

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Goldfein CZ s. r. o.,** se sídlem Na Ležánkách 1624, Pardubice, zastoupen Mgr. Hedvikou Hartmanovou, advokátkou se sídlem Ovocný trh 8, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2010, čj. 4114/10-1200-602199, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2011, čj. 31 Af 112/2010 - 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Pardubicích (rozhodnutím ze dne 12. 1. 2010, čj. 2573/10/248912604289, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 1 141 680 Kč. Správce daně neuznal náklady, které měly žalobci vzniknout v souvislosti s balicími a úklidovými pracemi, dodávanými společností BPP Trading s. r. o. (dále jen „BPP“) na základě smlouvy o dílo. Správce daně také neuznal požadavek žalobce na snížení základu daně z titulu převodních cen.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 7. 2010, čj. 4114/10-1200-602199, zamítl odvolání žalobce proti shora specifikovanému rozhodnutí daňového orgánu.

II.I

[3] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, v níž zdůraznil, že žalovaný nepopřel, že balicí a úklidové práce byly ve prospěch žalobce skutečně provedeny. V daňovém řízení nebyly zohledněny zásadní písemné důkazy, a to výpověď Y. M., Ing. M.1, Ing. M.2, Ing. B. a F. a dále výkazy směn předložené žalobcem.

[4] Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, který považoval za chybné, že podpis na plné moci udělené Y. M. nebyl úředně ověřen. Přitom nevzal v úvahu, že udělení zmocnění potvrdili zástupci žalobce i sám Y. M. Udělení plné moci zpochybnili pouze zástupci Radkup-stav s. r. o. (dále jen „Radkup"), jejichž tvrzení však žalobce považoval za nevěrohodná. Výpověď Y. M. i výpisy z účtů žalobce potvrdily, že balicí a úklidové práce byly uhrazeny. Poskytnutí prací potvrdili i zaměstnanci žalobce. Žalobce neověřoval, zda jde o zaměstnance společnosti BPP či Radkup. Nelze mu přičítat k tíži, že se správci daně nepodařilo předvolat k výslechu jednatele společnosti BPP. Žalobce nemohl z daňových dokladů zjistit, zda by mohly být vystaveny jinými subjekty. Zjistil-li správce daně rozdíly v počtu evidovaných odpracovaných směn a počtu fakturovaných směn, nepostupoval správně, pokud z důvodu takto, nikoliv zásadních, diferencí, neuznal odpracované směny vůbec.

[5] Žalobce nesouhlasí se způsobem, kterým žalovaný hodnotil otázku převodních cen a uplatnění dodatečného daňového přiznání za rok 2006 a 2007, neboť nesprávně posoudil dohodu o narovnání ze dne 27. 2. 2009 a zprávu nezávislého auditora BDO Prima Finkonsult s. r. o. Z těchto podkladů přitom vyplývá, že žalobci žádná škoda z titulu převodních cen nevznikla. Žalovaný nezohlednil stanovisko nezávislého auditora ke znaleckému posudku Ing. Josefa Chyti, z něhož vyplývají základní metodické nedostatky i pochybnosti o nezávislosti znalce. Podání dodatečného daňového přiznání na základě vadného znaleckého posudku proto neoprávněně vedlo k vyšší daňové povinnosti žalobce.

[6] K otázce přenosu důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád") žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 210/2005 - 89. Žalovaný dle názoru žalobce neprokázal, že práce, které měly být provedeny společnostmi BPP a Radkup, byly provedeny jinak než deklaroval.

II.II

[7] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 31. 3. 2011, čj. 31 Af 112/2010 – 57. V odůvodnění rozsudku předeslal, že skutkový stav projednávané věci hodnotil z pohledu požadavků uvedených v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů") a § 31 odst. 9 daňového řádu. Ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125) je na poplatníkovi, aby prokázal, že uplatněný náklad vynaložil za službu, která byla skutečně provedena a žalobci odevzdána, a že jej vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně může posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a po zdůvodnění i vyloučit ze svého rozhodování.

[8] Krajský soud vyšel z toho, že se z důvodu nekontaktnosti společnosti BPP žalovanému nepodařilo získat další důkazy, především svědecké výpovědi. Ověřil pouze, že tato společnost neevidovala ani nezaměstnávala žádné zaměstnance. Z výslechu Y. M., který byl společností BPP zmocněn k zajišťování služeb, vyplynulo, že pouze telefonicky předal požadavky žalobce „lidem do Prahy" a od nich pak získával podepsané faktury. Z výpovědí zaměstnanců žalobce sice vyplynulo, že pomocné a úklidové práce vykonávali cizí zaměstnanci, nebyli však schopni blíže identifikovat, k jaké společnosti patřili a ani v jakém rozsahu požadované práce poskytovali. Ing. M.2, odborný poradce pro ekonomiku žalobce, i zástupkyně žalobce Ing. M.1 uvedli, že při zajišťování pomocného personálu jednali pouze s Y. M.

[9] Hodnocením těchto důkazů přisvědčil krajský soud závěru žalovaného, že důkazní řízení neprokázalo, že poskytovatelem předmětných úklidových a balicích služeb byla společnost BPP. Tento závěr nemůže zvrátit tvrzení žalobce, že práce byly skutečně vykonány a že za ně řádně zaplatil. Zaměstnanci žalobce sice potvrdili, že pomocné práce prováděli v jednotlivých pobočkách cizí pracovníci, avšak takové tvrzení neprokazuje, že tito pracovníci byli zaměstnanci společnosti BPP a že výkon jejich pracovní činnosti se realizoval na základě smluv o dílo uzavřených se společností BPP. Žalobci nepochybně nelze přičítat k tíži, že společnost BPP byla nekontaktní. Tato nekontaktnost je pouze dílčím, nikoliv jediným, důkazem, který zapadá do celkového hodnocení. K důvěryhodnosti tvrzení žalobce nepřispělo, že původně uvedl, že služby poskytovala společnost BPP, následně však konstatoval, že poskytovatelem úklidových a balicích prací byl sám Y. M. a nakonec se vrátil ke svému původnímu tvrzení, že poskytovatelem služeb byla společnost BPP. Pokud pak následně žalobce předložil účetní doklady, jejichž obsah nekorespondoval s údaji obsaženými na vystavených fakturách, nelze přičítat k tíži správce daně, že i tyto důkazy označil za nedostačující. Účet uváděný na fakturách, na nějž měl žalobce zasílat odměnu za úklidové a balicí služby, byl účtem nikoliv společnosti, ale Y. M. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce, že každý jednotlivý důkaz jeho tvrzení nevyvrací. Správce daně však jednotlivé důkazy hodnotil ve vzájemných souvislostech a právě tímto hodnocením dospěl k závěru, že žalobce své tvrzení o poskytnutí služeb společností BPP neprokázal.

[10] Krajský soud se neztotožnil ani s žalobní námitkou, dle níž to byl správce daně, kdo neunesl důkazní břemeno. Žalobce předložil listinné důkazy, jejichž hodnověrnost začal správce daně ověřovat pořizováním dalších důkazních prostředků, a to s ohledem na § 31 odst. 8 daňového řádu. Důkazní povinnost přešla po předložení listinných důkazů na správce daně, který jednotlivými důkazními prostředky hodnocenými v celkovém kontextu tvrzení žalobce vyvrátil. Byl to tedy žalobce, kdo neunesl své důkazní břemeno.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce týkající se otázky převodních cen a uplatnění dodatečného daňového přiznání za rok 2006 a 2007 podaného z důvodu porušení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Žalobce začal v průběhu daňové kontroly tvrdit, že mu v roce 2006 žádná škoda nevznikla, k čemuž předložil dohodu o narovnání ze dne 27. 2. 2009, zprávu nezávislého auditora vyhotovenou dne 28. 8. 2007, a v průběhu odvolacího řízení i stanovisko auditora ke zprávě znalce k přezkoumání zprávy o vztazích mezi propojenými osobami. Podle krajského soudu však nově předložené důkazy nemohly vyvrátit závěry původně předloženého znaleckého posudku, a to jak z pohledu důkazní síly, tak i

z pohledu závěrů v nich obsažených. Znalecké posouzení lze nesporně považovat za důkaz vyšší důkazní síly, který nemůže zvrátit následně uzavřená dohoda o narovnání a zpráva auditora. Krajský soud nepřipustil ani námitku žalobce vznesenou při nařízeném jednání, v níž žádal, aby soud vyčkal s rozhodnutím ve věci do doby, než bude vypracován nový znalecký posudek, který by dle jeho tvrzení měl závěry původně vypracovaného znaleckého posudku vyvrátit. Žalobce měl podle krajského soudu v daňovém řízení dostatečný časový prostor k tomu, aby znalecký posudek shora zmiňovaného obsahu předložil.

[12] Žalobcem předložené důkazy žalovaný řádně zhodnotil v kontextu původního znaleckého posudku. Krajský soud se s výsledky jeho hodnocení plně ztotožnil. Žalobce při nařízeném jednání dále odkázal na protokol o ústním jednání ze dne 18. 11. 2009, kde měl vyjádřit požadavek na nové znalecké posouzení. Z předmětného protokolu však plyne, že žalobce správci daně sdělil, že mu „*může být předložen posudek nezávislého znalce jmenovaného soudem ve věci transferových cen a to v dohledné době bezprostředně po jeho vypracování*“, přičemž tuto dobu nedokázal odhadnout. Krajský soud takové vyjádření nemohl hodnotit jako návrh na provedení nového znaleckého posudku.

III.1

[13] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[14] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil prokázání dodávek balicích a úklidových prací v roce 2006. Dále nesprávně posoudil splnění podmínek pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Aniž by se krajský soud vyjádřil k posouzení důkazů uvedených stěžovatelem v žalobě, přisvědčil žalovanému, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Krajský soud však závěry žalovaného nepodrobil žádnému přezkumu a opomenul hodnotit všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a snažil se některé chybně zpochybnit. Nezjistil tak úplně skutkový stav věci.

[15] Dále stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 210/2005 - 89 poukázal na přecházení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Poté, co správce daně zpochybnil, že fakturovaná plnění byla skutečně poskytnuta a zaplacena, byly provedeny výslechy zaměstnanců stěžovatele, jednatelů a Y. M. Žalovaný a krajský soud i tyto důkazy hodnotili jako nedostatečné. Stěžovateli však nedal odpověď na otázku, jaké důkazy by potvrdily, že předmětné práce provedla společnost BPP. Krajský soud nesprávně zjistil skutkovou podstatu věci, neboť nesprávně vyhodnotil důkazy předložené v rámci daňové kontroly, a to i ve vztahu k převodním cenám. Žalovaný neprovedl stěžovatelem navrhovaný důkaz znaleckým posudkem, kterým by bylo vyvráceno tvrzení znalce Ing. Chyti.

[16] Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, a to pro chybějící vlastní zhodnocení důkazních prostředků. Není mu jasné, proč žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že služby nebyly poskytovány společností BPP, přestože nezpochybnili, že balicí a úklidové služby byly poskytnuty. To, že práce neprovedla jmenovaná společnost, resp. o nich neúčtovala, nelze klást k tíži stěžovatele. Krajský soud, resp.

žalovaný, podle stěžovatele nehodnotili písemné důkazy předložené v rámci daňové kontroly, a sice výpovědi Y. M., Ing. M.1, Ing. M.2, Ing. B. a pana F. a výkazy směn předložené stěžovatelem, k nimž se krajský soud prakticky nevyjádřil.

[17] Stěžovatel dále vytkl krajskému soudu i žalovanému neodůvodnění vzájemných souvislostí při hodnocení důkazů, toho, jak byly důkazy hodnoceny a proč byla některému důkazu přikládána větší váha a jinému ne. Podle stěžovatele nebylo prokázáno, že předmětné práce nebyly provedeny nebo byly provedeny jinak, než deklaroval. Argumentace žalovaného vychází pouze z pochybností, domněnek a údajných nesrovnalostí ve výpovědích osob, zejm. zaměstnanců stěžovatele. Ti se však nemohli k problematice dostatečně vyjádřit, protože kontrola poskytování předmětných služeb nespadala do jejich pracovní činnosti. Podle stěžovatele provedené dokazování nesvědčí závěru, že převzal předmětné plnění od někoho jiného než od deklarované společnosti. Stěžovatel nepovažoval za podstatné, zda společnost BPP poskytla plnění prostřednictvím jiných osob, které si sama zajistila.

[18] Stěžovatel nepokládal za podstatné, že podpis na plných mocích udělených Y. M. společnostmi BPP a Radkup a před nimi společností Spavo spol. s. r. o. (dále jen „Spavo"), nebyl ověřený. Žádný zákon v takové situaci neukládá ověření podpisů a nejedná se ani o běžnou obchodní praxi. Stěžovateli proto nebylo zřejmé, proč měl považovat zastupování uvedených společností Y. M. za zvláštní a podezřelé.

[19] Krajský soud ani žalovaný nezdůvodnili, proč osoby, které předmětné práce provedly, měly být zaměstnanci společnosti BPP. Žalovaný mohl uznat náklad na provedené práce, které směřovaly k zajištění a udržení příjmu stěžovatele, na základě kvalifikovaného odhadu. Podle krajského soudu není důležité, že veškeré daňové doklady vystavené v letech 2005 – 2007 na základě smluv o dílo byly zaplaceny, protože práce byly skutečně vykonány. Stěžovatel postrádal vysvětlení, proč by platil vysoké částky za předmětné služby, kdyby pro něj předmětné práce nebyly vykonány. Zpochybnil také, že by platil společnostem BPP a Radkup, kdyby práce provedl někdo jiný. Závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem nemůže být odůvodněn tím, že společnosti BPP a Radkup nesplnily svou zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání.

[20] K převodním cenám stěžovatel namítl, že žalovaný nezohlednil dohodu o narovnání, zprávu nezávislého auditora BDO Prima Finkonsult s. r. o. o prověrce zprávy o vztazích mezi propojenými osobami, ani faktická tvrzení stěžovatele. Z těchto důkazů mělo jednoznačně vyplynout, že stěžovateli nevznikla žádná škoda z titulu převodních cen a dodatečné daňové přiznání bylo podáno na základě nepravdivých tvrzení a skutečností. Proto nebylo platné a nemohlo vést ke vzniku vyšší daňové povinnosti.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti vypočetl části žaloby, k nimž se podle něj krajský soud nevyjádřil a nepřezkoumal tvrzení v nich obsažená.

[22] Krajský soud neuvedl, proč měly být plné moci udělené Y. M. ověřené a na základě jakých důkazů žalovaný uzavřel, že byly vyhotoveny dodatečně. Skutečnosti týkající se udělení plných mocí a činností vykonávaných na jejich základě byly potvrzeny výpovědí

Y. M. i zástupci stěžovatele. Stejně tak bylo prokázáno uhrazení ceny za dané služby na bankovní účet. Plné moci přitom umožňovaly provádění plateb prostřednictvím Y. M.

[23] Krajský soud se dále opomněl vyjádřit k námitce, že stěžovatel při svém objemu provozu a dlouhodobé spolupráci s Y. M., nemusel ověřovat zaměstnanecký status osob zajištěných na základě smlouvy o dílo. Takové ověřování by bylo nestandardní a mimo rámec péče řádného hospodáře. Krajský soud také neuvedl, v čem jsou rozporné výpovědi Ing. J. B., Ing. J. M.2 a Y. M. Stěžovatel sám v nich rozpor nenachází.

[24] Krajský soud přes své opačné tvrzení fakticky přičetl k tíži stěžovatele nekontaktnost společnosti BPP a na základě nepodložených domněnek uzavřel, že tato společnost neudělila plnou moc Y. M. ani nevykonala předmětné práce.

[25] Stěžovatel v rámci daňové kontroly připustil, že předmětné práce mohl vykonat přímo Y. M. Učinil však tak v době, kdy nebylo možné Y. M. za účelem ověření těchto skutečností kontaktovat. Na základě této úvahy nelze paušalizovat tvrzení stěžovatele jako nevěrohodná, jak učinil krajský soud.

[26] Krajský soud podle stěžovatele také neuvedl, jak měl zjistit, že daňové doklady vystavené na základě dodávek předmětných prací nebyly vystaveny společnostmi BPP. Po stěžovateli nelze požadovat, aby kontroloval formátování či podobnost faktur. Krajský soud nevysvětlil, proč přisvědčil závěru žalovaného o nevěrohodnosti daňových dokladů proto, že jsou stejně formátovány, obdobně číslovány a je na nich uveden bankovní účet, k němuž má dispoziční právo Y. M.

[27] Stěžovatel vytkl krajskému soudu i žalovanému to, že závěr o neposkytnutí předmětných prací společností BPP odůvodnili tím, že tato společnost neměla evidované zaměstnance. Podle stěžovatele byly práce velmi pravděpodobně poskytnuty prostřednictvím cizinců bez pracovního povolení, za které nebylo odváděno sociální a zdravotní pojištění. Nelze předpokládat, že by se společnost BPP k nezákonné činnosti přiznala. To však nelze přičíst k tíži stěžovatele. Dále stěžovatel znovu zdůraznil, že předmětné práce byly provedeny a že krajský soud ani žalovaný nikdy neuvedli, že by byly fakturovány fiktivní činnosti.

[28] Žalovaný dospěl k závěru, že daňové doklady vystavené společností Radkup na základě smlouvy o dílo 1/2007 nebyly vystaveny touto společností z důvodu jejich podpisu neznámou osobou a na základě výpovědí R. K. a M. K., kteří popřeli jejich vystavení zástupci této společnosti. Ke stejnému závěru však dospěl i u dokladů vystavených společností BPP na základě smlouvy o dílo 1/2004. Krajský soud se nikterak nevyjádřil ke skutečnosti, že takový závěr žalovaného není odůvodněn a nemá oporu ani v konkrétních důkazech.

[29] Krajský soud i žalovaný se podle stěžovatele nezabývali ani tím, že je znám rozsah fakturovaných a skutečně provedených prací společností BPP. V období roku 2006 se počet odpracovaných směn evidovaných stěžovatelem lišil od počtu směn vyfakturovaných o 103 směn (bylo evidováno méně než fakturováno), což nemohlo vést k vyšší daňové povinnosti stěžovatele.

[30] Stěžovatel vytkl krajskému soudu i to, že nesprávně posoudil otázku převodních cen a uplatnění dodatečného daňového přiznání za rok 2006 a 2007. Žalovaný nesprávně posoudil dohodu o narovnání i zprávu nezávislého auditora BDO Prima Finkonsult s. r. o., z nichž plyne, že mu žádná škoda nevznikla. Stěžovatel je přesvědčen, že posudek Ing. Josefa Chyti nelze považovat za relevantní důkaz prokazující, že stěžovatel nedodržel účtování cen obvyklých za dodané zboží. Krajský soud se nevyjádřil k žalobním námitkám týkajícím se znaleckého posudku Ing. Josefa Chyti a neodůvodnil, proč tento posudek považuje za správný. Krajský soud také odmítl provedení důkazu dalším znaleckým posudkem, přestože jej stěžovatel navrhl již dne 18. 11. 2009.

III.2

[31] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti popsal uzavírání smluv a kontakt se svými obchodními partnery. Uvedl, že téměř nikdy nejedná s jednatelem partnerské společnosti, ale s jejím zástupcem. Pouze kontroluje, zda údaj o statutárním orgánu ve smlouvě odpovídá údajům v obchodním rejstříku. Není schopen zkontrolovat, zda daná osoba smlouvu skutečně podepsala, a úřední ověřování podpisů obchodních smluv nebývá v obchodním styku zvykem. Většina obchodů probíhá na základě objednávek, kdy oboustranně odsouhlasenou objednávku lze považovat za kupní smlouvu.

[32] Obchodní zástupci se při jednání obvykle nevykazují plnou mocí. Pokud je na vyžádání předložena kopie plné moci, nebývá úředně ověřena. Pokud se osoba představí jako zástupce dodavatele a předloží vizitku, nebývá zvykem volat do společnosti a ověřovat si, zda má skutečně právo zastupovat při obchodním jednání. To se netýká podepisování listin a případného přebírání financí.

[33] Stěžovatel nemá možnost ověřit si, zda číslo bankovního účtu na faktuře patří společnosti, která ji vystavila a zda fakturu vystavila kompetentní osoba. Po stěžovateli nelze spravedlivě požadovat, aby zaznamenal shodné číslo účtu na fakturách vystavených různými společnostmi. Musí pouze kontrolovat, zda má faktura všechny zákonné náležitosti. Stěžovatel uzavřel, že splnil všechny zákonné povinnosti.

[34] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti rovněž požádal o odklad vykonatelnosti rozhodnutí žalovaného, resp. rozsudku krajského soudu.

IV.

[35] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že vyhodnotil všechny důkazní prostředky, které se však nestaly důkazy o tvrzení daňového subjektu. Správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení stěžovatele. Stěžovatel nepředložil ani nenavrhl jiné důkazní prostředky, které by vyvrátily pochybnosti o věrohodnosti jeho tvrzení. Stěžovatel přitom byl povinen prokázat nejen faktické uskutečnění zdanitelného plnění, ale také to, že bylo uskutečněno tak, jak bylo deklarováno na předložených fakturách. To neučinil. Žalovaný nesouhlasí, že nesprávně posoudil otázku převodních cen v souvislosti s požadavkem stěžovatele na snížení základu daně za zdaňovací období roku 2006, neboť předložené důkazní prostředky byly obecné a nekonkrétní a stěžovatel žádným způsobem své původní tvrzení ohledně vzniklé újmy neprokázal.

V.

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

[37] Kasační stížnost není důvodná.

[38] Pro nyní posuzovanou věc je podstatné, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu ve vztahu k tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[39] Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj může obstát jako daňově uznatelný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jaký uvedl na příslušném účetním dokladu.

[40] Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem, než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.

[41] Správce daně je povinen dát daňovému subjektu prostor k tomuto projevu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.

[42] Daňový subjekt jistě může činit nesporným, že určité zboží nebo služby pořídil. Tato skutečnost ovšem sama o sobě nevede k uznatelnosti jím uplatněného výdaje. Musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně určitě tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením k nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je

samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat.

[43] Popsané důkazní břemeno daňového subjektu je odrazem jeho povinnosti prokazovat podle § 31 odst. 9 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně, resp. skutečnosti, které sám tvrdí. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Existence formálně bezvadných účetních dokladů, tj. zejména příjmových dokladů a faktur, ovšem sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

[44] Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V takovém případě jej pak ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Toto důkazní břemeno však nesměřuje k povinnosti správce daně prokázat, že údaje o určitém obchodním případu jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem obchody skutečně probíhaly. Břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje jen důvodnost svých pochyb o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví.

[45] Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti svých pochyb, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k určitému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt v takovém případě bude obvykle prokazovat takové skutečnosti jinak než svým účetnictvím.

[46] Nejvyšší správní soud v podrobnostech k nastíněnému právnímu rámci odkazuje na svou judikaturu, z níž ostatně v tomto nástinu vycházel, zejm. na rozsudky ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, a ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.

[47] Ve vztahu k jednotlivým stížním námitkám Nejvyšší správní soud uvážil takto:

[48] Stěžovatel zpochybnil, že by na jeho straně zůstávalo i po předložení důkazních prostředků důkazní břemeno. Ve vypořádání této námitky lze odkázat na předchozí argumentaci (zejm. odst. 42 - 47). K této relativně obecné námitce lze dodat, že samotné předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevede automaticky k unesení důkazního břemene – pokud tyto důkazní prostředky nestačily ke zhojení předchozích nedostatků.

[49] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou tu námitku, v níž stěžovatel v úvodní části kasační stížnosti obecně vytkl krajskému soudu, že nepodrobil závěry žalovaného přezkumu a úplně nezjistil skutkový stav věci. Stěžovatel v této části neuvedl, které konkrétní závěry žalovaného krajský soud nepodrobil přezkumu, které důkazy opomněl hodnotit či se je snažil zpochybnit, a jaké deficity mělo vykazovat jeho zjištění skutkového stavu. Ve stejné míře obecnosti jako byla námitka vznesena, proto zdejší soud konstatuje,

že rozsudek krajského soudu je přezkoumatelný a krajský soud se, byť v různé míře podrobnosti, vypořádal se všemi relevantními žalobními námitkami.

[50] K odkazu stěžovatele na rozsudek zdejšího soudu čj. 2 Afs 210/2005 - 89 Nejvyšší správní soud konstatuje, že se jedná o rozhodnutí odpovídající dříve nastíněnému a ustálenému právnímu názoru o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Pokud stěžovatel zpochybnil postup správce daně, který ani po provedení výslechů jeho zaměstnanců, jednatelů a Y. M. nepovažoval jeho tvrzení za prokázaná, ale současně mu nesdělil, jaké důkazy by měl předložit, lze odkázat např. právě na rozsudek citovaný stěžovatelem. I v tehdy posuzované věci totiž předložení důkazních prostředků daňovým subjektem nevedlo k unesení jeho důkazního břemene a zároveň zdejší soud jednoznačně konstatoval, že z rozložení důkazního břemene „*nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu*“. Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že je pouze věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání svých tvrzení, a není povinností správce daně, aby jej v tomto směru jakkoliv instruoval.

[51] Zároveň Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozsudku krajského soudu. Zpochybnil-li proto stěžovatel uvedenou námitkou postup daňových orgánů, aniž by v té souvislosti uvedl, jaké námitky vznáší proti hodnocení odpovídajících žalobních bodů krajským soudem, nemohl tím relevantně vymezit rámec přezkumu zdejšího soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Tento soud však podotýká, že pokud stěžovatel považoval svá tvrzení za prokázaná uvedenými výslechy, soud se touto otázkou zabýval v rámci námitek stěžovatele k hodnocení skutkového stavu krajským soudem.

[52] Stěžovatel zpochybnil závěr krajského soudu o neexistenci důvodu pro podání opravného daňového přiznání za rok 2006 v souvislosti s nesprávným hodnocením důkazů, týkajících se převodních cen. Přitom vytkl žalovanému neprovedení znaleckého posudku, který by zpochybnil znalecký posudek Ing. Chyti. Nejvyšší správní soud k této námitce opět připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozsudku krajského soudu. Ten se žalobními námitkami týkajícími se převodních cen v souvislosti s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zabýval a vypořádal se mimo jiné i s tím, proč žalovaný nepochybil, pokud nenechal vypracovat nový znalecký posudek. Stěžovatel, který proti konkrétním závěrům krajského soudu nebrojil, ovšem nemohl dosáhnout změny právního názoru krajského soudu námitkou, jež se s hodnocením věci krajským soudem zcela míjela.

[53] V souvislosti s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu stěžovateli nebylo zřejmé, proč přes předložené daňové doklady a prokázanou existenci a dodání zdanitelných plnění krajský soud i žalovaný uzavřeli, že práce nebyly poskytnuty společností BPP. Krajský soud i žalovaný přitom podle stěžovatele opomněli hodnotit zásadní důkazy, tj. výpovědi Y. M., Ing. M.1, Ing. M.2, Ing. B. a pana F. a výkazy směn předložené stěžovatelem.

[54] Nejvyšší správní soud především znovu připomíná, že existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz zejm. odst. 44 shora). Přestože tedy stěžovatel

předložil byť i formálně bezvadné účetní doklady, správně daně mohl zpochybnit jejich věrohodnost.

[55] Skutečnosti, na jejichž základě správce daně pojal pochybnosti o poskytnutí deklarovaných prací dodavateli uvedenými na daňových dokladech a v deklarovaném rozsahu jsou přehledně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole (viz „Obecná část" – „Balicí a úklidové práce", zejm. str. 2 a 3), podrobně rozepsány v rozhodnutí žalovaného (viz zejm. str. 3 - 6) a jsou stručně připomenuty i v naračním části rozsudku krajského soudu (viz str. 4 a násl.). Správce daně tak zjistil, že faktury vystavované postupně různými společnostmi na základě smlouvy o dílo (Spavo – smlouva ze dne 12. 9. 2001, BPP - smlouva ze dne 30. 6. 2004 a Radkup - smlouva ze dne 1. 6. 2007) měly být a byly hrazeny na stejný účet, jak správce daně později zjistil, vedený na jméno Y. M., příp. v hotovosti Y. M. Dále správce daně zjistil, že faktury vystavované postupně těmito společnostmi vycházely z totožných formulářů se stejnými formáty číselných řad. Dále správce daně zjistil, že přes změnu sídla společnosti BPP v době, kdy měl trvat obchodní vztah se stěžovatelem, bylo na fakturách i nadále uváděno původní sídlo společnosti. Dále správce daně zjistil, že z faktur samotných není zřejmé, ve které provozovně a v rozsahu kolika směn měly být fakturované práce provedeny, na přílohách faktur nazvaných položkový rozpis k daňovému dokladu jsou uvedeny celkové částky za úklid a počet odpracovaných směn dle provozu na jednotkovém zařízení.

[56] Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že uvedené skutečnosti zcela důvodně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelem. Správce daně zároveň unesl důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochyb (srov. zejm. str. 3 a v návaznosti na další postup správce daně i následující strany zprávy o daňové kontrole). Shora zmíněné skutečnosti, odůvodňující jeho pochyby, se důkazně opíraly především o samotné daňové doklady, jimiž stěžovatel deklaroval výdaje, dále o plné moci, jež měly společnosti Spavo, BPP a Radkup udělit Y. M., dále o výpis z obchodního rejstříku ve vztahu ke společnosti BPP, dále o doklady o úhradách (výpisy z účtu a pokladní doklady), a ve vztahu k účtu, na nějž byly úhrady prováděny, o sdělení společnosti GE Money Bank. Důkazní břemeno správce daně unesl. V žádném případě nelze dovozovat, že by byl správce daně následně povinen prokázat, jakým způsobem obchody skutečně probíhaly (viz odst. 44 shora). Naopak, byl to stěžovatel, na kterého tím důkazní břemeno přešlo a který měl jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje v přesné výši za provedení konkrétních prací v přesně tvrzeném rozsahu (viz odst. 41 a 46 shora).

[57] Pokud pak stěžovatel vytkl krajskému soudu a žalovanému opomenutí hodnotit zásadní důkazy, Nejvyšší správní soud se s touto námitkou neztotožnil. Je zřejmé, že stěžovatel brojí spíše proti tomu, že zmíněné orgány nevzaly na základě jím zmíněných důkazních prostředků za prokázané skutečnosti, které tvrdil, než že by zpochybňoval opomenutí důkazy vůbec hodnotit. V této souvislosti ovšem zdejší soud podotýká, že daňové orgány měly povinnost zabývat se jednotlivými důkazními prostředky navrženými stěžovatelem, ty provedené řádně hodnotit a odůvodnit neprovedení zbývajících, neměly však povinnost přisoudit jim právě tu vypovídací hodnotu, kterou jim přikládal stěžovatel.

[58] K tvrzenému nehodnocení vyjmenovaných důkazů lze uvést, že nebyla opomenuta výpověď Y. M. a (str. 7, 8 a zejm. 23 a násl. zprávy o daňové kontrole; zejm. str. 8 - 9 rozhodnutí žalovaného; a str. 12 rozsudku krajského soudu), výpovědi Ing. M.1 a Ing. M.2 (str. 6, 21 a 22 zprávy o daňové kontrole; str. 7 a 8 rozhodnutí žalovaného; a str. 12 rozsudku krajského soudu), ani výpovědi Ing. B. a P. F. (str. 5, 6, 13, 14 a 22 zprávy o daňové kontrole; str. 6 a 7 rozhodnutí žalovaného; a str. 12 rozsudku krajského soudu). Opomenutí hodnotit výkazy směn stěžovatel správci daně vytkl již v žalobě. Ani tento důkazní prostředek však nebyl opomenut (str. 5, 8 a 14 zprávy o daňové kontrole; zejm. str. 10 - 12 rozhodnutí žalovaného; str. 13 rozsudku krajského soudu). Byť krajský soud nehovořil výslovně o výkazech směn, ale o účetních dokladech, jejichž obsah neodpovídal údajům na fakturách, je v kontextu jeho odůvodnění zřejmé, co měl na mysli a proč tyto listiny podle něj neprokázaly tvrzení stěžovatele.

[59] I podstatnou částí zbývající stížní argumentace brojil stěžovatel proti provedenému hodnocení důkazů v řízení před žalovaným i řízení před krajským soudem. Byl přesvědčen, že krajský soud ani žalovaný neodůvodnili hodnocení důkazů. Žalovaný vyšel pouze z domněnek a nesrovnalostí ve výpovědích zaměstnanců stěžovatele, kteří se ovšem vyjadřovali ke skutečnostem mimo rámec jejich pracovní činnosti. Měl za to, že nebylo prokázáno jiné než deklarované provedení prací, příp. že by práce nebyly provedeny, nebo že byly provedeny někým jiným, než stěžovatel vykázal. Podle stěžovatele nebylo podstatné, pokud předmětné společnosti zajistily k provedení prací jiné osoby.

[60] V různých obměnách a v různé míře konkrétnosti stěžovatel brojil proti provedenému hodnocení důkazů i dalšími jednotlivými dílčími námitkami, shrnutými v odst. 23, 25 - 28 tohoto rozsudku. Podstatou tam uvedené stížní argumentace byl však i v tomto případě především nesouhlas se závěry žalovaného a krajského soudu k hodnocení provedených důkazů, resp. se závěry k neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

[61] Nejvyšší správní soud především připomíná, že „nalézacím“ orgánem byl správce daně, který své závěry i hodnocení důkazů promítl ve zprávě o daňové kontrole. Učinil tak velmi přehledně, za každým jednotlivým důkazním prostředkem uvedl, jaké skutečnosti z něj zjistil a jak jej hodnotil, na dílčí hodnocení vždy navazuje vysvětlení, proč pochybnosti správce daně nebyly vyvráceny a proč se správce daně zabýval i dalšími důkazními prostředky, které opět podrobně hodnotil.

[62] Již v rámci přezkumu zákonnosti postupu správce daně se zjištěnému skutkovému stavu věnoval žalovaný. Důkazní prostředky hodnotil obdobně jako správce daně; z podstaty řízení, které vedl, se soustředil především na skutečnosti související s odvolacími námitkami. Způsob, jakým hodnotil jednotlivé důkazy, stejně jako důvody, proč podle jeho názoru tyto důkazy neprokázaly tvrzení stěžovatele ani ve svém souhrnu, je z rozhodnutí žalovaného zcela patrný.

[63] Krajský soud může hodnotit důkazy původním způsobem a aktivně zjišťovat skutkový stav. Charakter přezkumu zákonnosti rozhodnutí jej však také kvůli vázanosti rozsahem žalobních námitek vede k poněkud odlišnému stylu argumentace a odůvodnění, než jaké odpovídají nalézacímu orgánu. I z rozsudku krajského soudu je ovšem při odůvodněně vyšší míře obecnosti u hodnocení důkazů, oproti zprávě o daňové kontrole,

zřejmým způsobem patrné, proč byly provedené důkazy dostatečnou oporou pro právní závěr žalovaného, s jehož hodnocením důkazů, navazujícím na správce daně, se krajský soud ztotožnil.

[64] Pokud stěžovatel argumentoval tím, že nebylo prokázáno, že balicí a úklidové práce, které měly být provedeny společností BPP, byly provedeny jinak, než deklaroval stěžovatel, Nejvyšší správní soud znovu připomíná již dříve nastíněné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení (viz zejm. odst. 40 - 47 shora). Tento soud rovněž již dříve konstatoval, že správce daně unesl důkazní břemeno k prokázání svých pochyb, týkajících se předmětných prací (viz odst. 55 - 57 shora). Za takové situace to nebyly daňové orgány, kdo měl prokazovat, že předmětné práce byly provedeny jinak. Naopak, byl to stěžovatel, kdo měl vyvrátit pochybnosti daňových orgánů a prokázat svá tvrzení, tj. že předmětné práce byly provedeny, kým a zejména v jakém přesném rozsahu.

[65] Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány i krajským soudem v tom, že stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl. V rámci stížní námitky stěžovatel shledával oporu argumentace žalovaného pouze v jeho domněnkách a údajných nesrovnalostech zejména ve svědeckých výpovědích osob, zejména svých zaměstnanců, které se nemohou k dané problematice v úplnosti vyjádřit, neboť kontrola poskytování balicích a úklidových služeb společností BPP nespadá do jejich pracovní činnosti. Takové tvrzení je ovšem značně zjednodušující. Zdejší soud především znovu opakuje, že pochybnosti správce daně byly zcela opodstatněné a nebyly pouhými domněnkami bez opory v důkazech (viz odst. 56 – 57 shora). Odvolal-li se stěžovatel na výpovědi svých zaměstnanců, pak si částečně protiřečil. Tvrdil totiž, že provedení předmětných prací společnostmi BPP bylo potvrzeno mj. výpověďmi jeho zaměstnanců, ale zároveň uvedl, že se tito zaměstnanci nemohli k dané problematice úplně vyjádřit.

[66] Argumentace daňových orgánů ani krajského soudu se přitom neomezila pouze na výpovědi zaměstnanců stěžovatele, ale tvořila logický, ucelený řetězec, který dostatečně přesvědčivě podporoval správný závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Stěžovatel se jednotlivými dílčími námitkami pokouší poukázat na tvrzenou nesprávnost skutkových závěrů žalovaného a krajského soudu. Jeho námitky nicméně nejsou způsobilé jakkoli ovlivnit shora vyslovený závěr, dle něhož výše popsané skutečnosti zcela důvodně založily pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů vedených stěžovatelem. Zatímco správce daně důkazní břemeno k prokázání důvodnosti těchto pochybností unesl, stěžovatel, na něhož důkazní břemeno v takovém případě v souladu s výše uvedeným přešlo, důkazní břemeno neunesl. Stížní námitky zpochybňující tento závěr tak nejsou opodstatněné.

[67] Stížními námitkami shrnutými shora v odst. 23, 24, 29 a 30 stěžovatel brojil proti tvrzenému nevypořádání některých žalobních námitek krajským soudem.

[68] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ve všech případech brojí stěžovatel fakticky proti tomu, že se krajský soud ve svém rozsudku výslovně nevyjádřil k některým jeho dalším žalobním tvrzením, kterými argumentačně podporoval svůj závěr o nesprávném posouzení otázky unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Ačkoliv lze stěžovateli přisvědčit, že ve vztahu k těmto žalobním tvrzením je napadené rozhodnutí krajského

soudu na samé hraně přezkoumatelnosti, z pohledu Nejvyššího správního soudu ještě obstojí.

[69] Zdejší soud totiž nepřehlédl, že se všechna dotčená žalobní tvrzení dotýkala výhradně otázek souvisejících s hodnocením důkazů žalovaným. Stěžovatel navíc při jejich formulaci setrval spíše v rovině obecnější polemiky s klíčovým závěrem žalovaného stran neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Krajský soud, jak bylo opakovaně uvedeno výše, přisvědčil v otázce zákonnosti tohoto klíčového závěru správně finančním orgánům, opíraje se přitom o logické a přezkoumatelné odůvodnění. Nelze mít rozumných pochybností o tom, že výslovné vyjádření se k předmětným žalobním tvrzením by klíčový právní závěr krajského soudu mohlo jakkoli ovlivnit, nadto jej v jakémkoliv směru změnit. Za této situace proto zdejší soud nemohl stěžovateli v jeho závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu přisvědčit.

[70] Nejvyšší správní soud konečně neshledal důvodnými námitky týkající se otázek souvisejících se znaleckým posudkem Ing. Josefa Chyti, posouzením převodních cen a uplatněním dodatečného daňového přiznání za příslušné zdaňovací období.

[71] Nad rámec již shora uvedeného (srov. odst. 53 tohoto rozsudku) zdejší soud uvádí, že se krajský soud předmětnými otázkami zabýval na str. 13 a 14 napadeného rozsudku. Jestliže stěžovatel namítal, že se krajský soud nevyjádřil k žalobním námitkám týkajícím se znaleckého posudku Ing. Josefa Chyti, resp. že neodůvodnil, proč tento posudek považuje za správný, je jeho stížní námitka v rozporu s obsahem soudního spisu. Krajský soud se předmětnými právními otázkami neopomněl zabývat a přijaté závěry podepřel úvahami, které v příslušné pasáži odůvodnění přezkoumatelným způsobem zachytil. Zamítnutí návrhu na provedení důkazu dalším znaleckým posudkem krajský soud dostatečně odůvodnil. Nejvyšší správní soud vyslovené závěry krajského soudu sdílí a pro stručnost na ně na tomto místě v plném rozsahu odkazuje.

[72] Pro úplnost přitom zdejší soud podotýká, že zbývajícími souvisejícími námitkami, jakož i námitkami rekapitulovanými shora v odst. 21 tohoto rozsudku, stěžovatel nebrojil proti žádnému konkrétnímu závěru krajského soudu, ale podobně jako v jiných výše řešených případech setrval u napadání závěrů žalovaného. Tyto námitky pak nejsou způsobilé relevantně vymezit rámec přezkumu zdejšího soudu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[73] Konečně zdejší soud zdůrazňuje, že ani tvrzení obsažená v doplnění kasační stížnosti nejsou formulována jako stížní námitky ve smyslu posledně uvedeného ustanovení, a nemohou proto s přihlédnutím k významu dispoziční zásady ovládající soudní řízení správní vyústit v jejich soudní přezkum. Svojí povahou jsou spíše obecným pojednáním o okolnostech obchodování stěžovatele. Jelikož pak ani svým obsahem nikterak nevybočují z uplatněné a výše vypořádané stížní argumentace, není na ně na tomto místě třeba dále reagovat.

[74] Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným ani nezákonným, kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[75] Vzhledem k rozhodnutí ve věci samé Nejvyšší správní soud nerozhodoval samostatně o žádosti o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

[76] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému správnímu orgánu, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 27. ledna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu