velmi obecně. V žalobě týkající se daně z přidané hodnoty stěžovatel pouze zmínil (na str.

2), že správci daně předložil k důkazu listiny, které svědčí o naplnění předmětu uvedené mandátní smlouvy, aniž by tyto listiny jakkoli blíže specifikoval (jak učinil až v kasační stížnosti) a aniž by uvedl, že tyto listiny správce daně či žalovaný odmítli provést k důkazu. Na straně 3 této žaloby stěžovatel opět v obecné rovině zmiňoval listinné důkazy, o něž opíral svá tvrzení (těmi jsou ovšem např. také samotná mandátní smlouva a faktura, které jsou součástí správních spisů a byly tak provedeny a následně hodnoceny finančními orgány jako důkazy), a dále na str. 4 opět obecně namítal, že správní orgány neprovedly všechny navržené důkazní prostředky. Obdobně je tomu také v žalobě týkající se daně z příjmů, kde navíc zmínka o listinách údajně svědčících o naplnění předmětu mandátní smlouvy zcela chybí. Určité upřesnění poskytl stěžovatel až v rámci jednání před soudem, nicméně i tehdy dle protokolu z tohoto jednání hovořil pouze o „dvou krabících různých dokladů“, které předložil správci daně, aniž by jejich obsah blíže specifikoval. Nelze tedy krajskému soudu vytýkat, že se s uvedenou námitkou vypořádal výše uvedeným způsobem a detailně nezkoumal, jakým způsobem správce daně či žalovaný naložili s technickými popisy zařízení, návody a prospekty, které jim stěžovatel předložil.

Je pravdou, že seznam těchto dokumentů je uveden v přípisu žalobce správci daně ze dne 25. 10. 2004, přičemž tento přípis je součástí správních spisů, sám o sobě ovšem samozřejmě listinným důkazem není, neboť zachycuje pouze tvrzení žalobce. Z tohoto přípisu, který stěžovatel předal správci daně během ústního jednání dne 25. 10. 2004, ovšem vyplývá skutečnost, kterou žalovaný nepopírá, že totiž společně s tímto přípisem stěžovatel správci daně předal jakožto listinné důkazy rovněž předmětnou dokumentaci obsahující technické popisy zařízení, návody a prospekty, na což stěžovatel odkazoval rovněž ve sdělení správci daně ze dne 4. 5. 2005. Správce daně tedy formálně pochybil, pokud po seznámení se s touto dokumentací ji nepřipojil ke správním spisům, čímž by učinil provedení toho důkazu zadost (daňový řád narozdíl např. od soudního řádu správního nevyžaduje, aby i listinné důkazy byly prováděny při ústním jednání), a aniž by zároveň zdůvodnil, proč tyto důkazy neprovedl. Nejvyšší správní soud však má za to, že tato vada řízení nemohla mít sama o sobě za následek nezákonná rozhodnutí o věci samé, neboť jak zmiňuje žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích i správce daně ve zprávě o daňové kontrole, samotná skutečnost, že stěžovatel nakoupil zmiňovaná technologická zařízení a že měl k těmto zařízením k dispozici i příslušnou technickou dokumentaci, není sama o sobě vůbec způsobilá prokázat stěžovatelovo tvrzení, že tuto transakci zprostředkovala v rámci plnění z předmětné mandátní smlouvy společnost ECO public s. r. o. Ani sám stěžovatel v konkrétní rovině neuváděl, že by z této předložené dokumentace měla přímo vyplývat účast mandatáře na zmíněné transakci.

Ostatní stěžovatelem předložené listinné důkazy finanční orgány učinily součástí správních spisů a řádně se s nimi vypořádaly, přičemž Nejvyšší správní soud musí přisvědčit krajskému soudu v tom ohledu, že stěžovatel žádné výsledky dalších svědků nad rámec dokazování prováděného finančními orgány v daňových řízeních nenavrhoval, což se týká i případného výsledku J. P. Správce daně ani žalovaný tedy nemohli pochybit tím, že tento výsledek neprovedli. Stěžovatel byl řádně uvědoměn o výsledku svědka ing. P. P. a také se ho účastnil. Pokud měl tedy stěžovatel za to, že z této svědecké výpovědi vyplynula potřeba vyslechnout bratra uvedeného svědka, měl takový důkaz navrhnout, neboť, jak zdůraznil rovněž krajský soud, byl to stěžovatel, kdo nesl v obou daňových řízeních důkazní břemeno k prokázání jím tvrzených skutečností.

Z těchto důvodů hodnotí Nejvyšší správní soud jako zcela přílehavé i zdůvodnění krajského soudu, proč sám neprovedl výslech J. P. navrhovaný stěžovatelem až v soudním řízení. Jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře nesčetněkrát zdůraznil, daňový subjekt má v daňovém řízení (narozdíl od účastníka řízení vedeného podle správního řádu) povinnost nejen daň přiznat (břemeno tvrzení), ale v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu jím tvrzenou výši daně také prokázat (břemeno důkazní). Pokud daňový subjekt této své povinnosti nedostojí, neboť v daňovém řízení nenavrhne příslušné důkazy k prokázání svých tvrzení a z této skutečnosti vychází ve svých rozhodnutích správce daně i odvolací orgán, nelze zákonnost takových rozhodnutí následně zpochybňovat tím, že bude daňový subjekt navrhopat důkazy k prokázání svých tvrzení až v rámci řízení před správním soudem (k této otázce viz např. krajským soudem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58). Nejvyšší správní soud tedy shledal uvedené námitky nedůvodnými.

Pokud jde o druhý okruh námitek týkajících se závěrů krajského soudu v otázce neplatnosti předmětné mandátní smlouvy, považuje Nejvyšší správní soud za klíčové, že krajský soud opřel své rozhodnutí v první řadě o skutečnost, že stěžovatel neprokázal faktické naplnění této smlouvy, tedy poskytnutí konzultačních, školících či snad zprostředkovatelských služeb ze strany mandátáře. S tímto závěrem, který sám o sobě proto, aby krajský soud shledal příslušné žalobní námitky stěžovatele nedůvodnými, plně postačoval, se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Správce daně unesl důkazní břemeno, které pro něj vyplývá z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, když provedenými výslechy svědků zásadním způsobem zpochybnil stěžovatelova tvrzení o vynaložení daňově relevantních nákladů a přijetí zdanitelného plnění na základě zmíněné mandátní smlouvy, které stěžovatel dokládal pouze formálními doklady, jakou jsou faktura či pokladní doklady, a dále samotnou smlouvou a jejími dodatky.

V této souvislosti nezbyvá než zopakovat, že někdejší jednatel mandátáře Vilém Bauer uvedl, že žalobce nezná, předmětnou mandátní smlouvu s žalobcem nepodepsal a žádnou činnost, jež by měla vyplývat z mandátní smlouvy, jeho společnost pro žalobce nevyvíjela. Druhý z tehdejších jednatelů jmenované společnosti, svědek Stanislav Kantor, vypověděl, že při jednání s žalobcem o poskytování poradenství a školících služeb nebyl přítomen, přičemž sice připustil, že tato společnost mohla v rozhodné době žalobci poskytovat zmíněné služby dle mandátní smlouvy, sám si však na tuto skutečnost nepamatuje. Svědecká výpověď Ing. P. P. nepotvrdila ani tvrzení žalobce, podle něhož uzavření smlouvy mezi žalobcem a tímto svědkem o prodeji technologických zařízení měla zprostředkovat společnost CESIA GROUP, s. r. o. na základě předmětné mandátní smlouvy a jejích dodatků. Z výpovědi svědka vyplývá, že ho s žalobcem neseznámila uvedená společnost, přičemž stroje, které byly předmětem zmíněné transakce, nabízel svědek sám veřejně k prodeji. Svědek se domníval, že společnost CESIA GROUP, s. r. o. (nyní ECO public s. r. o.) byla pouze jedním ze zájemců o odkoupení těchto strojů, svědek neuvedl žádné konkrétní údaje o případném jednání s touto společností o tvrzeném zprostředkování zmíněného obchodu pro stěžovatele.

Za této důkazní situace spočívalo důkazní břemeno na stěžovateli, který byl povinen v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu předložit či navrhnout takové důkazy, jež

by vyvrátily důvodné pochybnosti správce daně a jimiž by stěžovatel doložil svá původní tvrzení (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Žádné takové relevantní důkazy ovšem stěžovatel nepředložil. Je třeba konstatovat, že prokazování zdanitelných plnění uskutečněných v souvislosti se smlouvami o zprostředkování či o poskytování obdobných služeb, které měly být předmětem dané mandátní smlouvy, je velmi problematické, neboť se jedná o služby, jejichž výstupem není konkrétní hmotný nebo jinak hmatatelný výstup. Tyto smluvní typy jsou z toho důvodu často využívány ke krácení daní. Povinností správce daně je proto zkoumat, zda k poskytnutí těchto služeb 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 těchto služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, dostupném na www.nssoud.cz: *„Daňový subjekt, který chce v souvislosti s výdajem za služby zprostředkovatele na základě smlouvy o zprostředkování podle § 642 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty, musí v první řadě prokázat, že zprostředkovatel skutečně vyvíjel pro něho jako zájemce zprostředkovatelskou činnost. 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 se třetími osobami.“* Na tyto skutečnosti stěžovatele upozornil již žalovaný v žalobami napadených rozhodnutích, když konstatoval, že stěžovatel nepředložil žádné studie, marketingové zprávy, strategické plány, komentované statistiky, zápisy z porad apod., které by prokazovaly jakoukoli aktivitu společnosti CESIA GROUP, s. r. o. (nyní ECO public s. r. o.) v jeho prospěch.

Pokud stěžovatel zpochybňuje věrohodnost výše uvedených svědků, kteří v rozhodném období jednali jménem mandátáře, a naznačuje snad, že tyto osoby měly zájem na zakrytí vlastního nesplnění daňových povinností z příjmu, který údajně získaly od stěžovatele, pak nezbyvá než zopakovat, že tyto své úvahy měl stěžovatel podpořit relevantními důkazy, které by pravdivost výpovědí zmíněných svědků vyvrátily či alespoň relevantním způsobem zpochybnil. Stěžovatel měl rovněž možnost být výslechu těchto svědků přítomen a klást jim takové otázky, které by vycházely z jeho verze reality a na jejichž základě by se případně ve výpovědích těchto svědků objevily vážné rozpory. Těchto svých práv ovšem stěžovatel nevyužil, a tudíž nezbyvá než konstatovat, že jeho úvahy, jimiž zpochybňuje zmiňované svědecké výpovědi, zůstávají pouhými spekulacemi.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného plátce daně, nesplnil tedy podmínky vyplývající z § 19 odst. 1 tehdy platného a účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v relevantním znění, pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a neprokázal ani vynaložení výdaje na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

S krajským soudem lze souhlasit i v tom ohledu, že stěžovatel se ocitl v důkazní nouzi, nejen pokud jde o jeho tvrzení o faktickém naplnění předmětné mandátní smlouvy,

ale i pokud jde o jeho tvrzení, že tato smlouva byla vůbec účinně uzavřena. Stěžovatel v daňovém řízení (protokol o ústním jednání ze dne 10. 2. 2005) potvrzoval správnost údaje uvedeného na mandátní smlouvě, podle něhož jménem společnosti CESIA GROUP, s. r. o. při uzavírání této smlouvy měl vystupovat její jednatel Vilém Bauer. Tento svědek ovšem uvedenou skutečnost zcela popřel a prohlásil, že podpis na smlouvě není jeho. Navíc dle své výpovědi (viz též zápis v obchodním rejstříku) byl jednatelem uvedené společnosti od 14. 5. 2002 do 11. 12. 2002, nebyl jím tedy k datu podpisu mandátní smlouvy dne 10. 1. 2002. Jediný jednatel této společnosti k datu 10. 1. 2002 pan Stanislav Kantor rovněž nepotvrdil, že by tuto smlouvu podepsal sám, či k jejímu podpisu kohokoli výslovně zmocnil. (Je pravdou, že svědek Kantor na otázku správce daně zjevně chybně odpověděl, že danou smlouvu byl oprávněn podepsat Vilém Bauer z titulu funkce jednatele, neboť se patrně mýlil, pokud jde o období, po které Vilém Bauer tuto funkci vykonával, v tomto však nelze spatřovat žádný rozpor, jak činí stěžovatel, s výpovědí svědka Bauera o tom, že uvedenou smlouvu nepodepsal.).

Nabízí se tedy otázka, zda vůbec někdo jménem společnosti CESIA GROUP, s. r. o. předmětnou smlouvu s žalobcem uzavřel, a pokud ano, zda byla taková osoba k tomuto právnímu úkonu za společnost oprávněna (viz § 13 až § 16 a § 133 obchodního zákoníku). S uvedenými skutkovými zjištěními zpochybňujícími mj. účinné uzavření mandátní smlouvy byl stěžovatel v rámci daňového řízení správcem daně opakovaně seznámen (viz např. zpráva o daňové kontrole či zmiňovaný protokol o ústním jednání ze dne 10. 2. 2005) a už vůbec nemohou být tato zjištění považována za skutkové okolnosti, k nimž by došlo až po vydání žalobou napadených rozhodnutí a k nimž by proto krajský soud nebyl oprávněn na základě § 75 odst. 1 s. ř. s. přihlížet.

Nejvyšší správní soud se ovšem neztotožnil s dílčím závěrem krajského soudu o tom, že byla prokázána absolutní neplatnost zmíněné mandátní smlouvy, a to už jen z toho důvodu, že ani případné uzavření uvedené smlouvy za společnost CESIA GROUP, s. r. o. osobou, která by náležela k této společnosti, avšak nebyla k tomuto právnímu úkonu oprávněna, by nemělo za následek absolutní neplatnost takové smlouvy, ale pouze to, že by zmíněné společnosti nevznikly z této smlouvy práva a povinnosti, a to za předpokladu, že by stěžovatel o tomto překročení oprávnění (excesu) věděl nebo mohl vědět (viz § 20 odst. 2 občanského zákoníku – k tomu srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 2004, sp. zn. 32 Odo 766/2003). V daném případě především vznikají důvodné pochybnosti o tom, zda byla uvedená smlouva mezi stranami vůbec uzavřena, na druhou stranu nelze na základě dostupných důkazů a vzhledem k nečitelnosti podpisu na smlouvě zcela vyloučit, že tomu tak bylo a že případně byla smlouva uzavřena i osobou k tomu oprávněnou, byť by se jednalo o jinou osobu, než byla označena v záhlaví smlouvy. Je třeba připomenout, že svědek Kantor mj. vypověděl, že k jednání jménem společnosti byli v daném období pověřeni společníci V. P. a Z. S. Jiná otázka je, zda by i v takovém případě byla uvedená smlouva uzavřena oběma stranami skutečně vážně a zda tedy vůlí smluvních stran skutečně bylo poskytnout si ve smlouvě sjednaná vzájemná plnění. Pokud by tomu tak nebylo, byl by dán jiný důvod neplatnosti této smlouvy, než který uváděl krajský soud (§ 37 odst. 1 občanského zákoníku). Na druhou stranu ani v případě neplatné či neexistující písemné smlouvy by nebylo zcela vyloučeno, aby stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a na uplatnění výdaje pro účely stanovení daně z příjmů, pokud by stěžovatel i přes tuto skutečnost prokázal, že mu bylo deklarované plnění od zmíněné

společnosti za jím uváděnou cenu fakticky poskytnuto a že toto plnění použil při podnikání, resp. daný výdaj vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. Klíčové je, jak vyplývá z výše uvedeného, právě to, že tyto skutečnosti stěžovatel neprokázal, pochybnosti finančních orgánů, jež se týkají okolností uzavření předmětné mandátní smlouvy, je třeba považovat pouze za jeden z dílčích faktorů, které svědčí o celkové nevěrohodnosti stěžovatelových tvrzení.

Byť se tedy Nejvyšší správní soud neztotožnil s některými dílčími úvahami obsaženými v odůvodnění rozsudku krajského soudu, nic to nemění na správnosti celkového závěru krajského soudu, podle něhož stěžovatel v daňových řízeních jím tvrzené rozhodné skutečnosti neprokázal.

Uplatněné kasační námitky tudíž nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 25. září 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu