



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **TENET Europe s.r.o.**, se sídlem Biskupský Dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Hostinským, advokátem se sídlem Vinohradská 126, Praha 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2007, č. j. 2848/07-1300, o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 11. 2007, č. j. 10 Ca 116/2007 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 5. 2007, č. j. 2848/07-1300. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře (dále jen „finanční úřad“) ze dne 7. 8. 2006, č. j. 102908/06/110918/2566, dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty, jímž finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004 ve výši 767 063 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V úvodu obsáhlé kasační stížnosti obecně předestírá, že při stanovení jeho daňové povinnosti za předmětné období bylo nesprávně a neúplně provedeno dokazování, a kromě toho daňové orgány i krajský soud chybně zhodnotily předložené důkazní prostředky a vyměřily daň v rozporu se zákonem. Argumentace krajského soudu, že v dané věci nejde o věrohodnost a průkaznost účetnictví, není podle názoru stěžovatele přílehlavá, protože při zjištění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) se vychází z účetnictví. Rozsudek krajského soudu proto považuje v této části za nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění. K závěru krajského soudu, že ve výpovědi svědka Rymeše byly zjištěny rozpory, a proto se nestala důkazem, stěžovatel opět namítá nepřezkoumatelnost, krajský soud neuvádí hodnocení údajných rozporů a důvody, proč není možno osvědčit svědeckou výpověď jako důkaz. Výslech jmenovaného svědka byl proveden až v odvolacím řízení a po něm došlo k vydání rozhodnutí ve věci, čímž žalovaný přeměnil dvojinstanční řízení na jednoinstanční a porušil zásadu součinnosti. Dle dalšího tvrzení stěžovatele mu nebylo umožněno nahlédnout do všech požadovaných dokumentů, přestože o to žádal. Krajský soud se s jeho připomínkami k tomuto bodu dostatečně nevypořádal. Postupem správce daně došlo dle stěžovatele k dvojímu vyměření daně, kdy na jedné straně byla napadaná plnění zahrnuta ve výnosech společnosti Unreal, s. r. o., na druhé straně byla stejná plnění vyloučena z nákladů stěžovatele s tím, že nebylo prokázáno jejich uskutečnění. S těmito fakty se krajský soud rovněž dostatečně nevypořádal. Stěžovatel dále v kasační stížnosti konstatuje, že v daňovém řízení předložil řadu nevyvratitelných důkazů o probíhající spolupráci mezi jím a společností Unreal, s. r. o., je však patrná účelová snaha zpochybnit jejich věrohodnost na nepodstatných věcech. V této souvislosti poukazuje především na ústní jednání finančního úřadu s jednatelkou společnosti TENET Europe, s. r. o., Zdeňkou Rymešovou, na komunikaci stěžovatele s čínským výrobcem, předložené technologické modely navržené jako důkazy, dodatky ke smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a společností Unreal s. r. o., katalogy dodané stěžovateli stejnou společností a rozpory zmíněné daňovými orgány u výdajových pokladních dokladů.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti plně odkazuje na své stanovisko k žalobě. Je přesvědčen o tom, že správce daně i odvolací orgán postupovali při hodnocení důkazů v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel tvrdí, že obdržel od společnosti Unreal, s. r. o., originální autorská díla spolu výhradní licencí na 72 modelů, předložil však pouze technologické popisy dvou výrobků v anglickém jazyce. Tyto grafické manuály svědčí o komunikaci společnosti Unreal, s. r. o., s čínským dodavatelem. Ani skutečnost, že výrobky byly s Čínou stěžovateli dodány, neprokazuje opodstatněnost uplatněného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Stěžovatel se podle názoru žalovaného ocitl v důkazní nouzi a nebyl schopen předložit správci daně dostatek důkazních prostředků, kterými by svá tvrzení prokázal. Správce daně ani odvolací orgán nezpochybňují možnost uzavírání obchodních vztahů dvou právnických osob se 100% majetkovou účastí dvou fyzických osob, které jsou navíc manželé. Nejsou-li ovšem tyto subjekty v daňovém řízení schopny prokázat uskutečnění vzájemných vztahů, ocitají se v důkazní nouzi. Na základě shora uvedeného žalovaný

navrhuje, aby byla kasační stížnost stěžovatele v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad u stěžovatele zahájil dne 14. 9. 2005 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla mimo jiné i daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004. O měsíc později ve skladových prostorách stěžovatele provedl místní šetření, při kterém se dotazoval na spolupráci se společností Unreal, s. r. o., jednatelka stěžovatele se však nebyla schopna k těmto skutečnostem vyjádřit. Správce daně na základě objemu zboží a služeb, které měla stěžovateli v roce 2004 poskytnout společnost Unreal, s. r. o. (dle zjištění dožádaného finančního úřadu nekontaktní), získal pochybnosti o oprávněnosti uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty. Proto byla stěžovateli zaslána výzva ze dne 5. 12. 2005 k prokázání skutečností týkajících se dodání zboží a poskytnutí služeb ze strany společnosti Unreal, s. r. o. Stěžovatel byl vyzván k doložení důkazních prostředků k prokázání, že mu byly společností Unreal, s. r. o., dodány katalogy a poskytnut design výrobků, konkrétně k doložení, jaké množství katalogů bylo dodáno, komu byly předány a jaké konkrétní služby (prodej designu) mu byly poskytnuty a kým. V této souvislosti byl vyzván k předložení předmětného katalogu, grafického manuálu návrhu kolekce a dodatků ke smlouvě se společností Unreal, s. r. o. Stěžovatel na výzvu reagoval a požadované skutečnosti prokazoval tvrzeními jednatelky Zdeňky Rymešové a společnice E. R. Předloženy byly technologické popisy dvou z výrobků, které představovaly podle stěžovatele poskytnutí designu od společnosti Unreal, s. r. o., dále pracovní verze katalogu, dodatečně pak i dodatky ke smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a jmenovanou společností a předávací protokoly. Finanční úřad vyhodnotil veškeré důkazy získané v průběhu daňové kontroly (tzn. i související, které se netýkaly pouze kontroly DPH za zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2004) a usoudil, že stěžovatel neprokázal přijetí zdanitelných plnění uvedených na fakturách od společnosti Unreal, s. r. o. V návaznosti na tento závěr vydal dne 7. 8. 2006 dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004.

Žalovaný, který rozhodoval o odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru, k návrhu stěžovatele vyslechl za přítomnosti jeho zplnomocněného zástupce jediného jednatele a společníka společnosti Unreal, s. r. o., Daniela Rymeše. Ani jeho výpověď však podle žalovaného neobjasnila všechny skutečnosti a obsahovala některé rozpory s dřívějšími tvrzeními ostatních osob a jimi předloženými důkazními prostředky. Daňové řízení vedené finančním úřadem bylo dle žalovaného v souladu s § 2 zákona o správě daní a poplatků, ze spisového materiálu vyplynulo, že skutkový stav byl zjištěn správně. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neodstranil pochybnosti vyjádřené ve výzvě z 5. 12. 2005, závěr finančního úřadu má oporu v provedeném dokazování a není v rozporu s pravidly logického myšlení, žalovaný odvolání stěžovatele zamítl.

Žaloba podaná stěžovatelem proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla krajským soudem zamítnuta. Soud dospěl k závěru, že náklady uplatněné stěžovatelem byly z daňově účinných nákladů zcela správně vyloučeny.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, o vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, je s nimi v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, a konečně o nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozsudku krajského soudu. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Dle § 31 odst. 4 téhož právního předpisu jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a obhledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud obhledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. V souladu s § 31 odst. 9 tohoto zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v příznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Ze zprávy o daňové kontrole finančního úřadu, rozhodnutí o odvolání žalovaného i rozsudku krajského soudu je zřejmé, že stěžejní skutečností v celém daňovém řízení bylo posouzení vztahu mezi stěžovatelem a společností Unreal, s. r. o. Za zmínku v prvé řadě jistě stojí skutečnost, že jednatele a společníci obou společností mezi sebou mají úzké rodinné vazby, v důsledku čehož – jak uvádí i sám stěžovatel – vzájemná jednání probíhala neformálně. Základním dokumentem, na který bylo oběma stranami v průběhu daňového řízení poukazováno, je smlouva o vytvoření díla a poskytnutí výhradní licence (dále jen „Smlouva“), podepsaná smluvními stranami dne 15.7.2003. Společnost Unreal, s. r. o., jako zhotovitel se zavázala pro stěžovatele jako objednatele navrhnout na každý kalendářní rok dvě kolekce oblečení a doplňků. Zpracování návrhu kolekce mělo být podle Smlouvy vyjádřeno v podobě grafického manuálu. Smlouva byla do značné míry uzavřena jako rámcová s tím, že konkrétní požadavky objednatele na jednotlivé kolekce oblečení budou upraveny písemnými dodatky. Zhotovitel se též zavázal vyrobit

