

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy, v právní věci žalobce: **G & C PACIFIC NIUE LIMITED,** se sídlem Dalton House, 60 Windsor Avenue, London SW 19 RR, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, zast. JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou se sídlem v Brně, Lesnická 52, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2010, č. j. 30 Ca 146/2009 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Výše označeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 11. 2007, č. j. 19288/07-1200-701607 a č. j. 19290/07-1200-701607, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 6. 6. 2001 do 31. 12. 2001 ve výši 346.890,- Kč a zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 126.480,- Kč.

V podané kasační stížnosti ze dne 25. 6. 2010 žalobce (dále jen stěžovatel) uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.). Stěžovatel uvádí, že lze mít za případné, když soud vyloučil k samotnému

projednání žalobu proti rozhodnutím ve věci platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob, tedy věci 30 Ca 145/2009 a 30 Ca 146/2009 a žalobu ve věci platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, tedy věci 30 Ca 20/2008 a 30 Ca 147/2009. Věci 30 Ca 20/2008 a 30 Ca 147/2008 měl však projednat společně, neboť kruciální otázkou v řízení byla zákonnost provedené daňové kontroly ukončené zprávou o kontrole sp. zn. 104239/06/290540/7151. Tímto došlo dle stěžovatele k situaci, kdy soud rozsudkem sp. zn. Ca 20/2008-268 ze dne 27. 11. 2009 aproboval postup správce daně při daňové kontrole jako nezákonný; rozsudkem nyní napadeným kasační stížností 30 Ca 146/2009-51 ze dne 29. 4. 2010 však soud aproboval postup správce daně při stejné daňové kontrole jako bezvadný. Daňová kontrola však byla jediným úkonem, na jehož základě byla napadená rozhodnutí vydána. Krajský soud tak neaplikoval dle stěžovatele notorietu vyplývající z konstantní judikatury a poukazuje na rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 7 Aps 6/2006, sp. zn. 5 Afs 16/2004 a sp. zn. 2 Afs 69/2004. Výše uvedené procesní pochybení má za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, neboť soud se v odůvodnění vůbec nezabývá zákonností samotné daňové kontroly, nýbrž pouze zákonností jejích některých dílčích kroků.

Stěžovatel rovněž namítá nedostatečnost meritorního odůvodnění, kde se soud omezil na to, že zcela přebral názor žalovaného a nevypořádal se s argumentací stěžovatele uvedenou v žalobě. V rozsudku zejména absentuje vysvětlení rozporu svědecké výpovědi p. Baxanta, který tvrdil, že společnost G&C Pacific, a. s. vůbec nezná a konstatování, že p. Baxant ke své obchodní činnosti používal Ford Fiesta sedan. Tento vůz přitom stěžovatel identifikoval již v průběhu daňové kontroly. Ve zprávě o daňové kontrole pak správce daně nepravdivě uvádí, že p. Baxant tento vůz nevlastnil a nepoužíval. Stěžovatel také nikdy netvrdil, že p. Baxant tímto vozem přivážel zboží. Doložením skladové evidence, dokladů o dalším prodeji zboží, dodacích listů podepsaných p. Baxantem stěžovatel prokázal, že zboží od spol. BAXA s. r. o. převzal a že p. Baxant není jako svědek důvěryhodná osoba. To, že správce daně požadoval předložení dalších, blíže nespecifikovaných a v obchodním styku nepoužívaných dokladů a důkazů, pak nemůže osvědčovat neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Novou svědeckou výpověď p. Baxanta a písmoznalecký posudek správce daně odmítl provést. Soud mu přitom dal za pravdu, aniž by z napadeného rozsudku bylo patrné, jakou úvahou byl při svém rozhodování veden. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na rozsudky sp. zn. 5 Afs 46/2009, sp. zn. 9 Afs 81/2007 a sp. zn. 2 Afs 24/2007 a uvádí, že krajský soud se s argumentací stěžovatele uvedenou v žalobě nijak nevypořádal a bez dalšího pouze přebral závěry správce daně.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně k namítané nevhodnosti vyloučení věcí k samostatnému projednání Nejvyšší správní soud uvádí, že dle ust. § 39 odst. 2 s. ř. s. směřuje-li jedna žaloba proti více rozhodnutím, může předseda senátu usnesením každé takové rozhodnutí vyloučit k samostatnému projednání, není-li společné řízení možné nebo vhodné. K vyloučení věci k samostatnému řízení může dojít např. za předpokladu, že se týkají týchž účastníků, avšak skutkově i právně jsou odlišné. V případě posouzení důvodnosti vyloučení věcí jde o fakultativní rozhodovací pravomoc, jejímž určujícím kritériem je zejména rychlost a hospodárnost řízení a současně nevhodnost vedení společného řízení. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že krajský soud nevhodnost vedení společného řízení posoudil zcela v intencích ust. § 39 odst. 2 s. ř. s. a nedopustil se žádného rozhodovacího excesu. Jak vyplývá z usnesení ze dne 27. 10. 2009 č. j. 30 Ca 20/2008-247 zdůvodnil krajský soud nezbytnost vyloučení věcí k samostatným řízením nejen s odkazem na odlišnou konstrukci daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, nýbrž i s poukazem na odlišnosti skutkového stavu jednotlivých rozhodnutí v případech, kdy se jednalo o tutéž daň, avšak skutkové a právní důvody pro dodatečné vyměření za jednotlivá zdaňovací období byly rozdílné. Obecné tvrzení stěžovatele spočívající pouze v opačném názoru v tomto ohledu nezakládá oprávněnost námitek svědčících kasačnímu důvodu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Rovněž tak nelze stěžovateli přisvědčit v tvrzení, že se krajský soud nevypořádal s námitkami uvedenými v žalobě, kdy dle stěžovatele byla namítána nezákonnost daňové kontroly jako celku, avšak krajský soud se zabýval pouze zákonností jejich některých dílčích kroků.

Zdejší soud k výše uvedené námitce uvádí, že soudní řád správní stanoví obecné (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a zvláštní (§ 71 odst. 1 s. ř. s.) náležitosti žaloby ve správním soudnictví. Mezi nezbytné náležitosti žaloby patří mimo jiné podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. také vymezení žalobních bodů, z nich musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 3. 2009, č. j. 3 As 44/2008 – 80 (přístupno na www.nssoud.cz), konstatoval, že *„význam co nejpřesnější formulace žalobních bodů v žalobě vyplývá ze zásady dispoziční, kterou je řízení o žalobách ve správním soudnictví ovládáno a která znamená, že soud se při přezkumu správního rozhodnutí (s výjimkou taxativně stanovených případů) omezuje pouze na posouzení existence důvodů nezákonnosti správního rozhodnutí, které žalobce dovozuje.“* Otázkou náležitého vymezení žalobních bodů se zabýval i např. rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58 (přist. na www.nssoud.cz), v němž uvedl, že *„líčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. (...) Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti“.* Z uvedeného vyplývá, že právní náhled na věc uvedený v žalobě se nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy bez souvislosti se skutkovými výtkami. Nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz např. na nezákonnost daňové kontroly, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či

okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti. Soud I. stupně pak přezkoumává žalobu v souladu s dispoziční zásadou, pouze v mezích žalobních námitek uplatněných žalobcem a není nikterak oprávněn dovozovat další skutečnosti v žalobě výslovně neuvedené popř. vyjádřené neurčitě a nejednoznačně.

V případě nyní posuzovaném uplatnil stěžovatel v žalobě nikoli námitku nezákonnosti daňové kontroly jako celku, jak tvrdí nyní v kasační stížnosti, nýbrž předmětem žalobních bodů byly právě pouze dílčí úkony provedené v rámci daňové kontroly. Jakkoli stěžovatel v žalobě namítal ..., *že Finanční úřad v Ivančicích, tak i nově delegovaný Finanční úřad Brno III. v průběhu daňové kontroly porušili jak procesní tak meritorní pravidla řízení daná zákonem č. 337/1992 Sb.* .., jednalo se o námitky stran hodnocení důkazních prostředků tj. předložených dokladů o původu zboží, svědeckých výpovědí, odmítnutí nového písmoznaleckého posouzení smluvních ujednání, údajné porušení práva klást svědkům otázky dle ust. § 16 odst. 4 písm. e) cit. zákona, ukončení daňové kontroly dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 cit. zákona, námitky v kontrole atd. Krajský soud se s námitkami stran jednotlivých úkonů provedených v daňové kontrole vypořádal a odkázal na zdůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Ohledně námitek stran nedostatečného meritorního zdůvodnění rozsudku, kdy se, dle stěžovatele, krajský soud omezil na to, že zcela přebral názor žalovaného a nevypořádal se přitom s argumentací stěžovatele ohledně rozporů svědeckých výpovědí, zejména pak výpověď p. Baxanta, Nejvyšší správní soud ze spisu ověřil následující skutečnosti.

Předmětem dodatečného vyměření na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 6. 6. 2001 do 31. 12. 2001 a zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 bylo neuznání nákladu vynaloženého na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění - náklady za nákup zboží dle faktur přijatých č. 1-12112001 ze dne 12. 11. 2001 ve výši 499.820,- Kč, č. 1-02102001 ze dne 2. 10. 2001 ve výši 600.000,- Kč a č. 1-05012002 ze dne 19. 4. 2002 ve výši 451.000,- Kč od dodavatele BAXA SYS, spol. s r.o. Ze zdůvodnění rozhodnutí správních orgánů vyplývá, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a ani na výzvu správce daně neprokázal realizaci obchodních případů s uvedenou společností, neboť jediný zástupce společnosti BAXA SYS p. Leo Baxant nepotvrdil vystavení předmětných dokladů a nepotvrdil též ani dodání zboží. Z expertizy provedené Policií ČR vyplývá, že podpisy na zkoumaných fakturách jsou smyšlené, což potvrzovalo i prohlášení svědka Leo Baxanta. Uvedená skutečnost vyplývá i ze znaleckého posudku z oboru písmoznalectví – specializace ručního písma č. 526. Důkazy navržené stěžovatelem (svědci K. a V.) neprokazují dodání zboží spol. BAXA SYS a možnost, že by za tuto spol. jednala jiná osoba, nebyla prokázána, neboť Leo Baxant ve svědecké výpovědi ze dne 8. 3. 2005 uvedl, že v době realizace dotčených obchodních transakcí v letech 2001 a 2002 byl oprávněn za spol. BAXA SYS jednat pouze její jednatel Leo Baxant, který nezmocnil žádnou jinou osobu k jednání za něj nebo jménem společnosti. Ke stěžovatelem předložené plné moci, která měla být udělena p. R. J. p. Baxantem, poukázal žalovaný na odpověď Vězeňské služby ČR ze dne 22. 8. 2005, dle které byl R. J. v období od 3. 5. 2001 do 7. 9. 2001, tj.

v době udělení plné moci, ve vazbě. Navrženou svědeckou výpověď jmenovaného J. nebylo možno provést, neboť zemřel. Svědek Leo Baxant ve výpovědi ze dne 28. 6. 2006 uvedl, že předmětné faktury za spol. BAXA SYS nevystavil, nepodepsal a zboží uvedené na předmětných fakturách za dobu jeho činnosti ve spol. BAXA SYS stěžovateli nikdy nedodal. Svědek rovněž uvedl, že společnost BAXA SYS nikdy nepřijala žádnou formu peněžního či nepeněžního plnění jako vyrovnání závazku z titulu úhrady předmětných faktur.

V žalobě stěžovatel mj. uvedl, že k výslechům osob vypovídajících o skutečnostech, které se přímo týkaly zdanitelných plnění uskutečněných stěžovatelem, nebyl přizván dle ust. § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, čímž byl zkrácen na svých právech. Stěžovatel namítal, že nově delegovaný správce daně při svém dalším rozhodování zcela ignoroval svědecké výpovědi (p. S., V., A., Ch., K. a další), které svědčily ve prospěch stěžovatele a celé dokazování postavil pouze na výpovědích svědků, kteří v době uskutečnění zdanitelných plnění o ekonomické činnosti dodavatelů nic nevěděli (paní B., p. L.) nebo byli jako statutární a zplnomocnění zástupci přímo zainteresováni na trestné činnosti (p. Baxant, S.). Pokud pak v průběhu dokazování došlo ke změně důkazní situace v neprospěch správce daně, vyřadil správce daně tyto důkazy z dokazovacího procesu. Stěžovatel také namítal neprovedení nového písmoznaleckého posouzení smluvních ujednání ze strany správce daně před ukončením daňové kontroly. Stěžovatel v žalobě konstatoval, že předložil nové důkazy – dodací listy, které správce daně rovněž ignoroval a rovněž požadoval provedení svědecké výpovědi p. S., který v průběhu kontroly nebyl vyslechnut tak, aby mu stěžovatel mohl klást otázky.

Ke shora citované námitce lze předně uvést, že za situace, kdy je o určité otázce v odůvodnění rozhodnutí žalovaného pojednáno správně a vyčerpávajícím způsobem, nic nebrání krajskému soudu tyto skutkové a právní závěry prostě aprobovat a v podrobnostech na ně odkázat. Možnost takového postupu, ve vztahu mezi odůvodněním rozsudku krajského soudu a odůvodněním žalobou napadeného správního rozhodnutí, ostatně judikatura zdejšího soudu připouští. V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 (přístp. na www.nssoud.cz) se například konstatuje, že *„je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“* Nejvyšší správní soud se domnívá, že nelze nalézt racionální argument, který by tento postup, při splnění popsaných předpokladů, vylučoval v rámci soudního přezkumu.

V daném případě krajský soud uvedl, že žalovaný své závěry ohledně provedeného dokazování odůvodnil zcela přezkoumatelným, logickým a vyčerpávajícím způsobem. Jak vyplývá ze zdůvodnění napadeného rozsudku, za stěžejní pro závěr stran neprokázání výdajů dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů označil soud předně svědecké výpovědi jednatele spol. BAXA SYS p. Baxanta ze dne 8. 3. 2005 a 28. 6. 2006 z nichž vyplývá, že jmenovaný, jakožto jediný jednatel, sporné faktury nevystavil ani nepodepsal, zboží na nich uvedené společnost stěžovateli nikdy nedodala a společnost žádnou formu peněžního či nepeněžního plnění jako vyrovnání závazku z titulu úhrady předmětných

faktur nepřijala. Rovněž tak z jeho výpovědi jednoznačně vyplývá, že nezmocnil žádnou osobu, která by jej, jako jednatele zastupovala. Uvedenému závěru svědčí i důkaz provedený znaleckým posudkem soudního znalce Mgr. et Bc. Kamila Pospíšila, jakož i expertiza provedená Policií ČR, z nichž vyplývá, že se nejedná o podpisy p. Baxanta. Tvrzení stěžovatele nyní v kasační stížnosti, že p. Baxant není jako svědek důvěryhodnou osobou a svou společnost prodal tzv. bílému koni, byl zainteresován na trestné činnosti apod., stěžovatel nepodpořil návrhem žádného důkazního prostředku ani bližšími skutečnostmi, které by jeho názor osvětlily a blíží se tedy spíše rovině spekulativní. Pro uvedený závěr svědčí i skutečnost, že u obou svědeckých výpovědí byl přítomen zástupce stěžovatele a bylo mu umožněno klást svědkovi otázky, přičemž osobu svědka při jednání zástupce stěžovatele nikterak nezpochybňoval. K plné moci ze dne 15. 6. 2001 předložené stěžovatelem a udělené dle textu Leo Baxantem R. J., krajský soud poukázal na skutečnost, že p. J. byl v době udělení plné moci dle ústřední evidence vězňů ve vazbě a ani jeho výpověď nebylo možno provést, neboť zemřel.

K autu, kterým měl dle sdělení stěžovatele p. Baxant jezdit na jednání, bylo zjištěno, že se jedná o osobní automobil Ford Fiesta sedan, avšak je nemožné, aby tímto autem bylo přepraveno zboží uvedené na dodacím listu k faktuře č. 1-02102001 tj. vodiče a kabely v množství 29 750 m. Uvedené lze vztáhnout i na další sporné faktury, např. dle faktury č. 1-05012002 mělo být dodáno zboží – 100 ks sudů a kabely v celkovém množství 91 500 m a ani v tomto případě nemohlo být přepraveno uvedené zboží osobním automobilem, jehož SPZ je na dodacích listech uvedena. Jakkoli se tedy stěžovatel dovolával pravdivosti údajů uvedených na dodacích listech, lze přisvědčit hodnocení, jaké učinily správní orgány, neboť v nich nejsou uvedeny skutečnosti, které by dodání zboží společností BAXA SYS stěžovateli prokazovaly, a nedisponují, stěžovatelem kýžené, důkazní síly. Žalovaný již nevyhověl žádosti na opakovaný výslech svědka p. Baxanta, který již při svědecké výpovědi ze dne 28. 6. 2006 uvedl, že předmětné zboží spol. BAXA SYS stěžovateli nedodala. Na uvedeném nemůže ničeho měnit ani skutečnost, že zboží bylo od stěžovatele odebráno p. K.

Také ze svědecké výpovědi J. V. ze dne 25. 7. 2006 (protokol č. j. 139928/06/290540/3150), který zajišťoval na objektu lihovaru Třebíč otevření prostoru skladu, nebylo lze dovodit, že zboží bylo dodáno spol. BAXA SYS.

Krajský soud také případně poukázal na zdůvodnění rozhodnutí žalovaného, ve kterém je zcela vyčerpávajícím způsobem zdůvodněno, proč nebylo provedeno nové písmoznalecké zkoumání, a to na dodacích listech, za situace, kdy byl již v řízení proveden znalecký posudek písma dle faktur. Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že jak vyplývá ze spisu, svědek L. Baxant nebyl opětovně vyslýchán (tj. potřetí) nejen z důvodu záměrného jednání stěžovatele s cílem oddálit ukončení daňové kontroly, nýbrž zejména proto, že by se jednalo o opakované provádění téhož důkazního prostředku, ačkoliv stěžovatel již v průběhu řízení měl možnost tomuto svědkovi klást otázky při ústním jednání a dotazovat se na skutečnosti vztahující se k obchodnímu případu, k dodacím listům a fakturám. V případě dalšího znaleckého posudku pak žalovaný uvedl, že stěžovatel, jako daňový subjekt, měl v držení originály dodacích listů a mohl si znalecký posudek sám opatřit, na rozdíl od správce daně, který vlastní pouze jejich fotokopie a

z nichž není možné znalecký posudek vyhotovit. Ani v tomto případě tedy nelze dovodit nepřezkoumatelnost rozsudku z důvodu, že by žalobní námitky krajský soud jakkoli pominul, pokud odkázal na rozhodnutí žalovaného.

V neposlední řadě se krajský soud také vypořádal s námitkami stran svědků p. A, B, C a dalších, neboť jejich výpovědi nejsou pro prokázání přijetí plnění od spol. BAXA SYS relevantní a vztahují se k jiným obchodním případům.

S názorem krajského soudu, jakož i žalovaného, se zdejší soud ztotožňuje a dodává, že v daném případě bylo předmětem dokazování, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdajů (nákladů) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda mu takové náklady vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil. Podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Z ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů tedy vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje (náklady), které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Nutno konstatovat, že pro posouzení, zda jsou náklady daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem (výnosem) daňového subjektu (podmínka ad 2), nelze však opomíjet i další podmínky stanovené v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ne každý uplatněný výdaj (náklad) může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt, který výdaj (náklad) zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jaký deklaroval na příslušném účetním dokladu. V případě stěžovatele byly správcem daně zpochybněny výše uvedené podmínky a v této situaci bylo na stěžovateli, aby nabídl správci daně srozumitelné vysvětlení zjištěných nedostatků a bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal, že náklady v dané výši skutečně vynaložil a jakým způsobem. Jak již zdejší soud mnohokráte judikoval, prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.

Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že správce daně požadoval předložení dalších, blíže nespecifikovaných a v obchodním styku nepoužívaných dokladů a důkazů, nelze než uvést, že správce daně po stěžovateli požadoval pouze splnění jeho povinnosti prokázat daňově účinný náklad pro správné stanovení hospodářského výsledku dle ust. § 23 odst. 2 a 10 zákona o daních z příjmů. Jen za tímto účelem byl stěžovatel v rámci daňové kontroly vyzván (výzvou č. j. 9485/06/290540/3150 ze dne 30. 1. 2006) k unesení důkazního břemene vyplývajícího z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Prokázání jiných skutečností než těch, které stěžovatel sám tvrdil, správce daně ani nepožadoval. Skutečnosti, které zjistil v rámci řízení správce daně výslechem svědka p.

Baxanta, který vypověděl, že spol. BAXA SYS předmětné zboží nedodala, faktury jmenovaný nevystavil a nepodepsal apod., byly takového charakteru, že odůvodněně zakládaly pochybnosti o tvrzeních, která uváděl stěžovatel, bylo tedy na něm tyto pochybnosti odstranit a svá tvrzení hodnověrně prokázat, byla-li tato zásadně jinými osobami zpochybněna. Jakkoli se stěžovateli může jevit, že v daném případě nabídl dostatek důkazních prostředků a naopak ze strany správce daně nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav, nelze s tímto názorem souhlasit. Závěru o řádně zjištěném skutkovém stavu svědčí zejména rozsáhlé dokazování, které správce daně provedl nejen zjišťováním relevantních skutečností u údajného dodavatele deklarovaného zboží, výslechem svědka p. Baxanta, expertízou Policie ČR a znaleckým posudkem k podpisům na fakturách, kdy odlišnost podpisů byla stanovena jednoznačně – kategoricky, nýbrž i u odběratele (p. K.), osoby, která zajišťovala zpřístupnění skladu na objektu lihovaru Třebíč, prověřením dokladů – faktur a dodacích listů a ověřením údajů v nich obsažených apod. Ve zprávě o kontrole se správce daně v rámci sporných faktur vypořádal se zjištěnými skutečnostmi, když vyvracel tvrzení stěžovatele stran okolností nákupu zboží od spol. BAXA SYS a naopak byl to daňový subjekt, který neprokázal, že náklad dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vynaložil v tvrzené výši, tj. že jej pořídil v pořizovací ceně uvedené na fakturách. Jak se uvádí ve Zprávě o kontrole, neprokázal-li stěžovatel, že se obchodní případ odehrál tak, jak tvrdí, potom uvedený náklad nemůže mít vliv na základ daně. Uvedený závěr má oporu ve spisovém materiálu a vyplývá zejména z obsáhlého správního spisu, jehož součástí jsou i jednotlivé doklady o dodávkách zboží.

Jak již zdejší soud výše uvedl, důkazní břemeno leželo na stěžovateli, nikoli na správci daně, který vyvrátil stěžovatelovo tvrzení o daňové účinnosti vynaložených nákladů. Jak vyplývá z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, náklady se odečtou ve výši prokázané poplatníkem. V této souvislosti Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003-73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, příst. na www.nssoud.cz), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit. Stěžovatel byl povinen prokázat skutečné vynaložení deklarovaných výdajů, tzn. jejich uskutečnění, jakož i splnění zákonem stanoveného „poslání“. Nenabídl-li však stěžovatel v důkazním řízení relevantní důkazní prostředky, nemůže jeho tvrzení o oprávněnosti vynaložených nákladů obstát.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného i krajského soudu je zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení použity a jak byly zhodnoceny. Krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Rovněž tak je z rozhodnutí správních orgánů založených v soudním spisu, jakož i z rozsudku, zřejmé, že stěžovateli bylo v rámci správního řízení umožněno účinně hájit svá práva a předkládat důkazy navrhované k prokázání jeho tvrzení. Stejně tak jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté.

Protože Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nad rámec jeho běžné správní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 15. července 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu