

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 27. 10. 2008, čj. 5493/08-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2010, čj. 10 Af 50/2010 - 88,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 10. 2008, čj. 5493/08-1100, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Trhových Svinech ze dne 12. 3. 2008, čj. 7380/08/078970/5015, kterým správce daně snížil žalobci daňovou ztrátu za zdaňovací období roku 2003 z částky 1 238 965 Kč na částku 0 Kč a dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 734 868 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který rozsudkem ze dne 23. 6. 2009, čj. 10 Ca 2/2009 - 24, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 58/2009 - 65, rozsudek krajského soudu ke kasační stížnosti žalovaného zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud vytkl krajskému soudu nesprávný závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Ten nepochybil, pokud se nevypořádal s námitkami uplatněnými v doplnění odvolání, které mu bylo doručeno až po rozhodnutí o odvolání. Podle Nejvyššího správního soudu žalovaný také nemusel v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, jak hodnotil právní důvody a výsledky dokazování provedené správcem daně, které vedly k dodatečnému stanovení daňové povinnosti. Těmito otázkami se totiž nad rámec odvolacích námitek, přezkumu vymezeného § 50 odst. 3 věta druhá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a nezbytného rozsahu rekapitulace věci podrobněji nezabýval. Dále Nejvyšší správní soud uzavřel, že se krajský soud opomněl vypořádat s žalobní námitkou o povaze plné moci udělené zástupci žalobce Ing. P., řádně uplatněnou v žalobě ze dne 8. 1. 2009. Krajský soud tak měl v dalším řízení posoudit, zda plná moc ze dne 28. 2. 2005 je plnou mocí neomezenou nebo omezenou ve smyslu § 10 odst. 3 daňového řádu, a pro účely § 17 odst. 7 daňového řádu stanovit, zda se jedná o plnou moc všeobecnou, nebo plnou moc speciální, a v návaznosti na uvedené zvážit důvodnost námitky, podle níž správce daně a stěžovatel pochybili, pokud v daňovém řízení doručovali písemnosti pouze zástupci žalobce. Krajský soud se měl také v dalším řízení zabývat otázkou prekluze práva doměřit daň. Zejména měl posoudit, zda běh prekluzívní lhůty nebyl přerušen i některým dalším úkonem po zahájení daňové kontroly, a v tomto směru zohlednit usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, sp. zn. 7 Afs 36/2008, a ze dne 16. 5. 2006, čj. 2 Afs 52/2005 - 94, č. 953/2006 Sb. NSS.

Krajský soud posléze rozsudkem ze dne 23. 7. 2010, čj. 10 Af 50/2010 - 88, žalobu zamítl.

Veden závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, krajský soud neshledal důvodnými námitky, jimiž žalobce poukázal na nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

K námitce žalobce týkající se dodavatele společnosti BARABA CZ, s. r. o., krajský soud odkázal na § 31 odst. 9 daňového řádu, a podotkl, že z něj nevyplývá povinnost daňového subjektu prokazovat pouze skutečnosti požadované správcem daně, ale veškeré jím tvrzené skutečnosti. Pokud tedy daňový subjekt uplatnil výdaje, bylo jeho povinností prokázat, že je skutečně vynaložil a zboží deklarované na dokladech bylo dodáno. Doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání výdaje, není-li prokázáno, že skutečně došlo k nákupu a dodání zboží či služeb tak, jak je v dokladech uváděno. To v posuzované věci zůstalo dle krajského soudu pouze v rovině tvrzení. Konkrétní důkazní prostředky osvědčující nákup a dodání zboží žalobce nepředložil.

Při posouzení namítaných procesních pochybení správce daně v souvislosti s výslechem svědka F. M. krajský soud vyšel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Námitce nepřisvědčil, protože procesní pochybení při předvedení svědka, které založilo nezákonnost svědecké výpovědi, nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Výslech svědka totiž nepřinesl žádné nové skutečnosti a pouze potvrdil závěry správce daně. Svědek popřel, že by vystavil předmětné faktury a obchodoval se žalobcem. Žalobce nepředložil přímé a pozitivní důkazy, které by svědčily o uskutečnění jím deklarovaných

zdanitelných plnění. Výslech svědka by na tomto závěru, podloženém dalšími důkazními prostředky, nemohl nic změnit, ani kdyby byl proveden zákonným způsobem.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se dodávky asfaltového koberce, dokládané daňovým dokladem od společnosti ZLÍNTERM, spol. s r. o. Zdůraznil, že při uplatňování výdaje je zapotřebí prokázat vynaložení výdaje doklady, které musí odpovídat skutečnosti. Jestliže společnost ZLÍNTERM, spol. s r. o. vystavení předmětného dokladu zcela vyloučila, nemůže dle krajského soudu postačovat tvrzení žalobce o výdaji na pořízení asfaltového koberce. V dané věci bylo podle krajského soudu nepochybné, že nebyly splněny požadavky § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Dále se krajský soud neztotožnil s namítaným porušením zákonného postupu při ukončení daňové kontroly a seznámení žalobce s jejími výsledky. Veden závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu se zabýval povahou plné moci udělené žalobcem Ing. P. dne 28. 2. 2005 a posuzoval, zda jde ve smyslu § 10 odst. 3, resp. § 17 odst. 7 daňového řádu o plnou moc omezenou či neomezenou, resp. plnou moc všeobecnou či speciální.

Vyšel přitom ze zjištění, že žalobce zmocnil Ing. D. P., daňového poradce, dne 28. 2. 2005 pro zastupování v daňovém řízení. Dne 6. 5. 2005 žalobce rozšířil plnou moc z 28. 2. 2005 pro zastupování před správcem daně ke konání veškerých právních úkonů. Tato plná moc byla podle krajského soudu rozhodná s ohledem na okamžik zahájení daňové kontroly (17. 6. 2005). Předmětná plná moc byla dne 11. 1. 2008 omezena v tom smyslu, že zmocněnec není bez přítomnosti zmocnitele oprávněn učinit právní úkon převzetí a podpisu zprávy o kontrole nebo jiný podobný právní úkon, který by měl za následek ukončení kontroly prováděné správcem daně. Při konání právních úkonů dotčených tímto omezením bylo třeba speciální plné moci. Dne 4. 11. 2008 žalobce vypověděl veškeré plné moci vystavené pro Ing. P. pro zastupování před příslušným správcem daně. Dne 8. 12. 2008 žalobce udělil plnou moc Ing. P. pro zastupování před příslušným správcem daně a před Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích ve věcech konání veškerých právních úkonů v souvislosti s § 23 daňového řádu. Plná moc byla omezena do 30. 6. 2009.

Krajský soud uzavřel, že s ohledem na formulaci plné moci udělené Ing. P. dne 6. 5. 2005, tedy před zahájením daňové kontroly, se nepochybně jednalo o plnou moc neomezenou, neboť žalobce zmocnil zmocněnce pro zastupování před příslušným správcem daně ke konání veškerých právních úkonů. Pokud žalobce poukázal na to, že v průběhu řízení byly prováděny úkony i před jinými správci daně, než který je příslušný pro žalobce jako daňový subjekt, krajský soud odkázal na § 5 odst. 1 daňového řádu. Z něj vyplývá možnost využít s ohledem na zásadu hospodárnosti a rychlosti daňového řízení dožádání správce daně k provedení jednotlivých úkonů v daňovém řízení jiným než místně příslušným správcem daně. Bylo-li využito institutu dožádání a některé úkony byly provedeny dožádanými správci daně, krajský soud nepochyboval, že dožádaný správce daně plnil úkoly místně příslušného správce daně, který byl i věcně příslušným k provedení těchto úkonů. Plná moc ze dne 6. 5. 2005 tak nemohla být plnou mocí neomezenou pouze pro zastupování před Finančním úřadem v Trhových Svinech.

Otázku speciality plné moci krajský soud posoudil ve vztahu k úkonu, který žalobce zpochybnil, tj. k provedení výslechu svědka F. M. před Finančním úřadem v Brně. Podle žaloby měla být plná moc omezena dne 11. 1. 2008. Krajský soud uvedl, že dne 11. 1. 2008 byla skutečně plná moc, udělená dne 28. 2. 2005 a rozšířená dne 6. 5. 2005, omezena. Zmocněnec pak nebyl oprávněn učinit bez přítomnosti zmocnitele právní úkon, který by měl za následek ukončení daňové kontroly. Konání právních úkonů dotčených tímto omezením bylo do budoucna podmíněno zmocněním speciální plnou mocí. Pokud žalobce tvrdil, že bylo zákonnou povinností správce daně sdělit žalobci termín konání výslechu svědka F. M., přičemž o výslechu byl informován pouze jeho zmocněnec, krajský soud uzavřel, že citované omezení plné moci nepředstavuje omezení plné moci ve vztahu k předmětnému procesnímu úkonu správce daně. Výslech svědka M. totiž nebyl úkonem, který by měl za následek ukončení daňové kontroly.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku zkrácení práv žalobce v souvislosti s ukončením daňové kontroly. Konstatoval, že k projednání zprávy o kontrole stanovil správce daně termín jednání dne 22. 1. 2008 a předvolal zástupce žalobce Ing. P., který byl plnou mocí ze dne 6. 5. 2005 zmocněn k jejímu projednání. Předvolání se zástupci žalobce nepodařilo doručit, proto byl stanoven náhradní termín na 12. 2. 2008. Předvolání převzal zástupce žalobce dne 29. 1. 2008, žalobce dne 31. 1. 2008, toho však nebylo dle krajského soudu nutno o termínu projednání zprávy o kontrole informovat. Krajský soud uvedl, že žalobce se dne 8. 2. 2008 omluvil ze zdravotních důvodů. Žalobce byl však zastoupen na základě neomezené plné moci ze dne 6. 5. 2005 Ing. P., který se k projednání zprávy ke správci daně dostavil. Z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 2. 2008 krajskému soudu vyplynulo, že po hodině a půl jednání zástupce žalobce předložil plnou moc ze dne 11. 1. 2008 omezující plnou moc ze dne 6. 5. 2005 ve výše uvedeném směru. Krajský soud poznamenal, že vzhledem ke skutečnosti, že zástupce žalobce byl prokazatelně zpraven o jednání ze dne 12. 2. 2008, je nepochybné, že udělení a předložení speciální plné moci v závěru jednání je účelové a směřuje ke znemožnění ukončení daňové kontroly. Správce daně dle krajského soudu akceptoval plnou moc ze dne 11. 1. 2008 a stanovil další termín k projednání zprávy, a to na 11. 3. 2008, o kterém vyrozuměl jak žalobce, tak i jeho zástupce a oběma se jej snažil dne 25. 2. 2008 doručit. Dle úředního záznamu ze dne 25. 2. 2008 správce daně zastihl žalobce v jeho provozovně (Třebeč), přestože byl stále v pracovní neschopnosti. Žalobce odmítl písemnost převzít a neučinil tak ani v úložní lhůtě do 14. 3. 2008 na poště v místě jeho bydliště. K jednání se žalobce dne 11. 3. 2008 nedostavil z důvodu neschopnosti, proto správce daně s přihlédnutím k § 16 odst. 7 daňového řádu zaslal zprávu o kontrole prostřednictvím pošty. Krajský soud uzavřel, že se žalobce ukončení daňové kontroly zcela záměrně vyhýbal a účelově opravoval rozsah zastupování v plné moci. Proto shledal nedůvodnou výhradu žalobce, že nebyl seznámen s výsledky kontroly, že s ním byl správce daně povinen zprávu ústně projednat a že mu nebylo přiznáno právo na uplatnění námitek a doplnění k výsledkům kontroly. Ze spisu je podle krajského soudu seznatelné, že správce daně učinil veškeré úkony k tomu, aby se žalobcem byla zpráva o kontrole projednána. Žalobce tedy nebyl postupem správce daně krácen na svých právech, neboť bezdůvodné odepření podpisů žalobcem nemůže mít za následek neukončení daňové kontroly.

K výhradě žalobce, že postup správce daně ve věci konání výslechu F. M. byl zpochybněn a žalovaný se tím nezabýval, krajský soud odkázal na shora popsané závěry s tím, že dle Nejvyššího správního soudu byl výslech svědka proveden v rozporu se zákonem, ovšem jeho výpověď žádné nové skutečnosti nepřinesla a jen potvrdila závěry správce daně. Svědek totiž zcela popřel, že by vystavil sporné faktury a obchodoval se žalobcem. Proto by dle krajského soudu výslech svědka na závěru správce daně podloženém dalšími důkazními prostředky nemohl ani při své zákonnosti ničeho změnit.

Krajský soud konečně nepřisvědčil ani námitce prekluze práva doměřit daň s tím, že zahájením daňové kontroly dne 17. 6. 2005 byl dle § 47 odst. 2 daňového řádu přerušen běh prekluzívní doby, jež měla uplynout dne 31. 12. 2008. Jiné úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu nebyly dle krajského soudu v daňovém řízení učiněny. Žalobci přitom byla daň pravomocně doměřena dne 10. 11. 2008, tj. před uplynutím prekluzívní doby. Podání žaloby v zákonné lhůtě dne 9. 1. 2009 dle krajského soudu nemohlo založit aplikaci § 41 s. ř. s.

## III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Stížní námitky podřadil důvodům podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že v případě společnosti ZLÍNTERM, spol. s r. o. prokázal, že asfaltový koberec byl položen v areálu jeho provozovny, slouží k jeho podnikatelské činnosti a náklady na jeho pořízení jsou nepochybně výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Tvrzení svědka P. S., podle kterého stěžovatel nepatřil k jeho obchodním partnerům, společnost ZLÍNTERM, spol. s r. o. nevystavila fakturu za zhotovení asfaltového koberce a nepřijala od stěžovatele ani žádné finanční plnění, nebylo nijak ověřeno např. v účetnictví jmenované společnosti.

K obchodním transakcím mezi ním a společností BARABA CZ, s. r. o. stěžovatel uvedl, že je potvrdil jednatel společnosti Petr Procházka, při svém výslechu u správce daně předložil faktury, o nichž měl správce daně pochybnosti a které měl stěžovatel zahrnuty do svého účetnictví, a potvrdil, že je společnost vystavila a bylo jí na jejich základě zaplaceno.

Pokud jde o obchodování se společností ISTA, s. r. o., stěžovatel se neztotožnil se závěrem krajského soudu, že nezákonná svědecká výpověď F. M. nepřinesla žádné skutečnosti, které by mohly změnit rozhodnutí správce daně či žalovaného. Tento závěr je nelogický. Stěžovateli bylo znemožněno účastnit se výslechu svědka a klást mu otázky a nemůže být předvídáno, co by výslech svědka přinesl. I přes zmíněnou nezákonnost krajský soud opřel o tento důkaz své rozhodnutí, ač zároveň tvrdil, že jej nebylo možné použít pro daňové řízení.

Stěžovatel nesouhlasil ani s tím, že se vyhýbal projednání a převzetí zprávy o daňové kontrole. Podle stěžovatele nebyl zákonný postup dodržen, protože stěžovatel nebyl seznámen s výsledky daňové kontroly, zpráva o daňové kontrole s ním nebyla projednána, nepodepsal ji a nebylo mu tak zachováno právo na případné námitky a doplnění. V době, kdy mělo dojít k projednání zprávy o daňové kontrole, byl stěžovatel v

dlouhodobé pracovní neschopnosti, oznámil to správci daně a nebylo důvodu postupovat podle § 16 odst. 8 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole pak nemohla být projednána ani se zástupcem stěžovatele pro daňové řízení, neboť ten již v té době plnou moc udělenou neměl.

Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud zcela nevypořádal s obsahem plné moci a dospěl k nesprávnému právnímu závěru. Krajský soud opomněl, že zmocnění plnou mocí ze dne 28. 2. 2005 bylo časově omezeno do 30. 6. 2005. Stěžovatel byl zastoupen od 28. 2. 2005 do 30. 6. 2005, po tomto okamžiku již zastoupen nebyl. Správní orgán tak doručoval nesprávné osobě a daňové řízení bylo z podstatné části provedeno nezákonně. Stěžovatel nebyl vyrozumíván o prováděných úkonech a nebyla s ním vedena ústní jednání. To platí i pro projednání zprávy o daňové kontrole, která nebyla projednána se stěžovatelem a z uvedeného důvodu nemohla být projednávána s jeho dřívějším zástupcem, a to i s ohledem na omezení plné moci ze dne 11. 1. 2008. Postup dle § 17 odst. 7 daňového řádu nebyl podle stěžovatele zcela zjevně dodržen.

Konečně stěžovatel namítl k právním závěrům krajského soudu, týkajícím se prekluze, že pokud na základě žaloby proti rozhodnutí žalovaného podané dne 9. 1. 2009 došlo ke zrušení tohoto rozhodnutí pravomocným rozsudkem soudu ze dne 23. 6. 2009, pak rozhodnutí o odvolání, kterým byla daň pravomocně doměřena, bylo zrušeno a znovu by tak docházelo k doměření daně po uplynutí zákonné lhůty, která skončila dnem 31. 12. 2008. Dle stěžovatele je tedy zřejmé, že mu do konce prekluzívní lhůty nebyla daň pravomocně doměřena.

## IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K uplatněným výdajům na základě faktur vystavených společnostmi BARABA CZ, s. r. o., ZLÍNTERM, spol. s r. o. a ISTA, s. r. o., uvedl, že stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaje skutečně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K námitkám souvisejícím s výslechem svědka M. žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 58/2009 - 65 s tím, že krajský soud dospěl ke shodným závěrům.

Dále žalovaný trval na tom, že plná moc ze dne 6. 5. 2005 byla plnou mocí generální a námitku týkající se časového omezení plné moci ze dne 28. 2. 2005 hodnotil jako účelovou. V průběhu daňového řízení stěžovatel nezpochybnil své zastoupení Ing. P. Tento zástupce se naopak právě na základě generální plné moci ze dne 6. 5. 2005 dostavil k projednání zprávy o daňové kontrole a teprve po více než hodině a půl jednání v předmětné věci předložil správci daně plnou moc ze dne 11. 1. 2008, kterou mu stěžovatel omezil plnou moc ze dne 6. 5. 2005. Stížní námitka, že od 30. 6. 2005 nebyl stěžovatel zastoupen a zpráva nemohla být se zástupcem projednána, je účelová a je v rozporu s chováním stěžovatele a jeho zástupce v daňovém řízení. Postup správce daně při projednání zprávy o daňové kontrole byl zákonný, správce daně postupoval v souladu se stěžovatelem udělenými zmocněními pro Ing. P. a učinil tak veškeré kroky, aby zprávu o kontrole projednal i se stěžovatelem, přestože byla dne 12. 2. 2008 projednána s jeho zástupcem.

Žalovaný také tvrdil, že daň byla doměřena v prekluzívní lhůtě. Správce daně zahájil kontrolu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2003 dne 17. 6. 2005. Ve smyslu §

47 odst. 2 daňového řádu tedy došlo k prodloužení lhůty do 31. 12. 2008. Rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 10. 11. 2008. Pravomocně tak bylo rozhodnuto před uplynutím prekluzívní lhůty. Žádné jiné úkony ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu nebyly v průběhu daňového řízení učiněny. Výslech svědka M. realizovaný v odvolacím řízení byl shledán nezákonným. Stěžovatel podal žalobu dne 9. 1. 2009, nelze proto aplikovat § 41 s. ř. s., neboť prekluzívní lhůta uběhla dne 31. 12. 2008.

## V.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost 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.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami brojícími proti nesprávnému posouzení otázky unesení důkazního břemene stěžovatelem, pokud jde o uplatnění výdajů na základě faktur vydaných společnostmi BARABA CZ, s. r. o. a ZLÍNTERM, spol. s r. o.

Nejvyšší správní soud se v minulosti opakovaně vyjadřoval k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Správní soudy ve své ustálené rozhodovací praxi zdůrazňují, že 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 jím předložené důkazní prostředky 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).

Ve vztahu k prokazování oprávněnosti zahrnutí výdajů do základu daně pak Nejvyšší správní soud judikoval, že prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Závěry krajského soudu v této věci nijak nevybočují z nastíněné rozhodovací praxe. Krajský soud naopak správně vyšel z výše uvedených východisek a přisvědčil správním orgánům, pokud jde o závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud nepřitakal stěžovateli, že by v daňovém řízení prokázal jím

tvrzené skutečnosti, rozhodné pro oprávněné zahrnutí uplatněných výdajů do základu daně. Správce daně nabyl v daňovém řízení důvodné pochybnosti o skutečném průběhu transakcí, jak byly zachyceny v účetních dokladech. Stěžovatel tyto pochybnosti nevyvrátil, ač na něm ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu spočívalo důkazní břemeno.

Navíc Nejvyšší správní soud podotýká, že se stěžovatel při formulování stížních námitek k obchodování se společnostmi BARABA CZ, s. r. o. a ZLÍNTERM, spol. s r. o. omezil jen na zopakování příslušných žalobních bodů a nijak konkrétně nereagoval na závěry krajského soudu obsažené v napadeném rozsudku. Pro jím zastávaný právní názor nenabídl argumenty, které by nebyly správními orgány a krajským soudem vypořádány.

Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že pro oprávněné zahrnutí výdaje do základu daně nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické vynaložení takového výdaje způsobem na dokladu zachyceným. Je přitom nezbytné, aby daňový subjekt tyto skutečnosti v daňovém řízení prokázal. Ve vztahu k dodávce asfaltového koberce společností ZLÍNTERM, spol. s r. o. lze připomenout, že dodavatel jednoznačně vyloučil vystavení dokladu, kterým stěžovatel vynaložení výdaje prokazoval. Správní orgány ani krajský soud proto nepochybily v závěru, že stěžovatel neprokázal faktické vynaložení předmětného výdaje. způsobem na dokladu zachyceným. Obdobně ani výpověď Petra Procházky, jednatele společnosti BARABA CZ, s. r. o., nebyla způsobilá rozptýlit pochybnosti správce daně, pokud jde o to, zda bylo s touto společností obchodováno tak, jak bylo zachyceno v účetních dokladech. Důvody, které v této souvislosti správce daně na podporu svého závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem uvedl, plně obstojí.

Lze shrnout, že krajský soud správně přisvědčil žalovanému, resp. správci daně, že stěžovatel neunesl ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní břemeno, pokud jde o prokázání faktického vynaložení výdajů způsobem, jak jej zachycovaly účetní doklady. Nejvyšší správní soud závěry správce daně shrnuté ve zprávě o daňové kontrole sdílí a na tomto místě na ně ve zbytku pro stručnost odkazuje. Stížní námitky nebyly důvodné. Pro úplnost podotýká, že totožné závěry vyslovil ve věci vedené mezi týmiž účastníky (byť ve vztahu k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2003) v rozsudku ze dne 23. 9. 2010, čj. 8 Afs 52/2010 - 122, www.nssoud.cz.

Brojil-li stěžovatel proti závěru krajského soudu, podle kterého nezákonně provedená svědecká výpověď F. M. neměla vliv na zákonnost meritorního rozhodnutí, je třeba poznamenat, že krajský soud vyšel z právního názoru vyjádřeného v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 58/2009 - 65, vydaném v posuzované věci. Nejvyšší správní soud přitom neshledal důvody, pro které by se od svého dříve vysloveného právního názoru odchýlil. Ostatně, stěžovatel ani nenabídl pro takový postup žádné důvody. Namítl-li stěžovatel, že krajský soud z nezákonně získaného důkazu sám vyšel, nemá jeho námitka oporu v odůvodnění napadeného rozsudku. Ani tato námitka proto nebyla důvodná.

Stěžovatel rovněž tvrdil, že se krajský soud nevypořádal s obsahem plné moci a dospěl k nesprávnému právnímu závěru. Krajský soud podle stěžovatele opomněl, že zmocnění plnou mocí ze dne 28. 2. 2005 bylo časově omezeno do 30. 6. 2005.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že pokud stěžovatel namítl časové omezení plné moci ze dne 28. 2. 2005, a to do 30. 6. 2005, jedná se o nepřípustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Postrádá totiž předobraz v některé z žalobních námitek. Důvodnost této námitky tak Nejvyšší správní soud nemohl posuzovat. Nad rámec nezbytného odůvodnění nicméně přisvědčil žalovanému, že námitka byla v přímém rozporu s postupem stěžovatele v daňovém řízení a s jinými argumenty, o něž stěžovatel opřel žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud neměl pochybnosti o naprosté účelovosti této námitky.

Stížní námitka, že se krajský soud zcela nevypořádal s obsahem plné moci, je ve zjevném rozporu s odůvodněním napadeného rozsudku. Z toho zřetelně plyne, že se krajský soud právním vztahem mezi stěžovatelem a jeho zástupcem v daňovém řízení, založeným opakovaně měněnými dohodami o plné moci, podrobně zabýval. Neopomněl přitom posoudit okolnosti související s omezením oprávnění zmocněnce plnou mocí ze dne 11. 1. 2008. Ze skutečnosti, že dospěl k závěrům, které stěžovateli nekonvenují, nemůže stěžovatel legitimně vyvozovat, že se krajský soud s námitkou nevypořádal. Namítl-li dále stěžovatel, že krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, zůstal opět v rovině obecného tvrzení, které nedoprovodil žádnou relevantní argumentací. Nejvyšší správní soud se pak mohl důvodností stížní námitky zabývat pouze v míře obecnosti, v jaké ji stěžovatel vznesl. Uzavřel přitom, že námitka nebyla důvodná. Krajský soud správně aplikoval § 10 odst. 3 a § 17 odst. 7 daňového řádu, včetně relevantní rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu. Pro závěr o neomezené a všeobecné povaze stěžovatelem udělené plné moci nabídl přesvědčivé odůvodnění, které Nejvyšší správní soud sdílí. Stížní námitku proto neshledal důvodnou. Pouze pro úplnost přitom tento soud podotýká, že změny plných mocí byly zjevně motivovány pouze snahou umožnit do budoucna jejich případné účelové zpochybnění. Takový postup ovšem nemůže být vyložen ve prospěch stěžovatele, který tyto pochybnosti sám vyvolal. I na tomto místě pak Nejvyšší správní soud podotýká, že shodné právní závěry vyslovil ve shora označeném rozsudku čj. 8 Afs 52/2010 - 122.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil se závěry krajského soudu, který neshledal porušení procesních práv stěžovatele v souvislosti s ukončením daňové kontroly. V tomto směru se však omezil na zopakovaní žalobní argumentace, aniž by specifikoval, v jakém konkrétním ohledu závěry krajského soudu a úvahy, o něž krajský soud své závěry opřel, neobstojí. I proto kasační stížnost nepředstavuje adekvátní reakci na podrobné vypořádání příslušné žalobní námitky krajským soudem. Nejvyšší správní soud se tedy nemohl danou stížní námitkou zabývat jinak, než v míře obecnosti, v jaké byla stěžovatelem uplatněna. Námitku přitom neshledal opodstatněnou. Krajský soud přesvědčivě odůvodnil, proč uzavřel o účelovém postupu stěžovatele s cílem vyhnout se projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud závěrům krajského soudu přitakává a pro úplnost odkazuje na příslušnou část odůvodnění napadeného rozsudku.

Stěžovatel konečně brojil proti posouzení otázky prekluze práva doměřit daň.

Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 8 Afs 58/2009 - 65 podrobně nastínil východiska posuzování otázky prekluze práva doměřit daň a na své předchozí závěry beze zbytku odkazuje. Uzavřel-li krajský soud, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací

období roku 2003 byla stěžovateli pravomocně doměřena 10. 11. 2008, tedy ještě v prekluzívní lhůtě, která měla (s ohledem na zahájení daňové kontroly přerušující běh prekluzívní doby ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu) uplynout dnem 31. 12. 2008, nelze jeho závěru ničeho vytknout. Podotýká-li stěžovatel, že rozsudkem krajského soudu ze dne 23. 6. 2009, čj. 10 Ca 2/2009 - 24, bylo toto rozhodnutí žalovaného zrušeno, účelově přitom přehlíží, že tento rozsudek krajského soudu byl zrušen shora označeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 58/2009 - 65. Za situace, kdy stěžovatel jiné argumenty pro závěr o prekluzi práva nenabídl a proti závěrům krajského soudu v tomto směru nikterak konkrétněji nebrojil, nemohl zdejší soud shledat jeho námitku důvodnou.

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 běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. října 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu