

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **LATINA a. s.** se sídlem Türkova 828, Praha 4, právně zastoupen JUDr. Lubomírem Páníkem, advokátem v Ústí nad Labem, Masarykova 43, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2007, čj. 2552/07-1200-102608, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2008, čj. 7 Ca 138/2007 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem na daňovou ztrátu z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ze dne 10. 5. 2006, čj. 90074/06/011512/7965, snížil Finanční úřad pro Prahu - Jižní město žalobci daňovou ztrátu z příjmů právnických osob o 1 021 267 Kč. K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 3. 2007, čj. 2552/07-1200-102608, změnil rozhodnutí I. stupně tak, že se snižuje dodatečně vyměřená daňová ztráta o 860 494Kč. V odůvodnění konstatoval, že správce daně vyloučil žalobci z daňově uznatelných nákladů částku 74 290 Kč, kterou odvolatel zaplatil za dodavatelskou fakturu č. 12001 od společnosti ASTRA X s. r. o. Žalobce namítal, že se jedná o dva účetní případy dopravy dvou kontejnerů a není jeho vina, že dodavatel vystavil pod jedním číslem dvě téměř identické faktury, které se liší pouze čísly kontejneru. K tomu žalovaný uzavřel, že z dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele vyplynulo, že se jedná o jeden obchodní případ, kdy došlo pouze k opravě chybného čísla kontejneru, a to na základě oznámení obchodního partnera z Hamburku. Z účetnictví žalobce vyplývá, že částka byla zahrnuta do daňově uznatelných nákladů duplicitně. Tím byl porušen zákon o účetnictví a

nejedná se o náklad na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a o tuto částku byl neoprávněně snížen základ daně. Dále byla ze základu daně vyloučena částka 486 204 Kč, protože jako důvod účetní operace je uvedeno „vyskladnění víno z r. 2001“. K tomu žalovaný uvedl, že sám žalobce v odvolání uznal, že při účtování vyskladněného zboží došlo k chybě. Žalovaný uvedl, že žalobce porušil opatření Ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele. Byly vyloučeny náklady v částce 486 204 Kč ve zdaňovacím období roku 2002, protože se jednalo o náklad časově související s rokem 2001. Odvolací námitky směřovaly rovněž do vyloučení částky 300 000,-Kč ze základu daně; v tomto případě se mělo jednat o zprostředkování prodeje vína. Žalovaný konstatoval, že správce daně vyzval žalobce dne 15. 11. 2005, aby prokázal, že tato částka je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobce předložil seznam zákazníků, které dle jeho sdělení společnost GAMI s. r. o. zprostředkovala. Seznam tvořilo 17 stran s kopiemi vizitek. Protože seznam nijak nedokládal, že předložené vizitky jsou věcným naplněním faktury, nemohl správce daně tento důkazní prostředek osvědčit jako důkaz. V odvolacím řízení byl předložen šanon, který obsahoval listy klientů s tvrzením, že je „součástí předaných kontaktů v rámci databanky předmětné faktury“. Žalovaný uzavřel, že ve všech případech došlo ke kontaktu v březnu 2001, tedy prokazatelně před kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Žalobce tak dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2007 podal žalobce dne 10. 5. 2007 k Městskému soudu v Praze žalobu. Namítal, že pokud jde o případ s dvojím označením kontejneru, již porovnáním obou údajů na celních deklaracích lze dospět k tomu, že se nemohlo jednat o identické kontejnery, stejně tak je rozhodující obsah lahví, včetně zahraničního dopravného a ostatních údajů. Nebyla vyvrácena obrana, že pokud se různí částky za dopravovaný obsah, různí se i částky za činnost spojenou s přepravou a nemůže být rozhodující prohlášení zástupce přepravce H. Pokud se mělo jednat o duplicitní platbu, měla být tato platba obratem vrácena, což se nestalo. Proto nebylo přihlédnuto ke všem okolnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. K vyloučení částky 486 204 Kč ze základu daně namítal, že rozhodovací praxe vychází z toho, že rozhodující jsou účetní doklady s tím, že povahu účetních dokladů mají dodací listy, které osvědčují pohyb majetku, tj. předání majetku jinému subjektu. Uzavřená smlouva však může vázat přechod vlastnictví na různé skutečnosti, např. na zaplacení, na vystavení účetních dokladů o vyskladnění, na předání dodacích listů nebo na další okolnosti. Zdůraznil, že samotné zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, neprokazuje, že deklarovaný výdaj se fakticky uskutečnil. Porovnání toho, kdy skutečně došlo k převodu vlastnictví na jiný subjekt, kdy došlo ke splnění dodávky a kdy došlo k tzv. vyskladnění, naznačuje, že tyto rozhodující skutečnosti v celém průběhu daňového řízení zjištěny nebyly, a[1] tento rozhodující fakt pro vyloučení předmětné částky nebyl vyjasněn. Tím spíše mělo být vyřešeno, kdy došlo k prodeji a kdy k vyskladnění. Pokud jde o částku 300. 000 Kč za zprostředkování prodeje vína, namítal, že předmětem

[1] Poměr je slučovací. Patří tam „a“.

zprostředkování nejsou vizitky, ale vyvíjení činnosti směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s třetí osobou s tím, že předkládal písemnosti, které tvoří součást předaných kontaktů v rámci databanky předmětné faktury. Již v rámci přípravy kontraktu došlo k nezávaznému poskytnutí určitých informací pro to, aby nabyvatel mohl vyzkoušet, zda tyto informace či kontakty jsou způsobilé zajistit uzavření smlouvy o prodeji vín a tedy způsobilé ke zdařilé kontraktaci či nikoli. Podstatné je, kdy došlo k uzavření kontraktu a zejména kdy k plnění podle něj, tedy k převodu vlastnictví k informacím či nosičům těchto informací. Zdůraznil, že v daném případě se nejednalo o vzorky v účetním pojetí, o kterých by se samostatně účtovalo, ale šlo o informace, které jsou podkladem pro uzavření smlouvy. Bylo třeba ověřit, zda tyto informace mají hodnotu deklarovanou zprostředkovatelem. Namítal, že je třeba zjistit, kdy došlo k uzavření kontraktu, jaký byl termín jeho plnění, a co bylo jeho předmětem a obsahem s tím, že uzavření ústní smlouvy není v rozporu se zákonem. Nebylo osvědčeno, jaký byl pohyb majetku žalobce. Namítal rovněž, že žalovaný měl odvolací rozhodnutí řádně a výstižně odůvodnit, což se nestalo, neboť k rozhodujícím skutečnostem nepřihlédl. Namítal, že i zde je neúplně zjištěn skutkový stav, což je v rozporu s hmotněprávními ustanoveními obchodního zákoníku, a to i tehdy, pokud by smlouva nebyla posuzována jako zprostředkovatelská, ale jako jiná specifická smlouva.

Rozsudkem ze dne 31. 10. 2008, čj. 7 Ca 138/2007 - 32 Městský soud v Praze žalobu zamítl a o nákladech řízení rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá na jejich náhradu právo. Pokud jde o okolnosti tvrzeného uskutečnění dvojího dovozu konstatoval, že stanovisko žalobce nemůže obstát oproti skutkovému stavu, jak vyplývá ze správního spisu. Žalobce totiž v žalobě neuvedl žádné konkrétní důkazy a tvrzení, která by tvrzení správce daně a žalovaného vyvracela. Nebylo uvedeno, o jaké celní deklarace se případně jedná a ty nebyly ani v daňovém ani v soudním řízení předloženy. Rovněž nebylo upřesněno, z čeho žalobce vycházel při tvrzení, že částky za dopravu byly různé. V žalobě nebyly konkretizovány žádné jiné důkazní prostředky, ze kterých měly daňové orgány vycházet, pokud je jim vytýkáno, že postupovaly nesprávně, vycházely-li pouze z účetnictví žalobce.

Ohledně částky 486 204 Kč městský soud konstatoval, že v žalobě citované rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem nebylo uvedeno do kontextu souzené věci tak, aby rozhodnutí vůbec vyznělo v žalobcův prospěch. Žalovaný totiž postupoval zcela v souladu s rozhodnutími, které žalobce ke zpochybnění závěrů žalovaného citoval. Sám žalobce ve vyjádření k daňové kontrole potvrdil, že účtoval v roce 2002 o nákladu souvisejícím s příjmy zdaňovacího období roku 2001. K této námitce uzavřel, že obecné tvrzení o okamžiku přechodu vlastnictví zboží bez toho, aby bylo konfrontováno přímo se skutkovým stavem, nemohl soud právně posoudit.

Pokud jde o částku 300 000 Kč (úhrada v souvislosti se zprostředkováním) městský soud uvedl, že na základě výzvy správce daně nebyly předloženy důkazy, že tato částka byla nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud to žalobce tvrdil, bylo na něm, aby tyto skutečnosti prokázal hodnověrnými důkazy. Správce daně ani žalovaný netvrdili, že uvedená částka daňovým nákladem nebyla, ale že předkládané důkazní prostředky jsou natolik nedostatečné, že nejsou způsobilé žalobcovo tvrzení

prokázat. Nemohlo proto dojít k přenosu důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 8 d. ř. Žalobou napadené rozhodnutí bylo rovněž řádně odůvodněno. Dle soudu nemůže obstát tvrzení žalobce, že kontakty s klienty probíhaly na zkoušku již v roce 2001. Předložené vizitky samy o sobě nemohou být dokladem o zprostředkování prodeje vína a nemůže jím být ani seznam zákazníků bez prokázání skutečných obchodních vazeb na tyto osoby. Jestliže potenciální klienti měli být kontaktováni již v roce 2001, postrádají tyto důkazní prostředky vazbu k nákladům vynaloženým žalobcem v roce 2002. Že se mělo jednat o předchozí zkoušku užitečnosti kontaktů žalobce v předchozím daňovém řízení netvrdil. Městský soud zdůraznil, že okamžik uzavření kontraktu, resp. okamžik převodu vlastnictví k nosičům informací nemůže být pro rozhodnutí ve věci rozhodný sám o sobě, ale pouze v případě, že je podložen dalšími skutkovými okolnostmi prokazujícími vynaložení nákladů v daném zdaňovacím období.

Proti rozsudku Městského soudu v Praze podal žalobce (stěžovatel) dne 19. 1. 2009 kasační stížnost. K okolnostem, které se týkaly částky 74 290 Kč (specifikace přepravního kontejneru) namítal, že nebylo vysvětleno, že pokud by se jednalo o duplicitní platbu, měla být tato platba obratem vrácena nebo požadováno vysvětlení pro dvojí vystavení faktury, protože tvrzení jednatele dodavatele, že existovala dohoda o vystavení dvojí faktury, postrádá logiku. Pokud soud uvedl, že nebyly navrženy důkazy, namítal, že „již zmíněné celní deklarace se musely týkat jedině dvou dovozních kontejnerů a jiné celní deklarace nepřicházely v úvahu“. Rovněž porovnání jednotlivých částek za dopravu, obsah a další specifikace a porovnání obou dodávek byly nabízeny dle stěžovatele jak v žalobě, tak i v řízení u finančního úřadu. Nadále tedy dle stěžovatele trvá námitka, že žalovaný nepostupoval v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 a § 16 odst. 8 d. ř.

Ohledně částky 486 204 Kč stěžovatel namítal, že již v žalobě bylo uvedeno, že správce daně neřešil, jaký smluvní vztah existoval ohledně této částky , zda zboží bylo prodáno v roce 2001 nebo v roce 2002 a ve kterém roce měl daňový subjekt z tohoto obchodního případu prospěch. Namítal, že jako důkaz byly uváděny dodací listy, které osvědčují pohyb majetku, z žaloby se podával další důkaz, a to uzavřený kontrakt, ze kterého by vyplývala ujednání, kdy na nabyvatele přešlo vlastnictví. Namítal, že tvrzení o tomto převodu „nebylo konfrontováno přímo se skutkovým stavem, ale právě skutkový stav je dán kontraktem a zmíněnými dodacími listy“. Namítal, že nejjednodušším důkazem, který vyplýval z řízení, bylo ověřit u druhého smluvního subjektu, zda skutečně o tomto nákladu druhá strana účtovala v roce 2001 nebo v roce 2002. Zdůraznil, že zvýšení majetku se musí projevit reálně a současně i v právní sféře daňového poplatníka, což stěžovatel interpretuje tak, že se musí jednat o sféru vlastnických vztahů. Proto vyskladnění, které dle stěžovatele cituje žalovaný i soud, nemá oporu v obchodním zákoníku.

Obdobná situace je dle stěžovatele i v případě částky 300 000 Kč. Stěžovatel odkázal na žalobní tvrzení s tím, že předmětem zprostředkování je vyvíjení činnosti směřující k tomu, aby zájemce měl příležitost uzavřít určitou smlouvu s určitou osobou. Podstatné proto je, kdy došlo k plnění podle tohoto kontraktu a jaký charakter toto plnění mělo. Namítal, že správce daně pominul při dokazování to podstatné – tedy zmíněný kontrakt, jeho obsah, práva a povinnosti stran a to, jak se tento kontrakt promítl do obchodních aktivit a do příjmů daňového subjektu. Tento příjem pak nemusí být okamžitý, ale může

být i v obdobím delším než 1 rok. Odkazoval na žalobu, kde uváděl, že je třeba zjistit, co je předmětem a obsahem kontraktu. Pokud měl správce daně pochybnosti o existenci informací a vazeb, bylo lze si u kupců ověřit, zda došlo ke kontraktu, nebo nedošlo a s jakým výsledkem. Nesouhlasil se závěrem, že důkazní prostředky postrádají vazbu k nákladům vynaloženým v roce 2002. Správce daně měl povinnost požádat daňový subjekt, aby doložil svá tvrzení, což se však dle jeho názoru nestalo. Nadále je rozhodující pohyb, tedy výdaj nebo přírůstek majetku žalobce.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze a kasační stížnost neshledal důvodnou.

Nejprve je třeba připomenout, že soudy ve správním soudnictví přezkoumávají žalobami napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tedy skutkových a právních důvodů, pro které žalobce považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54, konstatoval, že *„pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada (§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s.), a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu*“. Podoba soudního rozhodnutí resp. jeho odůvodnění pak musí uplatněné žalobní námitky reflektovat, neboť soud musí vyjádřit stanovisko o jejich důvodnosti či nedůvodnosti.

Lze v úvodu konstatovat, že kasační stížnost obdobně jako předtím podaná žaloba je koncipována relativně obecně. Stěžovatel se staví do pozice, kdy jsou to dle jeho mínění daňové orgány, kdo mu má prokázat „jeho skutečný daňový prospěch“ a nereflektuje to, že daňový subjekt stíhá ve vztahu ke správci daně celá řada povinností, v tomto případě na prvém místě povinnost vést řádné, úplné a průkazné účetnictví.

Nejvyšší správní soud nejprve stručně shrnuje judikaturu týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Dle § 31 odst. 9 d. ř. je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé judikatury NSS pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.* , část V a) nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik*

vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné." [rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 - 86, oba cit. shora; shodně též nález ÚS sp. zn. II. ÚS 232/02, Sb. n. u., sv. 28, č. 134, s. 143, na s. 149]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100, část IV/e a)].

Jestliže právě uvedené závěry týkající se rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně platí obecně, v souzené věci přistupuje navíc opakovaně jak v podané soudní žalobě, tak následně v podané kasační stížnosti podstatná okolnost, že totiž žalobce neučinil ani konkrétní tvrzení jako základní předpoklad pro úvahu, koho stíhá ve vztahu k učiněným tvrzením důkazní povinnost. Teprve u konkrétních tvrzení o tom, zda a za jakých okolností se zdanitelné plnění uskutečnilo resp. vznikl či nevznikl daňově uznatelný náklad, lze uvažovat ve světle shora uvedených zásad, koho ve vztahu k jakým tvrzením tíží důkazní povinnost a zda důkazní břemeno daňový subjekt unesl. V souzené věci však rozhodné skutečnosti daňový subjekt ani netvrdil, resp. tvrdil je jen obecně s tím, že měl za to, že je na daňových orgánech, aby mu jeho obranu vyvrátily. Takto však daňové řízení koncipováno není. Je to daňový subjekt, kdo v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 d. ř. je povinen prokazovat skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, v posuzované věci tedy to, za jakých skutkových okolností v daňovém přiznání uplatněný náklad vznikl, a také to, že jde o náklad daňově uznatelný.

Pokud jde o částku 74 290 Kč je situace z hlediska tvrzení daňového subjektu v porovnání s ostatními účetními případy příznivější, neboť lze alespoň dovodit, že žalobce (stěžovatel) tvrdí, že došlo ke dvěma účetním případům. Přesto nebyla kasační námitka shledána důvodnou. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 31. 5. 2006 stěžovatel namítal, že bylo jednoznačně prokázáno, že se platily dvě dodávky – dvě dopravy za dva kontejnery. Proti tomu argumentoval žalovaný výsledkem dožádání u dodavatele, podle kterého došlo k nesprávnému označení kontejneru (kdy číslo faktury, cena, předmět plnění – doprava Valparaiso-Hamburg-Praha byla stejná), proto byla vystavena faktura znovu a šlo o jeden obchodní případ. Tvrzení o dvojí úhradě vyvrátil žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí tím, že příkaz k úhradě (kterým žalobce argumentoval ve vztahu k duplicitní úhradě faktury) se ve skutečnosti vztahoval k úhradě jiné faktury, vztahující se k jinému zdaňovacímu období. Teprve v žalobě se však objevuje zcela obecné tvrzení, že bylo lze porovnat údaje na celních deklaracích a stejně obecné tvrzení, že je rozhodující počet lahví či cena zahraničního dopravného a ostatních údajů. Je třeba konstatovat, že žalobce nikdy neargumentoval souvislostmi s celním řízením; tvrzení o celních deklaracích se poprvé objevuje až v žalobě. Žalobce však netvrdil, zda a kde případně probíhají dvě na sobě nezávislá celní řízení, u kterého celního orgánu se tak má

dít, stejně tak nepředkládá konkrétní tvrzení o počtech lahví, které snad měly být v obou tvrzených dodávkách rozdílné. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že vedle vyjádření jednatele dodavatele o tom, že se jednalo o jeden obchodní případ, této skutečnosti nasvědčuje i stejné číslo faktury, stejná cena, která byla fakturována, jakož i doúčtování částky € 202,66 (dodatek k faktuře 12001). Rovněž je skutečností, že ačkoli žalobce v žalobě hovoří ve věci vůbec poprvé o souvisejících celních deklaracích, nepředkládá žádné důkazní prostředky v tomto směru, ze soudního spisu nevyplývá, že byly případné důkazní prostředky k žalobním tvrzením předloženy. Znovu je třeba zdůraznit, že je to daňový subjekt, kdo prokazuje skutečnosti, které předtím uvedl v daňovém přiznání. Jestliže tedy uplatnil náklady, které považuje za daňově uznatelné, bylo na něm, aby oprávněnost uplatnění těchto nákladů prokázal. Městský soud v Praze proto postupoval správně, pokud uzavřel, že žalobce neuváděl žádné konkrétní důkazy a podložená tvrzení, která by závěry správce daně vyvracela.

V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že „nebylo vysvětleno, že pokud by se jednalo o duplicitní platbu, měla být tato platba obratem vrácena“. Uvedená námitka je především nekonzistentní s předtím učiněným žalobním tvrzením o souběžně vedených celních řízeních. Buď se totiž jednalo o dva obchodní případy a byly uhrazeny dvě ceny za dopravu, které byly následně vykázány jako daňové náklady, nebo šlo o jeden obchodní případ, u kterého by bylo lze uvažovat o duplicitní platbě (která případně měla být vrácena). Obě tvrzení stěžovatele proto vedle sebe obstát nemohou a není úkolem správce daně či posléze soudů následně dovozovat, z jakých skutkových okolností případně uplatněný náklad vyplývá. Navíc lze poznamenat, že žalobou napadené rozhodnutí vyvrací předpoklad duplicitní platby, jak jej v odvolání žalobce nastolil, odkazem na skutečnost, že příkazem k úhradě byla hrazena jiná faktura vztahující se k jinému zdaňovacímu období.

Obdobně obecnou je kasační námitka, že zmíněné celní deklarace se musely týkat jedině dvou dovozních kontejnerů a jiné celní deklarace nepřicházely v úvahu. Zde stěžovatel vytčenou absenci konkrétního označení a předložení důkazů k žalobním tvrzením zdůvodňuje stejně obecnou námitkou, že záměna s jinými deklaracemi je vyloučena, protože jiné deklarace nepřicházejí v úvahu. I zde je třeba znovu konstatovat, že v daňovém řízení nemůže daňový subjekt postupovat tak, že nejprve v daňovém přiznání uplatní výdaj o kterém tvrdí, že je daňově uznatelný a poté se postaví na stanovisko, že je na daňových orgánech, aby mu případně prokázaly, k čemu konkrétně skutkově došlo, zda se výdaj uskutečnil a jaké byly konkrétní okolnosti, za kterých měl výdaj vzniknout. Pokud je namítáno porušení ustanovení § 2 odst. 3, resp. § 16 odst. 8 d. ř., je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, mimo jiné konstatoval, že „ *žalovaného netíží dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno v tom směru, že by bylo jeho povinností prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví (viz rozsudek NSS čj. 9 Afs 30/2008 - 86, a rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72). Uvedené rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene nelze obcházet aplikací § 2 odst. 3 daňového řádu.* “

Pokud jde o částku 486 204 Kč, stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že jako důkaz o správném uplatnění daňových výdajů uváděl dodací listy, které osvědčují pohyb majetku, jako další důkaz se dle jeho mínění ze žaloby podával uzavřený kontrakt, jakož i to, že mělo být u druhého smluvního partnera ověřeno, zda skutečně o tomto nákladu druhá strana účtovala v roce 2001 nebo v roce 2002. Tyto námitky nejsou důvodné. Zde především platí výše uvedené týkající se povinnosti daňového subjektu prokazovat údaje předtím uvedené v daňovém přiznání. Nelze tedy postupovat tak, že daňový subjekt nejprve do daňového přiznání uvede daňový výdaj a následně ponechá na správci daně, aby v řízení prokázal konkrétní okolnosti, za nichž k výdaji došlo a vycházet z toho, že pokud se to správci daně nepodaří, je třeba považovat uplatněný výdaj za výdaj daňový.

V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru odkazoval stěžovatel na to, že došlo ke změně systému zaúčtování a následnému vyskladnění zboží za rok 2001 v roce 2002. Připustil, že jde o chybu, avšak byl přesvědčen, že nikoli o daňový únik. Proto žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uzavřel, že došlo k porušení postupů účtování pro podnikatele s tím, že se jednalo o náklad časově související se zdaňovacím obdobím roku 2001. Jestliže z hlediska skutkového byl uvedený výdaj specifikován pouze označením „vyskladnění víno z roku 2001“, pak i zde bylo na žalobci, aby především tvrdil a následně prokázal o jaké konkrétní dodávky, z které doby a konkrétně čeho se výdaj týká. Namísto toho stěžovatel v žalobě zcela obecně hovořil o uzavřeném kontraktu (aniž by jej jakkoli specifikoval) o tom, že změna vlastnictví může být vázána na několik skutečností (aniž by uvedl, zda případně a jaké skutečnosti v této konkrétní věci nastaly). Jestliže žalobní námitka ústí v přesvědčení žalobce, že „nebyly v daňovém řízení zjištěny rozhodující skutečnosti“, pak Nejvyšší správní soud musí doplnit, že se tak stalo právě v důsledku nedodržení ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. ze strany žalobce, který v řízení neprokázal to, co předtím uvedl v daňovém přiznání.

Kasační námitka, podle níž v žalobě byl navržen důkaz – dodací listy nemá oporu v podané žalobě. Ta zmiňuje pouze rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a tvrdí, že z něj vyplývá, že povahu účetních dokladů mají též dodací listy. Bylo však na žalobci, aby případně svá konkrétní tvrzení o daňové uznatelnosti uplatněných výdajů případně dokládal již v daňovém řízení konkrétními dodacími listy, jimiž by (vedle dalších dokladů) prokazoval, že k dodání konkrétního zboží skutečně došlo a kdy. Takto však stěžovatel ani v daňovém ani v soudním řízení nepostupoval. I když namítal, že se z žaloby podával další důkaz - uzavřený konktrakt, ve skutečnosti vedle zcela obecných úvah o okamžiku přechodu vlastnického práva žaloba žádná relevantní tvrzení v tomto ohledu neobsahuje, stěžovatel v ní ani neoznačil smlouvu, na základě které mělo k dodání zboží a s tím souvisejících výdajů dojít. Pokud byla zmiňována možnost porovnat u druhého smluvního subjektu, zda skutečně o tomto nákladu účtoval v roce 2001 nebo 2002, jde o námitku poprvé uplatněnou v podané kasační stížnosti (v žalobě uplatněna nebyla), ostatně i zde o námitku zcela obecnou. Žalobce ani netvrdil základní výchozí předpoklad, z čeho totiž náklad vyplývá, ke které konkrétní dodávce či dodávkám se vztahuje, jaké plnění, od koho a za jakých podmínek mělo být přijato. Jen tehdy by bylo lze alespoň uvažovat o prokazování reálného uskutečnění dodávek cestou porovnání údajů účetnictví žalobce s účetnictvím jeho dodavatelů.

Zcela bez souvislosti je pak další část kasační námitky, ve které je namítáno, že se musí zvýšení u daňového subjektu projevit reálně. Proti tomu nelze ničeho namítat. Pokud však stěžovatel ono zvýšení majetku vztahuje k tomu, že (případně) bylo vyskladněno víno, které předtím nakoupil, pak nelze než znovu zopakovat, že bylo na něm, aby důkazními prostředky konkrétní okolnosti dodávek vína doložil. Jestliže daňovým orgánům vytýkal, že vyskladnění nemá oporu v obchodním zákoně, pak je třeba uvést, že jde o termín, který uvedl sám žalobce jako důvod účtování předmětné částky jako nákladu, který byl v daňovém přiznání uplatněn. Rozhodně v této souvislosti nepostačuje obecné tvrzení, že vyskladnění nemá oporu v obchodním zákoně, protože z něj samo o sobě nevyplývá nic, co by mohlo vést k závěru o daňové uznatelnosti uplatněného výdaje.

V souvislosti s částkou 300 000 Kč (výdaj v souvislosti se zprostředkovatelskou smlouvou) stěžovatel namítal, že i zde je situace obdobná jako v případě částky 486 204 Kč. Proto lze stejně obecně konstatovat, že i v případě tohoto uplatněného výdaje platí východiska uvedená výše zejména stran povinnosti tvrzení a povinnosti prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání dle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. Rovněž tato kasační námitka není důvodná. Ve správním spise je založena faktura č. 2002007 na částku 366 000 Kč (300 000 Kč + DPH), jako odběratel je označen žalobce a dodávka je označena jako zprostředkování prodeje vína a výdajový pokladní doklad na uvedenou částku ze dne 12. 12. 2002, ve kterém se uvádí, že částka byla zaplacena společnosti GAMI s. r. o. Zprostředkovatelská smlouva předložena nebyla, z žalobních námitek lze dovodit, že měla být uzavřena ústně. Nelze ničeho namítat proti obecnému tvrzení stěžovatele, že předmětem zprostředkování je vyvíjení činnosti k tomu, aby zájemce měl možnost uzavřít určitou smlouvu. Lze souhlasit i s tím, že podstatné je, kdy došlo k uzavření kontraktu a plnění podle tohoto kontraktu. Byl to však stěžovatel, kdo měl základní tvrzení o tom, že zprostředkovatelská smlouva měla být uzavřena učinit, tím spíše, pokud za plnění obstaravatele měl zaplatit částku 366 000 Kč. Aby bylo lze posoudit, zda uplatněné výdaje jsou daňově uznatelné, bylo na stěžovateli, aby především uvedl, z jakého právního vztahu bylo plněno, jaký byl obsah zprostředkovatelské smlouvy. Daňové řízení pak ústí v závěr, zda rozhodné skutečnosti pro uznání výdaje jako daňově účinného byly v řízení prokázány či nikoli. Protože tomu tak v předmětné věci nebylo, výdaj žalobci uznán nebyl.

Jestliže stěžovatel namítal, že nebylo nic snazšího, než u klientů nebo potenciálních kupců zjistit, zda došlo nebo nedošlo ke kontaktu, s kým a s jakým výsledkem, je třeba upozornit, že uplatněným výdajem není výdaj vzniklý v souvislosti s uskutečněním některého z obchodních případů, ke kterým byly dokládány kontaktní listy klienta, ale částka, která měla být vyplacena za zprostředkování kontaktů – dle žalobce databanky potenciálních klientů. U nákladů vzniklých za zprostředkování je třeba jednak prokázat, že tyto náklady vznikly a též to, že byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy přímou souvislost s následnými příjmy. Jinými slovy to, že existuje přímá souvislost výdajů za zprostředkování a daňových příjmů, které v důsledku zprostředkování daňovému subjektu vznikly. Dle žalobních námitek žalobcem předložené vizitky a návštěvní listy (z roku 2001) se vztahovaly pouze k přípravě kontraktu. Pak však nelze než konstatovat, že zcela chybí prokázání toho, jaký reálný efekt mělo mít následné uzavření ústní zprostředkovatelské smlouvy, ze které bylo fakturováno až na konci roku 2002, když jiné doklady než vizitky a kontaktní listy předloženy nebyly. Není proto

zřejmé, co mělo být konkrétně obsahem zprostředkování prodeje vína (s výjimkou obecného tvrzení o poskytnutí databanky s údaji o případných klientech).

Jestliže stěžovatel namítá, že příjem nemusí být okamžitý, ale může být i v období delším než jeden rok, lze obtížně interpretovat smysl této námitky. Stěžovatel (patrně) vychází z toho, že ústní zprostředkovatelská smlouva byla uzavřena již v roce 2001, bylo na jejím základě plněno a následně byla v roce 2002 úhrada za její uzavření fakturována. To však nekoresponduje tomu, co žalobce namítal v podané žalobě, kde tvrdil, že „již v rámci přípravy kontraktu došlo k poskytnutí určitých informací, aby nabyvatel mohl vyzkoušet, zda jsou tyto kontakty způsobilé zajistit uzavření smlouvy o samotném prodeji vín“. Proto Nejvyšší správní soud shledává správným závěr Městského soudu v Praze a předtím žalovaného, že předložené důkazní prostředky postrádají vazbu ke zdaňovacímu období roku 2002, ve kterém byl výdaj uplatněn.

Stěžovatel také namítal, že v případě nejasností a nevěrohodností jím předložených dokladů měl na to být upozorněn a požádán o další údaje nebo upřesnění původních. Tato námitka se objevuje ve vztahu k uplatněnému výdaji poprvé až v kasační stížnosti (v žalobě bylo odkazováno na to, že si správce daně mohl vyžádat stanovisko zprostředkovatele), ale předtím v žalobě uplatněna nebyla. Nelze k ní proto přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s). Lze i připomenout, že napadené rozhodnutí v této souvislosti na str. 4 uvádí, že správce daně vyzval stěžovatele 15. 11. 2005 k prokázání, že výše uvedená částka je nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; ani stěžovatel v kasační stížnosti konkrétně neuvádí, proč i přes uvedenou výzvu by případně byla nadále důvodná námitka o nutnosti požadovat po daňovém subjektu další upřesnění či údaje.

Stěžovatel v závěru kasační stížnosti se dovolává také str. 5 stížností napadeného rozsudku Interpretuje ho ale mylně. Městský soud k tvrzení, že předložené doklady o kontaktech z roku 2001 byly zkouškou užitečnosti kontaktu, jako *obiter dictum* uvedl, že i přesto okamžik uzavření kontraktu nemůže být pro rozhodnutí ve věci rozhodný sám o sobě, ale pouze tehdy, pokud bude podložen dalšími skutkovými okolnostmi prokazujícími vynaložení nákladů ve zdaňovacím období. Stěžovateli nebylo vytýkáno, že by měl případně prokazovat vynaložení dalších nákladů ve zdaňovacím období, ale bylo třeba dokládat další skutkové okolnosti – zejména obchodní vazby v roce 2002 (nikoli další náklady), které by prokázaly daňovou uznatelnost nákladů právě ve zdaňovacím období roku 2002.

Nejvyšší správní soud proto na základě výše uvedeného zhodnotil stížní námitky jako nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně 30. března 2010

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu