



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. 2046/07-1200, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 26. 10. 2007, č. j. 10 Ca 114/2007 - 38,

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. 2046/07-1200. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře (dále jen „finanční úřad“) ze dne 4. 8. 2006, č. j. 102765/06/110918/2566, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, jímž finanční úřad dodatečně

vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004 ve výši 108 920 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, 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, neboť při zjištění základu daně 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 R. byly zjištěny rozpory, a proto se nestala důkazem, stěžovatel opět namítá nepřezkoumatelnost, neboť 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, výdajové pokladní doklady a vzorky dodané stěžovateli tureckým výrobcem.

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 (v tomto případě se jedná o manžele). 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 příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního 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 množství nakoupených vzorků a 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 zahrnutí nákladů spočívajících v platbách adresovaných jmenované společnosti do základu daně z příjmu právnických osob. 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. Výzva se dále týkala i zaúčtovaných nákupů vzorků, ohledně nichž byl stěžovatel vyzván k doložení způsobu, jakým byly tyto vzorky použity pro podnikání, k doložení jejich případného prodeje, prokázání zahrnutí těchto výnosů do základu daně a k prokázání fyzické existence vzorků. Stěžovatel na výzvu finančního úřadu reagoval a požadované skutečnosti prokazoval tvrzeními jednatelky Zdeňky Rymešové, společnice E. R. a své zástupkyně v daňovém řízení. Předloženo bylo oblečení opatřené označením NORDBLANC, technologické popisy dvou z výrobků, které představovaly podle stěžovatele poskytnutí designu od společnosti Unreal, s. r. o., dále vzorník látek, dodatečně i dodatky ke smlouvě uzavřené mezi stěžovatelem a jmenovanou společností a předávací protokoly. K výdajům za katalogy zahrnutým do daňových nákladů byla předložena pracovní verze katalogu dodaného dle stěžovatele společností Unreal, s. r. o. Finanční úřad vyhodnotil veškeré důkazy získané v průběhu daňové kontroly (tzn. i související, které se netýkaly pouze kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004) a usoudil, že stěžovatel neprokázal vynaložení výdajů v podobě a výši deklarované na fakturách od společnosti Unreal, s. r. o., a dalších daňových dokladech. V návaznosti na tento závěr vydal dne 7. 8. 2006 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního 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., D. R. 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 nepřekoumatelnost 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.

Obecné vymezení výdajů, které lze odečíst od základu daně z příjmů, je obsaženo v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „*Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy* ⁵⁾. *Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem* ²⁰⁾ *některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.*“

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 ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání 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 přiznání, 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 unesení důkazního břemene stěžovatele ve vztahu k výdajům vynaloženým za služby a vzorky poskytnuté společností Unreal, s. r. o. Za zmínku v první řadě jistě stojí skutečnost, že jednatele a společníci obou společností mezi sebou mají úzké rodinné vazby (matka – syn, manžel – manželka), 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., se jako zhotovitel 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 vynaložení výše uvedených výdajů, které stěžovatel zahrnul dle účetnictví do svého základu daně, v souladu s citovaným ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. 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. Shodně se k této otázce vyslovil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, kde uvedl: „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být

použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. ... Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“.

Ze zprávy o daňové kontrole a i 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 výdajů jiným způsobem, nežli účetním dokladem, což je zcela v souladu se závěrem uvedeným v nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006. Tímto nálezem byl popřen názor do té doby zastávaný správními soudy, dle něhož účetní doklad (tj. údaje v něm obsažené) nemůže být nahrazen výsledkem 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 libovolnými prostředky prokázal vynaložení zpochybněného výdaje. Správce daně srozumitelně vyjadřoval důvody svých pochybností a hodnotil další důkazní návrhy stěžovatele.

Pokud stěžovatel žádné věrohodné tvrzení v dané věci nenabídl (viz níže), pak neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání předmětných zpochybněných výdajů. Správce daně je povinen zjistit skutečný stav věci co nejdůvěrněji, 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 povinnostech) 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 by byl zcela nad rámec povinností správce daně. Okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti vymezuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání či v povinně vedené dokumentaci.

Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podrobně vyjádřil k možnostem dokazování sporného výdaje ze strany daňového subjektu následovně: „*Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť 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 popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“

Výše uvedené úvahy jsou přiměřeně použitelné i na právě projednávanou věc.

Stěžovatel namítá, že při zjištění základu daně daňového subjektu se vychází z jeho účetnictví. Zdejší soud k tomu uvádí, že správce daně nepopřel předložení dokladů ze strany stěžovatele. Vzhledem k jeho pochybnostem o oprávněnosti zahrnutí uplatněných nákladů do nákladů daňově účinných však stěžovatele vyzval k prokázání správnosti v daňovém přiznání uplatněných nákladů. Následně, jak uvádí krajský soud, bylo dokazováním zjištěno, že společnost Unreal, s. r. o., stěžovateli deklarované služby nedodala, v důkazní nouzi se ocitl stěžovatel a nikoliv správce daně. 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 D. R., který proběhl až v rámci odvolacího řízení před žalovaným. Žalovaný shledal mezi výpovědí tohoto svědka a výpovědí jednatelky a společnice stěžovatele rozpory, které dle názoru stěžovatele dostatečně nespecifikoval a neumožnil mu na ně reagovat a případně je odstranit. Po výsledku 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 provedení výsledku dožádaným správcem daně v místě sídla společnosti Unreal, s. r. o., nicméně dožádaný finanční úřad ve své odpovědi označil tuto společnost za nekontaktní. Návrh výsledkem svědka D. R. 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 souvislosti s neprokázáním uskutečnění sporných výdajů a jeho žádosti o nahlédnutí do neveřejné části spisu. Stěžovatel koncentruje své úsilí do argumentace porušení jeho procesních práv, aniž je spojuje s identifikací skutečností, které by byly pro unesení jeho důkazního břemene relevantní. Jinak řečeno, správce daně po stěžovateli žádal předložení jednoznačných důkazů ohledně realizace jím deklarovaných výdajů ve vztahu ke společnosti Unreal, s. r. o., přičemž bylo zřejmé, v čem spatřuje nedostatky tvrzení a důkazů, stěžovatel k tomu bez uvedení souvislostí namítal, že mu nebylo umožněno nahlédnout do neveřejné části spisu. Takto formulovaná námitka není způsobilá zpochybnit výše uvedené závěry žalovaného, neboť postrádá tvrzení, jakým způsobem mohlo i případné odepření nahlížení do neveřejné části spisu vést k vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud se touto námitkou pro její obecnou formulaci nemohl zabývat.

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. Na jedné straně byla napadaná plnění zahrnuta ve výnosech společnosti Unreal, s. r. o., a jako příjmy zdaněna, na druhé straně byla tatáž plnění z nákladů stěžovatele vyloučena s tím, že nebylo prokázáno jejich uskutečnění. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že předmětem tohoto řízení bylo správné a úplné zjištění daňové povinnosti stěžovatele, tj. společnosti TENET Europe, s. r. o. V tomto řízení bylo konstatováno, že stěžovatel neprokázal ohledně výdajů fakturovaných společnosti Unreal, s. r. o., splnění podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a proto byly tyto výdaje vyloučeny z jeho daňového základu. Toto konstatování není v rozporu s obecnou zásadou zákazu dvojího zdanění, dle níž nelze jeden a tentýž příjem zdanit dvakrát. Vyloučení určitého výdaje na straně jednoho daňového subjektu pro nesplnění všech požadavků stanovených § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ze strany tohoto daňového subjektu samo o sobě nemůže znamenat automatické vyloučení této částky z příjmů u druhého daňového subjektu. Předmětný příjem byl v daném případě zdaněn pouze jednou, na straně druhé nebyla tato částka uznána jako výdaj.

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 týkající se způsobu dokazování skutečností již jednou ze strany správcem daně kvalifikovaně zpochybněných. Správce daně má povinnost vyhodnotit všechny skutečnosti zjištěné v průběhu daňového řízení, vysvětlit daňovému subjektu své pochybnosti a dát mu možnost tyto pochybnosti odstranit. Daňový subjekt k této výzvě prokazuje zpochybněné skutečnosti způsobem, jaký správce daně ve své výzvě doporučí, případně jiným způsobem, jakým je obvyklé a možné sporné údaje doložit. Správce daně není oprávněn trvat pouze na určitém způsobu či postupu, jakým daňový subjekt může na výzvu k odstranění pochybností reagovat, a nepřipustit žádné jiné, byť relevantní, důkazní prostředky. Daňový subjekt tedy může určité skutečnosti prokázat libovolnými důkazními prostředky, pokud se jimi věrohodně podaří odstranit původně vytýkané pochybnosti. Pokud však daňový subjekt zvolí pro prokazování sporných skutečností ne zcela standardní prostředky, je v jeho zájmu učinit součástí dokazování též vysvětlení, z jakých důvodů tak činí. Toto „náhradní“ dokazování je přípustné, aby však splnilo stejný účel, jako dokazování pomocí obvyklých a ustálených důkazních prostředků, pak musí být

zcela perfektní, přesvědčivé a věrohodné, u tohoto způsobu není možno akceptovat další známky nejasnosti, neurčitosti, nezřetelnosti, rozporů a nesouladů. Jinými slovy, pokud dojde v původně předkládaných tvrzeních daňového subjektu k nepřesnostem či jiným nedostatkům a daňový subjekt se je snaží odstranit předložením dalších důkazních prostředků, které trpí též nedostatky, správce daně za těchto okolností již nemá povinnost dále poučovat daňový subjekt o nedostacích jím předkládaných důkazních prostředků a o způsobu, jak je lze odstranit. Důkazní břemeno se v této chvíli přesunulo na stranu daňového subjektu, pokud původně vytčené pochybnosti prokazuje prostředky vyvolávajícími další pochybnosti, nedojde k opětovnému přesunu důkazního břemene na stranu správce daně (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277: „Unesl-li správce daně důkazní břemeno ve shodě s § 31 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tím, že vyvrátil tvrzení daňového subjektu o skutečnostech uvedených ve smlouvách o přijetí zdanitelného plnění, bylo na daňovém subjektu, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla ke jeho tíži“, případně rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25: „Ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení“.

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, jejich 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 že 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 výdajům za nákup vzorků od tureckého dodavatele stěžovatel poukazuje na potřebu prokázat možnost dodání zboží v požadované kvalitě. Toto tvrzení však již nemůže zhojit rozpory ve výpovědích v daňovém řízení (zdůrazněné krajským soudem), kdy nejprve bylo jednatelkou uvedeno, že část zboží byla prodána, část znehodnocena, nebylo již tedy k dispozici, a dodatečně byly finančnímu úřadu předloženy vzorky s označením NORDBLANC, což však bez dalšího nepostačovalo k prokázání, že právě toto zboží bylo pořízeno od istanbulske společnosti.

Z výše uvedeného je patrné, že stěžovatel nedokázal vyhovět výzvě finančního úřadu, vydané v průběhu daňové kontroly, a svá tvrzení prokazoval jinými prostředky. 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 uskutečnění stěžovatelem uplatněného výdaje ve smyslu § 24 zák. o daních z příjmů. 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 popsanými 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