nebo provést inspekci vzorků jednotlivých kusů podle návrhu kolekce. K předání zhotovitelem vytvořeného autorského díla mělo dle Smlouvy dojít předáním schváleného grafického manuálu návrhu kolekce objednateli, přičemž o tomto předání měl být v souladu se Smlouvou sepsán předávací protokol včetně ujednání, že k dílu je poskytována výhradní licence podle Smlouvy.

Na základě objemu dodaného zboží a poskytnutých služeb podle údajů obsažených v účetnictví stěžovatele a především zjištění o nekontaktnosti společnosti Unreal, s. r. o., získal správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty. Proto stěžovatele vyzval k prokázání nároku výzvou vydanou v průběhu daňové kontroly podle ustanovení § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.

Ze zprávy o daňové kontrole a z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že správce daně stěžovatele s těmito pochybnostmi seznámil a vyzval ho k prokázání jím tvrzených a uplatňovaných skutečností. Stěžovateli tak byl dán prostor k osvědčení nároku jiným způsobem, nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. Tímto nálezem byl popřen názor dosud zastávaný správními soudy, že účetní doklad (tj. údaje v něm obsažené) nemůže být nahrazen výslechem svědků či jinými důkazními prostředky. Ústavní soud se vyjádřil, že *„právo daňového subjektu na prokázání daňových výdajů nelze vykládat zjednodušeně, průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, nežli účetním dokladem; z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy“*.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že stěžovateli nebyla odňata možnost, aby jakýmkoliv prostředky prokázal vynaložení zpochybněného nároku. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností a hodnotil další důkazní návrhy stěžovatele.

Pokud stěžovatel žádné věrohodné tvrzení v dané věci nenabídl, pak je nutno konstatovat, že neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání předmětného zpochybněného nároku. Správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejúplněji, není vázán pouze návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní

a poplatků). Pokud v řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je povinen ji vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání či v povinně vedené dokumentaci.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, vyslovil názor, dle něhož: „*Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byl třeba i za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.*“

Výše uvedené úvahy jsou přiměřeně použitelné i na předmětnou věc. Důvody, které zdejší soud vedly k tomuto závěru, budou uvedeny v následujícím vypořádání námitek stěžovatele obsažených v kasační stížnosti.

Stěžovatel namítá, že je to správce daně, kdo podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Argumentace krajského soudu, že v souzené záležitosti se nejedná o prokazování těchto skutečností, ale došlo k dodatečnému doměření daně dokazováním, je proto dle stěžovatele nedostatečná. Zdejší soud k tomu uvádí, že správce daně nepopřel předložení dokladů ze strany stěžovatele. Vzhledem ke svému pochybnostem o přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem však stěžovatele vyzval k prokázání správnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Následně, jak uvádí krajský soud, došlo k dodatečnému doměření daně na základě vyhodnocení zjištěných skutečností, což krajský soud správně označil za dokazování. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je odůvodnění napadeného rozsudku srozumitelné a obsahově dostatečné, neboť jsou zde na několika stranách popsány úvahy krajského soudu týkající se přenosu důkazního břemene a hodnocení jednotlivých skutečností, které v daňovém řízení vyšly najevo, rozhodnutí krajského soudu proto nelze označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.

Další námitka kasační stížnosti se týká výsledku Daniela Rymeše, který proběhl až v rámci odvolacího řízení před žalovaným. Žalovaný shledal mezi výpovědí tohoto svědka a výpovědí jednatelky a společnice stěžovatele rozpory, které dle stěžovatele dostatečně nespécifikoval a neumožnil mu na ně reagovat a případně je odstranit.

Po výslechu jmenovaného již pouze rozhodl o zamítnutí odvolání, čímž de facto dvojinstanční řízení přeměnil na jednoinstanční a porušil zásadu součinnosti dle § 2 odst. 2 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud považuje za relevantní a důležité zdůraznit, že v rámci řízení před finančním úřadem stěžovatel výslech tohoto svědka sám nenavrhoval. Finanční úřad se snažil o dožádání zaslané dle sídla společnosti Unreal, s. r. o., nicméně dožádaný finanční úřad ve své odpovědi označil tuto společnost za nekontaktní. Návrh výslechem svědka Daniela Rymeše byl vznesen stěžovatelem až v řízení před odvolacím orgánem a žalovaný mu vyhověl. Navrženého svědka vyslechl, a to v přítomnosti zplnomocněného zástupce stěžovatele. Za těchto okolností se není možno ztotožnit s názorem stěžovatele, že došlo k porušení dvojinstančnosti řízení a zásady součinnosti. Obsahově zcela shodně se s touto námitkou vznesenou v žalobě vypořádal i krajský soud a jeho rozsudku ve věci tak nelze vytýkat nepřezkoumatelnost.

Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že jeho zástupkyni nebylo umožněno při nahlížení do spisu nahlédnout do všech požadovaných dokumentů, přestože o to výslovně žádala. Stěžovateli je z úředního záznamu finančního úřadu známo, že do neveřejné části spisu byly zahrnuty dokumenty o dožádání finančního úřadu Brno III, odpověď na toto dožádání a protokol o místním šetření, a to s poukazem na možné ohrožení zájmu třetího subjektu. Stěžovatel poměrně obsáhle konstatuje, že postup daňových orgánů v této části řízení není v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud považuje za podstatné podotknout, že stěžovatel nijak své výhrady proti znemožnění nahlížení do všech dokumentů spisu finančních orgánů neuvádí do souvislosti s odstraněním pochybností (především rozporů ve výpovědích zástupců stěžovatele), které vznikly při provádění daňové kontroly. V argumentaci stěžovatele zcela schází sdělení ohledně skutečností, které by tímto chtěl, resp. mohl, prokázat. Při tomto zdůraznění dispoziční zásady lze dospět k závěru, že stěžovatel dostatečně nedostál své povinnosti tvrzení, a proto se zdejší soud blíže do konkrétních detailů touto námitkou nezabýval. Krajskému soudu zde stěžovatel opět vytýká, že se nedostatečně vypořádal s jeho námitkami, čímž mu znemožnil vyjádřit se ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo. Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud se danou námitkou stěžovatele zabýval a její důvodnost neshledal s poukazem na správný postup finančních orgánů, které zachovaly v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Takové odůvodnění není možno bez dalšího označit za nedostatečné, Nejvyšší správní soud proto ani tuto námitku neshledal důvodnou.

Ve vztahu ke společnosti Unreal, s. r. o., stěžovatel v kasační stížnosti rovněž podotýká, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004 byla vyměřena dvakrát. Jelikož v projednávané věci je předmětem soudního přezkumu dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2004, tedy vyměření daně na základě zcela jiného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku danou námitkou blíže nezabýval.

Dále se stěžovatel v kasační stížnosti soustředí na hodnocení dílčích nepřesností ze strany finančního úřadu a žalovaného. Nejvyšší správní soud na tomto místě odkazuje na výše učiněné úvahy a citované rozhodnutí devátého senátu zdejšího soudu. K tomu konstatuje, že je to správce daně, kdo má povinnost vyhodnotit všechny skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení, vysvětlit daňovému subjektu své pochybnosti a dát

mu možnost tyto pochybnosti odstranit. Daňový subjekt naproti tomu prokazuje samotnou realizaci plnění, a to primárně způsobem, který by měl být seznatelný z výzvy správce daně k odstranění pochybností. Nelze však přitom vyloučit prokázání tvrzení daňového subjektu i jiným způsobem, tzv. „náhradním“ dokazováním. To spočívá v prokázání tvrzených skutečností jinými (náhradními) prostředky, ačkoli jsou tyto skutečnosti obvykle prokazované jiným (primárním) nástrojem. Toto „náhradní“ dokazování však musí být zcela perfektní, přesvědčivé a věrohodné, u tohoto způsobu není možno akceptovat další známky nejasnosti, neurčitosti, nezřetelnosti, rozporů a nesouladů. Za těchto okolností již správce daně nemá povinnost dále větvit tyto nepřesnosti a odstraňovat pochybnosti o skutečnostech, kterými daňový subjekt hodlal mimo rámec primárně určených prostředků odstraňovat již dříve vzniklé pochybnosti správce daně.

Právě v projednávané věci se stěžovatel soustředil na zpochybnění jednotlivých detailů v postupu a hodnotícím procesu daňových orgánů. Jak je již výše zmíněno, v kasační stížnosti sám poukazuje na své „hodnocení dílčích nepřesností ze strany správce daně a žalovaného“. Toto hodnocení se týká nevěrohodné výpovědi jednatelky stěžovatele o získání kontaktu se společností Unreal, s. r. o., namítaného „informačního šumu“ při jejím jednání u finančního úřadu, jejích nepřesných výpovědí, způsobených jejími povšechnými znalostmi o dané problematice bez znalosti jednotlivých detailů spolupráce se společností Unreal, s. r. o. Ke komunikaci s čínským výrobcem stěžovatel v kasační stížnosti nepopírá nesrovnalosti v datech, tabulkách a dalších dokumentech, neboť některé údaje nebyly změněny při kopírování z neaktuálních zdrojů. Rovněž stěžovatel připouští, že na většině výrobků se pracovalo na základě ústní dohody, část výrobků byla dokončena již před samotným podpisem dodatků ke Smlouvě, které měly tyto výrobky specifikovat, a ani samotný postup při spolupráci stěžovatele se společností Unreal, s. r. o., neprobíhal zcela v intencích vymezených Smlouvou. Předložené technologické popisy výrobků včetně grafického materiálu podle finančního úřadu nejsou autorským dílem podle smlouvy, obsahují připomínkování již vyrobených vzorků a odkazy na model vyráběný čínským výrobcem pro minulou sezónu. Stěžovatel poukazuje též na dodatky ke Smlouvě podepsané jednatelkou. Správci daně v této souvislosti upozorňují na některé rozpory, nicméně také uvádějí, že samostatně by tato skutečnost nemohla být a nebyla důvodem k dodatečnému vyměření daně. Katalog údajně stěžovateli dodaný společností Unreal, s. r. o., finančnímu úřadu nebyl předložen ani v jediném finálním výtisku, jednatelka a společnice stěžovatele se neshodly v jeho popisu, pracovní verze katalogu zasláná finančnímu úřadu v elektronické podobě obsahovala vektorizované kresby vytvořené třetí osobou, nikoli společností Unreal, s. r. o. (vektorizace kreseb byla touto osobou stěžovateli samostatně účtována). Rozpor byl finančním úřadem shledán i ve výdajových pokladních dokladech, které za obě strany podepisoval jediný jednatel a společník společnosti Unreal, s. r. o., nesouhlasí způsob úhrady uvedený na faktuře se způsobem reálné platby, chybělo označení osoby, která finanční hotovost předala a převzala. K prodeji designu modelu 19 JL stěžovatel v daňovém řízení uváděl, že tento model byl vyvinut na základě dodatečného požadavku, byl předán ústně, bez písemností, což bylo v rozporu se Smlouvou.

Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatel nedokázal uspokojivě odstranit rozpory a nepřesnosti ve svých tvrzeních, a tím beze zbytku vyhovět výzvě finančního úřadu,

vydané v průběhu daňové kontroly. Finanční úřad stěžovatelem navržené důkazní prostředky akceptoval, hodnotil je a většinu z nich osvědčil jako důkazy, nicméně dospěl k závěru, že obsahují řadu rozporů, nejasností a nemohou vést k prokázání správnosti stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, jenž postup daňových orgánů v této věci neshledal nezákonným, a též ostatní dílčí námitky uvedené v kasační stížnosti podané stěžovatelem v souladu s výše popsányými premisami a úvahami zamítá jako nedůvodné.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. prosince 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu