

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: KASBEN HB, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Horní 12, Havlíčkův Brod, zastoupené JUDr. Robertem Jonákem, advokátem se sídlem Žižkova 280, Havlíčkův Brod, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2008, č. j. 14174/08-1200-701607, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 12. 2009, č. j. 29 Ca 217/2008 - 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne

11. 8. 2008, č. j. 14174/08-1200-701607. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 1. 2008, č. j. 4500/08/223912/3012, kterým byla stěžovatelce za zdaňovací období roku 2005 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 169 520 Kč.

Stěžovatelka jako důvody podání kasační stížnosti uvádí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, tj. důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Konkrétně uvádí, že se krajský soud náležitým způsobem nevypořádal se všemi jejími námitkami týkajícími se výkonu její podnikatelské činnosti a realizace zdanitelného plnění v celkové výši 650 000 Kč. Nesprávně pak dospěl k závěru, že stěžovatelka v rámci šetření prováděného správními orgány neprokázala provedení zdanitelných plnění, resp. že jí vykazované výdaje jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Nesouhlasí se závěry správních orgánů a krajského soudu, že nebylo v daňovém řízení prokázáno zdanitelné plnění ve výši 50 000 Kč vyplacené jako provize za zprostředkování obchodu na akci ČKD Kutná Hora a. s. v Českých Budějovicích (dále jen „ČKD“) z důvodu neprokázání plnění z předmětné zprostředkovatelské smlouvy. Stejně tak nesouhlasí, že by neprokázala provedení služeb dodavatelem na základě uzavřené smlouvy ze dne 2. 1. 2005, resp. že odměna ve výši 600 000 Kč vyplacená za předmět této smlouvy, tj. pronájem a skladování použitého materiálu v areálu R. V. v Českých Budějovicích (dále jen „areál“), není nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných plnění, neboť nebylo dostatečně prokázáno faktické skladování zboží. Stěžovatelka má na rozdíl od krajského soudu za to, že její povinnost doložit tvrzení uplatněná v daňovém přiznání ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), byla splněna.

Stěžovatelka trvá na tom, že rozhodnutí správce daně i žalovaného odporují zákonu, neboť vycházejí z nedostatečně a jednostranně zjištěného stavu věci a jsou založena na vadném hodnocení provedených důkazů a chybné aplikaci právních předpisů. Nesouhlasí s kontrolními zjištěními, že společnost Účtoservis Lorenc spol. s r. o. (dále jen „Účtoservis“) neprovedla v její prospěch tvrzené zdanitelné plnění spočívající ve zprostředkování obchodu. Skutečnost, že činnosti spojené s

likvidací provozovny ČKD prováděla společnost METALURGIE s. r. o. (dále jen „METALURGIE“), nemohou vyloučit a zpochybnit existenci smluvního vztahu – zprostředkovatelské smlouvy - mezi stěžovatelkou a společností Účtoservis. Ta jako první poskytla stěžovatelce informace o likvidaci tovární haly v Českých Budějovicích a zavázala se pro ni zprostředkovat kontakt s osobami pověřenými prodejem nepotřebného majetku. Ze žádného z provedených důkazů nelze dovodit, že by ke kontaktu mezi Ing. Miroslavem Vaníčkem, jednatelem společnosti METALURGIE, a Ing. Bohuslavem Kasalem, jednatelem stěžovatelky, došlo přímo bez součinnosti třetí osoby. V této souvislosti stěžovatelka upozorňuje na to, že zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), pro tento typ smlouvy nestanoví obligatorně písemnou formu, ta může být uzavřena i jiným způsobem, a proto nelze akceptovat závěry krajského soudu, že nebylo prokázáno uzavření předmětné smlouvy o zprostředkování podle § 642 obchodního zákoníku.

Ve vztahu k neuznaným nákladům spojeným s pronájmem továrních hal a skladováním věcí stěžovatelka uvádí, že uzavřela dne 2. 1. 2005 se společností Účtoservis smlouvu o skladování podle § 527 obchodního zákoníku. Stěžovatelka v souladu s uzavřenou smlouvou do vymezených prostor určených pro skladování navezla materiál pro demontáž strojů a jejich uskladnění a nepotřebný materiál z likvidované tovární haly ČKD. Dispozici s těmito věcmi potvrdilo vyjádření zástupců společnosti METALURGIE. Z čestného prohlášení R. V. ze dne 30. 11. 2007 potom vyplývá, že pronajatý skladový areál v Českých Budějovicích dal do užívání společnosti Účtoservis v průběhu let 2005 a 2006, přičemž potvrdil, že se zde na volném prostoru nacházely staré použité věci, které druhově popsal. Případné rozdíly v popisu skladového materiálu lze vysvětlit tím, že se jeho skladba v průběhu doby měnila a údaje osob podávajících vyjádření tak mohou být ovlivněny dobou, ve které skladový areál sledovaly. Stěžovatelka má za to, že skutečnost, že evidence skladovaného materiálu nebyla úplná a zcela dokonalá, nemůže být bez dalšího důvodem k tomu, aby byl zpochybněn celý právní vztah založený smlouvou o skladování a skutečnost, že zboží získané na základě kupních smluv uzavřených se společností METALURGIE bylo v prostorách areálu skladováno. Existenci skladovaných předmětů prokazují zejména vyjádření osob, které na daném místě tyto věci fyzicky viděly, jakož i další písemnosti založené v účetnictví stěžovatelky, z nichž vyplývá, že zmíněné předměty měla ve svém držení a že po dobu, kdy s nimi disponovala, je musela mít v předmětných prostorách také uloženy. Navíc uvádí, že neexistuje žádná norma, z níž by jí vyplývala povinnost vést skladovou evidenci. Podle stěžovatelky je nepochybné, že na základě smluvního ujednání s věcmi likvidovaného podniku nakládala a za tímto účelem byla nucena věci demontované z továrních hal před jejich další distribucí skladovat.

Dále stěžovatelka uvádí, že nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že nepřípadně pohlíží na věc hlediskem obchodního zákoníku a nikoli daňových

předpisů, načež předesílá, že v právním státě musí předpisy upravující podnikání a daňové normy tvořit jednotu a není možno připustit dvojí měřítko pohledu, přičemž trvá na tom, že se nedopustila porušení žádných daňových předpisů. Navíc podotýká, že její smluvní partner měl veškerá poskytnutá plnění řádně zaúčtována a v souladu se zákonem rovněž odvedl daň z přidané hodnoty i daň z příjmů právnických osob, proto není důvodu konstruovat nesplnění daňových povinností u stěžovatelky.

Na závěr namítá, že krajský soud jako přezkumný orgán nesplnil svou povinnost a neodstranil vytýkaná pochybení v postupu a rozhodování správních orgánů. Upozorňuje na to, že v řízení předcházejícím vydání přezkoumávaných rozhodnutí nebyla dodržena procesní pravidla, která mají za cíl zajistit úplné zjištění skutkového stavu věci a zabezpečit účastníkům řízení plné uplatnění jejich práv. Konkrétně namítá, že správce daně nedovolil jednateli stěžovatelky Ing. Bohuslavu Kasalovi činit dotazy na vyslýchaného svědka, dále nebyl vyslechnut prokurista stěžovatelky Jiří Hodboď a R. V., přestože z jeho písemného prohlášení ze dne 30. 11. 2007 vyplývá, že údaje tvrzené stěžovatelkou o přítomnosti starých a používaných věcí v pronajatých prostorách ke skladování jsou správné. Stěžovatelka postup správce daně považuje za jednostranně zaměřený v její neprospěch, přičemž tyto procesní nedostatky krajský soud nenapravil, proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zcela souhlasí se závěry krajského soudu, že se stěžovatelce nepodařilo bez jakýchkoli pochybností prokázat, že skutečně došlo k faktickému uskutečnění předmětných zdanitelných plnění a že výdaje na tato plnění vynaložené byly výdaji vynaloženými za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelky. Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno ohledně takového výdaje, není možné považovat výdaj za prokázaný.

Ve vztahu k uplatněnému nákladu ve výši 50 000 Kč měla být stěžejním důkazem stěžovatelky faktura č. 5204. Samotná faktura ani pokladní doklad o platbě však podle žalovaného neprokazují, že k předmětnému zprostředkování fakticky došlo. Žalovaný podotýká, že dne 25. 6. 2005 byl proveden výslech Stanislava Lorence, jednatele společnosti Účtoservis, tj. údajného zprostředkovatele, z jehož výpovědi vyplynulo, že smlouva o zprostředkování nebyla uzavřena v písemné podobě, tento svědek nedokázal určit osobu, se kterou měla být smlouva uzavřena. Podle jím uvedených časových údajů mělo zprostředkování proběhnout později než samotné dodání zboží. Stěžovatelka se výslechu neúčastnila, ačkoli byla řádně vyrozuměna. Z výpovědi Ing. M. J. ze dne 3. 1. 2008, které se již zúčastnila rovněž stěžovatelka, pak dále vyplynulo, že jednatele stěžovatelky kontaktoval před uzavřením smlouvy on sám.

Ke skutečnosti neprokázání nákladů spojených s pronájmem areálu na skladování věcí a stěžovatelčinou námitkou, že nebyla povinna vést skladovou evidenci, žalovaný především odkazuje na rozsudek soudu, v němž bylo uvedeno, že v této souvislosti je třeba odkázat na Zprávu o výsledku daňové kontroly, resp. rozhodnutí žalovaného, ve kterých se odkazuje na Český účetní standard, resp. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Uzavřel, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že se stěžovatelce nepodařilo jednoznačně prokázat faktické uskutečnění daňových výdajů.

K tvrzení stěžovatelky, že soudem nebyly provedeny navrhované důkazy, žalovaný uvádí, že se krajský soud s otázkou výslechu svědků vypořádal. Navíc stěžovatelka nenavrhovala výslech konkrétních osob, ale omezila se pouze na obecné konstatování. K namítanému nedodržení procesních pravidel v daňovém řízení, tj. neprovedení výslechu prokuristy stěžovatelky Jiřího Hodbodě a R. V., se krajský soud rovněž vyjádřil, přičemž je podstatné, že stěžovatelka výslech těchto osob výslovně v odvolání nenavrhovala, ani nebrojila proti jejich neprovedení. Rovněž s námitkou, že správce daně nedovolil jednateli Ing. Bohuslavu Kasalovi činit dotazy na vyslýchaného svědka, se krajský soud vypořádal. V rozsudku především uvedl, že stěžovatelka konkrétně neuvedla, kterému svědkovi nemohla klást otázky. Navíc Jiří Hodboď i Ing. Bohuslav Kasal byli přítomni výslechu svědka Ing. M. J., přičemž z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 1. 2008, č. j. 188/08/223932/7320, vyplývá, že stěžovatelce bylo umožněno klást svědku otázky. Proti obsahu protokolu nebyly uplatněny žádné námitky, stejně jako nebyly uplatněny žádné návrhy na doplnění protokolu. Stěžovatelka byla též vyrozuměna o výslechu Stanislava Lorence, výslechu se nezúčastnila a při tomto výslechu svých práv nevyužila.

Z výše předestřeného podle žalovaného vyplývá, že námitky stěžovatelky nejsou důvodné. V daném případě nedošlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem, ani nelze přisvědčit tomu, že skutková podstata, z níž správní orgány při rozhodování vycházely, nemá oporu ve spisech, či je s nimi v rozporu. Naopak je to stěžovatelka, kdo neunesl důkazní břemeno a neprokázal svá tvrzení o daňově účinných výdajích. Proto žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Při rozhodování vycházel z následujících podstatných skutečností patrných ze správního a soudního spisu. Dne 12. 4. 2007 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, která byla ukončena dne 21. 1. 2008 projednáním Zprávy o daňové kontrole,

č. j. 2/3148/08/223932/7320 (dále též jen „Zpráva“). Z této Zprávy mimo jiné vyplývá, že nebylo prokázáno uskutečnění zprostředkování pořízení movitého majetku společností Účtoservis, neboť prodej movitého majetku likvidovaného podniku zajišťovala společnost METALURGIE. Zástupci této společnosti uzavírali kupní smlouvy se stěžovatelkou sami bez přičinění třetí osoby. Tím nebyl prokázán náklad vynaložený na zprostředkovatelskou smlouvu ve výši 50 000 Kč ve prospěch společnosti Účtoservis (str. 17 – 20 Zprávy). Dále ze Zprávy vyplývá, že stěžovatelka neprokázala, že pronájem pro skladování použitého materiálu sloužil ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť stěžovatelka nepředložila skladovou evidenci a inventarizaci a byla prokázána skutečnost, že stěžovatelka dále prodávala movitý majetek bez použití skladovacích prostor (str. 20 - 29 zprávy). Na základě výsledků daňové kontroly byl vydán dne 22. 1. 2008 správcem daně dodatečný platební výměr, č. j. 4500/08/223912/3012, kterým byl stěžovatelce stanoven nový základ daně a dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 169 520 Kč.

Proti rozhodnutí správce daně (dodatečnému platebnímu výměru) stěžovatelka brojila odvoláním, ve kterém uvedla, že nesouhlasí se závěry uvedenými ve Zprávě o daňové kontrole týkajícími se neuznaných nákladů jí vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, konkrétně nákladů vynaložených za provizi za zprostředkování obchodu ve výši 50 000 Kč a nákladů vynaložených za pronájem a skladování starých věcí ve výši 600 000 Kč z důvodů neprokázání faktického plnění ze smlouvy zprostředkovatelské a o pronájmu.

Namítala, že skutečnost, že činnosti spojené s likvidací provozovny ČKD prováděla společnost METALURGIE, nemohou vyloučit a zpochybnit existenci smluvního vztahu mezi stěžovatelkou a společností Účtoservis (zprostředkovatel). Ta totiž jako první zprostředkovala informaci o likvidaci tovární haly a zavázala se za provizi zprostředkovat kontakt s osobami pověřenými prodejem nepotřebného majetku. Stěžovatelka a zprostředkovatel uzavřeli o tom smlouvu podle § 642 obchodního zákoníku. Ze žádné skutečnosti přitom nevyplývá, že by k uzavření smlouvy o prodeji nepotřebného majetku, která byla uzavřena mezi stěžovatelkou a společností METALURGIE, došlo přímo bez součinnosti třetí osoby. Skutečnost, že se jednatelé stěžovatelky a společnosti METALURGIE znali z dřívějších obchodních případů, neznamená prokázání opaku. Stejně tak namítala, že není pravdou, že její tvrzení o pronájmu a skladování starých věcí jsou nepravdivá, což správce daně dovodil pouze z rozdílných výpovědí svědků o povaze předmětů v areálu v době uskladnění zahlédnutých a ze skutečnosti, že stěžovatelka svá tvrzení nemohla doložit žádnou skladovou evidencí. Ze spisu není patrno, že by stěžovatelka v této fázi řízení navrhovala další důkazy na prokázání svých tvrzení.

Odvolání bylo žalovaným rozhodnutím ze dne 11. 8. 2008, č. j. 14174/08-1200-701607, zamítnuto. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že za účelem zjištění skutkového stavu provedl správce daně dožádání u místně příslušného finančního úřadu dodavatele ČKD, přičemž bylo zjištěno, že uskutečnění prodeje movitých věcí (rozprodej z likvidované továrny) vykonávala pro ČKD na základě mandátní smlouvy společnost METALURGIE. Z následného dožádání Finančního úřadu v Chrudimi bylo zjištěno, že společnost METALURGIE navázala prvotní kontakt se stěžovatelkou ohledně obchodního případu koupě movitého majetku z likvidované továrny. Žádný třetí subjekt v prvotních kontaktech zaangažován nebyl. Následně byl proveden dne 25. 6. 2007 i výslech svědka Stanislava Lorence, jednatele společnosti Účtoservis (zprostředkovatel), kterého se po řádném oznámení stěžovatelka nezúčastnila. Z jeho výpovědi jednoznačně nevyplynulo, že by zprostředkovatelská smlouva mezi stěžovatelkou a společností Účtoservis byla uzavřena (chybí písemná smlouva) a čeho přesně se týkala. Navíc z výpovědi vyplývalo, že prodej zboží od ČKD se uskutečnil dne 9. 3. 2005, nicméně faktura za provizi mu byla vystavena až dne 30. 9. 2005. Ze svědecké výpovědi jednatele společnosti METALURGIE Ing. Miroslava Vaníčka ze dne 3. 1. 2008 vyplynulo, že vlastní telefonát ohledně obchodního případu v Českých Budějovicích učinil vůči jednateli stěžovatelky Ing. Bohuslavu Kasalovi on sám. U této svědecké výpovědi byla stěžovatelka přítomna, výpověď svědka však nezpochybnila a protokol o ústním jednání potvrdila svým podpisem. Na základě těchto zjištění dospěl žalovaný k totožnému závěru jako správce daně, a to, že stěžovatelka neunesla břemeno tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Ve vztahu k prokázání plnění ze smlouvy o pronájmu a skladování žalovaný uvedl, že ze svědecké výpovědi Stanislava Lorence ze dne 25. 6. 2007 jednoznačně nevyplynulo, že by předmět smlouvy ze dne 2. 1. 2005, tj. uskladnění, manipulace, vykládka a nakládka zboží odběratele, byl dodavatelem, tedy společností Účtoservis, naplněn. Svědek R. V., majitel skladového areálu, potom v čestném prohlášení ze dne 30. 11. 2007 popsal, že v areálu byly uskladněny staré plachty, palety, staré regály ze dřeva, dřevěné skříňky a starý nábytek. Obsah tohoto prohlášení se zcela lišil od výpovědi Stanislava Lorence, podle kterého mělo být v areálu uskladněno zboží charakteru kovového šrotu. Stěžovatelka svá tvrzení o faktickém plnění ze smlouvy o pronájmu a skladování neprokázala ani případnou skladovou či inventarizační evidencí. Žalovaný rovněž uvedl, že z faktur vedených za rok 2005 vyplývá, že prodej starých movitých věcí třetím osobám byl uskutečňován většinou týž den, takže nemohly být ve skladovacím areálu ani skladovány. Dospěl proto k závěru, že stěžovatelka jednoznačně neprokázala podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ani v tomto případě, že provedení služeb, za něž vynaložila náklady ve výši 600 000 Kč, byly náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu ke krajskému soudu, v níž nad rámec námitek uplatněných v předchozím řízení namítala, že je nepochybné, že měla zmíněné movité věci ve svém držení na základě doložených kupních smluv se společností METALURGIE a že po dobu, kdy s nimi disponovala, je musela mít v prostorách, které ovládala, také uloženy. Dále podotkla, že její smluvní partner měl veškerá poskytnutá plnění řádně zaúčtována a v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty a o daních z příjmů dosažený zisk řádně zdanil. Není proto důvodu konstatovat jakékoli daňové nedostatky vůči stěžovatelce. Na závěr uvedla, že žalovaný jako odvolací orgán nesplnil svou povinnost a neodstranil vytýkaná pochybení v postupu a rozhodování správce daně. Upozorňuje na to, že v řízení předcházejícím vydání přezkoumávaných rozhodnutí nebyla dodržena procesní pravidla, která mají za cíl zajistit úplné zjištění skutkového stavu věci a zabezpečit účastníkům řízení plné uplatnění jejich práv. Konkrétně namítala pouze to, že správce daně nedovolil jednateli stěžovatelky Ing. Bohuslavu Kasalovi činit dotazy na vyslýchaného svědka, dále nebyl vyslechnut prokurista stěžovatelky Jiří Hodboď a R. V., přestože z jeho písemného prohlášení ze dne 30. 11. 2007 vyplývá, že údaje tvrzené stěžovatelkou o přítomnosti starých a používaných věcí ke skladování v pronajatých prostorách jsou správné. Stěžovatelka uzavřela, že postup správce daně považuje za jednostranně zaměřený v její neprospěch.

Krajský soud žalobu stěžovatelky zamítl. Přisvědčil zjištěním správních orgánů a ztotožnil se s jejich závěry, že se stěžovatelce nepodařilo prokázat faktické uskutečnění daňových výdajů za zprostředkování obchodu ČKD a za pronájem skladovacích prostor. Navíc bylo zjištěno, že ke zprostředkování obchodu vůbec nedošlo. Proto uvedl, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a nebyla tak naplněna dikce § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a četnou judikaturou Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Je to tedy daňový subjekt, kdo je povinen prokázat svá tvrzení o vynaložených nákladech, tj. o faktickém uskutečnění platby, o její oprávněnosti, resp. o její souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt toto své důkazní břemeno neunese, nelze náklad považovat za prokázaný. Navíc je daňový subjekt povinen faktické uskutečnění zdanitelných plnění prokázat bez jakýchkoli pochybností, přičemž k tomu (zpravidla) nepostačí pouhé předložení faktur či jiných dokladů. To se však stěžovatelce v daném případě nepodařilo.

Ve vztahu k námitkám stěžovatelky týkajícím se prokázání plnění ze zprostředkovatelské smlouvy krajský soud zdůraznil, že správní orgány nestavěly neunesení důkazního břemene stěžovatelkou na pouhém faktu, že se jednatelé stěžovatelky a společnosti METALURGIE znali, jak se domnívá stěžovatelka, ale na řadě dalších důkazů, např. relevantních výslechů svědků, či na časové nenávaznosti

údajného zprostředkování a dodání zboží. K tomu krajský soud dodal, že pokud správní orgány provedly důkazy, jimiž byly potvrzeny závěry o nesplnění dikce § 24 zákona o daních z příjmů, nelze takový postup správci daně vytýkat. Krajský soud dále uvedl, že z hlediska daňových předpisů je třeba, aby stěžovatelka uzavření smlouvy prokázala, na čemž nic nemění skutečnost, že v tržním ekonomickém prostředí nelze jednotlivým podnikatelským subjektům direktivně ukládat povinnost uzavřít smluvní vztah s konkrétní společností, resp. že vzrůstá význam zprostředkovatelských smluv. V této souvislosti rovněž uvedl, že nezpochybňuje, že zprostředkovatelská smlouva může být podle obchodního zákoníku uzavřena ústně, to však nic nemění na tom, že je to daňový subjekt, který se takovým jednáním (uzavřením ústní smlouvy) sám přivádí do následné důkazní nouze.

Rovněž ve vztahu k námitce stran nákladů vynaložených na smlouvu o pronájmu a skladování se krajský soud zcela ztotožnil se závěry správních orgánů, které především na základě absence skladové evidence a výpovědi svědka Stanislava Lorence neuznaly částku 600 000 Kč za smlouvu o pronájmu a skladování jako náklady vynaložené ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Na tom nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka prokázala, že s předmětným použitým zbožím disponovala, nebo skutečnost, že v celém roce 2005 působila v Českých Budějovicích, neboť povinností stěžovatelky bylo prokázat existenci výdaje vynaloženého na pronájem a skladování jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Brojila-li stěžovatelka v žalobě proti skutkovým zjištěním správních orgánů, krajský soud konstatoval, že tak učinila primárně v obecné rovině, když např. namítala, že rozhodnutí správních orgánů jsou vadná a odporující zákonu, neboť vycházejí z nedostatečně a jednostranně zjištěného skutkového stavu a jsou založena na vadném hodnocení provedených důkazů a chybné aplikaci právních předpisů, proto krajský soud ve stejné obecné rovině na její námitky odpověděl. Stejně tak se vypořádal i s námitkou, že se správní orgány měly při hodnocení důkazů zaměřit na další záležitosti, které měly věc objasnit ve všech souvislostech, nicméně stěžovatelka neuvedla, jakými dalšími skutečnostmi se měl krajský soud zabývat. Proto krajský soud opakovaně zdůraznil, že to byla stěžovatelka, kdo měl správním orgánům prokázat, že vynaložila náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a k tomu nabídnout relevantní důkazy. Krajský soud naopak v postupu správních orgánů neshledal žádných vad a procesních pochybení.

S námitkou, že správní orgány neuznaly výdaje vynaložené za smlouvu o pronájmu a skladování nesprávně, když k tomuto závěru dospěly pouze na základě skutečnosti, že stěžovatelka nevedla skladovou evidenci, krajský soud nesouhlasil. V této souvislosti uvedl, že ze správního spisu je patrno, že správní orgány vycházely rovněž z dalších důkazů, např. z výpovědi svědka Stanislava Lorenze a kupních smluv. Se správními orgány se ztotožnil v tom, že vedla-li by stěžovatelka předmětnou skladovou evidenci podle českého účetního standardu zakotveného v

zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, nepřivedla by se nedostatkem dalších důkazů do důkazní nouze.

Pakliže stěžovatelka upozornila na skutečnost, že její smluvní partner své daňové povinnosti splnil řádně, a proto není důvodu ani v jejím případě konstatovat jakékoli daňové nedostatky, krajský soud podotkl, že předmětem řízení nebyly výdaje uplatněné smluvním partnerem, ale stěžovatelkou samotnou.

Co se týče žalobních námitek stěžovatelky, že nebyli vyslechnuti svědci Jiří Hodboď a R. V., krajský soud předestřel, že stěžovatelka výslech těchto osob výslovně nenavrhla a ani proti jejich neuskutečnění nebrojila v odvolání. Proto se krajský soud zcela ztotožnil s hodnocením čestného prohlášení R. V. správními orgány, jehož čestné prohlášení, že se v areálu nacházely staré dřevěné věci, bylo v rozporu s výpovědí svědka Stanislava Lorence, který uvedl, že v areálu se skladoval kovový odpad (šrot). Proto krajský soud, stejně jako správní orgány, měl za to, že z výpovědi svědka Stanislava Lorence nelze jednoznačně dovodit, že v prostorách areálu byly skladovány věci pocházející z likvidovaného provozu ČKD. Skutečnost, že se výpovědi jednotlivých svědků lišily, podle stěžovatelky způsobil fakt, že se skladba skladovaného materiálu v průběhu doby měnila, toto svoje tvrzení však žádným způsobem (např. skladovou evidencí) nedoložila. Pokud stěžovatelka namítala, že jí nebylo umožněno klást svědkovi otázky, a přitom neuvedla kterému svědkovi konkrétně, tuto námitku nemohl krajský soud pro nekonkrétnost přezkoumat.

Závěrem krajský soud uvedl, že nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky, že se správní orgány zaměřily pouze na prostředky, jimiž by mohla být podnikatelská činnost stěžovatelky zpochybněna, neboť ze správního spisu je patrno, že se správní orgány zabývaly unesením důkazního břemene stěžovatelky a následně provedly odpovídající dokazování, které vyústilo ve výše uvedené závěry. Pokud stěžovatelka pouze v obecné rovině namítala, že žalovaný nesplnil svou přezkumnou povinnost, neodstranil vytýkaná pochybení správce daně, jakož i porušení procesních ustanovení, krajský soud zopakoval, že na obecnou námitku mu nezbývá než v obecné rovině uvést, že v postupu správních orgánů neshledal žádná pochybení, naopak má za to, že správní orgány postupovaly zcela v souladu se zákonem. Žalovaný se řádně zabýval všemi námitkami stěžovatelkou uvedenými v odvolání, jakož své rozhodnutí o nich rovněž řádně odůvodnil. Proto krajský soud nepřisvědčil žádnému žalobnímu bodu stěžovatelkou uplatněnému a žalobu jako nedůvodnou zamítl. Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka výše specifikovanou kasační stížnost.

Podstatou předmětné věci je posouzení otázky, zda se stěžovatelce podařilo v rámci daňového řízení prokázat uskutečnění daňových výdajů za zprostředkování

obchodu a dále za pronájem a skladování v celkové výši 650 000 Kč. Nejvyšší správní soud při posuzování věci vycházel z následujících zákonných ustanovení.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že 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 § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Z odstavce druhého písm. e) téhož ustanovení pak vyplývá, že daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly.

Dle § 31 odst. 1 téhož zákona dokazování provádí správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle odstavce druhého téhož ustanovení správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Odstavec čtvrtý stanoví, že jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle § 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 § 2 odst. 3 citovaného zákona správní orgány při rozhodování hodnotí jednotlivé důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

V daném případě stěžovatelka v daňovém přiznání uvedla jako náklad ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů částku ve výši 50 000 Kč za zprostředkování obchodního případu ČKD a částku ve výši 600 000 Kč za smlouvu o pronájmu a skladování. Správce daně však při daňové kontrole zjistil, že tyto náklady uplatněné v daňovém přiznání nelze považovat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu výše uvedeného ustanovení, neboť stěžovatelce se nepodařilo prokázat faktické

uskutečnění zdanitelných plnění. Ve smyslu výše citovaných ustanovení je nutno konstatovat, že to byla právě stěžovatelka, kdo nesl důkazní břemeno a měl správci daně nabídnout co možná nejprokazatelnější důkazy o pravdivosti svých tvrzení. Ze správního spisu je však patrno, že stěžovatelka pouze trvala na svých tvrzeních, zpochybněných správcem daně, a nenabídla žádné další důkazy, které by prokázaly pravdivost jejích tvrzení. Konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést nebo k nimž byl správcem daně vyzván. Důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení je postaveno na prokázání toho, co daňový subjekt tvrdí, resp. uvádí v daňovém přiznání (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, publikovaný pod č. 1663/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Z výše citovaných ustanovení a konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že daňově uznatelnými náklady mohou být pouze takové výdaje, které budou daňovým subjektem bez jakýchkoli pochybností prokázány, a to jak jejich faktické vynaložení, tak skutečnost, že byly vynaloženy za účelem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňový subjekt je zároveň povinen prokázat nejen právě uvedené, ale rovněž skutečnost, že zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna. V souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, nebo rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, oba dostupné na www.nssoud.cz) to znamená, že zpravidla nepostačí, když daňový subjekt pouze předloží faktury či jiné doklady. V případě pochybností je nutno předložené faktury a jiné doklady podložit i dalšími důkazy, které tvrzení z dokladů vyplývající jednoznačně potvrdí. Jak již bylo uvedeno, ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka žádné důkazy na podporu svých tvrzení v rámci daňové kontroly nenavrhla, a proto správce daně provedl důkazy, které jeho pochybnosti o pravdivosti stěžovatelčiných tvrzení potvrdily. Ani v odvolacím řízení stěžovatelka nenavrhla žádné nové důkazy a žalovaný se ztotožnil se závěry uvedenými správcem daně.

Teprve v rámci řízení před krajským soudem stěžovatelka v žalobě uvedla, že nebyli vyslechnuti svědci Jiří Hodboď a R. V., kteří by mohli věc objasnit, a že jí nebylo umožněno klást svědkovi otázky. Totožné námitky pak uvedla i v kasační stížnosti. K danému Nejvyšší správní soud v souladu se závěry krajského soudu uvádí, že stěžovatelka výslech Jiřího Hodbodě a R. V. výslovně v průběhu daňového řízení nenavrhla a ani jejich neuskutečnění v odvolání nenamítala. Navíc je ze správního spisu patrno, že se Jiří Hodboď účastnil např. výslechu Ing. Miroslava Vaníčka, svého práva klást svědku otázky nebo vyjádřit nesouhlas s obsahem protokolu však nevyužil. Co se týče námitky znemožnění výslechu svědka, je nutno konstatovat, že stěžovatelka neuvedla, kterému svědkovi konkrétně jí nebylo umožněno klást otázky. V takovém případě není možno takto nekonkrétně koncipovanou námitku přezkoumat. V tomto ohledu je nutno zdůraznit, že je v zájmu stěžovatelky vždy co nejvýstižněji a nejkonkrétněji v

kasační stížnosti předestřít své námitky, tak aby Nejvyššímu správnímu soudu bylo zřejmé, co je předmětem přezkumu. Totožné platí rovněž o řízení před krajským soudem. Správní soudy totiž nejsou oprávněny v případě obecných a nepřesných námitek předvídat jejich skutečný obsah a domýšlet argumentaci účastníků řízení. Proto uvedla-li stěžovatelka v kasační stížnosti námitku, že nebyl vyslechnut svědek, kterého však nijakým způsobem nekonkretizovala, nelze než ve smyslu právě uvedeného dospět k závěru o nemožnosti přezkumu takové námitky a jejího následného posouzení jako nedůvodné.

Stěžovatelka v kasační stížnosti trvá na tom, že rozhodnutí správce daně i žalovaného odporují zákonu, neboť vycházejí z nedostatečně a jednostranně zjištěného stavu věci a jsou založena na vadném hodnocení provedených důkazů a chybné aplikaci právních předpisů. Nejvyšší správní soud se proto zabýval námitkami, které výše uvedené tvrzení konkretizují. Při přezkumu těchto kasačních námitek zdejší soud zjistil, že tyto námitky korespondují s námitkami uplatněnými v žalobě před krajským soudem. Stěžovatelka především nesouhlasí s kontrolními zjištěními, že společnost Účtoservis neprovedla v její prospěch tvrzené zdanitelné plnění spočívající ve zprostředkování obchodu. Skutečnost, že činnosti spojené s likvidací provozovny ČKD prováděla společnost METALURGIE, podle stěžovatelky nemohou vyloučit a zpochybnit existenci smluvního vztahu – zprostředkovatelské smlouvy - mezi ní a společností Účtoservis. Ta jako první poskytla stěžovatelce informace o likvidaci tovární haly v Českých Budějovicích a zavázala se pro ni zprostředkovat kontakt s osobami pověřenými prodejem nepotřebného majetku. Ze žádného z provedených důkazů v rámci daňového řízení nelze dovodit, že by ke kontaktu mezi Ing. Miroslavem Vaníčkem a Ing. Bohuslavem Kasalem došlo přímo bez součinnosti třetí osoby. Sama skutečnost, že se oba jednatelé z dřívějška znali, nedokládá opak. S těmito otázkami se již vypořádal krajský soud, přičemž Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožnil. Především je nutno zdůraznit, že správní orgány k tomuto závěru nedospěly pouze na základě skutečnosti, že se jednatelé společností, mezi nimiž byla uzavřena kupní smlouva, znali z dřívějška, jak se stěžovatelka domnívá, ale na základě svědecké výpovědi Stanislava Lorence (údajného zprostředkovatele), který jednoznačně nepotvrdil existenci předmětné zprostředkovatelské smlouvy, a především na základě svědecké výpovědi Ing. Miroslava Vaníčka, který do ústního protokolu ze dne 3. 1. 2008 uvedl, že vlastní telefonát ohledně obchodního případu v Českých Budějovicích provedl on sám, čímž zcela popřel tvrzení stěžovatelky. Nutno doplnit, že této výpovědi byla stěžovatelka přítomna, svého práva vyvrátit nebo zpochybnit výpověď předmětného svědka ovšem nevyužila. Proto správní orgány dospěly k závěru, že se zdanitelné plnění v tomto případě nemohlo uskutečnit. Na povinnosti řádně prokázat svá tvrzení uplatněná v daňovém přiznání nic nemění ani skutečnost, že obchodní zákoník pro tento typ smlouvy nestanoví obligatorně písemnou formu. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že absence písemné formy předmětné smlouvy nemůže být posuzována a priori v neprospěch daňového subjektu jako neprokázání uzavření smlouvy o zprostředkování podle §

642 obchodního zákoníku. Nejvyšší správní soud proto zdůrazňuje, že v právě projednávaném případě samotná neexistence písemné smlouvy nebyla příčinou, proč správní orgány situaci vyhodnotily v neprospěch stěžovatelky. Podstatným v daném případě bylo, že stěžovatelka při absenci písemné smlouvy o zprostředkování nedisponovala žádnými dalšími důkazy prokazujícími pravdivost jejího tvrzení. Absence předmětné smlouvy v písemné formě tedy její důkazní nouzi ještě prohloubila. Pokud by stěžovatelka předložila správním orgánům dostatek průkazných důkazů o skutečném zdanitelném plnění z ústně uzavřené zprostředkovatelské smlouvy, potom by bezpochyby svou důkazní povinnost splnila. Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za důležité zdůraznit, že skutečnost, že obchodní zákoník pro zprostředkovatelskou smlouvu nevyžaduje písemnou formu, ještě neznamená, že by taková úprava netvořila s daňovými předpisy jednotu, resp. nebyla s nimi v souladu. Skutečnost, že zprostředkovatelská smlouva z obchodněprávního hlediska nevyžaduje písemnou formu, nic nemění na tom, že daňové předpisy v případě uznání jakýchkoli odpočtů nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů předpokládají jejich patřičné prokázání ve smyslu výše uvedeného. Z logiky věci tedy vyplývá, že pokud daňový subjekt uzavírá zprostředkovatelskou smlouvu a zamýšlí náklady s ní spojené odečíst ve smyslu § 24 citovaného zákona, uzavření takové smlouvy písemnou formou může daňovému subjektu důkazní situaci značně ulehčit. Ze všech právě uvedených důvodů považuje Nejvyšší správní soud uvedené námitky stěžovatelky za nedůvodné.

Ve vztahu k neuznaným nákladům spojeným s pronájmem a skladováním věcí stěžovatelka uvádí, že skutečnost, že evidence skladovaného materiálu nebyla úplná a zcela dokonalá, nemůže být bez dalšího důvodem k tomu, aby byl zpochybněn celý právní vztah založený smlouvou o pronájmu a skladování. Ze stejného důvodu nemůže být zpochybněna ani skutečnost, že zboží získané na základě kupních smluv uzavřených se společností METALURGIE nebylo v areálu skladováno. Stěžovatelka uvádí, že neexistuje žádná norma, z níž by jí vyplývala povinnost vést skladovou evidenci. Dále uvádí, že existenci skladovaných předmětů prokazují zejména vyjádření osob, které na daném místě tyto věci fyzicky viděly, jakož i další písemnosti založené v jejím účetnictví, z nichž vyplývá, že zmíněné předměty měla ve svém držení a že po dobu, kdy s nimi disponovala, a tato skutečnost je nepochybná, je musela mít v předmětných prostorách také uloženy. Případné rozdíly v popisu skladového materiálu u jednotlivých osob vysvětluje tím, že se jeho skladba v průběhu doby měnila a údaje osob podávajících vyjádření tak mohou být ovlivněny dobou, ve které skladový areál sledovaly. Navíc je prokázáno, že stěžovatelka v roce 2005 v místě předmětného skladování působila. Rovněž podotýká, že její smluvní partner měl veškerá poskytnutá plnění řádně zaúčtována a v souladu se zákonem rovněž odvedl daň z přidané hodnoty i daň z příjmů právnických osob, proto není důvodu konstruovat nesplnění daňových povinností u stěžovatelky.

Rovněž tyto námitky byly předmětem přezkumu krajského soudu, s jehož závěry se Nejvyšší správní soud v plném rozsahu ztotožňuje a podotýká, že také v případě prokázání nákladů vynaložených na smlouvu o pronájmu a skladování bylo na stěžovatelce, aby prokázala faktické uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění. To se stěžovatelce prokázat nepodařilo, neboť na základě zjištění správních orgánů (absence skladové evidence, výpověď svědka Stanislava Lorence) nebylo lze náklady stěžovatelkou odečtené uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť jejich faktické uskutečnění nebylo bez jakýchkoli pochybností prokázáno. Tyto závěry se snažila stěžovatelka výše uvedenými argumenty vyvrátit. Má-li za to, že správní orgány nesprávně k závěru o nemožnosti uznání nákladů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů dospěly pouze na základě neexistence skladovací evidence, nelze jí přisvědčit. Ze správního spisu totiž vyplývá, že správní orgány nevycházely pouze ze skutečnosti, že stěžovatelka nevedla skladovou evidenci, ale rovněž z dalších důkazů (např. z výpovědi svědka Stanislava Lorence, z kupních smluv, ze kterých je patrno, že ke koupi a následnému prodeji předmětů z likvidované továrny docházelo většinou tentýž den, a proto prostory pro skladování nemohly být využity). Dodává-li stěžovatelka, že existenci předmětů prokazují výpovědi svědků o tom, že tyto předměty byly v prostorách skladovacího areálu zahlédnuty, a dále z účetních dokladů stěžovatelky, je nutno konstatovat, že skutečnost, zda stěžovatelka těmito předměty disponovala, není podstatou předmětného řízení. Podstatou je totiž prokázání, zda skutečně tyto předměty, jimiž bez pochyby disponovala, rovněž v prostorách areálu na základě předmětné smlouvy uskladňovala. Stěžovatelka však žádné důkazy na podporu svých tvrzení během řízení nenabídla a výpovědi osob, které měly skladované předměty zahlédnout, se navíc liší. Namítá-li stěžovatelka, že neexistuje žádná norma, která by jí ukládala povinnost skladovou evidenci vést, je třeba odkázat na zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a dále vyhlášku č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. V daném případě je však stěžejní, že absencí skladové evidence při nedostatku dalších relevantních důkazů se stěžovatelka sama přivedla do důkazní nouze. Zdejší soud opakovaně podotýká, že skutečnost, že stěžovatelka předměty pocházejícími z obchodního případu ČKD disponovala, ještě neprokazuje, že by bylo plnění ze smlouvy o pronájmu a skladování fakticky uskutečněno a že byly uvedené předměty skutečně v prostorách pronajatého areálu uskladněny. Stejně tak závěry správních orgánů nemohlo zvrátit tvrzení stěžovatelky, že v inkriminované době, tj. po celou dobu roku 2005, působila v Českých Budějovicích, neboť tato skutečnost nijak její tvrzení o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění, tedy pronájmu areálu a skladování předmětů v něm, neprokazuje. Za lichou shledal Nejvyšší správní soud rovněž námitku týkající se řádně splněných daňových povinností ze strany smluvního partnera stěžovatelky. K tomu jen v souladu s krajským soudem konstatuje, že předmětem řízení nebylo řádné splnění daňových povinností jejím smluvním partnerem, ale jí samotnou. Proto ani této argumentaci nelze přisvědčit. Na závěr

zdejší soud uvádí, že pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že se správní orgány při hodnocení všech okolností nezaměřily na další záležitosti, které by měly věc objasnit, nezbývá zdejšímu soudu než zopakovat již předestřené krajským soudem, že taková námitka je z důvodu její nekonkrétnosti nepřezkoumatelná. Stěžovatelka totiž jak v žalobě, tak v kasační stížnosti vůbec neuvedla, na co konkrétně se měly správní orgány zaměřit. Z výše uvedeného vyplývá, že stěžovatelka nebyla v případě námitek týkajících se nákladů údajně vynaložených ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů u žádné z nich úspěšná.

Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajského soudu a potažmo rozhodnutí správních orgánů neshledal žádná pochybení způsobená při samotném řízení, při hodnocení provedených důkazů nebo při aplikaci právních předpisů. V návaznosti na výše uvedené potom konstatuje, že pokud stěžovatelka řádně nesplnila své povinnosti a nevyužila svých práv v rámci daňového řízení (především nenavrhla důkazy na podporu svých tvrzení), nelze potom správním orgánům v navazujících řízeních vytýkat, že při rozhodování vycházely z důkazů jim známých, popřípadě jimi provedených z důvodu řádného zjištění skutkového stavu věci. Stejně tak nelze vytýkat krajskému soudu, že se v takovém případě zcela ztotožnil se závěry správních orgánů, v jejichž postupu v rámci daňového řízení, v hodnocení důkazů a skutkových zjištění neshledal žádná pochybení, přičemž navíc zjistil, že tyto závěry mají oporu ve správním spisu.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Druhému účastníkovi řízení podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud 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** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu