



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Eugenem Zálišem, advokátem se sídlem Rudolfovská 34, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2009, čj. 3366/09-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 5. 2010, čj. 10 Af 16/2010 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 10. 12. 2009, čj. 3366/09-1100, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 17. 12. 2008, čj. 27878/08/078970305015 a čj. 27884/08/078970305015, kterými správce daně žalobci za zdaňovací období roku 2004 snížil daňovou ztrátu z částky 24 459 Kč na částku 0 Kč a dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 3 452 096 Kč, a za zdaňovací období roku 2005 snížil daňovou ztrátu z částky 185 560 Kč na částku 0 Kč, snížil daňový bonus z částky 480 Kč na 0 Kč a dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 459 364 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 21. 5. 2010, čj. 10 Af 16/2010 - 48, zamítl.

Krajský soud se neztotožnil s názorem žalobce na řádnost provedení daňové kontroly, zahájené dne 27. 8. 2007. Podle protokolu bylo žalobci sděleno, že u něj bude provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob, kontrola daně z přidané hodnoty a kontrola silniční daně a za jaká zdaňovací období. Při zahájení daňové kontroly byl žalobce pracovníky správce daně dotázán na předmět podnikání. Odpověděl, že v letech 2004 a 2005 podnikal v pilařské výrobě a nákladní dopravě. Další dotaz směřoval ke způsobu převzetí zboží od dodavatelů a ověření objemu dodaného zboží. Žalobce měl také upřesnit dodávky a uvést konkrétní dodavatele a odběratele. Žalobce reagoval na dotazy tím, že budou objasněny v průběhu daňové kontroly. Krajský soud poznamenal, že zjišťoval-li správce daně konkrétní údaje k obchodování žalobce, nejednalo se o formální zahájení daňové kontroly. Pokud navíc žalobce neodpověděl na položené dotazy s odůvodněním, že tak bude učiněno v průběhu kontroly, svědčí to podle krajského soudu o tom, že považoval daňovou kontrolu za zahájenou. Dotazy nebylo zjišťováno pouze fungování podniku žalobce, ale žalobce měl mj. konkrétně uvést své dodavatele a odběratele v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Nejednalo se přitom o skutečnosti, které není třeba prokazovat ve smyslu § 31 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Např. okruh dodavatelů a odběratelů žalobce není skutečností obecně známou ani známou správci daně z předchozí kontroly. Navíc mohlo dojít k dalším změnám v prověřovaných zdaňovacích obdobích, například ve způsobu úhrady za dodané či odebrané zboží. Takové skutečnosti nemohly být správci daně v okamžiku zahájení daňové kontroly známy.

Žalobce namítl, že správce daně nemohl mít pochybnosti o správném vedení účetnictví nebo o jeho úplnosti a průkaznosti. Podle krajského soudu správce daně dospěl na základě dožádání Finančního úřadu pro Prahu 8 (ohledně společnosti MADY s. r. o.), Finančního úřadu ve Valašském Meziříčí (ohledně společnosti MARSAFROM s. r. o.) a Finančního úřadu v Českých Budějovicích (ohledně společnosti Budějovické lesy s. r. o.) [krajský soud nesprávně zmínil Finanční úřad v Trhových Svinech – pozn. Nejvyššího správního soudu] k závěru o nevěrohodnosti dokladů předložených žalobcem. Nepodařilo se totiž ověřit, zda jmenované společnosti skutečně vystavily doklady a zda bylo dodáno zboží. Pochybnosti nebyly odstraněny ani výpověďmi svědků k dodávkám dřevní hmoty od zmíněných dodavatelů. Výpovědi svědků totiž byly neurčité a jejich tvrzení se rozcházela se zjištěními správce daně.

Svědkyňě Stanislava Vágnerová, která byla od 12. 11. 2004 do 22. 3. 2007 jednatelkou a jediným společníkem společnosti MADY s. r. o., uvedla, že se společnost nezabývala těžbou dřeva, ale obchodováním se dřevem. To nakupovala od více dodavatelů a prodávala více odběratelům. Svědkyně odmítla sdělit jména s tím, že se nechce vystavit trestnímu stíhání. Dále uvedla, že nemá žádné doklady ani jejich fotokopie a účetnictví předala novému jednateři Jiřímu Novákovi. Její svědecká výpověď byla hodnocena v souvislosti s dalšími zjištěními. Ta se týkala aktivit společnosti MADY s. r. o. Obchodní podíl na této společnosti byl převeden nekontaktní osobě. Správce daně proto svědeckou výpověď hodnotil jako nevěrohodnou. Takový úsudek měl podle krajského soudu oporu

ve výsledcích dokazování a odpovídal požadavkům na hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu. Výpověď svědkyně Stanislavy Vágnerové tak neprokázala, že žalobce přijal zdanitelná plnění v tvrzeném rozsahu od společnosti MADY s. r. o.

Ani při ověřování faktur přijatých od společnosti MARSAFROM s. r. o. nebylo podle krajského soudu prokázáno uskutečnění tvrzených obchodních transakcí. Její jednatelka a společnice Andrea Žigová v rámci svědecké výpovědi uvedla, že nic neví, účetnictví ani doklady nemá, nebyly jí předány a sama žádné nevystavovala. Jednatel společnosti Ivan Penora byl nekontaktní, na území České republiky neměl povolen trvalý ani přechodný pobyt, jeho trvalé bydliště je na Ukrajině. Jednatel společnosti Tomáš Landsmín byl také nekontaktní. Ani dodávky zboží společností MARSAFROM s. r. o. tedy nebyly věrohodně doloženy. Nebylo tak prokázáno, že k předmětným plněním skutečně došlo a že výdaje žalobce byly daňově uznatelnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Daňové orgány posoudily věc stejně i v případě dodavatele Budějovické lesy s. r. o. po provedení svědecké výpovědi Ing. Jana Kadlece, jednatele a společníka této společnosti. Ani druhý jednatel společnosti Jaroslav Opršal neuvedl žádné konkrétní údaje. Naopak sdělil, že si nic nepamatuje a žádné účetnictví nemá. Další jednatel a společník Ing. Martin Kuťák byl nekontaktní.

Krajský soud připomněl důkazní břemeno žalobce k prokázání daňové uznatelnosti jím vynaložených výdajů (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Správce daně vyjádřil pochybnosti týkající se faktur vydaných společnostmi MADY s. r. o., MARSAFROM s. r. o. a Budějovické lesy s. r. o. ve srozumitelných výzvách. Tyto výzvy doručil žalobci, který na ně reagoval. Současně správce daně provedl formou dožádání šetření u příslušných správců daně a opatřil i svědecké výpovědi jednatelů a společníků uvedených společností. Krajský soud proto nesouhlasil s názorem žalobce, že závěr správce daně zpochybňující nákup dřevní hmoty a dalšího zboží v deklarovaném množství nebyl opodstatněný. Svědci jednoznačně nepotvrdili dodávky dřevní hmoty v obdobích, v množství a v cenách, jak bylo požadováno za účelem ověření údajů uvedených v dokladech. Ve výpovědích svědků naopak byly rozpory. Někteří pak potvrdili vystavení faktur založených v účetnictví žalobce a obchodování se žalobcem, ale nebyli schopni vysvětlit konkrétní okolnosti těchto obchodů. Svědkyně Stanislava Vágnerová dokonce odmítla poskytnout přesnější informace s tím, že by se mohla vystavit trestnímu stíhání. Společnost Budějovické lesy s. r. o. uvedla v daňovém přiznání výrazně nižší rozsah plnění, než jaký měla fakturovat v konkrétním zdaňovacím období žalobci.

Pochybnosti správce daně byly proto podle krajského soudu důvodné. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal konkrétní a faktický rozsah přijatých zdanitelných plnění od subjektů, které označil. Daňové orgány provedly dostupné důkazy. Byť přitom zjistily existenci dokladů vystavených právně existujícími subjekty, uzavřely, že pro řadu rozporů a v důsledku důkazní nouze žalobce nebylo prokázáno, že k obchodům s citovanými subjekty v tvrzeném rozsahu a období skutečně došlo. Správce daně rovněž uvedl, že činnost společnosti MARSAFROM s. r. o. není prokazatelná a zjištělná a vykazuje znaky předem dohodnutého jednání osob zúčastněných na neoprávněném

uplatňování výdajů pro účely daně z příjmu fyzických osob. Bez významu nebylo ani hrazení faktur v hotovosti. Přestože částky na vystavených fakturách nebyly zanedbatelné, peníze měly být vždy předávány v hotovosti beze svědků. Ani výpověďmi Ing. Kadlece nebo p. Opršala nebylo podle krajského soudu prokázáno uskutečnění obchodů v předmětných zdaňovacích obdobích. V této souvislosti nebyly odstraněny pochybnosti správce daně, zda Ing. Kadlec skutečně vystavil faktury. Žalobcem zmiňovanou skladovou evidenci nebylo prokázáno, že předmětné obchodní transakce proběhly s uvedenými obchodními společnostmi. Krajský soud nepřisvědčil žalobci ani v tom, že žalovaný hodnotil důkazy tendenčně a nezjistil správně skutkový stav věci. Naopak uzavřel, že žalovaný posoudil věc správně a srozumitelně vyjádřil své závěry v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Hodnocení důkazů proběhlo podle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu za použití základních zásad daňového řízení vyjádřených v § 2 odst. 3 daňového řádu. Po žalobci nebylo požadováno prokázání skutečností, na nichž by se nepodílel. Závěr, podle něž žalobce neprokázal pořízení dřeva od označených společností, pak měl oporu ve výsledcích dokazování. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal i s výhradami žalobce k hodnocení důkazů uplatněnými v odvolání a jeho doplnění.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadil § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

K závěru krajského soudu, podle kterého je třeba zahájení daňové kontroly dne 27. 8. 2007 považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel namítl, že se jednalo o formální úkon, kterým nebyla daňová kontrola fakticky zahájena. Dotazy správce daně obecně směřovaly k provozním záležitostem podniku v uvedených zdaňovacích obdobích a nemohly jimi být zjištěny skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Fungování podniku stěžovatele bylo správcem daně známo z jeho předchozí činnosti. Jednalo se tak o skutečnost, kterou není třeba prokazovat ve smyslu § 31 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud chybně interpretoval dotazy správce daně zachycené v protokolu. Úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu nemohlo být podle stěžovatele ani ústní jednání ze dne 10. 10. 2007.

Ke shledanému neunesení důkazního břemene, pokud jde o reálné uskutečnění transakcí zachycených v účetních dokladech, stěžovatel namítl, že mu nemůže být přičítána k tíži neexistence, resp. nedostupnost účetnictví jeho dodavatelů, nekontaktnost jednatelů předmětných společností nebo nesrovnalosti v jejich účetnictví.

Dále stěžovatel tvrdil, že předložil veškeré účetní doklady, tj. přijaté faktury od společností Budějovické lesy s. r. o., MARSAFROM s. r. o. a MADY s. r. o., skladovou evidenci a vydané faktury, na jejichž základě došlo k prodeji nakoupené dřevní hmoty a dalšího zboží se ziskem konečným odběratelům. Správce daně nemohl mít za tohoto stavu pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti účetnictví stěžovatele. Závěr žalovaného, který nezpochybnil nákup dřevní hmoty a dalšího zboží v deklarovaném množství, ale jejich pořízení od uvedených dodavatelů, stěžovatel považoval za nelogický. Svědci podle stěžovatele potvrdili dodávky, jak byly deklarovány na vyřazených daňových dokladech. Zjištění, že účetnictví uvedených společností není k dispozici, nemůže vést k závěru o nedodání zboží. V případě společnosti Budějovické lesy s. r. o. je problematické zaúčtování

vydaných faktur u této společnosti, nikoliv u stěžovatele. U dodávek společnosti MARSAFROM s. r. o. se stěžovatel odvolal na prohlášení bývalého jednatele společnosti Tomáše Landsmína. Ten měl potvrdit vydání vyřazených faktur i dodávky zboží. Pokud svědkyně Stanislava Vágnerová za společnost MADY s. r. o. potvrdila skutečné dodání zboží i vystavení faktur, pak se stěžovatel domníval, že unesl důkazní břemeno. K závěru, že z evidence této společnosti nelze identifikovat jednotlivé faktury, stěžovatel tvrdil, že je patrná shoda faktur v jeho účetnictví a na nich uvedených částek s částkami v evidenci předmětné společnosti. Stěžovateli nemůže být přičítána k tíži výpověď svědkyně o nákupu dřeva od více dodavatelů a o prodeji více odběratelům s odmítnutím uvést konkrétní skutečnosti kvůli možnému trestnímu stíhání. Stěžovateli nebylo zřejmé, proč byl tento postoj svědkyně vztažen právě k obchodům s ním. Podle stěžovatele také nebylo přihlédnuto ke skladové evidenci a k fakturám, které prokazují přímý vztah mezi příjmy a výdaji. Správce daně tak porušil § 2 odst. 3 daňového řádu. Daňový subjekt nemůže prokazovat, zda má výstavce daňové doklady vedené ve svém účetnictví, příp. proč je do své účetní evidence nezahrnul. Stěžovatel namítl, že důkazní břemeno bylo ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu na správci daně.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že dne 27. 8. 2007 po seznámení stěžovatele se zahájením daňové kontroly následovaly další kroky správce daně. Těmi byly prověřovány konkrétní daňově relevantní skutečnosti. Kromě otázky na druh činnosti stěžovatele v předmětných zdaňovacích obdobích se správce daně dotázal na specifikaci dodávek zboží od konkrétních dodavatelů konkrétním odběratelům. Po stěžovateli žádal také popis způsobu převzetí zboží od dodavatelů a způsob, jak si stěžovatel ověřoval objem dodaného zboží.

K unesení důkazního břemene žalovaný uvedl, že doklady předložené stěžovatelem nebyly v souvislosti se zjištěnými skutečnostmi dostatečným důkazem pro jeho tvrzení. Zjistil-li správce daně, že na straně deklarovaných dodavatelů existují skutečnosti významně snižující věrohodnost předložených dokladů a tvrzení stěžovatele o uskutečnění předmětných dodávek, bylo na místě žádat předložení dalších důkazních prostředků. Na výzvu správce daně ze dne 28. 2. 2008 stěžovatel ovšem nereagoval, údajně protože správce daně již předvolal k podání svědeckých výpovědí představitele předmětných společností. Podle žalovaného však nebyl v takovém případě zřejmý důvod žádosti stěžovatele o prodloužení lhůty. Ačkoliv totiž správce daně vyhověl žádosti, stěžovatel žádné další důkazní prostředky nepředložil.

Žalovaný nesdílel ani názor stěžovatele, že jednotlivé svědecké výpovědi svědčí v jeho prospěch. V této souvislosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a závěr o nevěrohodnosti svědeckých výpovědí.

Stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Předložením formálně správných dokladů nelze prokázat uskutečnění obchodních transakcí deklarovaným způsobem. Správce daně hodnotil důkazní prostředky v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Pokud zjištění správce daně ani výpovědi svědků neozřejmily veškeré skutečnosti a nejasnosti a stěžovatel se přes výzvy omezil na opakování svých tvrzení, nelze vinit správce daně z toho, že nezjistil správně skutkový stav věci, a nelze na něj ani přesouvat důkazní břemeno.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především zopakoval žalobní námitku, podle které daňová kontrola byla ústním jednáním dne 27. 8. 2007 zahájena pouze formálně a nejedná se tak o úkon, jenž by byl ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty pro doměření daně. Nesprávnost závěru krajského soudu měla být dána chybným výkladem obsahu protokolu z daného ústního jednání. Stěžovatel setrval na stanovisku, že dotazy položené správcem daně při jednání byly pouze obecné a směřovaly ke skutečnostem, které nebylo třeba dokazovat.

Ke způsobilosti úkonu přerušit podle § 47 odst. 2 daňového řádu běh prekluzivní lhůty pro vyměření, resp. doměření daně se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS). Ustálená judikatura stojí na závěru, podle kterého úkon přerušující lhůtu nutně musí být výrazem procesní aktivity správce daně ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, musí vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven.

Daňová kontrola podle § 16 daňového řádu je nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2004, čj. 7 Afs 22/2003 - 109, či ze dne 17. 2. 2006, čj. 8 Afs 7/2005 - 96, č. 1480/2008 Sb. NSS). V rozsudku č. 1480/2008 Sb. NSS Nejvyšší správní soud uzavřel, že formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly není úkonem směřujícím k vyměření daně a přerušujícím běh prekluzivní lhůty, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, čj. 5 Afs 36/2003 - 87, č. 698/2005 Sb. NSS, nelze za okamžik zahájení daňové kontroly považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen s tím, že u něj bude prováděna daňová kontrola, aniž by byly ze strany správce daně konány úkony související s kontrolou.

Zahájení daňové kontroly u stěžovatele ústním jednáním dne 27. 8. 2007 nebylo formálním úkonem, který by nebyl s to vyvolat účinky předvídané v § 47 odst. 2 daňového řádu. Z obsahu správního spisu (protokol ze dne 27. 8. 2007, čj. 17523/07/078939/4409/DPH) je zřejmé, že správce daně při ústním jednání, jehož předmětem bylo zahájení daňové kontroly, pokládal stěžovateli konkrétní dotazy vztahující se k jeho podnikatelské činnosti. Správce daně zejména požadoval, aby stěžovatel vysvětlil, „*jakým způsobem docházelo [v předmětných zdaňovacích obdobích] k převzetí zboží od...dodavatelů*“, a aby konkrétně popsal „*způsob převzetí zboží od dodavatelů*“ a

způsob, jakým „ověřoval objem dodaného zboží“. Současně se správce daně stěžovatele dotázal, zda může „specifikovat dodávky zboží od konkrétních dodavatelů konkrétním odběratelům“.

Nejvyšší správní soud tedy nepřisvědčil stěžovateli, že by závěr krajského soudu stál na nesprávném výkladu předmětného protokolu. Z něj je seznatelné, že správce daně při ústním jednání zahajujícím daňovou kontrolu vznesl konkrétní dotazy, které souvisely s předmětem daňové kontroly a směřovaly ke zjištění skutečností rozhodných pro vyměření daně ve správné výši (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2007, čj. 2 Afs 93/2006 - 75, www.nssoud.cz). Krajský soud pak správně uzavřel, že se nejednalo o skutečnosti, které by nebylo třeba dokazovat ve smyslu § 31 odst. 3 daňového řádu. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je v daném ohledu přiléhavé a bylo by zbytečné jeho argumentaci opakovat. Skutečnost, že stěžovatel na tyto konkrétní dotazy správce daně neodpověděl, s tím, že budou objasněny v průběhu daňové kontroly, nemůže na uvedeném závěru ničeho změnit. Stížná námitka tedy nebyla důvodná.

Dále stěžovatel brojil proti závěru, podle kterého neunesl důkazní břemeno o dodávkách dřevní hmoty a jiného zboží od společností Budějovické lesy s. r. o., MARSAFROM s. r. o. a MADY s. r. o., deklarovaných v jeho účetnictví.

V daňovém řízení stíhá daňový subjekt důkazní břemeno ohledně skutečností, které je povinen uvést v daňovém přiznání či k jejichž prokázání byl v průběhu daňového řízení správcem daně vyzván (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Daňový subjekt je odpovědný za to, že důkazní prostředky, které předložil, prokážou jeho tvrzení (srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS).

Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem. Nelze však opomíjet další podmínku stanovenou v § 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 nemusí být důkazem o uskutečnění transakce, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Správce daně vyzval dne 28. 2. 2008, pod čj. 5740/08/078930/4409, stěžovatele, aby prokázal, že konkrétní obchodní transakce, u nichž vyvstaly správci daně pochybnosti, fakticky proběhly, a že výdaje s nimi související byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V průběhu odvolacího řízení byl stěžovatel opětovně vyzván k prokázání konkrétních skutečností o objednávkách předmětného zboží, jeho dopravy na provozovnu a jeho přejímky předložením evidence objednávek a upřesněním dopravních podmínek s konkrétními údaji o jednotlivých dodávkách a přepravcích. Následně správní orgány i krajský soud uzavřely, že stěžovatel v daném směru důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu neunesl.

Stěžovatel se mýlil v námitce, že předložil veškeré účetní doklady, tj. přijaté faktury od společností Budějovické lesy s. r. o., MARSAFROM s. r. o. a MADY s. r. o., skladovou evidenci a vydané faktury, resp. že svědci potvrdili realizaci dodávek deklarovaných stěžovatelem, a správce daně tak nemohl mít za tohoto stavu pochybnosti o správnosti, úplnosti či průkaznosti účetnictví stěžovatele. Účetní doklady mohou samy o sobě jen obtížně prokázat faktickou realizaci zdanitelného plnění. Správní orgány i krajský soud přesvědčivě zdůvodnily, proč výpovědi svědků nemohly prokázat skutečnosti tvrzené stěžovatelem. Správní orgány opřely své pochybnosti o faktickou realizaci předmětných dodávek o relevantní skutečnosti, pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem nabídly argumentačně bohaté odůvodnění, a Nejvyšší správní soud se s jejich závěry ztotožnil.

Stěžovatel se domníval, že mu nelze přičítat k tíži nedostupnost či neexistenci účetnictví jeho dodavatelů, nekontaktnost jednatelů předmětných společností nebo nesrovnalosti v účetnictví těchto společností. Bylo ovšem pouze na stěžovateli, aby realizaci dodávek od daných společností prokázal k výzvě správce daně předložením jiných důkazních prostředků. Ostatně, správce daně zcela oprávněně pochyboval o uskutečnění dodávek. Jeho pochybnosti se opíraly i o rozpor svědeckých výpovědí se zjištěními správce daně a o správné závěry o nevěrohodnosti svědků. Stěžovatel navíc nesprávně namítl, že nebylo přihlédnuto k jiným předloženým důkazním prostředkům. Krajský soud i žalovaný uvedli, že předložená skladová evidence ani stěžovatelem vydané faktury nemohou při vědomí popsanych pochybností bez dalšího prokázat tvrzení stěžovatele.

Označil-li stěžovatel za nelogický závěr žalovaného, který neměl zpochybnit nákup dřevní hmoty a dalšího zboží v deklarovaném množství, ale pouze nákup od uvedených dodavatelů, nelze mu přisvědčit. Závěry žalovaného uvedené na str. 13 a 14 žalobou napadeného rozhodnutí jsou plně v souladu s jeho dalšími úvahami, zachycenými v odůvodnění napadeného rozhodnutí a nevybočujícími z mezí logického uvažování.

Za situace, kdy stěžovatel nenabídl žádné důkazní prostředky k doložení skutečností uvedených v jeho daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, resp. skutečností, k jejichž prokázání byl správcem daně výslovně vyzván, byl závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem správný a plně obстоjí.

Namítl-li stěžovatel, že důkazní břemeno leželo v posuzované věci na správci daně, Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud daňový subjekt neprokáže tvrzené skutečnosti, správce daně není povinen tyto skutečnosti prokazovat za něj a neučinil-li tak, dospěl k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve

spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 2. září 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu