



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: R.**, se sídlem „X“, **zastoupeného JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem** se sídlem Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.1.2015, č.j. 137/15/5200-11434-707700,**

t a k t o :

- I. Žaloba **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 d ů v o d n ě n í :**

*Vymezení věci:*

Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle §116 odst. 1 písm. c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr vydaný Finančním úřadem pro Pardubický kraj (správce daně, správní orgán prvního stupně) ze dne 19. 5. 2014, č.j. 916726/14/2809-24802-604349, kterým byla žalobci podle § 143 odst. 1, 3 daňového řádu, doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 ve výši

67.800,- Kč a současně jím byl vyčíslen vznik zákonné povinnosti žalobce platit penále ve výši 20% z doměřené částky na částku 13.560,-Kč.

Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo napadeno žalobou o přezkum zákonnosti rozhodnutí správního orgánu, podanou podle části třetí, hlavy II., dílu 1. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců od oznámení žalovaného rozhodnutí žalobci podle § 72 odst. 1 s.ř.s.

#### *Žalobní body:*

Žalobce v obecné rovině tvrdí, že byl zkrácen na svém právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Současně namítá, že byl zkrácen na procesních právech, která pro něj vyplývají z daňového vyměřovacího řízení a z daňové kontroly. Rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně dle žalobce vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, čímž bylo porušeno ustanovení § 92 odst. 2, odst. 5 písm. c), odst. 7, a stanovení § 102 odst. 3, odst. 4 a ustanovení § 143 daňového řádu. Žalobce má za to, že obě rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

Pokud jde o uplatnění konkrétních žalobních tvrzení, uplatnil žalobce stěžejní žalobní námitky proti neuznání za daňově uznatelné náklady jím vynaložených nákladů na zakoupení stavebního dřeva v částce 148.750,- Kč, včetně DPH a jím vynaložených nákladů na pořízení pneumatik pro nákladní automobily a stavební stroje v částce 254.993,- Kč včetně DPH.

#### **Pokud jde o pořízení stavebního dřeva, uvádí žalobce následující argumentaci.**

V letech 2009 až 2010 realizoval žalobce rozsáhlou stavební zakázku na stavbě nového terminálu vlakového a autobusového nádraží v České Třebové, přičemž se na této stavbě spotřebovalo značné množství stavebního dřeva, které bylo využito jako podpěry a výdřevy výkopů a jako šalování a bednění pro betonové konstrukce. Správce daně přitom neuznal v účetnictví žalobce uplatněné náklady na dodávku stavebního dřeva od dodavatele M.J., se sídlem „X“. Správce daně měl totiž o skutečné dodávce a využití na stavbě pochybnosti, a to přesto, že žalobce předložil řádné daňové doklady vystavené tímto dodavatelem, kdy se jednalo o dva daňové doklady, neboť dřevo bylo dodáno ve dvou dávkách. První daňový doklad ze dne 13. 11. 2009 zní na částku 104 482,- Kč, druhý daňový doklad ze dne 7. 12. 2009 zní na částku 44 268,- Kč.

Žalobce tvrdí, že dopravu první dodávky stavebního dřeva realizoval vlastním nákladním vozem dne 9. 11. 2009. K uvedenému tvrzení doložil tzv. stazku, z níž je dle něj zřejmé, že řidič uvedeného dne provedl přepravu dřeva z místa nakládky v obci Opatovec do místa vykládky v České Třebové, přičemž řidič K. ve své svědecké výpovědi ze dne 15. 4. 2014 uvedl, že dřevo naložil a vyložil přímo na stavbu, o kterou jde. Druhou dodávku dřeva uskutečnil dodavatel M.J., který ve své svědecké výpovědi ze dne 15. 4. 2014 uvedl, že dřevo nechal nařezat z vlastního lesa a potvrdil, že dřevo dodal na stavbu on sám. Žalobce poukázal na to, že vlastnictví lesa M.J. je prokazatelné výpisem z katastru nemovitostí a dále, že výsledky uvedených svědků byly provedeny v dubnu 2014, přičemž se vztahoval ke skutečnostem z listopadu a prosince 2009, tedy mohou se v některých detailech odlišovat od reality.

Dne 8. 11. 2013 bylo provedeno u M.J. místní šetření, kdy bylo z jeho účetnictví zjištěno, že jsou v něm zahrnuty příjmy z prodeje dřeva. Žalobce dále poukázal na fotodokumentaci stavby, ze které je dle něj zřejmé, o jakou stavbu a o jaký účel využití stavebního dřeva se jednalo. Dále žalobce předložil k žalobě čestné prohlášení V.K., který byl zaměstnancem subdodavatele žalobce „Y“ a který tam působil jako stavbyvedoucí uvedeného subdodavatele. Dle čestného prohlášení ze dne 25. 2. 2015 bylo na stavbě spotřebováno nemalé množství dřeva zejména pro pažení, skryté bednění a šalování. Dále žalobce k žalobě předložil čestné prohlášení R.L., který působil na stavbě jako koordinátor a který sháněl materiál. Dle čestného prohlášení ze dne 24. 2. 2015 bylo dřevo odebíráno od M.J. a jeho spotřeba byla poměrně velká.

Žalobce sporuje zhodnocení skutkového stavu žalovaným, který uzavřel, že nebylo prokázáno uskutečnění deklarované dodávky dřeva, nebylo prokázáno užití dřeva na stavbě z důvodu nedostatečných výpovědí svědků, z důvodu nesrovnalostí na stazce ve vztahu k počtu kilometrů ujetých na trase Česká Třebová – Opatovec, když bylo vykázáno 6 km, avšak je zřejmé, že daná trasa měří 16 km, dále z důvodu neprůkaznosti fotodokumentace, která nedokumentuje konkrétní spotřebu dřeva, nýbrž přítomnost třeba na stavbě obecně a dále z toho důvodu, že žalobce neměl dřevo vedeno ve skladové evidenci.

Žalobce poukázal na ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když tvrdí v této souvislosti, že správce daně nezpochybnil povinné účetní záznamy žalobce ani jeho dodavatelů a tedy důkazní břemeno zůstalo na správci daně. Žalobce poukazuje na správnost a pravost dokladů, které jsou součástí jeho povinné účetní evidence, poukázal na nezpochybněné a podepsané účetní doklady svoje a rovněž jeho dodavatele. Dle žalobce nebylo přesně vysvětleno, jakým způsobem byly důkazy správce daně a následně žalovaným vyhodnoceny tak, že vyvrátily ucelený řetězec důkazů, který dle žalobce jednoznačně podporuje tvrzení žalobce. Dle žalobce přitom nebyla vyvrácena věrohodnost vyslechnutých svědků. Skutková zjištění navrhl žalobce v řízení před soudem doplnit o dokazování čestnými prohlášeními shora uvedenými za účelem prokázání množství spotřeby stavebního dřeva a jeho účelu využití. Dle žalobce nebylo řádně zhodnoceno ani to, že se u M.J. při místním šetření zjistilo, že účetní doklady, které zavedl do svého účetnictví, prokazují uskutečnění dodávek dřeva. Žalobce má za to, že: *...by bylo nepřiměřeným požadavkem, pokud by bylo požadováno, aby zdokumentoval každé prkénka na stavbě.* Žalobce tvrdí, že sporné dodávky dřeva byly evidovány ke spotřebě na dané stavbě a dále poukázal na to, že po čtyřech letech od provedení stavby nelze prokázat skutečné množství spotřebovaného stavebního dřeva použitého na zakryté konstrukce.

**Pokud jde o pořízení pneumatik pro nákladní automobily a stavební stroje, uvádí žalobce následující argumentaci.**

Žalobce tvrdí, že uplatnil náklady za nákup pneumatik, které zakoupil od podnikatele M.J., což doložil daňovým dokladem vystaveným dne 10. 12. 2009 na částku 250.953,- Kč. Ohledně této okolnosti byli jako svědci vyslechnuti M.J., L.N. a J.K.. Svědek L.N., vedoucí technik v dílně žalobce potvrdil, že pneumatiky osobně přebíral. Svědek J.K. potvrdil, že uvedené pneumatiky prodal M.J..

Pokud jde o likvidaci pneumatik, čímž mělo být prokázáno jejich skutečné pořízené množství, namítá žalobce proti závěru žalovaného o nesouladu mezi údajně pořízenými pneumatikami a množstvím, které žalobce prokazatelně nechal zlikvidovat u

společnosti „Z“, že některé pneumatiky si odvážely jiné organizace, například zemědělské společnosti, které je používaly jako zátěž na plachty na silážní jámy.

Žalobce poukázal na prokázání uvedeného plnění doklady založenými v účetnictví svědka M.J., a to jak ve vztahu k pořízení pneumatik od dodavatele J.K., tak ve vztahu k jejich následné dodávce žalobci. Žalobce namítá, že nemůže nést odpovědnost za nedostatky v účetnictví dodavatele svého dodavatele, tj. J.K.. Skutečnost, že v rozhodné době disponoval předmětnými nákladními a stavebními vozy, žalobce doložil příslušnými technickými průkazy.

Ohledně likvidace pneumatik upřesnil, že tyto likvidoval z větší části u společnosti „Z“, v letech 2009 až 2010 odebrala v počtu 62 kusů použité pneumatiky rovněž společnost „Y“, což žalobce prokázal potvrzením ze dne 27. 6. 2013 a dále Zemědělské družstvo se sídlem „X“, jak doložil v potvrzení ze dne 17. 6. 2013. Žalobce navrhl k provedení důkazu soubor fotografií namontovaných nebo uskladněných pneumatik a dále čestným prohlášením L.B., dílenského mechanika žalobce v rozhodné době, kterým má být prokázáno, že koncem roku 2009 byly do firmy přijaty tvrdé pneumatiky. Pneumatiky byly uloženy a popsány SPZ vozidel, výměnu prováděli sami řidiči, což navrhuje prokázat záznamem o době řízení vozidla ze dne 11. 12. 2009, ze kterého je zřejmé, že řidič J.V. prováděl na přípojném vozidle montáž kol.

Z uvedených důvodů navrhl žalobce, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

#### *Vyjádření žalovaného:*

Žalovaný ve svém vyjádření odmítl důvodnost žaloby a setrval na zhodnocení skutkového stavu a na právním zhodnocení věci, jak jej provedl v žalobou napadeném rozhodnutí. Podle názoru žalovaného neunesl žalobce důkazní břemeno a neprokázal daňovou účinnost nákladů za nákup stavebního dřeva a pneumatik od dodavatele M.J.. Žalovaný zdůraznil, že součástí spisového materiálu, z něž vycházel správce daně při doměření daně a žalovaný v odvolacím řízení, nejsou žalobcem k žalobě předložené přílohy, jimiž žalobce navrhuje provést doplnění dokazování: výpis z katastru nemovitostí, smlouva o dílo ze dne 5. 3. 2009 a čestné prohlášení V.K., čestné prohlášení R.L., technický průkaz (TP) 3E24761 Tatra 148, TP 1E64748 návěs PANA V, TP UO9547 přívěsný podvalník, TP E004353 FERMEC, TP 1E65218 Tatra 815, TP 3E24746 UDS-114, soubor fotografií uskladněných a namontovaných pneumatik, čestné prohlášení L.B., záznam o řízení vozidla PANA V ze dne 11. 12. 2009.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

#### *Rozhodné okolnosti ve věci:*

Z obsahu správního spisu se podává, že daňová kontrola daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2009 byla u žalobce zahájena dne 15. 10. 2012 (protokol č. j. 153784/12/273930602572). Seznámení s výsledky kontrolního zjištění bylo žalobci doručeno do datové schránky dne 5. 2. 2014 (č. j. 172101/14/2809-05402-602572), když mu byla rovněž stanovena lhůta k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. To bylo správci daně doručeno dne 14. 3. 2014 (evidováno pod č.j. 362414/14). Následně bylo doplněno dokazování svědeckými výpověďmi řidiče A. K.e, dodavatele M.J. a jeho dodavatele J.K.. Správce daně zhodnotil tyto svědecké výpovědi tak, že J.K. nedokázal konkretizovat předmět dodávky, o jaké pneumatiky se tedy jednalo. Svědek M.J. sice prokázal zanesení dokladů do

účetnictví, avšak na dotazy správce daně ohledně upřesnění dat, realizace dodávek a přepravy nedokázal reagovat. Svědek A. K. nedokázal reagovat na dotazy správce daně ohledně místa nakládky, doby a způsobu naložení dřeva, místa a doby vykládky na stavbě. Správce daně tak zhodnotil, že žalobce neprokázal k výzvě správce daně ze dne 17. 10. 2012 (protokol č.j. 154911/12/273930602572) a dále ze dne 17. 1. 2013 (protokol č. j. 22382/13/2809-05402-602498) skutečnou realizaci tvrzených dodávek stavebního dřeva a pneumatik, které uplatňuje účetními doklady. Správce daně ve vztahu k pořízení pneumatik vyhodnotil zjištění učiněné dožadným místně příslušným správcem daně ohledně likvidace pneumatik u společnosti „Z“, která dle žalobce měl prokazovat tvrzené plnění, a zjistil, že přestože společnost „Z“ dodala v roce 2009 a 2010 žalobci 111 ks pneumatik, provedla v tomto období likvidaci pneumatik vztahujících se k dodaným pneumatikám v letech 2009 a 2010 pouze ve výši 89 ks, přičemž celkový nákup pneumatik u žalobce činil v těchto letech 195 ks, z toho 32 ks pneumatik od dodavatele M.J.. Správce daně tak vyhodnotil doklad o ekologické likvidaci společností „Z“ v roce 2010 ve výši 1,9t za důkazní prostředek neschopný prokázat tvrzení odvolatele o nákupu pneumatik od dodavatele J., neboť tato společnost neprovedla ani celkovou likvidaci ve výši pneumatik pořízených v roce 2009. Z odpovědi Finančního úřadu pro Pardubický kraj, Územní pracoviště ve Svitavách, na žádost o poskytnutí informací ze dne 14. 3. 2013 (protokol o ústním jednání č. j. 175374/13/2808-05401-603465) vzal správce daně za prokázané, že J.K. sice doklady pro M.J. vystavil, tyto mu předal v České Třebové na první benzínové pumpě od Svitav, úhradu za dodávku pneumatik obdržel na místě v hotovosti, ale nedokázal specifikovat dodavatele, od kterého pneumatiky nakoupil ale ani typ pneumatik, které byly předmětem dodávky. Uvedený prodej nezahrnul do daňového přiznání omylem. Následně byla žalobci doručena kvalifikovaná výzva ze dne 24. 5. 2013 k prokázání skutečností (č. j. 793579/13/2809-05402-602498), podle ustanovení § 86 odst. 3 a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, když byl žalobce vyzván, k prokázání skutečností, že oprávněně uplatnil fakturované náklady jako daňově účinné náklady v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), tj. správce daně požadoval prokázat faktické uskutečnění deklarovaných obchodních případů. Na uvedenou výzvu žalobce reagoval podáním (č. j. 945514/13 a č. j. 945338/13) ze dne 28. 6. 2013, k dodávkám dřeva uvedl: „...veškeré dřevo bylo zpracováno v období roku 2009, přibližně do konce prvního čtvrtletí 2010. Dřevo bylo naváženo průběžně našimi vozidly, a to z okolí České Třebové.... Skladováno dřevo v podstatě nebylo, dřevo zpracovávali dělníci, kteří prováděli výše uvedené práce - betonování, šalování, pažení výkopu apod., a to přímo na staveništi samotném.... Investor stavby má k dispozici fotografie, či existují záznamy televizních reportáží, na kterých bude viditelné, že dřevo, které jsme nakoupili od pana J., a dalších dodavatelů bylo při výše uvedených pracích používáno. K dodávce pneumatik žalobce uvedl: „...v inkriminované době jezdila naše vozidla zejména v terénu, kde se používají hrubší vzorky pneumatik a tvrdší gumové směsi než pro jízdu na silnici... Při stavbě Bezručova náměstí jezdila naše vozidla ve dvousměnném provozu, tudíž i opotřebení pneumatik bylo dvojnásobné.... Ohledně skutečnosti, že pan K. nepředložil doklady o nákupu pneumatik, můžeme pouze konstatovat, že jsme při nákupu jednali v dobré víře a nepátrali po původu zboží.“

Ve vztahu k vyjádření žalobce o likvidaci pneumatik prověřoval správce daně tvrzené skutečnosti místními šetřeními ze dne 23. 9. 2013 (protokol č. j. 1242097/13/2809-05402-602498 - společnost „Y“) a ze dne 27. 9. 2013 (protokol č. j. 1260003/13/2809-05402-602498 - Zemědělské družstvo se sídlem „X“). Posouzením skutečností zjištěných při místních šetřeních správce daně dospěl k závěru, že doklady o převzetí pneumatik od

společnosti „Y“. a Zemědělské družstvo „X“ nejsou způsobilé prokázat, že odvolatel pořídil 32 kusu pneumatik od dodavatele J. dne 10. 12. 2009, neboť likvidace v roce 2009 u společnosti „Y“. proběhla ještě před pořízením pneumatik od dodavatele J. a v případě Zemědělského družstva „X“ byly pneumatiky odvolatelem předány dle předloženého vyjádření a zjištění při místním šetření až 17. 6. 2013.

Rovněž tak svědeckou výpověď svědka L.N. - vedoucího úseku dopravy, syna jednatele odvolatele ze dne 24. 9. 2013 (protokol č. j. 1260242/13/2809-05402-602572), technika vedení dílny žalobce nebylo prokázáno plnění pneumatik, neboť tento pouze přebírá a zakládá dodací listy. Správce daně uzavřel, že o výměně respektive přezouvání pneumatik u jednotlivých vozů není vedena evidence.

Na návrh žalobce správce daně shrnul podklady z veřejně dostupných internetových stránek zpravodajského portálu regionální televize pro podhůří Orlických hor <http://oik.cz> (úřední záznam č. j. 1264014/13/2809-05402-602572 ze dne 25. 9. 2013). Dle data Uskutečnění tvrzeného zdanitelného plnění mělo být stavební rezivo na stavbu dodáno dne 13. 11. 2009 a 7. 12. 2009. Dle informací regionální televize ze dne 9. 10. 2009 by „betonování mělo probíhat do poloviny října. Poté nebude možné na svrchní části stavby pracovat. Osmadvacet dnů se musí počkat, než beton získá požadované únosnosti... Na pracích se podílí zhruba tři desítky železářů a téměř desítka tesařů, kteří provádějí bednění a následnou samotnou betonáž... Dělníci se přesunou do podzemních garáží a předně, budou se provádět práce na kruhové křižovatce.“ Z informací regionální televize ze dne 11. 11. 2009 vyplývá, že: „Práce na stavbě multifunkčního dopravního terminálu skončí pro letošní rok 17. prosince. Od té doby bude najata firma, která bude zajišťovat nepřetržitou ostrahu objektu. Dělníci a pracovní stroje se vrátí po plánované vánoční pauze 12. ledna.“ Dle informací ze dne 29. 1. 2010 „...Stavba multifunkčního terminálu před nádražní budovou pokračuje, ačkoliv na povrchu se práce zastavily se sněhem a mrazy, které přišly se zimou. Ted' se největší dění odehrává pod povrchem, kde jsou přijatelné klimatické podmínky. Pracuje zde dvacítká dělníků na výstavbě 6000 m2 velkého parkoviště s kapacitou 260 automobilů.“

**Správce daně uzavřel, že jeho pochybnosti ohledně faktického uskutečnění deklarovaných obchodních případů nebyly odstraněny. Spornou zůstala otázka faktického uskutečnění dodávek a v souvislosti s tím i oprávněnost žalobcem uplatněných daňově účinných nákladů souvisejících s nákupem uvedeného materiálu.**

Následně byly dne 15. 4. 2014 doplněny k návrhu žalobce výsledky svědků, jak již uvedeno shora, což nevedlo ke změně zhodnocení skutkového stavu správcem daně. Zpráva o daňové kontrole byla projednána při ústním jednání (protokol č. j. 896801/14/2809-05402-602572) dne 14. 5. 2014. Následně byl vydán shora uvedený platební výměr a na základě podání odvolání rozhodnutí žalovaného, které je předmětem soudního přezkumu zákonnosti v tomto soudním řízení.

Žalovaný odůvodnil svoje rozhodnutí tím, že **žalobce byl povinen podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu, prokázat daňovou účinnost předmětných nákladů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.** Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně sám daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání a dále v návaznosti na jemu sdělené pochybnosti správce dane v průběhu daňového řízení. Žalovaný zdůraznil, že záleží na aktivitě žalobce, zda bude v rámci svých obchodních vztahu vyžadovat

od dodavatele řádné účetní doklady a zajistí si pro případ potřeby i jiné důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno. Zdůraznil, že nelze automaticky z obsahu daňového dokladu dovozovat, že účetnímu zápisu skutečně odpovídá skutkový stav. Daňový subjekt svá tvrzení neprokazuje pouze účetními doklady, které mohou být z formálního hlediska bezvadné, ale musí doložit faktické naplnění daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Předložené důkazní prostředky ani žalobcem činěná tvrzení v průběhu daňového řízení nebyly dle žalovaného způsobily vytčené pochybnosti správce daně odstranit, tudíž nevedly ke změně právního posouzení věci ve vztahu k posouzení správce daně.

*Posouzení věci krajským soudem:*

Krajský soud přezkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v mezích žalobních bodů ve smyslu ustanovení § 75 odst. 1, 2 s.ř.s., a to po provedení veřejného jednání ve věci.

Předně se krajský soud blíže vyjadřuje k rozsahu soudního přezkumu. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu platí dispoziční zásada (§ 75 odst. 2 s.ř.s.). Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále rovněž „NSS“) ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 4; rozhodnutí NSS jsou dostupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Soud není povinen ani oprávněn za žalobce domýšlet, jakými konkrétními kroky mělo dojít k porušení žalobcem namítaných právních ustanovení, z jakých konkrétních důvodů pokládá žalobce žalované rozhodnutí za nesrozumitelné a neřádně odůvodněné, jaké zákonné podmínky nebyly splněny pro prodloužení zajištění a jaké konkrétní skutečnosti svědčí o neoprávněném zásahu do žalobcova práva na osobní svobodu. V tomto ohledu soud poukazuje na rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24.8.2010 č.j. 4 As 3/2008-78, v němž je mimo jiné uvedeno: „*Smyslem uvedení žalobních bodů (§ 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s.) je jednoznačné ustanovení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným, nicméně srozumitelným a jednoznačným, vymezením skutkových a právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat.....míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto*

*namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*

Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací – srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností, jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp. zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě

proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. **Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení** (srov. k tomuto odstavci rozsudek NSS ze dne 22.10.2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že **rozsah reakce soudu na konkrétní námitky** je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobily změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobily změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24.4.2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů:

*„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. **Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek.** Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námitky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“*

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v této věci činí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

**Krajský soud se po přezkoumání napadeného rozhodnutí ztotožňuje s právním názorem žalovaného vysloveným v jeho potvrzujícím rozhodnutí ve vztahu k vydanému platebnímu výměru správcem daně a svoji právní argumentaci shrnuje následovně.**

Povinnosti žalobce jako právnické osoby se sídlem na území České republiky upravuje v oblasti vedení účetnictví zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“).

Podle § 1 odst. 1, 2 zákona o účetnictví se žalobce jako *právnická osoba, která má sídlo na území České republiky považuje za účetní jednotku, která podle § 2 cit. zákona účtuje o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření.*

Podle § 11 odst. 1 zákona o účetnictví **jsou účetními doklady průkazné účetní záznamy**, které musí obsahovat a) označení účetního dokladu, b) obsah účetního případu a jeho účastníky, c) peněžní částku nebo informaci o ceně za měrnou jednotku a vyjádření množství, d) okamžik vyhotovení účetního dokladu, e) okamžik uskutečnění účetního případu, není-li shodný s okamžikem podle písmene d), f) podpisový záznam podle § 33a odst. 4 osoby odpovědné za účetní případ a podpisový záznam osoby odpovědné za jeho zaúčtování.

**Podle § 8 odst. 1 zákona o účetnictví:** Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví *správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.*

Podle § 8 odst. 2 zákona o účetnictví: Účetnictví účetní jednotky je *správné, jestliže účetní jednotka vede účetnictví tak, že to neodporuje tomuto zákonu a ostatním právním předpisům ani neobchází jejich účel.*

Podle § 8 odst. 3 zákona o účetnictví: Účetnictví účetní jednotky je *úplné*, jestliže účetní jednotka zaúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat podle § 3, a nejpozději do konce tohoto období za jemu bezprostředně předcházející účetní období sestavila účetní závěrku, popřípadě i konsolidovanou účetní závěrku, vyhotovila výroční zprávu, popřípadě i konsolidovanou výroční zprávu, zveřejnila informace podle § 21a a má o těchto skutečnostech veškeré účetní záznamy, a to přehledně uspořádané.

Podle § 8 odst. 4 zákona o účetnictví: Účetnictví účetní jednotky je **průkazné, jestliže všechny účetní záznamy tohoto účetnictví jsou průkazné (§ 33a) a účetní jednotka provedla inventarizaci.**

Podle § 8 odst. 5 zákona o účetnictví: Účetnictví účetní jednotky je *srozumitelné*, jestliže umožňuje jednotlivě i v souvislostech **spolehlivě a jednoznačně určit** a) obsah účetních případů alespoň s použitím účetních metod uvedených v § 4 odst. 8, b) obsah účetních záznamů s použitím nástrojů uvedených v § 4 odst. 10, c) vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy v případech uvedených v § 33 odst. 5.

Na uvedené povinnosti žalobce jako účetní jednotky **vést účetnictví správně, úplně, průkazně a srozumitelně**, navazuje daňová právní úprava, když zákonodárce v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví: *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.*

Podle § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů: *Pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví.*

Z uvedeného, pro posouzení daně věci zcela klíčového ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je tedy zjevné, že žalobce jako poplatník daně z příjmů právnických osob má právo na odečet výdaje vynaloženého na zajištění příjmu, zde tvrzených výdajů na nákup stavebního dřeva a pneumatik, avšak toliko a právě ve výši prokázané poplatníkem, tedy ve výši, kterou správci daně nejen tvrdí, nýbrž prokáže k tomu způsobilým důkazem.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně **co nejúplněji**, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. **Judikatura NSS již přitom vyslovila, že při dokazování podle daňového řádu se neuplatní zásada vyšetřovací** (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). Podle důvodové zprávy k § 92 odst. 2 daňového řádu: „*Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).*“

V uvedeném ustanovení jsou vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „**rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt**“, které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (viz rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: ***Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*** Jestliže tedy žalobce ve svém daňovém přiznání uvedl výdaje (náklady) v částkách odpovídajících pořízení stavebního dřeva a pneumatik ojetých vozů, pak byl povinen toto doložit, a to primárně, jak již uvedeno shora svým účetnictvím. Aby správce daně vyvrátil takto prokázané výdaje žalobce, musel podle § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů jako důkazního prostředku uplatněného žalobcem, neboť **podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost***

*povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.* V dané věci přitom správce daně prokázal dle názoru krajského soudu důvodné pochybnosti ve vztahu ke skutečné realizaci dodávek stavebního dřeva, zejména k jeho množství a spotřebě na stavbě a dále k nákupu pneumatik od téhož dodavatele. Toto zpochybnění bylo provedeno jednak tím, že nebylo zřejmé, jaké množství dřeva a v jakém období byl na předmětné stavbě skutečně spotřebováno. **Pochybnosti byly uplatněny výzvou správce daně podle § 86 odst. 3 ve spojení s § 92 odst. 3, 4 daňového řádu ze dne 24. 5. 2013**, kdy byl žalobce vyzván k prokázání faktického plnění, tj. zakoupení pneumatik a stavebního dřeva od dodavatele M.J.. Pochybnosti správce daně byly odůvodněny tím, že přestože žalobce od společnosti „Z“ nakoupil pneumatiky ve výši 111 ks a dále od dalších dodavatelů ve výši 52 kusů a ještě údajně od M.J. ve výši 32 ks, celkový nákup pneu v roce 2009 a 2010 tedy činil 195 ks, ale zlikvidováno bylo pouze 89 ks, tedy správce daně měl pochybnosti ve vztahu ke skutečnému pořízení pneumatik a tyto pochybnosti prokázal. Dále pochybnosti podložil výsledkem výsledku pana K.e, údajného dodavatele pneumatik dodavateli J., který uvedl, že se jednalo spíše o použité pneumatiky a nebyl schopen označit původ těchto pneumatik, naproti tomu žalobce tvrdil, že některé pneumatiky byly nové, některé protektorované. Uvedené rovněž prokazuje důvodnost pochybností správce daně o uskutečnění plnění pneumatik od dodavatele M.J.. J.K. pneumatiky předal M.J. údajně na benzínové čerpací stanice, ten mu v hotovosti uhradil 238 000,- Kč a omylem prodej nezahrnul do své daňové evidence, nebyl schopen určit původ pneumatik, mělo se jednat o společnost v likvidaci. Pneumatiky měly být dle žalobce použity v prosinci 2009 a měly být označeny příslušnou SPZ. Tímto tvrzením však žalobce neodstranil pochybnosti správce daně, který požadoval objasnění likvidace pneumatik, přezouvání pneumatik s časovým a osobním určením. Jednatel společnosti se vyjádřil tak, že přezouvali řidiči sami. Dále žalovaný opřel svoje pochybnosti o to, že společnost „Z“ poskytovala slevu 25%, tedy žalobce pořídil pneumatiky od dražšího dodavatele. Dále uvedl žalovaný pochybnosti ve vztahu k označení pneumatik, které je totožné s pneumatikami od společnosti „Z“

Pokud jde o důvodnost pochybností ve vztahu ke stavebnímu dříví, ty správce daně odůvodnil tím, že jednatel žalobce objasnil toliko, že fošny prkna a hranoly byly použity na uvedené stavbě, některé byly následně zlikvidovány, jiné zůstaly v zemi (vyjádření žalobce ze dne 17. 1. 2013). Podle dodavatele J. se jednalo o dřevo vytěžené v jeho lese. Správce daně však měl důvodné pochybnosti o skladování, spotřebě a konkrétním použití a o dodávce dřeva. **Krajský soud tedy má za to, že správce daně splnil svoje důkazní břemeno ve vztahu k jeho povinnosti prokázat existenci důvodných pochybností o věrohodnosti tvrzení žalobce, čímž došlo k přesunu důkazního břemene právě na žalobce. Jak žalovaný správně uvedl, žalobce je ten, kdy ví, pokud skutečně došlo k realizaci plnění, jakým způsobem k plnění došlo, je tedy na něm, aby prokazoval jím tvrzené skutečnosti, nelze požadovat na žalovaném, aby za žalobce jako daňový subjekt domýšlel všechny možné alternativy plnění a tyto prokazoval, to by bylo zcela absurdní.**

Krajský soud se tak dále zabýval tím, zda žalobce v průběhu daňového řízení, tedy nejpozději před vydáním žalovaného rozhodnutí nabídl takové důkazní návrhy, které byly způsobilé prokázat jeho tvrzení uplatněná v daňovém přiznání.

Ve vyjádření ze dne 28. 6. 2013 žalobce uvedl, že veškeré dřevo bylo zpracováno od roku 2009 přibližně do konce prvního čtvrtletí roku 2010. Dřevo bylo naváženo z Okolí České

Třebové, přesné místo by dle vyjádření žalobce musel konkretizovat pan J.. Žalobce tedy nebyl chopen uvést, odkud bylo dřevo přiváženo. Dále upozornil právě na fotografie ze stavby a na reportáže televizí – např. OIK TV, které prokazují používání dřeva, přičemž uvedl, že dřevo pocházelo od pana J. a dalších dodavatelů. Tedy žalobce sám připustil, že nakupoval dřevo od vícero dodavatelů a dále, jak již uvedeno, nebyl schopen uvést, odkud bylo dřevo naváženo. Tím však rozhodně nelze mít za prokázané konkrétní množství spotřeby dřeva dodaného M.J., to žalobce neoznačil, což zjevně označit měl a mohl, např. poukázáním na technologické postupy a projektovou dokumentaci, když zejména sám uvádí, že nakupoval dřevo od vícera dodavatelů. Jednoduše řečeno, samotná existence dřeva na stavbě neprokazuje pořízení a využití dřeva přímo od konkrétního dodavatele. Nejde přitom o to, že by snad žalobce měl prokazovat každý jednotlivý kus dřeva, nýbrž je legitimní po něm požadovat, aby prokázal celkové spotřebované množství dřeva na stavbě a to např. výpočtem podloženým projektovou dokumentací a dodávkami od jiných dodavatelů, z čehož by nutně vyplynula spotřeba dřeva přesahující dodávky nezpochybněné správcem daně. To však žalobce neučinil, ač mu v tom nic nebránilo. Existenci pneumatik hodlal prokázat vyjádřením společnosti „Y“. a dále Zemědělským družstvem „X“, z nichž mělo vyplynout prokázání dalších způsobů likvidace. Přezouvání dle žalobce prováděli zaměstnanci sami pod dohledem L.N. vedoucího úseku dopravy, kterého žalobce navrhl jako svědka. Avšak jak již uvedeno shora, těmito důkazy tvrzené skutečnosti prokázány nebyly.

Daňové doklady od společnosti „Y“. o dodávce pneumatik v roce 2009 a 2010, ze dne 10.9.2009, 4.11.2009, 22. 9. 2010, nadto nebyly opatřeny číslem dodacích listů. Pokud žalobce tvrdil, že nebyl povinen vést průběžnou skladovou evidenci, pak s tím lze v obecné rovině vyslovit souhlas, avšak s tím významným dovětkem, že pokud nevedl žalobce skladovou evidenci průběžným způsobem, pak byl povinen prokázat spotřebu uplatněného materiálu na konkrétní stavbě v daném časovém období jiným způsobem, to však žalobce nebyl schopen prokázat, a to ani provedenými výpověďmi svědků ani jinými důkazními prostředky.

Za takové situace je zcela logické, že ani účetní doklady, nejsou věrohodným účetním dokladem, a to bez ohledu na to, zda jsou po formální stránce perfektní. K tomu se již vyslovila judikatura NSS (např. sp. zn. 2 Afs 7/2006 ze dne 25. 10. 2006: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*). Pokud skutečně došlo k realizaci dodávky stavebního dřeva a pneumatik, jak tvrdil žalobce, a tato byla na stavbě účelně využita, pak toto měl prokázat žalobce, nikoliv správce daně. (obdobně např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007 ze dne 30. 1. 2008).

Správce daně přitom v souladu s ustanovením § 92 odst. 4 daňového řádu žalobci sdělil svoje pochybnosti a označil jejich důvody, jak je prokázáno obsahem daňového spisu, přičemž žalobce vyzval k prokázání skutečností potřebných ke správnému stanovení daně. Přitom byla splněna podmínka § 92 odst. 4 daňového řádu, že potřebné informace, tedy informace o tom, jakým způsobem žalobce stavební dřevo a pneumatiky nabyl a zda je na předmětné stavbě využil, nemohl správce daně zjistit z vlastní úřední evidence. Tedy bylo na žalobci, aby nabídl správci daně takové důkazní prostředky, z nichž by mohly vzejít důkazy o vynaložených výdajích a spotřebě ve výši, jak ji uplatnil žalobce ve svém daňovém tvrzení. **Žalobce byl tedy povinen prokázat, od koho stavební dřevo a pneumatiky nabyl a za**

**jakou cenu a zda tyto využil za účelem dosažení, udržení či zajištění zdanitelných příjmů, jinak neunesl svoje důkazní břemeno a jím uplatněné výdaje nelze podřadit pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (shodně např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 32/2008 ze dne 26. 2. 2010).**

Obdobně rozsudek NSS č.j. 9 Afs 30/2007-73 ze dne 21.5.2007: *„I v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“*

Krajský soud se musel dále vypořádat s tím, zda žalobce splnil svoji důkazní povinnost prokázat, že tvrzené náklady byly skutečně vynaloženy, a to za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Přitom je velmi podstatné zodpovězení otázky, zda tuto svoji důkazní povinnost musel žalobce splnit v průběhu daňového řízení, a to případně zda i před žalovaným jako dovolacím daňovým orgánem, či toliko před správcem daně, nebo zda tuto důkazní povinnost mohl splnit až v řízení před soudem a pokud ano, za jakých podmínek. Zodpovězení nastíněného je v dané věci klíčové, neboť žalobce v řízení před krajským soudem uplatnil žalobní návrhy, jak již uvedeno shora, jimiž dle svého mínění prokazuje, že plnění, tj. dodávku stavebního dřeva a dále dodávku pneumatik využil při realizaci shora uvedené stavby. Je přitom na místě zdůraznit, že žalobce v žalobě ani v průběhu soudního řízení neuplatnil výslovné tvrzení ani neuvedl žádné skutečnosti, z nichž by bylo možno dovodit, že navržené důkazní návrhy nemohl uplatnit v průběhu daňového řízení, ani z důkazních návrhů samotných taková indicie nevyplývá, tj. nejpozději před vydáním rozhodnutí žalovaného jako odvolacího daňového orgánu. Krajský soud tak zcela logicky vychází z toho, že důkazní návrhy měl a mohl žalobce učinit již v průběhu daňového řízení, neboť mu v tom nic nebránilo, přičemž se jedná o důkazní návrhy, které zjevně mohl opatřit již v průběhu daňového řízení. Pokud tak snad z nějakého důvodu učinit nemohl, pak to měl sdělit soudu, což však neučinil. Této svojí povinnosti by si však měl být žalobce vědom, zejména, je-li zastoupen právním zástupce, tedy osobou s kvalifikovaným právním vzděláním. **Vzhledem k tomu, že žalobci nic v uplatnění jeho důkazních návrhů nebránilo, krajský soud jejich provedení v řízení před soudem nepřipustil, neboť takový postup by byl v rozporu se zásadami, na nichž je daňové řízení vystavěno.** K tomu krajský soud odkazuje na jednoznačný právní názor vyslovený NSS v rozsudku **č.j. 4 Afs 142/2014-22 ze dne 25.9.2014**, který ve vztahu k „novému“ daňovému řádu, s čímž se krajský soud plně ztotožňuje, potvrzuje kontinuitu v nazírání na možnost uplatnění důkazních návrhů v soudním řízení správním, jedná-li se o přezkum rozhodnutí vzešlých z daňového řízení vedených podle daňového řádu ve vztahu k posuzování právního režimu podle předchozí právní úpravy daňového řízení podle zák. č., 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: *„V rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaném pod č. 1906/2009 Sb. NSS, však zároveň Nejvyšší správní soud poukázal na specifickou povahu daňového řízení. V něm daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a je tak povinen již v daňovém řízení navrhopvat k prokázání svých tvrzení důkazy. Koncepce daňového řádu je přitom založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho*

*pochybnostem, zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Řízení před soudem totiž nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí. Neprovedení důkazu soudem na základě úvahy učiněné podle § 52 odst. 1 s. ř. s. proto může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován.*

*Z této logiky daňového řízení vyplývá podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, závěr, podle něhož je třeba v každém případě nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si existence důkazů v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Na provedení důkazů nově navržených v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat tehdy, pokud soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí, resp. důvody, na nichž je založeno, bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami, například nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout apod.*

*V daňovém řízení je důkazní břemeno rozvrženo rovnoměrně mezi daňový subjekt a správce daně. Zatímco totiž podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, tak správce daně prokazuje skutečnosti uvedené v odstavci pátém téhož ustanovení, mezi něž náleží i oznámení vlastních písemností a skutečnosti rozhodné pro užití právní fikce, jak již bylo zmíněno. Pokud tedy judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že daňový subjekt, který v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno, se nemůže v následném přezkumném soudním řízení účinně domáhat provedení důkazů, jež mohl či měl uplatnit před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, pak je nezbytné postupovat obdobně i v případě neunesení důkazního břemena správcem daně.*

**Správce daně tedy dle závěru krajského soudu, jak rozvedeno shora, prokázal důvodnost svých pochybností o tom, že uvedená daňová evidence v části týkající se uplatněných výdajů za stavební dřevo a pneumatiky, které žalobce údajně nabyl od dodavatele M.J., byla neprůkazná, bylo již proto věcí žalobce, aby unesl své důkazní břemeno, tj. aby uvedené důvodné pochybnosti správce daně vyvrátil předložením příslušných důkazních prostředků. Žalobce však důkazní břemeno neunesl. V souladu s právním názorem žalovaného krajský soud uvádí, že správce daně přitom nestíhá povinnost vyzvat odvolatele k předložení konkrétně specifikovaného důkazu, neboť povědomost o tom, zda existují nějaké důkazy k prokázání tvrzených skutečností, má totiž odvolatel, nikoliv správce daně. Je tedy zcela na odvolateli, aby správci daně nabídl srozumitelné vysvětlení nedostatku jím doložených důkazních prostředků a bez jakýchkoli dalších rozporů a**

pochybností prokázal, že výdaje v dané výši skutečně vynaložil a to způsobem, který správci daně prezentoval. Záleží na vlastní aktivitě odvolatele, zda bude v rámci svých obchodních vztahu vyžadovat od dodavatele rádné účetní doklady a zajistí si pro případ potřeby i jiné důkazní prostředky, které mu umožní v daňovém řízení unést důkazní břemeno.

Krajský soud považuje zhodnocení provedeného dokazování v daňovém řízení, jak jej provedl správce daně a rovněž žalovaný za zcela v souladu se zásadami logického vyplývání, nemá mu tedy čeho vytknout. Jak již naznačeno shora, žalobce nepředložil takové důkazní návrhy, které by prokazovaly, že stavební dřevo bylo dodáno právě od dodavatele M.J., stazka o dovozu byla sporná s ohledem na ujetý počet kilometrů dle tachometru, rovněž tak nebylo zřejmé, kde bylo dřevo složeno a zejména na jakých konkrétních částech stavby a v jakém časovém období bylo používáno, televizní reportáž toto ve vztahu k dodávce právě od M.J. rozhodně neprokázala. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, zejména odkazuje na jeho hodnocení na str. 11 žalovaného rozhodnutí: *„Ve věci dodávek stavebního řeziva odvolací orgán nepochybně, že jste na zakázce terminálu Česká Třebová prováděli obrovský rozsah zemních prací, což představovalo kilometry šalování a tuny dřeva použité jako tzv. ztracené bednění, které se po vybetonování zahrne a zůstane v zemi. Předmětem pochybností správce daně a následně i odvolacího orgánu však bylo faktické vynaložení výdajů souvisejících s pořízením tohoto řeziva od deklarovaného dodavatele dne 9. 11. 2009 (dle předložené „stazky“) a dne 7. 12. 2009 a jeho následným využitím na Vámi uváděné stavební zakázce. Neboť učiněným tvrzením jednoznačně nesvědčí zápisy v předložených stavebních denících, dle kterých v období od 6. 11. 2009 do 10. 11. 2009 byl prováděn výkop drenáží pod nádražní halou, pokládka drenáží, zahazování výkopu drenáže a v období od 7. 12. 2009 do 8. 12. 2009 byly prováděny úklidové práce a úprava šterku na kruhovém objezdu, o spotřebě stavebního řeziva není ve stavebních denících žádný záznam. Odvolací orgán pouze odkazuje na znění Vyhlášky č. 499/2006 Sb., o dokumentaci staveb, kdy Přílohou 9 v bodě B je upraven způsob vedení stavebního deníku a jeho náležitostí. Dle této vyhlášky pravidelné denní záznamy mj. obsahují: jména a příjmení osob pracujících na staveništi, klimatické podmínky (počasí, teploty apod.) na staveništi a jeho stav, popis a množství provedených prací a montáží a jejich časový postup, dodávky materiálu, výrobku, strojů a zařízení pro stavbu, jejich uskladnění a zabudování. Rovněž předložená „stazka“ o provozu vozidla dne 9. 11. 2009, kterým mělo být dodáno stavební řezivo na stavbu terminálu v České Třebové v kontextu s provedenou svědeckou výpovědí řidiče K.e Vašemu tvrzení nesvědčí, neboť údaje v ní uvedené vykazují zásadní věcné nesrovnalosti. Podle detailního rozpisu trasy je v tento den vykázáno 26 km, dle stavu tachometru však celková trasa v tento den vykazuje 52 km. Trasa z České Třebové do Opatovce dle portálu [www.mapy.cz](http://www.mapy.cz) je dlouhá 15 km, presto řidič K. vykázal vzdálenost pouze 6 km. Nadto obecná, neurčitá svědecká výpověď řidiče K.e nic neprokazuje, nedokládá žádné podrobnosti či potvrzení o realizaci dodávky dřeva dodavatelem J.m, neboť na elementární skutečnosti ohledně uvedeného obchodního případu si svědek nevzpomíná. K odstranění pochybností odvolacího orgánu ve věci uskutečnění dodávek stavebního řeziva a pneumatik deklarovaným dodavatelem J.m nevedly ani výpovědi Vámi navržených svědků (N., K., K., J.).“*

Nelze přitom odhlédnout od toho, že sám žalobce uvedl, že na stavbě bylo používáno dřevo i od jiných dodavatelů, tedy za této situace nelze správci daně či žalovanému vytýkat, že se nespokojil s fotografiemi prokazujícími právě a pouze tu skutečnost, že na stavbě bylo používáno nějaké dřevo ve větším množství. V podstatě veškeré žalobcovy důkazy ohledně stavebního dřeva směřovaly k tomu, že prokazoval, že na stavbě bylo dřevo používáno ve

velkém množství. Tím však nebylo prokázáno, že určité množství dřeva bylo dodáno za cenu uvedenou v příslušném daňovém dokladu od M.J. a nebylo zejména prokázáno, že právě toto dřevo bylo na stavbě skutečně spotřebováno. Pokud jde o vedení evidence zásob, pak žalovaný v souladu s názorem žalobce připustil, jak již uvedeno shora, že mohlo být evidováno periodicky, (žalobce hodlal uvedené dokládat vyjádřeními daňových poradců v průběhu soudního řízení, soud však navrhovaný důkaz neprovedl, s ohledem na shodu v tomto bodě mezi žalobcem a žalovaným a rovněž s ohledem na to, že šlo o vyjádření k výkladu právních předpisů, nikoliv o důkaz o skutkovém stavu věci) tedy přiřazeno ke stavbě, pak ale žalobce musí být schopen prokázat jeho spotřebu v konkrétním období jiným způsobem. To však žalobce neprokázal. Jak již bylo uvedeno, žalobce měl a mohl zvolit takové důkazní návrhy, které by prokázaly množství spotřebovaného dřeva, což bylo jistě z jeho strany reálné, pokud ovšem ke spotřebě jím tvrzené vůbec došlo. A pokud k ní došlo, pak si lze položit otázku, proč žalobce k takovému důkaznímu návrhu nepřistoupil. Jistě bylo v jeho možnostech předložit správci daně projektovou dokumentaci či lépe realizační dokumentaci stavby, z níž by vyplynulo množství nutně potřebného dřeva, a vcelku nenáročným matematickým postupem mohl žalobce s vyloučením dřeva prokazatelně pořízeného od jiných subjektů doložit, jaké množství dřeva nutně spotřeboval a tedy s ohledem na to, že posledním nezapočítaným dodavatelem by byl M.J., předložit zřetelný a podložený výpočet o spotřebě dřeva na dané stavbě. To však žalobce neučinil, přičemž krajský soud není povolán k tomu, aby přijímal závěry o tom, zda tak žalobce neučinil, protože takovými důkazy nedisponoval, což by svědčilo o neoprávněnosti uplatnění výdajů, nebo proto, že byl zkrátka ve svůj neprospěch pasivní, ač bylo předloženo uvedených či obdobných důkazních návrhů zcela reálné v jeho moci. Je přitom nutno doplnit, že v průběhu soudního řízení už žalobce svoji pasivitu napravit nemůže, jak již rozvedeno shora.

Pokud jde o hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení ve vztahu k údajně pořízeným pneumatikám, rovněž v tomto ohledu nemá krajský soud výtky ke způsobu zhodnocení provedeného dokazování správcem daně a žalovaným, neboť svoje závěry racionálně odůvodnil. Zejména je třeba podtrhnout, že žalovaný řádně objasnil svoje pochybnosti o přiměřenosti ceny ve vztahu k dodavatelům žalobce, jak již uvedeno, v průběhu daňového řízení upozornil žalobce na to, že „Z“ dodává žalobci pneumatiky se slevou 25%, která se vztahuje na nové i protektorované pneumatiky. Toto žalobce nejen že nespороval, ale ani blíže neobjasnil, proč pořídil dražší pneumatiky od M.J., který je údajně pořídil od J.K., který ovšem nebyl schopen s určitostí uvést, zda byly nové pneumatiky a o jaké typy se jednalo. Konkrétně se žalovaný k tomu, proč neuvěřil tvrzení žalobce o pořízení pneumatik od M.J., dle názoru krajského soudu zcela případně, vyjádřil na str. 10 žalobou napadeného rozhodnutí: *„Pro názor vyslovený odvolacím orgánem jednoznačně svědčí i skutečnost, že svědek K. nejenže nedokázal specifikovat dodavatele pneumatik, ale především nedokázal vymezit konkrétní typy pneumatik, které měly být předmětem dodávky. Na dokladu ze dne 8. 12. 2009, kterým dodal pneumatiky panu J., není uveden počet kusů, typ, jednotková cena ale ani informace, zda se jedná o pneumatiky nové či protektory. Z textu dokladu: „...pneu nákladní na stavební stroje...“ tak nelze vyvodit jakékoli informace o předmětu dodávky. Presto pan J. (dodavatel odvolatele) dodávku zkontroloval a převzal, aniž by základními informacemi ohledně předmětu dodávky od dodavatele K.e disponoval, neboť dle jeho výpovědi se jednalo o nějaké pneumatiky na těžké stavební stroje. Pan J., aniž by s prodejem pneumatik měl mít jen sebemenší zkušenost, dokázal přesně určit typ, jednotkovou cenu ale i množství a tyto údaje přesně uvedl na dokladu, kterým odvolateli pneumatiky prodal. Je překvapující, že došlo ke střetu poptávky odvolatele na konkrétní typy pneumatik pro různé*

*stavební stroje včetně počtu i ceny s nabídkou dodavatelů (J. případně K.), kteří o skutečném předmětu dodávky, ale ani o tomto sortimentu neměli takřka žádnou povědomost.“*

Dále se krajský soud ztotožnil s hodnocením žalovaného ve vztahu k tvrzenému způsobu likvidace pneumatik, kdy žalobce prokázal likvidaci nějakých pneumatik, nikoliv pneumatik od M.J., přičemž odbíral pneumatiky rovněž od dalších dodavatelů a dále, potvrzení o odběru byla vydána až v průběhu daňového řízení v r. 2013 ve vztahu k rokům 2009 a 2010, přičemž v případě společnosti „Y“. byly předloženy kopie neočíslovaných dodacích listů s tím, že žalobce pneumatiky této společnosti dodal bezplatně. Tyto okolnosti ovšem nelze považovat za věrohodně prokazující dodání pneumatik od M.J. v prosinci 2009, a to jednak s ohledem na datum vydání, absenci čísla dodacích listů a rovněž s ohledem na to, že žalobce prokázal likvidaci nějakých pneumatik, nikoliv konkrétních pneumatik údajně dodaných dodavatelem M.J., přičemž jiným způsobem tvrzenou dodávku neprokázal. Krajský soud se ztotožňuje se zhodnocením žalovaného, který tvrzení žalobce ohledně pořízení a využití pneumatik na stavbě neuvěřil (str. 10): „*Toto tvrzení však nekoresponduje se zápisy v předloženém stavebním deníku, neboť v době pořízení pneumatik dne 10. 12. 2009 probíhaly úklidové práce haly a komunikace a úprava šterku na kruhovém objezdu. Stejně tak Vámi uváděné důvody neodpovídají informacím získaným ze zpravodajského portálu regionální televize, dle kterých se dělníci od poloviny října 2009, kdy bylo ukončeno betonování, přesunuli do podzemních garáží a jsou prováděny práce na kruhovém objezdu, následně od 17. 12. 2009 byly práce na stavbě terminálu ukončeny, a to až do 12. 1. 2010. V roce 2010 se práce z důvodu klimatických podmínek odsunuly „pod povrch“, kde dělníci pracují na výstavbě parkoviště. Lze se oprávněně domnívat, že v případě velké stavební zakázky, kterou jistě stavba terminálu v České Třebové byla a která fakticky započala již v únoru 2009, lze logicky očekávat možnou vyšší spotřebu pneumatik na stavební stroje a tuto skutečnost promítnout do zvýšené poptávky ohledně dodávek pneumatik vůči standardním a již ověřeným dodavatelům, tedy v průběhu roku 2009, nikoliv v prosinci 2009, kdy je stavba zakončovaná a zemní práce související s přesunem velkého množství zeminy jsou prakticky ukončeny. Navíc ve shodě se správcem daně odvolací orgán předpokládá, že pneumatiky na stavební stroje jsou konstruovány tak, aby nadměrné zatížení na stavbách vydržely.“*

Z uvedeného průběhu a zhodnocení dokazování, k čemuž krajský soud nemá výtky, je zřejmé, že uplatněné žalobní námitky do způsobu provedení a zhodnocení dokazování nejsou důvodné, naopak je zjevné, že správce daně unesl svoje důkazní břemeno, když prokázal důvodné pochybnosti o daňových tvrzeních žalobce (zde uplatnění výdajů za stavební dřevo a pneumatiky od dodavatele M.J.), naopak důvodnost jejich uplatnění byl povinen prokázat žalobce jako daňový subjekt, ten však svoje neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud přitom opakuje, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestáčí samy o sobě k prokázání uskutečnění plnění v nich deklarovaného. Tyto doklady jsou pouze tvrzením odvolatele, že k realizaci tohoto plnění došlo (viz např. rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2010, č. j. 9 Afs 7/2010-181).

Krajský soud proto veškeré uplatněné žalobní námitky vyhodnotil jako nedůvodné, ztotožnil se s rozhodnutím žalovaného, na které v podrobnostech odkazuje, a žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

*Náklady řízení:*

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce nebyl ve věci úspěšný a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

### **P o u č e n í :**

**Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Pardubicích dne 4. února 2016

**JUDr. Jan Dvořák v.r.**  
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Vladimíra Píchová