

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **P. P.,** proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, Hradec Králové), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2011, č. j. 31 Af 122/2010 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 30. 8. 2010, č. j. 5577/10-1100-608497, původní žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Holicích ze dne 18. 1. 2010, č. j. 432/10/249970606286, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 520 832 Kč a sděleno penále k této dani ve výši 104 166 Kč. Důvodem doměření daně byla jednak skutečnost, že finanční orgány dospěly ohledně částky 76 560 Kč k závěru, že o tomto příjmu žalobce bylo nesprávně účtováno až v souvislosti se zdaňovacím obdobím roku 2007, jednak skutečnost, že finanční orgány neuznaly výdaje v celkové výši 1 551 055 Kč, které měl žalobce v daném zdaňovacím období dle svého tvrzení vynaložit na nákup dřevní hmoty.

Proti tomuto rozhodnutí původního žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové, který jí rozsudkem ze dne 31. 5. 2011, č. j. 31 Af 122/2010 - 34, vyhověl, rozhodnutí původního žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud se v rozsudku nezabýval výše zmíněnou částkou 76 560 Kč, jelikož ohledně té bylo mezi stranami nesporné, že dané plnění, z něhož vyplynul zdanitelný příjem žalobce, se uskutečnilo již v roce 2006, a nikoli v roce 2007, jak o něm žalobce původně nesprávně účtoval. Diferencovaně pak krajský soud rozhodl ohledně částky 1 551 055 Kč, u níž správci daně vznikly pochybnosti, zda se příslušné obchodní případy uskutečnily tak, jak bylo deklarováno na dokladech, které byly součástí účetnictví předloženého k daňové kontrole zahájené dne 3. 3. 2008.

Na základě obsahu správního spisu považoval krajský soud za prokázané, že daňové doklady týkající se nákupu dřevní hmoty od společnosti Magát, spol. s r. o. a pana V. B. neodpovídají skutečnosti. Vyslechnutí svědci odmítli svoji účast na deklarovaných obchodech a o jejich výpovědích nebyl důvod pochybovat. Námitky žalobce týkající se tvrzených rozporů ve výpovědích svědků byly zcela obecné a krajský soud je nepovažoval za důvodné.

Opačný názor však krajský soud zaujal ohledně obchodů deklarovaných na účetních dokladech – fakturách, na kterých byl jako dodavatel uveden pan M. Š. Ten byl slyšen dvakrát, dne 26. 6. 2008 (bez účasti žalobce, který se k výslechu nedostavil) připustil, že žalobce zná, popřel však, že faktury podepsal, a tvrdil, že se zdanitelná plnění neuskutečnila. Poukázal na nesprávné IČO na fakturách; na to, že používá jiné faktury a písmo na nich není jeho; i použité razítko bylo jeho razítku pouze podobné. Při druhém výslechu ze dne 23. 9. 2009 za přítomnosti žalobce připustil, že měl uzavřenou smlouvu s panem T. M., který měl k dispozici „nějakou kulatinu“ a nabídl mu procento z prodeje, když obchody půjdou přes něho. Připustil, že v této souvislosti byly vydány dvě až tři faktury. Zároveň tvrdil, že neví, kdo pro tyto obchody v roce 2006 dřevo dodával, vše řídil pan M. a jemu vyplatil provizi 5000 Kč. Po vystavení zmíněných faktur pan M. prohlásil, že už o obchody nemá zájem. Svědek dále uvedl, že předložené faktury nevystavil a nepodepsal, shodné neshledal ani razítko. Mezi těmito fakturami dle svědka nebyly faktury, které sám vystavil a podepsal.

Původní žalovaný dle krajského soudu rozpory a nejasnosti této svědecké výpovědi nijak nehodnotil a dále jen uvedl, co ve své výpovědi k věci sdělil pan T. M. Ten byl vyslechnut dne 2. 11. 2009 správcem daně a vypověděl, že žalobce znal a v roce 2006 s ním spolupracoval. Obdržel od něho 300 000 Kč pro M. Š., které byly určeny na nákup lesa. Na základě zmocnění, které mu jmenovaný vystavil, přebíral peníze v hotovosti asi v devíti nebo deseti případech, částky si nepamatoval, ale celkem je odhadoval kolem milionu korun. Za každý uskutečněný obchod převzal od pana Š. 3000 Kč. Odkud pocházelo dodávané dřevo, nevěděl a tvrdil, že ho zajišťoval pan Š. Doklady údajně nepodepisoval, předal mu je s podpisem a razítkem pan M. Š. a potvrdil, že se tento údaj týká i správcem daně prověřovaných dokladů.

Krajský soud byl toho názoru, že původní žalovaný svědeckou výpověď pana M. Š. nehodnotil, a pokud jde o výpověď pana M., původní žalovaný ve svém rozhodnutí pouze konstatoval, že svědek nebyl schopen prokázat, že od žalobce obdržel nějaké finanční částky, ani to, že mu dřevo dodal M. Š., který je uvedený na dokladech. Původní žalovaný pak uzavřel, že pokud žalobce dřevo nakoupil, nebylo to od M. Š. V závěru svého rozhodnutí pak původní žalovaný uvedl, že „*správce daně nezpochybnil samotnou existenci dřeva, ale pouze jeho nákup od subjektů uvedených na zaúčtovaných dokladech, kterými daňový*

subjekt prokazoval výši nákladů a současně nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Pouhá fyzická existence předmětného dřeva ještě neznamená, že k jeho získání byl vynaložen náklad k dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. V daňovém řízení musí být v prvé řadě prokázáno, že náklad byl vůbec vynaložen, dále že byly vynaložen v tvrzené výši a vůči tvrzenému dodavateli".

Dle krajského soudu odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí postrádá hodnocení výpovědí svědků M. Š. a T. M., a navíc se vůbec nezmiňuje o výpovědi svědka M. J., který byl dle svého vyjádření přítomen jednání žalobce a M. Š., při kterém posledně jmenovaný potvrdil, že vystavil některé ze sporných faktur. Krajský soud dodal, že opakovaně ve svých rozhodnutích zastával názor, že na rozdíl od podmínek pro uznání odpočtu daně z přidané hodnoty není u daně z příjmů rozhodující, zda osoba (fyzická nebo právnická), uvedená na účetních dokladech (fakturách) jako dodavatel, zboží skutečně dodala, pokud je z účetnictví odběratele možné bez pochybností ověřit, že zboží v množství na dokladech uvedeném skutečně zaúčtovala a následně z jejich prodeje přiznala příjmy. V posuzovaném případě původní žalovaný sám v odůvodnění svého rozhodnutí přiznal, že správce daně nezpochybnil samotnou existenci dodaného dřeva, měl jen pochybnosti o tom, že je skutečně dodala osoba na dokladech-fakturách uvedená jako dodavatel. Potom není dle krajského soudu důvod neuznat náklady na jeho nákup, sporná může být jen výše těchto nákladů, neboť z výsledků dosavadního šetření správce daně se nabízí podezření, že žalobce mohl dřevo nakoupit za cenu jinou, tedy nižší, než je cena na dokladech deklarovaná. Tato úvaha, resp. prokazování její opodstatněnosti a důvodnosti však přichází v úvahu až poté, ukáže-li se, že existence dodaného dřeva v deklarovaném rozsahu je zdůvodněna a podložena účetnictvím žalobce. Teprve potom může původní žalovaný vést důkazní řízení ohledně výše nákladů na nákup tohoto dřeva, případně o tom, zda náklady vynaložené na jeho pořízení jsou náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů").

Zbývající žalobní námitky krajský soud vyhodnotil jako nedůvodné, stejně tak považoval za nepřípadný odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02.

Původní žalovaný (původní stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, kterou opřel o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Dle původního stěžovatele spočívala podstata sporu v tom, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně výše tvrzených nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle původního stěžovatele toto své břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní") žalobce neunesl, pročež tyto náklady nebylo pro zjištění základu daně možné odečíst od dosažených výnosů. Závěry správce daně přitom není možné interpretovat tak, že žalobce v roce 2006 předmětnou dřevní hmotu nenakoupil; původní stěžovatel však měl za to, že se žalobci nepodařilo prokázat, že náklady vynaložil takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů.

Původní stěžovatel k závěrům krajského soudu dodal, že na straně 7 svého rozhodnutí prováděl hodnocení svědeckých výpovědí. Konkrétně uváděl, že ani svědek M. nebyl schopen prokázat, že žalobce převzal dřevo od pana Š., stejně tak jako neprokázal,

že by byl od pana Š. pověřen k vystavování faktur, jak uváděl. Zjištěné důkazy nasvědčují tomu, že takové oprávnění neměl. Žalobce ani na základě provedení těchto důkazů nebyl schopen prokázat dodávky dřeva od subjektu uvedeného na příslušných dokladech. Pokud dané dřevo nakoupil, nebylo to od pana Š. a příslušné náklady nemohly být uznány jako daňově účinné. Původní stěžovatel také dodal, že tvrzení svědka J. nebyla takového charakteru, že by mohla něco na dosavadních závěrech správce daně změnit. Vyhodnocení výpovědí svědků M. a J. provedl správce daně v rámci ústního jednání dne 18. 1. 2010. Přitom ke zvukové nahrávce rozhovoru pana J. a pana Š. uvedl, že může použít jen takových důkazů, u kterých je zřejmé, že nejsou získány v rozporu se zákonem; v daném případě nebylo možné posoudit, za jakých okolností nahrávka vznikla, zda s ní nemohlo být manipulováno a rovněž nebylo možné identifikovat jednotlivé osoby z dané nahrávky. Hodnocení výpovědí svědků pak obsahuje i zpráva o daňové kontrole.

Původní stěžovatel rovněž zopakoval, že důkazní břemeno tížilo žalobce, ten je však ani po provedeném dokazování neunesl. Pokud žalobce neprokázal, od koho dřevní hmotu nabyl a jakou částku na její pořízení vynaložil, nebylo možné jím deklarované výdaje uznat jako daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomu za daných okolností nepostačovaly ani formálně perfektní doklady. V průběhu celého daňového řízení nebyl prokázán původ dřevní hmoty, a pokud svědek M. v tomto směru vystavoval faktury na jméno dodavatele (pana Š.), nepodařilo se prokázat, že k tomu byl zmocněn, nedisponoval ani oprávněním k podnikatelské činnosti a nebyl plátcem daně z přidané hodnoty.

Původní stěžovatel uzavřel, že krajský soud dle jeho názoru nesprávně zhodnotil důkazy provedené správcem daně. Závěry krajského soudu by dle něj mohly vést k absurdním závěrům, že z hlediska prokazování uskutečnění výdaje by postačovalo mít v účetnictví formálně perfektní doklady, i když původ zboží je pochybný a pochází např. z nedovoleného podnikání (u předmětného dřeva nebylo možné vyloučit, že pochází z trestné činnosti).

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel, resp. jeho právní předchůdce, byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen zaměstnancem, který má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Klíčovou otázkou v nyní posuzované věci je, zda rozhodnutí původního stěžovatele bylo s ohledem na provedené důkazy řádně odůvodněno, od čehož se odvíjí otázka, zda žalobce unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno. Spornou záležitostí je přitom pouze

problematika nákupu dřevní hmoty žalobcem od pana Š. V případě transakcí mezi žalobcem a společností Magát, spol. s. o. a panem V. B. krajský soud považoval závěry původního stěžovatele za správné a v tomto rozsahu rozsudek krajského soudu kasační stížností napaden nebyl.

Nejvyšší správní soud přitom předně uvádí, že pokud jde o rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a žalobcem, vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz), že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba zmiňované rozsudky).

Žalobce splnil svou prvotní důkazní povinnost předložením formálně bezvadných účetních a jiných dokladů, důkazní břemeno se tak v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní přesunulo na správce daně. Správce daně pak svoji důkazní povinnost rovněž splnil provedením výslechů (prostřednictvím dožádaných místně příslušných finančních úřadů) svědků M., B. a Š., kteří vypověděli, že ke zdanitelným plněním uvedeným na předložených fakturách nedošlo. Tím se důkazní břemeno přesunulo zpět na žalobce, který posléze (v rámci ústního jednání dne 27. 8. 2008) navrhoval k prokázání svých tvrzení další důkazy, zejména výslech pana M., který měl zprostředkovávat dodávky dřeva mezi žalobcem a jeho dodavateli, především panem Š.; dne 24. 9. 2008 se pak žalobce dostavil ke správci daně společně s panem J., který byl správcem daně vyslechnut k jednáním mezi žalobcem a panem Š., na kterých se měl posledně jmenovaný doznat k přebírání peněz za příslušné faktury vystavené v roce 2006.

Je pravdou, že žádný z provedených důkazů sám o sobě jednoznačně neprokázal uskutečnění dodávek dřevní hmoty mezi žalobcem a M. Š. Úlohou finančních orgánů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní) je ovšem hodnotit provedené důkazy nejen jednotlivě, ale i v jejich vzájemné souvislosti. Jak vyplývá mj. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75, publikovaného pod č. 1702/2008 Sb. NSS, zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v § 2 odst. 3 zákona o správě daní znamená, že finanční orgány nejsou vázány žádnými formálními pravidly, jež by stanovila, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry o skutkové stránce věci mohly být výsledkem jejich libovůle. Naopak, takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální

logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž poslední větě § 31 odst. 4 zákona o správě daní, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy finančních orgánů o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje finančním orgánům oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučily a přihlížely pouze k některým, které si samy zvolí.

V daném případě původní stěžovatel, jak uvedl krajský soud, ne zcela dostatečným způsobem vyhodnotil výpovědi jednotlivých vyslechnutých svědků, zejména výpověď pana J., kterou ve svém rozhodnutí nezmínil vůbec, a další ze správního spisu vyplývající skutečnosti.

Původní stěžovatel tak kupř. nijak nezohlednil možnou motivaci jednotlivých vypovídajících osob a částečně i celkový kontext věci. V zásadě lze konstatovat, že žalobce i jím navržení svědci se vyjadřovali v tom smyslu, že transakce vykazované v účetnictví žalobce mezi ním a panem Š. proběhly v souladu s příslušnými daňovými doklady. Naproti tomu pan Š. tuto skutečnost popíral. Verzi žalobce přitom při ústním jednání dne 2. 11. 2009 rezolutně potvrdil svědek M., přestože přiznal, že za zprostředkování obchodů mezi žalobcem a panem Š. obdržel částku kolem 30 000 Kč, kterou nezdanil; tento svědek taktéž nabídl vysvětlení, proč podpisy na posuzovaných dokladech (v jejichž případě vystupoval pan M. jako zprostředkovatel – údajně doplňoval dodané množství dřeva a zaplacenou částku, přičemž tyto faktury obdržel, včetně podpisu, předvyplněné od pana Š.) neodpovídají podpisům pana Š. na jiných písemnostech, které měl správce daně k dispozici. Např. nabídnutou možnost, že doklady mohla za pana Š. podepsat jeho manželka, či jiné možnosti původní stěžovatel ve svém rozhodnutí nevyhodnotil, stejně tak jako skutečnost, proč svědek M. vypovídal v uvedeném smyslu, ačkoli tím přiznal nezdanění svých příjmů. Na druhou stranu k popírání sporných transakcí s žalobcem mohla pana Š. vést obava z dodatečného vyměření daně z příjmů.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu však zejména nebylo možné zcela pominout a nevyhodnotit výpověď svědka J. Ten v rámci ústního jednání uskutečněného dne 24. 9. 2008 vypověděl, že byl přítomen setkání žalobce s panem Š. dne 18. 9. 2008. Pan Š. měl požadovat peněžní částku v celkové výši 200 000 Kč za to, že „*celé dozná*“ a podá dodatečné daňové přiznání. Pan J. dále vypověděl, že byl přítomen i u další schůzky mezi žalobcem a panem Š. dne 21. 9. 2008, kde se pan Š. měl mj. přiznat k vystavení některých sporných faktur a k převzetí příslušných částek za dodanou dřevní hmotu. Pan J. rovněž dodal, že se pan Š. měl přiznat k tomu, že měl dvě razítka (v rámci svých svědeckých výpovědí pan Š. tvrdil, že razítko na sporných fakturách neodpovídá tomu, které on používá). Z tohoto setkání pan J. pořídil audiozáznam. Součástí daňového spisu přitom je i úřední záznam o podání vysvětlení ze dne 2. 2. 2009, pořízený Policií České republiky, obvodní oddělení Holice, v němž pan J. zopakoval skutečnosti sdělené správci daně s tím, že dodal, že pan Š. při dalším setkání s žalobcem požadoval za „*dodatečné přiznání faktur*“

částku cca 350 000 Kč (k tomuto jednání jej měly vést značné finanční problémy); v tomto smyslu dne 2. 2. 2009 před zmiňovaným policejním orgánem vypovídal i žalobce.

Pokud původní stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na to, že jednotlivé výpovědi svědků, včetně výpovědi pana J., správce daně vyhodnotil v rámci ústního jednání se zástupcem žalobce dne 18. 1. 2010 (protokol č. j. 380/10/249930606521), pak je třeba konstatovat, že ani zde ke komplexnímu hodnocení jednotlivých důkazních prostředků nedošlo. Výpověď svědka J. hodnocena nebyla, správce daně pouze konstatoval, proč neprovedl důkaz výše zmíněnou audionahrávkou. Správce daně ani původní stěžovatel se tak k samotné výpovědi pana J. nevyjádřili, kupř. k motivaci jeho výpovědi, včetně výpovědi před policejním orgánem, kde se tento svědek vystavoval, pokud by neuváděl pravdu, např. nebezpečí křivého obvinění dle § 174 tehdy platného trestního zákona. Výpovědi M. J. nebyly dle Nejvyššího správního soudu natolik nedůležité, aby mohly být v rozhodnutí původního stěžovatele pominuty.

Za uvedené situace byly finanční orgány jistě oprávněny posoudit, která z protichůdných skutkových verzí vyplývajících z provedeného dokazování odpovídá skutečnosti, ovšem až po důkladném zhodnocení důkazní hodnoty a věrohodnosti každého provedeného důkazu, včetně těch důkazů, které jsou ve prospěch tvrzení žalobce. Jedná se tak rovněž o několikrát zmíněnou otázku motivace jednotlivých svědků. Zde lze přiměřeně odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010 - 55, www.nssoud.cz, v němž zdejší soud uvedl: „*Stěžovatel měl vyhodnotit, které z důkazních prostředků tvrzení žalobkyně podporují a které nikoliv. Bylo na něm, aby se v návaznosti na rekapitulaci obsahu svědeckých výpovědí zabýval tím, jakou roli jednotliví svědci v posuzované věci hráli a tím, zda mohli být při svých výpovědích ovlivněni možnými následky vůči sobě samým nebo vůči blízké osobě. Taková analýza se pak měla promítnout do hodnocení věrohodnosti vyslechnutých svědků a pravdivosti jejich výpovědí. Teprve na základě takto provedených úvah mohl stěžovatel přezkoumatelně uvést, ke kterým důkazům při činění svých skutkových závěrů přihlédl, ke kterým nikoliv, a proč.*“

Lze též poznamenat, že hodnocení důkazů je myšlenková činnost správního orgánu, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti. Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti správní orgán určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda je lze v dané situaci použít (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004 - 66, www.nssoud.cz). Judikatura Nejvyššího správního soudu je přitom konstantní v tom, že „*existence rozporů mezi jednotlivými důkazy není neobvyklá, přičemž v takové situaci je správní orgán povinen důkazní postup řádně popsat a logicky i věcně přesvědčivě odůvodnit, jakým způsobem se s těmito rozpory vypořádal a z jakých důvodů uvěřil jedné z vzájemně protichůdných skutkových verzí*“ (viz rozsudek ze dne 25. 7. 2006, č. j. 6 As 47/2005 - 84, www.nssoud.cz).

V dalším řízení tedy je na stěžovateli, aby posléze znovu důkladně a v souladu s výše uvedenými zásadami zhodnotil veškeré provedené důkazy (popř. prostřednictvím příslušného správce daně provedl další důkazy) a dospěl ke konečnému závěru o tom, zda žalobce nákup sporné dřevní hmoty prokázal a v jakém rozsahu, resp. zda náklady vynaložené na její pořízení jsou náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud odkazuje, v souvislosti s námitkami původního stěžovatele k otázce posouzení skutečnosti, zda žalobce splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů od základu daně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, např. na svůj rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68, www.nssoud.cz, v němž mj. uvedl:

„Daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v prvé řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, a jeho vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Nejvyšší správní soud vychází z úvahy, že při posuzování uznatelnosti daňového nákladu (výdaje) dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je nerozhodné, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech a zda právě tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění [byl adresátem nákladu (výdaje)], rozhodné je v této souvislosti faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění [při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti tohoto nákladu (výdaje)]. Obdobný závěr již Nejvyšší správní soud zaujal např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, dostupném na www.nssoud.cz, kde konstatoval: „Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli 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. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, 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.““

Na druhou stranu však nelze pominout, že zdejší soud dříve rovněž konstatoval, že *„[n]eprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost jako celek není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že mu žádné takové náklady nevznikly.

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

V Brně dne 26. dubna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu