



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **IKAS spol. s r. o.**, se sídlem Na Baštách 1, Kolín, zastoupeného Mgr. Bronislavem Šerákem, advokátem, se sídlem Na Bělidle 2, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2007, č. j. 11 Ca 308/2005 - 120,

t a k t o :

- 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.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku městského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2005, č. j. 6278/05-130. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Kolíně (dále také „správce daně“) dne 6. 5. 2004, č. j. 51177/04/034912/1657, kterým nebyl uznán jeho nárok na nadměrný odpočet DPH v částce 24 439 212 Kč uplatněný v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2001.

Stěžovatel v žalobě polemizoval se dvěma (dle jeho názoru) zásadními důvody, na základě kterých nebyl jím uplatněný nárok na nadměrný odpočet uznán. Jednalo se jednak o nedoložení předmětu zdanitelného plnění a dále o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném předmětu a rozsahu. Přičemž první z těchto důvodů považoval pouze za formální. Skutečným důvodem rozhodnutí správních orgánů měly být jejich pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění

uskutečnilo, tedy že došlo k řádnému nákupu zboží od dodavatele, společnosti LEKRA s. r. o., a jeho následnému prodeji odběrateli, společnosti KODA SOUND CO., Ltd, a to v předmětu a rozsahu uvedeném na patřičných daňových dokladech. Tomuto dojmu mělo napomoci také trestní řízení vedené souběžně s jednatelem stěžovatele.

Konkrétně pak namítal, že rozhodnutí žalovaného je neplatné, neboť v jeho výroku nejsou uvedeny všechny právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno. Dále, že vydáním uvedeného rozhodnutí, na základě v něm uvedeného odůvodnění byla porušena zásada zákonnosti podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), když odvolací orgán vyžadoval specifikaci zdanitelného plnění v daňovém dokladu o takové podrobnosti a přesnosti, jaké právní úprava nepožaduje. Dále namítal porušení zásady spolupráce a součinnosti ze strany správce daně v daňovém řízení. A konečně namítal nesprávné hodnocení dalších důkazních prostředků.

Městský soud se zabýval především otázkou, zda byl dostatečně doložen předmět daňového plnění. Podle něj nebylo sporu o tom, že došlo k prodeji zboží společnosti KODA SOUND CO. Ltd. a že následně byl uskutečněn vývoz tohoto zboží do Thajska. Podstatné bylo (tím spíše, že nebylo možné následně předmětné zboží fyzicky dohledat), zda na základě předložených důkazních prostředků lze uvedené zboží konkretizovat; nezaměnitelně jej tedy odlišit od zboží jiného, aby bylo možné na jisto určit, zda a jaké konkrétní zboží bylo na základě předložených listinných důkazů skutečně prodáno a následně vyvezeno. *„Dokazování proto nesměřovalo ke zjištění zda, kdy a za jakých okolností bylo zboží dovezeno do skladu žalobce, jakým vozidlem, kdo jej řídil, jakým způsobem bylo zboží brazeno či jakým způsobem byla zajištěna jeho přeprava do Thajska, ale toho, o jaké konkrétní zboží se mělo jednat. Právě proto, že šlo o zboží svojí povahou obtížně individualizovatelné, používající a prodávající se ve velkých množstvích, bylo třeba jeho identifikaci v daňových dokladech věnovat mimořádnou pozornost.“*

Městský soud pak dospěl k závěru, že daňové doklady předložené stěžovatelem v daňovém řízení neobsahují dostatečné vymezení předmětu plnění. Stejně tak shledal nedostatečnými v tomto směru i další důkazy navrhané stěžovatelem a poukázal rovněž na to, že stěžovatel uvedl některé důkazní návrhy poprvé až v žalobě. Protože nevyhověl ani dalším ze stěžovatelových námitek, tak jeho žalobu zamítl.

Jako důvody kasační stížnosti stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody uvedené v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále 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.

Stěžovatel vznesl čtyři kasační námítky.

První z těchto námitek poukazuje na nedostatek rozhodnutí žalovaného, spočívající v absenci odkazů na hmotněprávní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Stěžovatel polemizuje s údajným názorem městského soudu, že rozhodnutí o odvolání nepodléhá požadavkům § 32 odst. 2 daňového řádu, tedy že není nutné v takovém rozhodnutí uvádět právní předpisy, na jejichž základě správní orgán rozhodl. Dopad uvedeného závěru by podle něj byl takový, že by se „v souvislosti s vydáváním nekontrolovatelných rozhodnutí musel zákonitě

projevit efekt zvaný „horror vacui“, tedy jakási na rozhodovací proces vztažená úzkost z prázdna, která by ovšem měla velmi konkrétní příznaky spočívající v maximální právní nejistotě daňových subjektů“.

Další námitka stěžovatele míří proti názoru správce daně, potvrzeného odvolacím orgánem i městským soudem, že v řízení posuzované daňové doklady nesplnily všechny náležitosti vyžadované zákonem. Stěžovatel namítá, že v řízení posuzované daňové doklady rozsah a předmět plnění ve smyslu § 28 odst. 2 písm. f) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH z r. 2004“), obsahovaly, protože konkretizovaly zboží jeho názvem, jednotkovou cenou a množstvím. Z jeho strany tak došlo – a to i ve spojitosti s dalšími provedenými důkazy – k dostatečné konkretizaci plnění zachyceného na předmětných fakturách. Rozhodnutí žalovaného považuje stěžovatel v tomto ohledu za zcela arbitrární. Městský soud pak ve svém rozhodnutí nespécifikoval hranici dostatečné konkretizace předmětu plnění na faktuře, tedy neinterpretoval předmětné zákonné ustanovení a neodstranil pochybnosti o jeho výkladu. Jeho rozhodnutí nebylo v tomto směru dostatečně odůvodněno.

Na právě uvedené úzce navazuje třetí námitka stěžovatele, podle níž městský soud nedostatečně vyhodnotil výsledek důkazního řízení provedeného v rámci daňového řízení, a z něj vyplývající chybné závěry potvrdil. Pro rozsudek městského soudu je typické nadužívání názoru o neprokázání předmětu plnění. Stěžovatel však ve své žalobě namítal, že se daňové orgány nevypořádaly s důkazy vyššími najevo v průběhu daňového řízení. V žalobě pak, stejně jako i v předcházejícím řízení, poukazoval na důkazy prokazující identifikaci předmětného plnění, a to svědecké výpovědi I. D., Ing. J. Z. a T. U. (provedené Policií ČR) ve vztahu k identifikaci zboží, svědecká výpověď K. P. a telefonická korespondence svědčící o existenci jednání s panem H., doklady o obchodním styku se společností KODA SOUND Co. Ltd., prohlášení J. P. a mjr. J. S. týkající se jednání o převozu větší finanční částky, smlouva o pronájmu bankovní schránky k uložení větší finanční částky a platební výměr na DPH za 4. čtvrtletí 2001 Finančního úřadu v Kladně č. j. 34260/04/030914 ze dne 26. 2. 2004, který představuje pozitivní rozhodnutí na podkladě stejného daňového dokladu, který je v posuzovaném řízení zpochybňován. Ze vzájemných souvislostí těchto důkazů je předmětné zdanitelné plnění jednoznačně konkretizováno a dokázáno. Městský soud se však v napadeném rozsudku s těmito důkazy beze zbytku nevypořádal.

A konečně čtvrtá kasační námitka zpochybňuje znalecký posudek Ing. J. C. Poukazuje na neprofesionalitu znalce, který v posudku „*zcela neodborně vyjadřoval své „ekonomicko-technické názory“ a to velice populární formou (užití výrazů „nesmysl“, „asijský tygřík“ v posudku coby hodnotících soudů a geografických určení samo o sobě vyvolává pochybnosti o erudici a serióznosti autora).*“

Stěžovatel z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek městského soudu a aby mu přiznal nárok na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný nevyužil možnost vyjádřit se ke kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalobce přípustnou, napadený rozsudek přezkoumal v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval první z kasačních námitek, tedy údajnou absencí odkazů na hmotněprávní předpisy v rozhodnutí žalovaného. Předně je třeba konstatovat, že stěžovatel mírně dezinterpretuje stanovisko městského soudu. Podle stěžovatele dospěl uvedený soud k závěru, že rozhodnutí o odvolání ve smyslu daňového řádu nepodléhá požadavkům ustanovení § 32 odst. 2 daňového řádu, tedy že není nutné v takovém rozhodnutí

uvádět právní předpisy, na jejichž základě správní orgán rozhodl. Městský soud však uvedl pouze to, že při rozhodování o odvolání není rozhodováno o vzniku či zániku daňové povinnosti žalobce, ale o tom, zda podané odvolání bylo shledáno důvodným. Proto není na místě ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu interpretovat tak, že je třeba při rozhodování o zamítnutí odvolání uvádět rovněž hmotněprávní předpis.

Dále je třeba zdůraznit, že pokud se městský soud vyjadřoval k nezbytnosti odkazů na hmotněprávní ustanovení, pak tak činil v rámci vypořádání se s námitkou vznesenou v žalobě, že takový odkaz chybí ve výroku rozhodnutí žalovaného. Ostatně ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu se týká právě jen výroku rozhodnutí. Jak již správně uvedl městský soud, obsahem výroku odvolacího orgánu je „pouze“ způsob rozhodnutí o podaném odvolání, nikoli závazné určení daňové povinnosti. Proto odkaz na ustanovení daňového řádu, které upravuje odvolacím orgánem aplikovaný postup, uvedený v záhlaví rozhodnutí je plně dostačující z hlediska náležitostí stanovených v § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

Není pak ani pravdou, že by rozhodnutí žalovaného bylo zcela prosto odkazů na hmotněprávní předpisy. V jeho odůvodnění na straně 3 jsou patřičná ustanovení zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), náležitě citována. Tuto skutečnost konstatoval i sám stěžovatel v žalobě. Uvedení těchto odkazů v odůvodnění rozhodnutí je pak třeba považovat za dostatečné pro to, aby byl stěžovatel jako daňový subjekt dostatečně informován o tom, z jakého hmotněprávního základu vycházel odvolací orgán při přezkoumávání rozhodnutí správce daně. Obavy stěžovatele z projevu efektu, který poněkud poeticky nazývá „horror vacui“, jsou tak naprosto neopodstatněné; ostatně stěžovatel ani neuvádí, že by byl kdykoli v průběhu daňového řízení na pochybách ohledně otázky, jaké jeho daňové povinnosti se řízení týká.

Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud pouze poznamenává, že se neshoduje ani s názorem stěžovatele o přísné formálnosti daňového řízení; naopak např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, publikovaném pod č. 699/2005 Sb. NSS, zdejší soud uvedl, *že rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoli jeho náležitosti daňový řád vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), nejsou podrobeny přísnosti srovnatelné například s přísností směnečnou, a z práva také nelze dovodit formální zásadu sint, ut sunt, aut non sint (ať jsou takové, jaké mají být, anebo ať nejsou), typickou pro skripturní obligace. Smyslem právní úpravy je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojít odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze ztížít na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí.*

Dalšími kasačními námitkami stěžovatel ve skutečnosti uplatňuje jako stížní důvod také nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívající v nedostatku důvodů, byť tento důvod výslovně neoznačil ve své kasační stížnosti. Stěžovatel totiž jednak namítá, že městský soud nevyložil určité ustanovení zákona o DPH z r. 2004 a jednak se nevypořádal s existencí stěžovatelem vyjmenovaných důkazů a tím nedostatečně vyhodnotil výsledek důkazního řízení proběhlého v daňovém řízení a tímto stavem se ztotožnil.

Námitku stěžovatele, podle níž městský soud ve svém rozhodnutí nespecifikoval hranici dostatečné konkretizace předmětu plnění na fakturu, tedy neinterpretoval předmětné ustanovení § 28 odst. 2 písm. f) zákona o DPH z r. 2004 a neodstranil tak pochybnosti o jeho výkladu, shledal zdejší soud nedůvodnou. Skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje na úpravu uvedenou v zákoně o DPH z r. 2004, přestože tento zákon nelze v daném případě,

kdy je posuzováno zdaňovací období listopad 2001, aplikovat, nijak nebrání posouzení této námitky; Nejvyšší správní soud stížnost v tomto bodě posoudil materiálně, protože z jeho obsahu je zřejmé, co je podstatou stěžovatelovy námitky.

Dle § 19 odst. 2 zákona o DPH (č. 588/1992 Sb.) měl plátce povinnost prokazovat nárok na odpočet daně daňovým dokladem. Přičemž dle § 12 odst. 2 písm. f) téhož zákona je jednou z náležitostí daňového dokladu „rozsah a předmět zdanitelného plnění“. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu, kterým je daňový řád (viz zejména jeho § 31 o dokazování a § 43 ohledně vytýkacího řízení).

Městský soud pak v napadeném rozsudku vyložil citované ustanovení zákona tak, že jej nelze aplikovat pouze formálně, ale vždy se zřetelem k jeho účelu. Tím podle městského soudu v daném případě bylo zajištění vyplacení nadměrného odpočtu správcem daně za předpokladu, že jsou pro takový postup zjištěny v daňovém řízení rozhodné skutečnosti. Za klíčovou otázku tedy bylo třeba považovat to, zda lze na základě předložených důkazních prostředků předmětné zboží konkretizovat, tj. nezaměnitelně jej odlišit od zboží jiného.

Městský soud tedy především posuzoval, zda byl předmět plnění dostatečně konkretizován v daném individuálním případě. Pro tento účel interpretaci předmětného zákonného ustanovení provedl a svůj primární úkol (tj. rozhodnout o subjektivních právech a povinnostech v daném případě) tak splnil. Neprovedení abstraktní interpretace tohoto ustanovení *pro futuro* nemůže založit nezákonnost jeho rozhodnutí, jakkoli by bylo záhodno, kdyby se o ně v zájmu právní jistoty subjektů práva pokusil.

Pokud stěžovatel v této souvislosti v kasační stížnosti namítá, že rozhodnutí žalovaného bylo v otázce neprokázání konkretizace předmětu zdanitelného plnění nedostatečně odůvodněné či „arbitrární“ (což odvozuje z formulací užitých žalovaným v předmětném rozhodnutí), pak musí zdejší soud konstatovat, že tato dílčí námitka je na základě § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Stěžovatel takovou námitku ve své žalobě neuplatnil. Naopak stěžovatel ve své žalobě především akcentoval, že dostatečně prokázal uskutečnění zdanitelného plnění; pokud jde o podrobnou specifikaci předmětného zboží - součástek, výslovně připustil, že tato se v daňových dokladech neobjevuje a v této souvislosti odkázal na doklady přiložené k žalobě – poznámky p. T. a korespondenci se společností KODA SOUND Co. Ltd. (k dokumentům viz níže), případně argumentoval tím, že žalovaný vyložil § 12 odst. 2 písm. f) zákona o DPH příliš extenzívně.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku nedostatečného vyhodnocení výsledku důkazního řízení provedeného v rámci daňového řízení městským soudem.

Stěžovatel v této souvislosti nejprve poukazuje na skutečnost, že městský soud velmi často „bez dalšího“ opakoval závěr o tom, že v daňovém řízení nebyl prokázán předmět zdanitelného plnění. Lze sice přisvědčit tvrzení, že městský soud tento závěr uvádí na několika místech svého rozsudku, nicméně vždy tak činí se zjevným záměrem vymezit skutečný důvod, pro který nebyl stěžovateli v daňovém řízení uznán uplatněný nadměrný odpočet. Žalobce totiž založil převážnou část své argumentace v žalobě na tvrzení, že uvedený důvod byl pouze zástupný a že skutečným důvodem neuznání nadměrného odpočtu bylo to, že správce daně a žalovaný na základě nesprávného posouzení důkazů dospěli k závěru, že vůbec nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění. V takovém případě se pak městský soud s jednotlivými žalobními námitkami stěžovatele vypořádal zcela legitimně právě tím, že opakovaně zdůraznil,

co bylo skutečným důvodem neuznání nadměrného odpočtu, a posoudil, zda konkrétní žalobní námitka stěžovatele s tímto důvodem vůbec souvisela či nikoli.

Nelze pak ani přisvědčit stěžovateli v tom, že městský soud nedostatečně vyhodnotil výsledky dokazování uskutečněného v rámci daňového řízení a že se nevypořádal s důkazy, či spíše s důkazními návrhy, jejichž seznam stěžovatel uvedl v kasační stížnosti.

Městský soud v napadeném rozsudku jednoznačně vyložil, že „důkazy vztahující se k přepravě, balení, proclení a vývozu zboží by mohly posloužit k prokázání skutečností, které mohou být doplňujícími k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění“, samy o sobě však takové důkazy podle soudu nemohou prokázat, jaké konkrétní zboží bylo předmětem zdanitelného plnění. Právě nedostatek v konkretizaci předmětu zdanitelného plnění, nikoli otázka uskutečnění či neuskutečnění „nějakého“ (tedy co do předmětu neurčitého) zdanitelného plnění, byla důvodem neuznání nadměrného odpočtu stěžovateli. Dále pak městský soud, zejména s ohledem na četnost odkazů žalobce na svědecké výpovědi učiněné různými osobami v rámci trestního řízení vedeného Policií ČR (mimo jiné proti jednatelům žalobce), jednoznačně konstatoval, že stěžovatel se těchto důkazů dovolává poprvé až v podané žalobě; v daňovém řízení tyto důkazní prostředky nenavrhoval. Proto nezákonnost rozhodnutí žalovaného nelze shledat v tom, že důkazy navržené až v žalobě nebyly v daňovém řízení provedeny. Nadto městský soud poukázal na to, že žalobce stejně i nově navrhované důkazy zmiňuje toliko v souvislosti s prokázáním existence a vzhledu předmětného zboží, které však bez dalšího předmět zdanitelného plnění neprokazují.

Zkráceně lze uvedené závěry městského soudu podat tak, že stěžovatel sice v průběhu daňového řízení, kdy jej stíhalo důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, předkládal řadu důkazů, avšak žádný z těchto důkazů se ve skutečnosti nedotýká podstaty věci a nepřispívá ke konkretizaci plnění. Další důkazy, jejichž provedení žalobce navrhl poprvé až v žalobě, již nemohly mít na rozhodování žalovaného a správce daně vliv. Stěžovatel však tuto argumentaci městského soudu v kasační stížnosti nenapadá (resp. tak činí pouze v tom směru, že městský soud své závěry opakuje na vícero místech – k tomu se však již zdejší soud vyslovil výše). Naopak, stěžovatel se v kasační stížnosti omezil toliko na obecné konstatování, že jím uvedené důkazy předkládal již v daňovém řízení a že tyto důkazní prostředky prokazují identifikaci předmětného zboží. Svě tvrzení však dále nijak nerozvedl.

K jednotlivým důkazním prostředkům, které stěžovatel vyjmenovává v kasační stížnosti s tím, že se s nimi městský soud dostatečně nevypořádal, zdejší soud konstatuje následující.

Listiny zachycující svědecké výpovědi I. D. a K. P., učiněné v rámci výše uvedeného trestního řízení, navrhl stěžovatel jako důkaz až v žalobě podané k městskému soudu. V předcházejícím daňovém řízení tyto listiny nepředložil, nijak se jich nedovolával, ani nenavrhl provést výslech jmenovaných osob samostatně pro účely daňového řízení. Proto, jestliže se městský soud těmito návrhy s poukazem na jejich neuplatnění v daňovém řízení blíže nezabýval, nelze v jeho postupu spatřovat vadu, která by měla vést ke zrušení jeho rozsudku.

Pokud jde o svědecké výpovědi Ing. J. Z. a T. U. učiněné dle stěžovatele rovněž v uvedeném trestním řízení, pak zdejší soud musí konstatovat, že listiny takový výslech zachycující, stěžovatel nepředložil ani v řízení o žalobě. Nicméně je pravdou, že v daňovém řízení předložil žalovanému čestné prohlášení T. U.; v něm jmenovaný prohlásil, že jako zaměstnanec stěžovatele dne 6. 11. 2001 založil skladové karty a provedl skladovou evidenci zboží na základě dodacího listu a faktury č. 11120001 od společnosti LEKRA s. r. o., účastnil se balení zboží

v sídle stěžovatele spolu s dalšími zaměstnanci. Postup při přebírání a balení zboží dodaného společností LEKRA s. r. o. pak byla zachycena i v protokolu o ústním jednání (č. j. 101446/02/034911/1045), sepsaném správcem daně v sídle stěžovatele dne 18. 12. 2002; uvedenému ústnímu jednání byl přítomen kromě jednatele stěžovatele také Ing. J. Z. Stěžovatel jak na čestné prohlášení T. U., tak i na uvedený protokol o ústním jednání poukazoval v žalobě. Městský soud se nicméně oběma uvedenými listinami zabýval, což je zcela nepochybně zřejmé z jeho (již výše citovaného) závěru, že veškeré důkazy o přepravě a balení zboží stěžovatelem daňovém řízení předložené sice mohou být relevantní při prokazování uskutečnění zdanitelného plnění, nemohou však prokázat, o jaké konkrétní zboží se mělo jednat. Městský soud se pak i konkrétně zabýval uvedeným čestným prohlášením T. U.; k tomu jednoznačně uvedl, že z tohoto prohlášení nevyplývá, co konkrétně mělo být uskladněno a uvedeno do evidence na základě označené faktury, přičemž sama faktura a dodací list žádnou konkretizaci zboží neobsahovaly (a to dokonce za situace, kdy s ohledem na výši kupní ceny lze zájem smluvních stran na podrobné specifikaci předpokládat). S těmito závěry městského soudu nicméně stěžovatel v kasační stížnosti nijak nepolemizuje, pouze setrvává na obecných námitkách o tom, že se městský soud s jím navrženými či předloženými důkazy nevyřadil.

Je skutečností, že určité doklady prokazující existenci odběratele, společnosti KODA SOUND CO. Ltd., a doklady o obchodním styku mezi stěžovatelem a touto společností předložil stěžovatel již v daňovém řízení. Šlo jednak o překlad potvrzení o tom, že jmenovaná společnost byla zaregistrována u Úřadovny rejstříku obchodních společností v Bangkoku, dále kopii kupní smlouvy, objednávky a příjmových pokladních dokladů. Městský soud se uvedenými doklady předloženými v daňovém řízení zabýval pouze částečně, protože jednoznačně konstatoval, že otázka prokazování uskutečnění plnění mezi stěžovatelem a KODA SOUND CO. Ltd. nebyla důvodem neuznání nadměrného odpočtu. Ohledně faktury č. 02002 pak soud dospěl k závěru, že k prokázání předmětu zdanitelného plnění nebylo v ní uvedené formální označení dodávky postačující. Stěžovatel se nicméně ve své žalobě v tomto ohledu dovolával především dokumentů, které ve výčtu příloh k žalobě označil jako „poznámky p. T. ml. z jednání se společností KODA v Thajsku“ a „obchodní korespondence s KODA SOUND CO. se specifikací součástek“. Městský soud pak zcela správně k těmto dokumentům uzavřel, že bylo odpovědností stěžovatele, aby je předložil a argumentoval jimi v daňovém řízení.

Dále pokud jde o prohlášení J. P. a mjr. J. S., pak tato jsou datována dne 15. 12. 2005, tedy po vydání rozhodnutí žalovaného, přičemž stěžovatel je poprvé připojil až k žalobě. I zde tedy platí, že pokud stěžovatel zamýšlel těmito prohlášeními cokoli dokazovat, bylo na něm, aby jmenované osoby navrhl jako svědky již v daňovém řízení.

Ohledně smlouvy o pronájmu bankovní schránky k uložení větší finanční částky je třeba konstatovat, že městský soud se o tomto důkazním prostředku předloženém stěžovatelem již v daňovém řízení sice nezmiňuje, nicméně stěžovatel se jej v žalobě ani nijak nedovolával. V kasační stížnosti pak stěžovatel neuvádí, v jakém ohledu by měla být smlouva o pronájmu bankovní schránky relevantní k prokázání identifikace předmětu zdanitelného plnění. Ze smlouvy samotné (jež je založena ve správním spise) pak žádné souvislosti zřejmé nejsou; smlouva obsahuje toliko označení smluvních stran, číslo pronajaté schránky, dobu trvání a cenu nájmu a odkaz na přílohu, v níž jsou uvedeny podmínky nájmu.

Ani pokud jde o platební výměr, jímž Finanční úřad v Kladně vyměřil DPH za 4. čtvrtletí roku 2001 dodavateli žalobce, společnosti LEKRA s. r. o., nelze souhlasit se stěžovatelovou námitkou, že by tento navržený důkazní prostředek městský soud bez dalšího pouze negoval.

Vyměřením DPH společnosti LEKRA s. r. o. argumentoval stěžovatel již v odvolacím řízení před žalovaným. Proto se jím městský soud měl k žalobní námitce stěžovatele náležitě zabývat, což učinil na straně č. 9 rozsudku. Na uvedeném místě městský soud konstatoval, že ze sdělení Finančního úřadu v Kladně zaslanému správci daně na základě dožádání, vyplývá, že listinné doklady neprokázaly obchodní transakce, nebyl prokázán původ, druh a množství zboží dodaného žalobci. Dále soud uvedl, že daňová povinnost pak byla společnosti LEKRA s. r. o. stanovena podle § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy podle pomůcek. Tuto argumentaci však stěžovatel v kasační stížnosti nijak nezpochybňuje.

Poslední z kasačních námitek pak stěžovatel zpochybňuje věrohodnost znaleckého posudku Ing. J. C. Nejvyšší správní soud považuje za důležité uvést na pravou míru otázku formy použití tohoto znaleckého posudku jako důkazního prostředku v předmětném daňovém řízení. Jelikož uvedený znalecký posudek vypracoval znalec příbraný Policií ČR v trestním řízení, pak je v předmětném daňovém řízení nutno považovat písemné vyjádření jeho závěrů za listinný důkaz. Zásadní rozdíl (oproti důkazu znaleckým posudkem) spočívá především v tom, že Ing. J. C. nebylo možno v předmětném daňovém řízení klást doplňující otázky, protože nebyl v tomto řízení jako znalec ustanoven.

Uvedené však nemění nic na tom, že i poslední z námitek stěžovatele je nedůvodná. Odbornost autora posudku totiž stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje pouze poukazem na populární, tedy dle stěžovatele ne odbornou, formu podání jeho „ekonomicko-technických názorů“. Poukaz na několik z kontextu vytržených slov nemůže sám o sobě vést k zpochybnění erudice autora posudku. Jestliže totiž hovoří např. o „nesmyslnosti“ představy, že by se elektronické součástky vyvážely z České republiky do Thajska, pak tak činí na základě zcela věcné a smysluplné argumentace. Nic na tom nemění ani skutečnost, že místy používá poněkud expresivní výrazy.

Podstatné pak je, že stěžovatel nijak nenapadá závěry znalce ohledně stupně podrobnosti specifikace elektronických součástek uvedených v daňových dokladech předložených stěžovatelem. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel ze závěrů znalce právě k této otázce, nikoli k otázce smysluplnosti vývozu určitého druhu zboží do určité asijské země.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 21. května 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu