



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy, soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **RELSIE spol. s r.o.**, IČ 62417339, se sídlem Na Stárce 1201/12, Praha 5, zastoupené Mgr. Filipem Maříkem, advokátem, se sídlem Mikulášská 9, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem, Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 11. července 2012, č. j. 9650/12-1200-108120, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. dubna 2015, č. j. 3 Af 24/2012 - 69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) dne 24. září 2009 zahájil u stěžovatelky daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. října 2005 do 30. září 2006. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil nedostatky

mající vliv na správné stanovení základu daně a daně z příjmů. Jednalo se o (1) náklady na reprezentaci (občerstvení a pohoštění) ve výši 33 047,25 Kč, (2) náklady ve výši 500 000 Kč vynaložené podle smlouvy o obchodním zastoupení uzavřené mezi stěžovatelkou a společností ATLAS MORAVIA spol. s r. o. a (3) o náklady ve výši 772 500 Kč za služby označené jako konzultační činnosti od společnosti DYNAMIC EKO BAU s. r. o. Stěžovatelka ze zmíněných nákladů prokázala podle správce daně v rámci daňové kontroly toliko vynaložení částky 10 950,50 Kč na občerstvení a pohoštění. Správce daně proto uzavřel, že si stěžovatelka neoprávněně snížila základ daně o 1 294 596,75 Kč, pročež jí dodatečným platebním výměrem ze dne 22. července 2011 č. j. 444075/11/005516105236 doměřil daň z příjmů právnických osob za předmětné období ve výši 310 800 Kč. Žalobkyně se dodatečnému platebnímu výměru bránila odvoláním, které ovšem Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila správní žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Městský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou. Předně městský soud nepřisvědčil žalobní námitce o nezákonném ukončení daňové kontroly. Uvedl, že se žalobkyně opakovaně vyjádřila ke kontrolním zjištěním, přičemž ani po dokazování provedeném k návrhům žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, a proto správce daně aplikoval § 88 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož v takových případech již nelze navrhopat další doplnění kontrolního zjištění. Městský soud dodal, že zpráva o daňové kontrole obsahuje veškeré náležitosti a že správce daně dostatečně osvětlil i důvody, proč nepřistoupil k provedení dalších důkazů navrhovaných žalobkyní. Úplný výčet a hodnocení provedených a neprovedených důkazů, jejichž absenci žalobkyně rozporovala, podle soudu není zákonem vyžadovanou náležitostí zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu. Městský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se rozložení důkazního břemene. Městský soud se poměrně podrobně zabýval jednotlivými důkazy a dospěl k závěru, že správce daně zpochybnil některé z žalobkyní deklarovaných výdajů a žalobkyni se nepodařilo tyto pochybnosti vyvrátit a prokázat faktické vynaložení těchto výdajů. K námitce nesprávného hodnocení důkazů městský soud konstatoval, že se ztotožňuje s hodnocením ze strany žalovaného, a přistoupil k bližšímu rozboru jednotlivých důkazů, přičemž dospěl k závěru, že dané důkazy neprokazují tvrzení žalobkyně.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[3] Proti uvedenému rozsudku městského soudu žalobkyně (nyní stěžovatelka) brojila včas podanou kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Stěžovatelka předně brojila proti závěrům městského soudu, které se týkaly hodnocení zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole je podle stěžovatelky neoddelitelnou součástí platebního výměru vydaného na jejím základě, a proto by měla splňovat požadavky kladené na správní rozhodnutí, zejména musí být přezkoumatelná,

pokračování

což koresponduje s judikaturou Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Stěžovatelka proto upozornila, že zpráva o daňové kontrole v nyní projednávané věci neobsahovala výčet provedených a neprovedených důkazů, přičemž absentovalo odůvodnění neprovedení jí navrhovaných důkazů. Co se týče provedených důkazů, zpráva neobsahuje jejich zhodnocení, jakož ani právní a skutkové úvahy správce daně. Správce daně též podle mínění stěžovatelky neprovedl řádné projednání zprávy o daňové kontrole. V důsledku toho správce daně stěžovatelce údajně upřel právo na spravedlivý proces, neboť stěžovatelka s ohledem na vady zprávy neznala úvahy správce daně, a nemohla tak adekvátně hájit svá práva.

[5] Městský soud se podle stěžovatelky dopustil nesprávného právního hodnocení také v případě otázky rozložení důkazního břemene. Správce daně zpochybnil některé údaje v účetnictví stěžovatelky, pročež důkazní břemeno ohledně vyvrácení těchto pochybností přešlo na stěžovatelku. Stěžovatelka následně předložila celou řadu důkazů na podporu svých tvrzení, avšak správce daně ony důkazy neustále odmítal s tím, že neprokazují tvrzení stěžovatele, nebo s jinou účelovou argumentací. Postup správce daně, kdy po výzvě k prokázání určité skutečnosti bez jakéhokoliv odůvodnění konstatuje, že daňový subjekt tvrzenou skutečnost neprokázal, a vyzývá jej, aby tak učinil, je podle stěžovatelky nepřipustný. K přenosu důkazního břemena zpět na stěžovatelku je nutné, aby se správce daně důkladně a explicitně vypořádal s předloženými důkazy, nikoliv aby je paušálně odmítl.

[6] Stěžovatelka dále projevila nesouhlas s hodnocením důkazů ze strany správce daně. Podle stěžovatelky hodnocení důkazů neodpovídalo zákonným požadavkům, neboť postup správce daně často účelově sloužil toliko k obhájení jeho stanoviska zaujatého již na počátku řízení. V tomto ohledu stěžovatelka poukázala na údajné matení svědka Tomáše Dvořáka při jeho výslechu ve vztahu k otázce ohledně odvedení daně z jeho provize ve výši 500 000 Kč. Z odpovědi pana Dvořáka na záměrně zavádějící otázku pak správce daně dovodil nehodnověrnost svědka.

[7] Dále stěžovatelka konstatovala, že došlo k porušení ustanovení § 5 odst. 3, § 8 odst. 1 a 3, § 92 odst. 2 a § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu navrhla, aby napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný, na něhož od 1. ledna 2013 přešla působnost Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost odmítl jako opožděnou. V případě, že by tak neučinil, žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti pro nedůvodnost. Stěžovatelka měla možnost se opakovaně vyjádřit k výsledkům daňové kontroly včetně navrhování důkazů. I při opakovaném vyjádření však požadovala provedení dalších důkazů, ačkoliv po předchozím návrhu na doplnění nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, což správce daně dostatečně vysvětlil na str. 47 zprávy o daňové kontrole. Ani po doplnění dokazování na návrh stěžovatelky v odvolacím řízení odvolací orgán nedospěl ke změně názoru. Stěžovatelka nedostála své povinnosti zakotvené v § 92 odst. 3 daňového řádu, jelikož neprokázala všechny skutečnosti, které uvedla v daňovém tvrzení. Zpráva o daňové kontrole obsahuje veškeré zákonné náležitosti, veškeré

důkazy jsou podrobně zhodnoceny ve zprávě i v rozhodnutí žalovaného. Ze všech těchto důvodů žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou a aby mu přiznal v intencích nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014 sp. zn. Pl. ÚS 39/13 náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Důvody kasační stížnosti se opírají o § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Kasační stížnost není nepřípustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s.

[10] Kasační stížnost byla podána včas v dvoutýdenní zákonné lhůtě od doručení rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.). Rozsudek městského soudu byl doručen zástupci stěžovatelky dne 24. dubna 2015. Kasační stížnost stěžovatelka podala dne 11. května 2015, tedy v poslední den zákonné lhůty podle pravidel pro počítání lhůt uvedených v § 40 odst. 2 a 3 s. ř. s. Odmítnutí kasační stížnosti pro opožděnost, navrhované žalovaným, proto není namístě.

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] První kasační námitka stěžovatelky směřovala proti hodnocení zákonnosti zprávy o daňové kontrole ze strany městského soudu. Podle názoru stěžovatelky je zpráva nezákonná a nepřezkoumatelná, neboť neobsahuje výčet provedených a neprovedených důkazů, hodnocení provedených důkazů ani zdůvodnění neprovedení jí navrhovaných důkazů. Správce daně též podle stěžovatelky nedostal zákonným požadavkům na projednání zprávy o daňové kontrole.

[13] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. září 2008 č. j. 7 Afs 71/2008 - 78 je zpráva o daňové kontrole „procesním institutem, v němž jsou zejména zahrnuty výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy z nichž správce daně vycházel a úvahy, kterými se řídil při jejich hodnocení; případně uvedení důvodů, proč neprovedl a nezohlednil důkazní prostředky navržené daňovým subjektem nebo z jakých důvodů nelze stanovit daň dokazováním.“ Ústavní soud v nálezu ze dne 27. srpna 2001 sp. zn. IV. ÚS 121/01 (N 124/23 SbNU 205) zdůraznil přezkoumatelnost závěrů učiněných ve zprávě o daňové kontrole: „Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobitého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není.“

[14] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole v nyní projednávané věci ve světle citovaných požadavků ob stojí. Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s právním posouzením městského soudu, že zpráva o daňové kontrole je přezkoumatelná a obsahuje veškeré náležitosti na ni kladené daňovým řádem, který se na zprávu o daňové kontrole vztahuje, ačkoliv daňová kontrola samotná byla zahájena za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a to s ohledem na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Z § 88 odst. 1 daňového řádu, vyplývá, že o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje mimo jiné výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. S výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, pak správce daně seznámí daňový subjekt a předloží mu jej k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle § 88 odst. 3 daňového řádu pak platí, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.

[15] Ze správního spisu plyne, že správce daně seznámil stěžovatelku s kontrolními zjištěními při ústním jednání dne 15. prosince 2010 (protokol č. j. 468831/10/005931109369). Stěžovatelka následně předložila další důkazy a navrhla provedení výslechu několika svědků. Správce daně doplnil dokazování a s výsledky stěžovatelku seznámil při ústním jednání dne 17. května 2011 (protokol č. j. 337911/11/005931109369). Správce daně poté akceptoval stěžovatelčinu žádost o stanovení lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním. Ve svém následném vyjádření z 2. června 2011 stěžovatelka vyslovila nesouhlas se závěry správce daně a navrhla uskutečnění celé řady dalších svědeckých výpovědí. Při dalším ústním jednání, konaném dne 28. června 2011 (protokol č. j. 399517/11/005931109369), stěžovatelka odmítla podepsat zprávu o daňové kontrole s tvrzením, že se správce daně nezabýval jí navrhovanými důkazy. Správce daně proto doručil stěžovateli zprávu o daňové kontrole postupem podle § 88 odst. 5 a 6 daňového řádu.

[16] S ohledem na výše popsany průběh projednávání zprávy o daňové kontrole Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka měla dostatek možností vyjádřit své stanovisko ke kontrolním zjištěním správce daně včetně učinění dalších důkazních návrhů. Stěžovatelčino tvrzení, že správce daně nezdůvodnil nevyhovění jejím důkazním návrhům učiněným v podání ze dne 2. června 2011, není pravdivé. Správce daně se na s. 47 zprávy o daňové kontrole (č. j. 373249/11/005931109369) výslovně věnoval důkazním návrhům stěžovatelky, ovšem nevyhověl jim s odkazem na výše zmiňované ustanovení § 88 odst. 3 daňového řádu, které stanoví: *„Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.“* Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem ztotožnil. Jak vyplývá z předchozího odstavce, vyjádření stěžovatelky z 2. června 2011 bylo opakovaným vyjádřením ke kontrolním zjištěním, přičemž na základě předchozího vyjádření nedošlo ke změně zjištění. Správce daně tedy správně aplikoval citované ustanovení. Stěžovatelka navíc měla

možnost učinit předmětné důkazní návrhy také v odvolacím řízení, což také učinila, a odvolací orgán provedl výslech svědků pana S. ze společnosti ADVICE.CZ s. r. o. a pana M. ze společnosti GORDIC spol. s r. o., na jehož nevyslechnutí stěžovatelka upozorňovala v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto dospěl k jednoznačnému závěru, že nedošlo k porušení stěžovatelčina práva na spravedlivý proces a práva na obhajobu v daňovém řízení.

[17] Stěžovatelka v kasační stížnosti argumentovala výše citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 a z jeho závěrů dovozovala, že v jejím případě nesplňovala zpráva o daňové kontrole zákonné požadavky. V případě řešeném Ústavním soudem se však jednalo o situaci, kdy se daňový subjekt dozvěděl o výsledku zjištění správce daně při projednávání zprávy o daňové kontrole, avšak ke způsobu, jakým správce daně k těmto zjištěním dospěl, se nemohl vyjádřit, neboť důkazy, ze kterých správce daně vycházel, byly daňovému subjektu zpřístupněny až po dni, kdy nabylo právní moci rozhodnutí nadřízeného finančního orgánu o rozsahu nahlížení do daňového spisu. Jedná se tedy o zcela odlišnou situaci od nynějšího případu, v němž měla stěžovatelka možnost vyjádřit se k zjištěním správce daně, nahlížet do spisu i činit návrhy na doplnění dokazování, ke kterým se správce daně vyslovil. Pouhá skutečnost, že správce daně důkazy hodnotil jinak než daňový subjekt, neznamená, že by byla porušena procesní práva daňového subjektu.

[18] Co se týče stěžovatelčiny námitky, podle níž zpráva o daňové kontrole neobsahovala výčet provedených i neprovedených důkazů, Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než zopakovat závěry městského soudu, s nimiž se ztotožnil. Obsah a náležitosti zprávy o daňové kontrole vymezuje § 88 odst. 1 daňového řádu. Z daného ustanovení ani z judikatury však nevyplývá, že by součástí zprávy o daňové kontrole musel být výčet provedených a neprovedených důkazů. Nejvyšší správní soud již v minulosti ohledně obsahu zprávy o daňové kontrole konstatoval, že ze zprávy musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč je správce daně považoval za nedostatečné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. března 2006 č. j. 1 Afs 55/2005 - 92). Zpráva o daňové kontrole řešená v nyní projednávané věci těmto požadavkům vyhovuje. Správce daně ve zprávě podrobně pojednal o provedených důkazech, přičemž u každého z nich uvedl, jak jej hodnotí a z jakých důvodů důkazy nepovažuje za dostatečné pro prokázání stěžovatelčiny tvrzení (v podrobnostech viz níže, zejm. body [22]-[24] tohoto rozsudku), případně uvedl, proč dalším důkazním návrhům nevyhověl. Nejvyšší správní soud ve vztahu k daňovým aspektům zprostředkovatelských smluv obecně připomíná svůj rozsudek ze dne 25. května 2006 č. j. 2 Afs 154/2005-245, v němž vyjádřil, že „*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“.

[19] Stěžovatelka ohledně hodnocení důkazů správcem daně konkrétně poukázala na podle jejích slov „matoucí“ výsledek svědka Tomáše Dvořáka. Tomáš Dvořák je bývalým jednatelem společnosti ATLAS MORAVIA spol. s r. o., který sám svůj vztah ke stěžovateli označil tak, že „*v podstatě pracoval na bázi externího obchodního zástupce.*“ (protokol o svědecké výpovědi ze dne 28. dubna 2011 č. j. 281679/11/005931109369). Stěžovatelka k průběhu a hodnocení jeho svědecké výpovědi uvedla: „*Správce daně položil svědkovi otázku, zda společnost ATLAS MORAVIA spol. s r.o. zdanila provizi ve výši 500.000,- Kč. Svědek Tomáš Dvořák odpověděl, že ano, z kteréžto odpovědi správce daně dovodil, s ohledem na sdělení Finančního úřadu v Blansku, podle něhož ATLAS MORAVIA spol. s r.o. nepodala za období roku 2006 přiznání k dani z příjmu právnických osob, že svědek vypovídal nepravdivě a celou jeho výpověď považuje za nevěrohodnou.*“ Stěžovatelka dále konstatovala, že Tomáš Dvořák přestal na počátku roku 2007 působit jako jednatel společnosti ATLAS MORAVIA spol. s r. o., tudíž je zřejmé, že za uvedenou společnost daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob nepodával. Svědek se tak mohl vyjádřit toliko k odvedení daně z přidané hodnoty, které potvrdil. Stěžovatelka označila dotaz správce daně za „*záměrně vágní, nepřesnou a zavádějící*“ s tím, že po pravdivé odpovědi svědka správce daně otázku interpretoval tak, aby mohl výpověď svědka znevěrohodnit.

[20] Námitka týkající se svědecké výpovědi Tomáše Dvořáka je ovšem nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelka neuplatnila v řízení před městským soudem, ačkoliv tak učinit mohla, a nejedná se o vadu, k níž by městský soud musel přihlížet z úřední povinnosti. Nad rámec nutného odůvodnění však Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelčina vyjádření o záměrně vágní a zavádějící formulaci otázky jsou spekulativní a ničím nepodložená. Správce daně navíc uvedl vícero důvodů, proč ani svědecká výpověď Tomáše Dvořáka nedokazuje stěžovatelčina tvrzení (viz s. 21-22 zprávy o daňové kontrole).

[21] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce týkající se „přenesení“ důkazního břemene zpět na správce daně. Problematikou rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již mnohokrát zabýval, např. v rozsudcích ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. dubna 2007 č. j. 8 Afs 165/2005-67 nebo ze dne 30. října 2013 č. j. 8 Afs 75/2012-46; srov. také usnesení Ústavního soudu ze dne 29. září 2004 sp. zn. III. ÚS 365/04 nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 24. dubna 1996 sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., N 33/5 SbNU 271, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>. Postačí proto shrnout, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno podle

§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno tak, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy.

[22] Co se týče nyní projednávaného případu, stěžovatelka v kasační stížnosti připustila, že správce daně zpochybnil její tvrzení a unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně v rámci zahájené daňové kontroly vyjádřil své pochybnosti ohledně věrohodnosti a správnosti zaúčtování dokladu č. 226 ze dne 30. 9. 2006 v účetnictví stěžovatele. Správce daně tedy nesl důkazní břemeno identifikace skutečností vedoucích k tomuto závěru. Správce daně tyto důvody uvedl, byť jsou dokumentovány až zprávou o daňové kontrole, a důkazní břemeno vyvrácení těchto pochyb přešlo na stěžovatele.*“ (s. 6 kasační stížnosti). Unesení důkazního břemene správce daně ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, je tedy mezi stranami nesporné. Bylo proto na stěžovatelce, aby unesla svou část důkazního břemene a vyvrátila pochybnosti vyjádřené správcem daně. Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že předložila celou řadu důkazů osvědčujících její tvrzení, ovšem správce daně je odmítal s tím, že neprokazují stěžovatelčina tvrzení, nebo s jinou údajně účelovou argumentací. Stěžovatelka tuto námitku však uplatnila pouze v obecné rovině (vyjma hodnocení důkazu výsledkem Tomáše Dvořáka, k němuž se Nejvyšší správní soud vyjádřil výše v bodech [19]-[20]), a proto se k ní i Nejvyšší správní soud může vyjádřit toliko obecně.

[23] Co se týče nákladů spojených se zprostředkovatelskou činností společnosti ATLAS MORAVIA spol. s r. o., jejichž neuznání ze strany správce daně stěžovatelka učinila v kasační stížnosti sporným, správce daně zejména opakovaně uvedl, že stěžovatelkou předložené důkazy prokazují toliko uskutečnění obchodů mezi stěžovatelkou a dalšími subjekty, nikoliv však zprostředkovatelskou činnost společnosti ATLAS MORAVIA spol. s r. o, resp. Tomáše Dvořáka, a jejich podíl na uskutečnění těchto obchodů.

[24] Stěžovatelka předložila kopii smlouvy o obchodním zastoupení uzavřenou dne 15. června 2006 mezi stěžovatelkou a společností ATLAS MORAVIA spol. s r. o., fakturu přijatou č. 226, vyúčtování provize pro pana Dvořáka a výpis z bankovního účtu o úhradě faktury přijaté č. 226. Správce daně uvedl, že předložené formální doklady neprokazují faktické přijetí zprostředkovatelských služeb. Daný závěr je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž „*samotná existence formálně bezvadného daňového dokladu neprokazuje faktické uskutečnění výdaje. Jinými slovy řečeno, pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložený formálně bezvadný daňový doklad, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. ledna 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, bod 14; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. dubna 2015 č. j. 5 Afs 89/2013-29). Jelikož správce daně unesl svou část důkazního břemene (viz bod [21] tohoto rozsudku), bylo na stěžovatelce, aby svá tvrzení, že společnost ATLAS MORAVIA spol. s r. o., resp. Tomáš Dvořák stěžovatelce reálně poskytovali zprostředkovatelské služby (resp. obchodní zastoupení), v předmětném zdaňovacím období na základě smlouvy ze dne 15. června 2006, prokázala jinak. Důkazy dále provedené v rámci daňové kontroly ovšem stěžovatelčina tvrzení neprokázaly, což

pokračování

správce daně i žalovaný dostatečným způsobem zdůvodnili. Řada stěžovatelkou navržených důkazů (např. objednávka společnosti IMB Česká republika spol. s r. o. ze dne 8. srpna 2006) prokazovala objednávky či samotné uskutečnění vybraných obchodů, aniž by z nich vyplývaly relevantní informace o reálném podílu zmiňovaných subjektů na zprostředkování těchto obchodů. Jiné důkazy (např. obchodní korespondence ze dne 22. května 2006 se společností GORDIC spol. s r. o., objednávky společnosti VEMA, a. s. ze dne 19. července 2005, společnosti DELTAX Systems a. s. ze dne 2. května 2006, smlouva se společností Siemens Business Services spol. s r. o. ze dne 4. listopadu 2005 a další uvedené na s. 19 zprávy o daňové kontrole) zase pojednávaly o situaci před uzavřením smlouvy o obchodním zastoupení, na jejímž základě byla uhrazena částka 500 000 Kč podle faktury přijaté č. 226 (viz též hodnocení důkazu výsledkem Tomáše Dvořáka správcem daně na s. 21-22 zprávy o daňové kontrole).

[25] Nejvyšší správní soud proto ve shodě se správními orgány obou stupňů i s městským soudem dospěl k závěru, že stěžovatelka neunesla svou část důkazního břemene ohledně prokázání faktického poskytnutí zprostředkovatelských služeb vyfakturovaných fakturou přijatou č. 226 z 30. září 2006. Tyto své závěry přitom správce daně i právní předchůdce žalovaného dostatečným způsobem odůvodnili. Důkazy přitom hodnotili každý jednotlivě i v jejich vzájemných souvislostech. Nelze proto přisvědčit stížnostní námitce, že došlo k porušení zásady volného hodnocení důkazů či svévolnému opomíjení důkazů předložených v daňovém řízení.

[26] Stěžovatelka v kasační stížnosti taktéž namítla porušení ustanovení § 5 odst. 3, § 8 odst. 1 a 3, § 92 odst. 2 a § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Tuto námitku nijak nespécifikovala ani neuvedla, jakými konkrétními kroky správce daně, žalovaného či městského soudu mělo dojít k porušení citovaných ustanovení, čímž učinila danou námitku neprojednatelnou. Z obsahu kasační stížnosti ovšem vyplývá, že se námitka vztahuje k procesu dokazování a hodnocení důkazů, čímž se Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v předchozích odstavcích.

[27] Jako jeden z důvodů kasační stížnosti stěžovatelka označila nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V textu kasační stížnosti poté uvedla, že krajský soud vůbec neodůvodnil, proč má za to, že v důsledku předložení řady důkazů stěžovatelkou nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na správce daně. Nejvyšší správní soud tuto námitku vyhodnotil jako námitku nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, shledal ji však nedůvodnou. Nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž z odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 As 5/2003 - 52 ze dne 29. července 2004). Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. října 2009 č. j. 7 Afs 107/2009-166). Žádnou takovou vadu napadený rozsudek nevykazuje. Odůvodnění přezkoumávaného rozsudku je zcela srozumitelné a současně jsou z něj jasné seznatelné úvahy, jimiž se soud řídil, a obsahuje vypořádání žalobních námitek. V kontextu pojednání městského soudu o rozložení

důkazního břemene v daňovém řízení (viz s. 7-8 napadeného rozsudku městského soudu a také bod [21] tohoto rozsudku) je z rozsudku zcela jasné, že městský soud důkazní situaci (přičemž se jednotlivými důkazy poměrně podrobně zabýval) vyhodnotil tak, že stěžovatelka své důkazní břemeno neunesla, tudíž nemohlo dojít k žádnému dalšímu „přenesení“ důkazního břemene zpět na správce daně, jak argumentovala stěžovatelka.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že městský soud zhodnotil věc správně. Z výše popsaných důvodů vyhodnotil podanou kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. jako nedůvodnou a zamítl ji.

[29] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Nejvyšší správní soud nevyhověl žádosti žalovaného o přiznání paušální náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby analogicky podle advokátního tarifu. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, v zásadě není zastoupení důvodně vynaloženým nákladem. Hájit v soudním řízení vlastní rozhodnutí představuje běžnou součást agendy správního orgánu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. dubna 2007 č. j. 6 As 40/2006-87, č. 1260/2007 Sb. NSS). Odlišné zacházení s žalovaným správním orgánem ve vztahu k žalobci ohledně náhrady nákladů nelze považovat ani za porušení principu rovnosti ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 7. října 2014 sp. zn. Pl. ÚS 39/13, neboť se nejedná o účastníky ve srovnatelné situaci; z materiálního hlediska je zřejmé, že prostředky a zdroje, kterými disponuje veřejná moc (v posledku stát), jsou nesrovnatelné s prostředky, které má k dispozici jednotlivec (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. března 2015 č. j. 7 Afs 11/2014 - 47). Je proto zjevné, že nepřiznání paušální náhrady žalovanému v této zcela standardní věci nepřesahující jeho běžnou úřední činnost, nemůže ohrozit možnost správního orgánu představit soudu své stanovisko k věci.

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

V Brně dne 11. srpna 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu