

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **A-Z ODPADY s. r. o.,** se sídlem Spořická 4751, Chomutov, zastoupena JUDr. Pavlem Kavinkem, advokátem advokátní kanceláře Kavinek & partneři, v. o. s., se sídlem Královdvorská 16, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2010 - 112,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně A-Z ODPADY s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2010 - 112, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2010 - 112, zamítl žalobu společnosti A-Z ODPADY s. r. o., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „žalovaný“) ze dne 21. 8. 2008, č. j. 9907/08-1200-505700, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 12. 2007, č. j. 161308/07/182913/6540, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období roku 2003 dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob ve výši 989 210 Kč.

Krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným ve zrušujícím rozsudku ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89, nejprve dovodil, že daňová

kontrola u žalobkyně byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem, a že v projednávané věci nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné stanovení daně. V dalším pak krajský soud rozvedl podstatu sporu, kterou je otázka daňové uznatelnosti žalobkyní uplatněných výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle dokladů (faktur) od společnosti ISILDUR s. r. o. (dále také „deklarovaný dodavatel“) ve výši 3 107 000 Kč (dále též „sporné výdaje“), jež si žalobkyně uplatnila ve výdajích v původním daňovém řízení, to vše v právním rámci zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro kalendářní rok 2003 (dále jen „zákon o daních z přijmů“) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud konstatoval, že nebylo povinností žalobkyně, aby měla své závazky (smlouvy) a listiny k nim se vztahující (dodací listy, předávací protokoly) k dispozici v písemné formě. Tato okolnost, která byla jejím ryzikem, ji však nezbavovala povinnosti prokazovat veškeré tvrzené skutečnosti (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala, že se deklarované obchodní případy udály skutečně tak, jak uvedla ve svém daňovém přiznání. Žalobkyně toto neučinila a v daňovém řízení proto neunesla své důkazní břemeno, jenž na ní vázlo. U nákladu za povrchové úpravy terénu a komunikací, resp. panelových cest na skládce A.I. Prunéřov (dle faktury č. 230198 ze dne 25. 11. 2003) vyšel krajský soud - obdobně jako správní orgány – ze znaleckého posudku ze dne 6. 10. 2004. V tomto posudku uvedl znalec Pavel Beneš - v části týkající se popisu stavu zpevněných ploch ze silničních panelů - že jsou částečně poškozené a že jejich stáří činí 14 let. Tento závěr není v souladu s tvrzením žalobkyně, která v daňovém řízení uváděla, že deklarovaný dodavatel v areálu provedl nové povrchové úpravy, včetně panelových cest. Tímto posudkem tedy správní orgány prokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost vedeného účetnictví žalobkyně. Ve vztahu k nákladům za dodávky vápna a prostředku Waxol, včetně manipulace s nimi (faktury č. 230172 z 3. 11. 2003, č. 230205 z 25. 11. 2003, č. 230204 z 25. 11. 2003 a č. 230206 ze dne 26. 11. 2003), správce daně rovněž dostatečně prokázal existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví a povinných evidencí vztahujících se k deklarovaným přijatým plněním. Ze zprávy Analytické laboratoře Plzeň ze dne 26. 2. 2003 totiž vyplývá, že výsledkem výběru vhodného typu vápna bylo zjištění, že z produkce společnosti HASIT s. r. o. je nejvhodnější hrubozrnný produkt o obsahu cca 65 % hmotn. CaO, odebíraný z technologie ještě před drcením a mletím. Jiné výrobky pak vykazovaly nižší, až nedostatečnou reaktivitu. I přes tuto zprávu však měla žalobkyně, podle svých tvrzení, odebírat nejen vápno, ale i jiný prostředek Waxol, o němž se ale zpráva nezmiňuje. V tomto směru tedy žalobkyně žádnými důkazy nevyvrátila pochybnosti správních orgánů o fakticitě deklarovaných dodávek. Nadto sama žalobkyně ve své Zprávě pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 27. 1. 2004, tedy 2 měsíce po zpochybněných dodávkách, uvádí, že rok 2003 byl pouze rokem přípravným, kdy byly řešeny technické problémy a na uzavřené skládce docházelo jen k odčerpávání akumulované vody a k její likvidaci, a že to bude teprve rok 2004, kdy budou provedeny stabilizační zkoušky odpadů. Ve Zprávě ze dne 9. 6. 2004 pak žalobkyně sama uvedla, že zkoušky prokázaly, že je třeba před stabilizací samotnou provést předúpravu přídavkem aditiva. Ve zprávě za rok 2004 pro Ústecký kraj žalobkyně opětovně sama uvedla, že práce na sanaci předmětné skládky byly zahájeny v roce 2004. Jedná se tedy o skutečnosti, které zásadním způsobem vyvracejí tvrzení žalobkyně stran realizace plnění dle uvedených faktur. Za siuace, kdy žalobkyně nedoložila žádné důkazy, jež by svědčily o tom, že skutečně nakoupila deklarované zboží, včetně deklarovaných služeb, jež se k nim měly vztahovat, tak i v tomto případě správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost vedeného účetnictví žalobkyně. Pokud jde o deklarovaný náklad za ruční vyčištění zásobních jímek a neemulgačních stanic od usazenin (dle fa. č. 230203 z 25. 11. 2003), tak ani zde krajský soud neshledal, že by to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno. Z obsahu spisu vyplývá, že na skládce byly 3 laguny, z nichž dvě byly k desátému měsíci roku 2002

vyplněny až po okraj a třetí laguna byla naplněna z části kaly z čiření vody (dle prvotního posouzení ekologických závad firmou Geologické služby s. r. o.). Kromě uvedené faktury žalobkyně nedoložila žádný důkaz ani doklad, který by svědčil faktické realizací deklarovaných prací, za něž měla žalobkyně vynaložit své prostředky. Podle správního soudu je tak sama o sobě pochybná fakturace - „čištění zásobních jímek“, když eventuelně mohla být čištěna pouze jedna z lagun, a to toliko částečně. I v tomto případě správce daně proto prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohopdnost účetnictví žalobkyně a jiných povinných evidencí. Krajský soud tak z uvedených důvodů došel k závěru, že neobstojí tvrzení žalobkyně, že by na ni nepřešlo důkazní břemeno. Pokud za tohoto stavu žalobkyně nedoložila důkazními prostředky skutečnou existenci deklarovaných závazků, ani to, že by došlo k jejich faktické realizaci, svědčí tento fakt o neprůkaznosti a nesprávnosti vedení účetnictví a jiných evidencí žalobkyní. Krajský soud z tohoto důvodu došel k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by sporné výdaje byly daňově uznatelné. Správní soud rovněž neshledal, že by správní orgány vadně hodnotily výpovědi svědků - konkrétně a) Tomáše Josífka (jednatele dodavatele od 24. 9. 2003 do 19. 11. 2003) a b) Zuzany Bolinové (jednatelka deklarovaného dodavatele od 19. 11. 2003 do 25. 1. 2005). Žalobkyní navržené výslechy svědků T. B. a P. B. nemohly být provedeny, protože tyto osoby ještě před návrhem žalobkyně na jejich výslech zemřely. Stejně tak neshledal krajský soud pochybení správních orgánů v tom, pokud neprovedly žalobkyní navrhovaný důkaz zkoumáním podloží skládky - analytického zmapování obsahu ukládacích bazénů a výpočtem rozboru kalů, jenž mohl svědčit o množství deklarovaného vápna. Je tomu tak proto, že žalobkyně v průběhu let odebírala vápno od různých výrobců. Rozborem kalu by bylo možné zjistit, že v odkališti je určité množství vápna. Nebylo by však možné z něj zjistit, že bylo žalobkyni dodáno právě deklarovaným dodavatelem, že tomu bylo v uváděném měsíci listopadu roku 2003 a v deklarovaném množství. Krajský soud proto žalobu zamítl jako neopodstatněnou, neboť žalobkyně neprokázala, že sporné náklady vynaložila na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatelka především namítá, že krajský soud došel k nesprávnému právnímu závěru, pokud dovodil, že neprokázala oprávněnost uplatněných nákladů vztahujících se k nakoupenému zboží a službám od deklarovaného dodavatele - společnosti ISILDUR s. r. o., resp. pokud má za to, že nebyla prokázána existence daných obchodů, jež doložila vystavenými fakturami deklarovaného dodavatele (č. 230198, 230172, 230205, 230204, 230206 a č. 230203). Naopak je toho názoru, že nebyla prokázána existence skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost, úplnost a průkaznost jejího účetnictví. Správní orgány i krajský soud postupovaly v rozporu se zásadami dokazování a hodnocení důkazů v daňovém řízení. Závěry těchto orgánů i správního soudu nejsou podloženy skutkovými zjištěními a nad to odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Zásadně nemůže souhlasit s hodnocením výpovědi svědka Josífka, z níž vyplynulo, že společnost zřejmě zastupoval T. B. a že podpisy na fakturách jsou pravděpodobně svědka Josífka. Není tedy pravdou, jak konstatuje krajský soud, že výpověď tohoto svědka nepotvrdila, že předmětné dodávky vápna jí dodala společnost ISILDUR s. r. o. Nadto z této svědecké výpovědi je zřejmá vysoká pravděpodobnost, že dané obchody byly se společností ISILDUR s. r. o. realizovány. Že za společnost ISILDUR s. r. o. jednaly spíše jiné osoby než jednatelé, vyplývá i z výpovědi svědkyně Bolinové, která si vzpomněla na nějakého „Tomáše“. K tíži daňového subjektu však nelze přičítat, že nebylo možno provést výpovědi navržených svědků T. B. a P. B. z důvodu jejich úmrtí, kteří spolu měli o těchto dodávkách přímo jednat. Pokud pak krajský soud za této situace došel k závěru, že důkazní břemeno je stále na daňovém subjektu, je takové stanovisko nezákonné a svévolné. Správní orgány i krajský soud pochybily,

pokud neprovedly další navrhované důkazy - šetření na místě skládky, analytické zmapování obsahu ukládacích bazénů a rozbor kalu. Tyto prostředky by byly sto prokázat provedení předmětných dodávek deklarovaným dodavatelem. Rozborem kalu by bylo možno dokázat množství dodaného vápna do stabilizátoru, které by mohlo odpovídat sumě nakoupeného vápna od všech dodavatelů. Není tedy pravdou, že tento důkazní prostředek nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu věci, jak nesprávně dovodily správní orgány i krajský soud. Ze všech uvedených důvodů má za to, že je nesprávný právní názor krajského soudu, který dovodil, že základ daně z příjmů právnických osob v částce 3 107 000 Kč a samotná daň z příjmů právnických osob za rok 2003 v částce 989 210 Kč jí byly stanoveny v souladu se zákonem.

Žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Pokud jde o obsah rozsudku, zcela se ztotožňuje s právním názorem vysloveným krajským soudem. Správní soud se dostatečně vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky, neboť sporné otázky posoudil v souladu se zákonem i po právní stránce. K tvrzením stěžovatelky obsaženým v kasační stížnosti zcela odkazuje na své předchozí vyjádření, když vznesené námitky jsou stejné, jako byly námitky žalobní i odvolací. Argumentace stěžovatelky pak nemá oporu v zákonné úpravě ani ve spisové dokumentaci. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl pro její nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Podstatou sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky, zda stěžovatelka v daňovém řízení, týkajícím se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 prokázala, že si v daňovém přiznání za toto období oprávněně do daňově uznatelných nákladů zahrnula i částky za výdaje od společnosti ISILDUR s. r. o., podle předložených faktur č. 230198, 230172, 230205, 230204, 230206 a č. 230203, či zda po proběhlé daňové kontrole bylo správně zjištěno správcem daně, že tomu tak nebylo, a zda tuto otázku v předešlém řízení posoudil žalovaný a po té krajský soud v souladu se zákonem.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že si stěžovatelka (provozující skládku A1 Prunéřov) za zdaňovací období roku 2003 mimo jiné uplatnila do daňově uznatelných nákladů i částku 3 107 000 Kč za plnění od společnosti ISILDUR s. r. o. Bylo tomu tak na základě faktur č. 230198, 230172, 230205, 230204, 230206 a č. 230203 (dále také „přijaté faktury“). Předmětem těchto nákladů mělo být: - dodání 200 tun nehašeného vápna (fa. č. 230172 z 3. 11. 2003) za 597 000 Kč bez DPH; - dodání 40 tun přípravku Waxol (fa. č. 230205, z 25. 11. 2003) za 412 000 Kč bez DPH; - ruční vyčištění zásobních jímek a deemulgačních stanic (fa. č. 230203, z 25. 11. 2003) za 308 000 Kč bez DPH; - výkopové a zemní práce, oprava panelové cesty, povrchová úprava terénu a manipulace s vápnem (fa. č. 230197, z 25. 11. 2003) za 903 000 Kč bez DPH; - dodání 200 tun nehašeného vápna (fa. č. 230204, z 25. 11. 2003), za 597 000 Kč bez DPH; - nakládka, rozvoz a promísení 200 m3 vápna (fa. č. 230206, z 26. 11. 2003), za 290 000 Kč bez DPH. Dne 18. 4. 2006 správce daně zahájil u stěžovatelky kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2003. V jejím průběhu byla v souvislosti s uvedenými fakturami stěžovatelka vyzvána (výzva ze dne 31. 8. 2006, č. j. 113056/06/182930/6500) k předložení důkazů a prokázání správnosti jí stanovené daně za rok 2003 a faktu, že skutečně přijala plnění podle uvedených faktur od společnosti ISILDUR s. r. o. V průběhu daňové kontroly stěžovatelka předestřela svá tvrzení a doložila přijaté faktury na dodání zboží a poskytnuté služby, včetně 3 dodacích listů vztahujících se k dodávce vápna a přípravku Waxol. Na základě výsledků ukončené daňové kontroly vydal správce daně dne

4. 12. 2007 dodatečný platební výměr, jímž stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmů za rok 2003 ve výši 989 210 Kč, když mimo jiné došel k závěru, že si stěžovatelka neoprávněně zahrnula do nákladů částky za sporné plnění od deklarovaného dodavatele ve výši 3 107 000 Kč. V průběhu odvolacího řízení byla stěžovatelka opětovně vyzvána, aby doložila a prokázala, že si oprávněně do výdajů zahrnula částky za sporná plnění a aby prokázala faktické uskutečnění deklarovaných dodávek zboží a prací od společnosti ISILDUR s. r. o., resp. prokázala, že tyto dodávky a práce byly fakticky uskutečněny a že je uskutečnila právě tato společnost. Správní spis dále obsahuje listinné důkazy: Podmínky péče o uzavřenou skládku ZKL Klášterec nad Ohří pro stěžovatelku ze dne 19. 5. 2003, schválené Krajským úřadem Ústeckého kraje, odborem životního prostředí a zemědělství; výpověď svědka F. B. ze dne 6. 5. 2008; výpověď svědka Tomáše Josífka ze dne 3. 11. 2006; výpověď svědkyně Zuzany Bolinové z 12. 3. 2007; Provozní řád uzavřené skládky tekutých odpadních kalů ZKL Klášterec nad Ohří z 19. 5. 2003; posudek Analytické laboratoře Plzeň s. r. o. z 26. 2. 2003; Obecné receptury úpravy odpadů na silicifikační lince; Zprávu stěžovatelky za rok 2004 pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 21. 2. 2005; Oznámení stěžovatelky pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 9. 6. 2004 o provedení provozních zkoušek stabilizace brusných kalů; Zprávu stěžovatelky za rok 2003 pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 27. 1. 2004. Odvolání stěžovatelky neshledal žalovaný opodstatněným, a proto jej zamítl svým rozhodnutím ze dne 21. 8. 2008, č. j. 109907/08-1200-505700. Toto rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka správní žalobou, které krajský soud nejprve svým rozsudkem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 255/2008 - 61, zrušil (pro zmeškání prekluzivní lhůty ke stanovení daně). Tento rozsudek krajského soudu byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 15/2010 - 89. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je pak již v pořadí druhý rozsudek krajského soudu, kterým byla správní žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 8. 2008, č. j. 109907/08-1200-505700, v dalším řízení před krajským soudem zamítnuta.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 věta prvá zákona o daních z příjmů, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Otázkou prokazování oprávněnosti uplatněných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval již dříve. Z bohaté judikatury lze poukázat zejména na tyto judikáty. Např. v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.*

Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné". V rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve vztahu k výdajům zahrnutým do základu daně, nelze považovat tyto výdaje za prokázané, a proto nemohou být pro účely stanovení základu daně odečteny od příjmů.*". V rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud vylovil názor, že: „*Daňově uznatelnými budou 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.*". Problematika prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů (nákladů) nezůstala stranou ani judikatorní činnosti krajských soudů. Např. Krajský soud v Ostravě již v rozsudku ze dne 13. 11. 2006, č. j. 22 Ca 482/2004 - 33, vyslovil, že: „*Ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP ukládá při dokazování, kde důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, správci daně povinnost vyzvat daňový subjekt k prokázání tvrzených skutečností, nikoli povinnost vyzvat k předložení konkrétně specifikovaného důkazního prostředku. Prokázat výdaje k dosažení, udržení a zjištění příjmů je přitom povinností daňového subjektu*".

Všem shora uvedeným výkladům je společné to, že za oprávněně uplatněný výdaj (náklad) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze považovat jen takový výdaj (náklad), u kterého daňový subjekt jednoznačně prokáže nejen to, že jej vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ale také pokud současně prokáže i jeho vynaložení po stránce faktické, tj. bylo-li plnění, na nějž měl být vynaložen, stvrzeno také po stránce faktické. V žádném případě nelze považovat výdaj (náklad) za daňově uznatelný, je-li doložen pouze listinou – fakturou, aniž byl stvrzen také po stránce faktické. Oprávněným proto může být uplatněný výdaj (náklad) jen v takovém případě, kdy je v daňovém řízení doloženo a prokázáno (je-li průkaz těchto podmínek vyžadován - např. výzvou podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), že poplatník skutečně nakoupil deklarovaný materiál a práce, byl-li vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů poplatníka.

Tak tomu ale v projednávané věci nebylo.

Správním orgánům v průběhu daňové kontroly i v odvolacím řízení vznikly pochybnosti o tom, zda stěžovatelka naplnila zákonné podmínky do té míry, aby její náklady za nákup materiálů a poskytnuté práce od deklarovaného dodavatele - společnosti ISILDUR s. r. o. bylo možno považovat za daňově uznatelné ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za tím účelem jí proto bylo výzvami k dokazování uloženo, aby relevantními důkazy prokázala správci daně oprávněnost nákladů za poskytnuté služby a dodávku materiálů na skládce tekutých odpadů. Stěžovatelka na tyto výzvy reagovala svými tvrzeními a předložením několika listinných důkazů [zejm. faktur a dodacích listů (3 ks)]. Za této situace, kdy tvrzení stěžovatelky nemá statut důkazu, však nelze tyto formální listinné důkazy, aniž by současně prokazovaly realizaci deklarovaných plnění po stránce faktické, považovat za relevantní důkazy prokazující naplnění materiálních podmínek vzniku nároku ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Jak již bylo uvedeno, aby mohl správní soud či správní orgány vyslovit závěr o oprávněnosti (daňové uznatelnosti) toho kterého nákladu, musel by být tento náklad prokázán nejen po formální stránce (předloženými fakturami - účetnictvím), ale musel by být stvrzen

především po stránce faktické. Takové důkazy však stěžovatelka nepředložila, a to ani správnímu soudu, ani správním orgánům. Nelze proto dospět k jinému závěru než takovému, že stěžovatelka neprokázala, že by deklarované náklady byly, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, daňově uznatelné (že je vynaložila na dosažení zajištění či udržení příjmů).

Pokud tedy stěžovatelka deklarovala, že jí bylo v měsíci listopadu roku 2003 společností ISILDUR s. r. o. dodáno zboží (400 tun vápna a 40 tun Waxolu) a že jí při tom současně byly tímto dodavatelem poskytnuty i další práce, bylo její povinností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázat, že vykazovaný materiál a práce jí byly skutečně dodány a práce vykonány. To znamená, že bylo na stěžovatelce, aby správci daně prokázala, kdy tyto obchody byly fakticky realizovány (kdy mělo být zboží zváženo, prováděny opravy a čištění), kým bylo zváženo (jakým dopravcem, osobami), v jakém rozsahu a jakými prostředky (vozidly) uskutečněno, kdo byl jejich provozovatel, kdo byl této realizaci osobně přítomen, v jakém konkrétním termínu k těmto činnostem mělo docházet, apod. Obdobně bylo povinností stěžovatelky doložit, kým byly prováděny stavební úpravy, v jakém konkrétním rozsahu, termínu a za použití jaké techniky byly provedeny, apod. Bylo zcela na úvaze stěžovatelky, aby za účelem faktického stvrzení uskutečněných sporných plnění navrhla i jiné důkazy - např. svědecké výpovědi osob zúčastněných na uskutečnění těchto plnění (dopravců, řidičů, dělníků, obsluhy strojů, či jiných nezávislých svědků) nebo totéž doložila jinými listinnými důkazy - např. evidencemi/povolenkami ke vstupu pro osoby či ke vjezdu pro vozidla, popřípadě fotodokumentací či vážními lístky. Lze si totiž jen stěží představit, že by tato skládka nebezpečných odpadů byla veřejně přístupná. Zvláště pak pokud k provozu této - uzavřené skládky - byl vydán dne 19. 5. 2003 Provozní řád, který jednoznačně stanovil povinnost vést provozní deník a zaznamenávat do něj veškeré práce prováděné na skládce, dbát na trvalé uzamčení skládky, atd. Obdobně si lze jen obtížně představit, že k provedení všech prací - oprav komunikací, vyčištění jímek, navezení cca 440 tun materiálu (v listopadu 2003 mělo být dodáno cca 400 tun nehašeného vápna) a manipulaci s ním, mohlo dojít pouze v termínu 25 a 26. 11. 2003. Pochyby správních orgánů byly tedy zcela na místě, zvláště pak, když byl správce daně obeznámen např. se Zprávami předkládanými stěžovatelkou krajskému úřadu v roce 2004 a 2005, z nichž vyplývá, že v roce 2003 bylo v areálu prováděno pouze odčerpávání vody a že přípravné práce započaly až v roce 2004, s posudkem, z něhož vyplýval zbývající retenční objem nádrží. Pokud pak pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny, nebylo stěžovatelkou ani prokázáno, že jí deklarovaný materiál a služby byl skutečně v roce 2003 nakoupen. Nebylo proto možno dospět k jinému závěru než takovému, že faktury - účetní písemnosti, nejsou věrohodné. Správní orgány z uvedených důvodů tak prokázaly, že je účetnictví stěžovatelky nevěrohodné, neprůkazné či neúplné.

Nejvyšší správní soud konstatuje – souladu s krajským soudem - že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala v daňovém řízení, že jí uplatněné výdaje za rok 2003 od společnosti ISILDUR s. r. o., podle faktur č. 230198, 230172, 230205, 230204, 230206 a č. 230203 jsou výdaji daňově uznatelnými.

Stěžovatelka v souvislosti s výpověďmi svědků Bulinové a Josífka namítla, že krajský soud i správní orgány pochybily při dokazování a hodnocení důkazů, jakož i to, že jimi vyslovené závěry nemají oporu ve skutkových zjištěních.

Předně je nutno zdůraznit, že svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očima svědka“. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze

svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti - osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj.

Stěžovatelka proto mylně dovozuje, že z výpovědi svědka Josífka (odpovědi na otázku č. 13 - „*Dne 3.11.2003, v období, kdy jste byl jednatelem, vyfakturovala Vaše společnost stěžovatelce 10 kontejnerů nehašeného vápna v celkovém množství 200 tun*“), a kde svědek konkrétně uvedl cit.: „*Já jsem to nezařizoval, osobně jsem u toho nebyl a nemám důvod se domnívat, že ne.*“, že potvrdil (s vysokou mírou pravděpodobnosti) faktickou realizaci dodávky 200 tun vápna ze dne 3. 11. 2003. Naopak, z jeho svědectví jednoznačně vyplývá, že si „nepamatuje, neví“, kdo by měl toto vápno v množství 200 tun dodat. Předmětem dokazování v daňovém řízení nebylo získat „nějakou pravděpodobnost“ o tom, zda se možná nějaká dodávka od deklarovaného dodavatele uskutečnila, či mohla uskutečnit, ale bylo jeho smyslem a cílem jednoznačně prokázat, zda k této dodávce došlo, či nikoliv, resp. prokázat, že výdaj (náklad) za nákup tohoto materiálu je daňově uznatelný. Stejně tak cílem této svědecké výpovědi bylo zjistit, pokud by se prokázalo toto dodání, kým, kdy a v jakém množství bylo dodání 200 tun fakticky realizováno. Ani jeden z těchto předpokladů pro závěr o faktickém nákupu materiálu a prací však podaná výpověď svědka Josífka neprokazuje. Svědek totiž toto dodání neorganizoval, neviděl jej ani jej jinak nevnímal svými smysly. Stejně tak tento svědek nepotvrdil, že by se uskutečnily ze strany deklarovaného dodavatele další dodávky zboží a služeb pro stěžovatelku v období, kdy již nebyl jednatelem deklarovaného dodavatele. Tuto rozhodnou skutečnost pak neosvědčila ani svědkyně Bolinová, která naopak výslovně vyvrací tvrzení stěžovatelky, když v odpovědi na otázku č. 10 k fakturám z 25. a 26. 11. 2003 odpověděla, že neví, kdo za společnost ISILDUR s. r. o. vystavoval doklady a že na fakturách není její podpis (jako jednatelky) a faktury nikdy neviděla. Stejně tak svědkyně v odpovědi na otázku č. 6 uvedla, že s nikým v listopadu 2003 ze strany stěžovatelky nejednala, a že jí obchodní jméno stěžovatelky nic neříká.

Ze strany Nejvyššího správního soudu nelze než konstatovat, že hodnocení poukazovaných svědeckých výpovědí bylo provedeno v souladu se zákonem i zásadami hodnocení důkazů. Je tomu tak proto, že tyto svědecké výpovědi neprokazují, že by stěžovatelka skutečně v listopadu 2003 nakoupila sporný materiál a že nakoupené služby byly skutečně realizovány. Pokud tedy účetní doklady, na jejichž základě si stěžovatelka oproti příjmům uplatnila výdaje ve výši 3 107 000 Kč, nemají reálný podklad, nemá opodstatnění ani tvrzení stěžovatelky, že jí daň z příjmů byla stanovena v rozporu se zákonem. Ve spisovém materiálu nemá oporu také tvrzení stěžovatelky, že vyslovené závěry krajského soudu nemají podklad ve skutkových zjištěních. Pokud po celou dobu daňového řízení nebyl stěžovatelkou předložen jediný relevantní důkaz, který by prokazoval, že sporný materiál (400 tun vápna a 40 tun Waxolu) od deklarovaného dodavatele skutečně v roce 2003 nakoupila a že fakturované práce byly skutečně vykonány, potom nelze ze strany stěžovatelky oprávněně dovozovat, že nemá závěr krajského soudu i správních orgánů oporu ve skutkových zjištěních. Hodnocení shora uvedených výpovědí svědků, ale i ostatních důkazů má naopak oporu ve skutkových zjištěních, je vnitřně konzistentní, logické a také správné. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce, že by dokazování a hodnocení důkazů bylo stiženo vytýkanými vadami.

Důvodná není ani námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci před správními orgány, které neměly reflektovat na důkazní návrhy stěžovatelky k provedení místního šetření na předmětné skládce, na analytické

zmapování obsahu ukládacích bazénů a na navrhovaný důkaz rozborem kalu. Aby mohly být stěžovatelkou uplatněné výdaje posouzeny jako daňově uznatelné (uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), musely by být stěžovatelkou sneseny takové důkazy, které by jednoznačně prokázaly, že k fakturami deklarovaným nákupům materiálu a k realizaci deklarovaných prací skutečně došlo, a to dne 3., 25. a 26. 11. 2003, že k němu došlo skutečně v deklarovaném množství/ kvalitě/ a že toto dodání materiálu a provedení prácí lze přičítat - společnosti ISILDUR s. r. o. Tyto pro věc rozhodné skutečnosti však navržené důkazy osvědčit nemohou. Lze dovozovat, že rozborem kalu by bylo možno zjistit množství vápna na skládce stěžovatelky. Stejně tak by bylo možno zmapovat obsah ukládacích bazénů. Avšak ani jeden těchto navržených důkazů, včetně ohledání místa samého, není způsobilý prokázat, že stěžovatelce byly fakticky poskytnuty služby dle daňového dokladu č. 395 (ruční vyčištění zásobních jímek a neemulgačních stanic od usazenin), či plnění dle dokladu č. 413 (nakládka a rozvoz vápna včetně mísení vápna), či podle dokladu č. 396 (provedení výkopových prací a povrchových úprav terénu a panelových cest). Stejně tak neprokazují, že stěžovatelce bylo skutečně v deklarovaných termínech dodáno 400 tun vápna a 40 tun Waxolu. Nelze tedy od nich dovozovat změnu v právním závěru, že se v případě sporných nákladů od společnosti ISILDUR s. r. o. nejednalo o náklady uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Je třeba přisvědčit názoru stěžovatelky, že jí nelze k tíži přičítat nemožnost provedení důkazů výslechy svědků T. B. a P. B., kteří před rozhodnutím správních orgánů zemřeli. Stejně tak ovšem nelze tuto skutečnost přičítat k tíži správci daně, zvláště když důkazní břemeno v daňovém řízení stíhá daňový subjekt. V tomto směru nelze přehlédnout, že s ohledem na rozsah deklarovaného nakoupeného materiálu a rozsah tvrzených realizovaných služeb, je evidentní, že tyto úkony nemohl provádět jediný svědek – T. B., jako osoba spojovaná stěžovatelkou s deklarovaným dodavatelem. Zcela nerozhodnou je v tomto směru tvrzená okolnost, že navrhovaní svědci měli o těchto dodávkách přímo jednat. Jak již bylo uvedeno, pro posouzení oprávněnosti stěžovatelkou uplatněných výdajů od společnosti ISILDUR s. r. o., bylo rozhodné prokázání faktické realizace těchto obchodů a nikoliv jejich kontraktace. Neobstojí ani názor stěžovatelky, že v projednávané věci na ní nevázlo důkazní břemeno. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků totiž platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud tedy byla stěžovatelka správními orgány vyzvána k prokázání rozhodných skutečností (podmínek) pro posouzení souladu jí uplatněných nákladů s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, na základě faktur, jež měla vystavit společnost ISILDUR s. r. o., a stěžovatelka požadované rozhodné skutečnosti správci daně neprokázala, je nesprávný její závěr, že vázne důkazní břemeno na správci daně. Jak již bylo uvedeno, pokud stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti správce daně, neprokázala požadované skutečnosti, ani to, že nakoupila deklarovaný materiál a že deklarované práce byly skutečně provedeny, nelze než konstatovat, že faktury - účetní doklady od společnosti ISILDUR s. r. o. nejsou věrohodné. Za tohoto stavu věci obstojí závěr krajského soudu, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Stejně tak obstojí závěr krajského soudu, že to byla stěžovatelka, která neunesla důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 téhož zákona) o tom, že její výdaje podle faktur č. 230198, 230172, 230205, 230204, 230206 a č. 230203 byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost společnosti A-Z ODPADY s. r. o., proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2010 - 112, není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. prosince 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu