



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **AutoDUKLA, s. r. o.**, se sídlem Kpt. Nálepky 2674, Pardubice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26416/14/5000-14201-711429, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 15. 4. 2015, č. j. 52 Af 53/2014 – 113,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26416/14/5000-14201-711429. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání podaná stěžovatelem a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územní pracoviště v Pardubicích (dále též „správce daně“) ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1077091/13/2801-24803-604152, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 886 320 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 177 264 Kč, a ze dne 12. 8. 2013, č. j. 1077094/13/2801-24803-604152, dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 378 420 Kč, dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 426 298 Kč a současně mu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 96 998 Kč.

K doměření daně stěžovateli došlo na základě výsledku daňové kontroly, když správce daně neuznal jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdaje stěžovatele na koupi ojetých vozů ve výši deklarovaných kupních cen, neboť kupní smlouvy byly ve 32 případech uzavřeny s fiktivními prodávajícími a stěžovateli se nepodařilo prokázat deklarované výdaje jiným způsobem.

Žalobní námitky směřovaly primárně do zákonnosti zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel namítal, že zpráva o daňové kontrole v části zjištění správce daně neobsahovala zákonné náležitosti, neboť nebyly řádně vyhodnoceny důkazní prostředky. Zpráva o daňové kontrole tak dle stěžovatele nebyla vůbec schopna projednání, a to rovněž proto, že před jejím projednáním nebyla vyřízena stížnost na postup správce daně při daňové kontrole. Stěžovatel dále brojil proti tomu, že žalovaný nevyhodnotil důkazy řádně, zejména výpověď svědka K., a také že nebylo vyhověno jeho návrhům na doplnění dokazování bez náležitého odůvodnění. Stěžovatel se dále domníval, že právě pan K. je osobou, která stěžovateli prodávala ojetá vozidla, protože vystupovala jménem neexistujících osob.

Krajský soud žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru o nedůvodnosti stěžovatelem uplatněných námitek. Pokud jde o náležitosti zprávy o daňové kontrole, již žalovaný částečně akceptoval námitky stěžovatele doplněním zhodnocení dokazování provedeného správcem daně; to sice neabsentovalo ani nebylo provedeno chybně, žalovaný je však pečlivěji rozepsal a doplnil tak odůvodnění dodatečného platebního výměru. Zpráva o daňové kontrole byla projednatelná, neboť obsahovala podstatné náležitosti podle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „daňový řád“. Jako nedůvodnou posoudil soud také námitku ohledně nevypořádání se se stížností stěžovatele před ukončením daňové kontroly. Soud poukázal na to, že stížnost sepsaná dne 5. 7. 2013 byla vyřízena dne 23. 8. 2013 jako nedůvodná a navíc byla dle svého obsahu posouzena jako stížnost ve vztahu k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která byla také předmětem daňové kontroly, a nikoliv daně z příjmů právnických osob, která je předmětem tohoto řízení. Ohledně námitek zopakovaných stěžovatelem do protokolu při projednání zprávy o daňové kontrole se jednalo o opakování skutečností uvedených ve stížnosti již vyřízené, a navíc soud stěžovatele upozornil, že nemůže úspěšně požadovat nekonečné přezkoumávání postupu správce daně, které dle jeho mínění spočívá v nesprávném zhodnocení skutkového stavu; tyto důvody navíc ani nespádají pod zákonem vymezené důvody stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud pak poté, co se zabýval jednotlivými správce daně a žalovaným provedenými důkazy, dospěl ke stejnému závěru jako tyto orgány, tudíž že nelze učinit jednoznačný závěr o průběhu transakcí, tedy o tom, jakým způsobem a za jakou pořizovací hodnotu stěžovatel nabyl ojeté vozy, ani to, od kterých konkrétních subjektů. Krajský soud odmítl také závěr stěžovatele, že dle judikatury správních soudů je prodávajícím pan K., neboť ze skutečnosti, že jmenovaný za stěžovatele uzavíral smlouvy s neexistujícími subjekty fiktivní smlouvy nejprve jako stěžovatelův zaměstnanec, poté jako zmocněnec zprostředkovatelské společnosti Milking Leasing s. r. o., plyne pouze to, že toto činil za stěžovatele na straně kupující, a nikoliv prodávající. Dále usoudil, že pouhé nasvědčování určitému skutkovému ději nelze zaměňovat s prokázáním skutkového stavu věci a uzavřel, že nebylo prokázáno, že to byl pan K., kdo jednal jménem neexistujících osob. Nebylo-li zpochybněno, že finanční prostředky byly panu K. vydány, neznamená to prokázání výdajů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Tato skutečnost prokazuje pouze převzetí peněz, nikoliv však, za jakým účelem byly peníze vydány a ani na co byly použity. Krajský soud upozornil stěžovatele, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací, nýbrž správce daně je povinen zjišťovat rozhodné skutečnosti co nejpříjemněji. Stěžovatel v této věci neunesl své důkazní břemeno, na rozdíl od správce daně, který prokázal fiktivnost údajů na kupních smlouvách, tedy prokázal, že skutkový děj neproběhl tak, jak tvrdil stěžovatel. Krajský soud pak uzavřel, že

pokračování

správce daně i žalovaný řádně zdůvodnili neopodstatněnost a nadbytečnost stěžovatelem navrhaných dalších důkazních prostředků.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ř. s.“

Stěžovatel předně s krajským soudem nesouhlasí v otázce projednatelnosti zprávy o daňové kontrole, kterou stěžovatel proto odmítl podepsat. Poukazuje na komentář k daňovému řádu, dle něž musí zpráva o daňové kontrole obsahovat výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel má za to, že zpráva o daňové kontrole řádné hodnocení důkazů neobsahuje; dle stěžovatele konstatování, že jsou mezi výslechy svědků rozpory, nebo konstatování svědeckých výpovědí hodnocením důkazů není. Stěžovatel poukazuje na to, že sám krajský soud uvedl, že žalovaný akceptoval stěžovatelovy námitky o neúplnosti dokazování (resp. ohledně absence hodnocení důkazů), a výrazně doplnil zhodnocení důkazů. I když to krajský soud a žalovaný popírají, oba orgány prakticky potvrdily, že hodnocení důkazů ve zprávě o daňové kontrole bylo nedostatečné, z čehož vyplývá, že odmítnutí jejího podpisu bylo oprávněné.

Stěžovatel brojí také proti vyhodnocení jeho stížnosti (podané před ukončením daňové kontroly) krajským soudem. Stěžovatel uvádí, že ve stížnosti nenamítal nesprávné zhodnocení skutkového stavu, nýbrž absenci hodnocení důkazů zákonným způsobem, a proto se domnívá, že jeho námitka ohledně nevyřízení uvedené stížnosti je důvodná. Stěžovatel také uvádí, že se soud vůbec nezabýval tím, že předchozí stížnost směřovala proti zprávě o daňové kontrole s jiným jednacím číslem a že při projednávání zprávy o daňové kontrole byla stěžovateli předložena zpráva o daňové kontrole s odlišným číslem jednacím, ač shodného obsahu.

Stěžovatel dále prezentuje svůj názor na možnost odvolacího orgánu odstraňovat v odvolacím řízení vady prvostupňového řízení. Stěžovatel uvádí, že mu je znám rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 20/2014 – 41, z něž plyne, že vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení, ale má za to, že závěry tam uvedené jsou ústavně nekonformní, přestože vycházely z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75. Sedmý senát však přehlédl, že usnesení rozšířeného senátu bylo vydáno za účinnosti jiného procesního předpisu, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který takový postup umožňoval. Dle § 50 odst. 3 uvedeného zákona mohl odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Na základě uvedeného je tak nutno dojít k závěru, že odvolací orgán již nemá možnost odstraňovat všechny vady řízení před správcem daně, nýbrž pouze ty, které spočívají v nesprávně nebo nedostatečně provedeném dokazování. Stěžovatel se domnívá, že pod dokazování nelze bez dalšího zahrnout také projednání zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel poukazuje na to, že dle § 147 odst. 3 daňového řádu představuje zpráva o daňové kontrole odůvodnění stanovení daně z moci úřední na základě výsledku daňové kontroly. Stěžovatel se domnívá, že doměřit daň lze v případě provádění daňové kontroly pouze na základě výsledku daňové kontroly uvedeného ve zprávě o daňové kontrole, přičemž daňová kontrola musí být řádně ukončena. Odmítne-li daňový subjekt zprávu o daňové kontrole podepsat důvodně, nemůže nastat ani jedna z variant předpokládaných daňovým řádem, zpráva o daňové kontrole se nemůže považovat za projednanou a nemůže být použita jako důkazní prostředek; případný dodatečný platební

výměr proto není odůvodněn. Stěžovatel ještě doplňuje, že není-li daňová kontrola řádně ukončena, nelze vydat ani dodatečný platební výměr. Za takové situace nelze dle názoru stěžovatele odstraňovat vady neprojednání zprávy o daňové kontrole a neukončení daňové kontroly v odvolacím řízení, protože je nutné napadené platební výměry zrušit.

Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani ohledně posouzení jeho námitek týkajících se zhodnocení důkazních prostředků žalovaným, odmítnutí navržených důkazních prostředků a námitek ohledně toho, že pan K. byl skutečným prodávajícím ojetých vozů. Stěžovatel se domnívá, že u nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmů nemusí prokázat (na rozdíl od režimu DPH), jaké konkrétní osobě byly předmětné výdaje uhrazeny, k čemuž stěžovatel poukazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2012, č. j. 1 Afs 71/2012 - 35. Odmítly-li daňové orgány i krajský soud návrh stěžovatele na provedení výslechů svědků, postupovaly v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04. Těmito důkazy chtěl stěžovatel prokázat výši vynaložených nákladů na koupi předmětných automobilů. Výslech paní K. měl dosvědčit, že finanční prostředky uvedené na výdajových pokladních dokladech vyplácela paní K. panu K., a opětovný výslech pana K. měl potvrdit, že převzal částky na nákup předmětných vozidel, a že tedy jde o výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů. Za těchto okolností nemohly daňové orgány ani krajský soud dospět k objektivnímu závěru, zda stěžovatel svoji povinnost splnil, či nikoli.

Stěžovatel má za to, že ani krajský soud nehodnotil důkazy řádně, v čemž spatřuje námitku nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku a jinou vadu s vlivem na zákonnost rozhodnutí. Výpovědi pana K. nehodnotil z hlediska jejich účelovosti ani pravdivosti. Výpověď pana K., že některé kupní smlouvy dostával již předvyplněné od pana F., neposuzoval krajský soud z hlediska stěžovatelových námitek, že lze prokázat, že smlouvy sepisoval pan K., a nemohl je tedy dostat od pana F., neboť byly sepisovány na pracovišti stěžovatele. Tvrzení, že peníze za nákup automobilů nechával pan K. jen tak ležet na stole v kanceláři autobazaru, je zjevně nesmyslné. Krajský soud nehodnotil řádně ani skutečnosti zjištěné ohledně prodeje tří automobilů, které nakoupil v Itálii pan K. Jména údajných kupců musel panu K. poskytnout pan K.. Pan K. pak jeden z předmětných automobilů nakoupil dříve, než jej pan K. údajně prodal jinému kupci, a podle zjištění žalovaného ani další dva zakoupené automobily nemohly být z časových důvodů zakoupeny deklarovanými osobami.

Stěžovatel rozporuje také závěr krajského soudu ohledně pozice pana K. jako osoby na straně prodávajícího, a nikoliv na straně kupujícího. Stěžovatel však uvádí, že pan K. za stěžovatele svým podpisem osvědčoval, že smlouvy byly uzavřeny tak, jak je to v nich napsáno, což se prokázalo jako nepravdivé. Žádné důkazní prostředky nenasvědčují tomu, že by smlouvy vypracovával pan F. K stejnému závěru měl dle stěžovatele dospět také krajský soud.

Stěžovatel dále uvádí, že se krajský soud nezabýval jeho námitkou ohledně rozporů mezi výpověďmi svědků K. a F. a také námitkou, že pan K. nakupoval ojeté automobily od třetích osob a stěžovateli předkládal kupní smlouvy a výdajové doklady podepsané neexistujícími osobami. Je pravděpodobné, že pan K. nakupoval tato vozidla za nižší ceny než ty, které jsou uvedené na kupních smlouvách a výdajových pokladních dokladech. Pan K. však své příjmy nezdaňoval a stěžovatel se domnívá, že měl správce daně oznámit zjištěné skutečnosti orgánům činným v trestním řízení. Krajský soud se dle stěžovatele nezabýval ani žalobním důvodem, že zpráva o daňové kontrole může být nedílnou součástí dodatečného platebního výměru jen tehdy, jestliže byla zpracována v souladu s daňovým řádem.

S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

pokračování

Žalovaný ve svém vyjádření argumentuje ke všem stížnostním námitkám. Předně uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci a hodnocením žalobních námitek krajským soudem. Námitky uvedené v kasační stížnosti, ačkoliv směřují proti postupu a úvahám krajského soudu, jsou vesměs totožné s námitkami odvolacími i žalobními, a proto žalovaný odkazuje i na rozhodnutí o odvolání a na vyjádření k žalobě. Žalovaný poukazuje na to, že se již v odvolacím řízení neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje hodnocení důkazů. Žalovaný uvádí, že zpráva o daňové kontrole hodnocení důkazů obsahovala, pouze nebylo dostatečně vyčerpávající, pročež je žalovaný doplnil. Pokud jde o stížnost ze dne 5. 7. 2013, žalovaný setrvává na svém tvrzení, že se jednalo zčásti o stížnost ohledně DPH a zčásti o stížnost účelovou, s námitkami, které byly shodné s obsahem již vyřízené stížnosti. Projednání této stížnosti by bylo ryze formální a bezobsažné. Žalovaný nesouhlasí ani s argumentací stěžovatele ohledně oprávnění odvolacího orgánu. Poukazuje na typickou kontinuitu daňového řízení prvního a druhého stupně; ačkoli došlo ke změně právního předpisu, základní koncepce daňového řízení zůstala zachována. Jedná-li se o námitku neprovedení navrhovaných důkazů, žalovaný předesílá, že mu právní předpis nenařizuje provést všechny navržené důkazy, pokud tyto nejsou způsobilé prokázat tvrzení daňového subjektu. Tento svůj postup žalovaný odůvodnil na straně 44 napadeného rozhodnutí. Na základě uvedených důvodů navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec s požadovaným vzděláním. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Ze spisu plyne, že u stěžovatele byla dne 16. 12. 2010 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2007 a 2008 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce prosinec 2007 a za jednotlivá měsíční zdaňovací období roku 2008. Z předloženého účetnictví správce daně zjistil, že celkem 32 kupních smluv, kterými stěžovatel doložil nákup ojetých vozidel, je fiktivních, jelikož jsou v nich uvedena jména prodávajících, která nebyla nalezena v centrální evidenci obyvatel, a bylo tedy prokázáno, že se jednalo o neexistující fyzické osoby.

Z obsahu spisů jsou rozhodné následující skutečnosti.

Dne 10. 5. 2011 se uskutečnilo ústní jednání, při kterém byl vyslechnut svědek P. K., který byl do 31. 10. 2007 zaměstnancem stěžovatele odpovědným za nákup mj. ojetých vozidel a od 1. 11. 2007 byl zplnomocněným zástupcem společnosti Milking Leasing, s. r. o., která zajišťovala nákup vozidel pro stěžovatele. Svědek uvedl, že v době, kdy byl zaměstnancem stěžovatele, vykupoval vozidla od prodávajících, jejichž totožnost si ověřil předložením dokladu totožnosti. Jednalo-li se o vozidla prodávaná v Brně, uzavírání smluv zařizoval pan F.

Dne 27. 5. 2011 správce daně vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností, od koho a za kolik byla předmětná vozidla zakoupena, s ohledem na prokázání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dne 2. 6. 2011 stěžovatel uvedl, že veškeré listinné důkazní prostředky

již správci daně předložil a také že neměl pochybnosti o správnosti údajů na kupních smlouvách, neboť se domníval, že doklady totožnosti byly při nákupu kontrolovány.

Dne 13. 9. 2011 byl správci daně doručen nový důkazní prostředek – zápis z jednání s panem K., podepsaný panem K. a jednatelem stěžovatele panem Plockem, z nějž plyne, že vozidla byla nakupována v Brně nebo v Pardubicích, při úhradě kupní ceny byly přítomny vždy tři osoby, a to pan K., pan F. a prodávající, v případě obchodů uzavíraných v Pardubicích byl přítomen ještě pan Č., bývalý zaměstnanec stěžovatele. Auta měla být zprostředkována panem F. od pana K. ze společnosti Cherokee Cars s. r. o.

Dne 5. 10. 2011 byl při ústním jednání vyslechnut pan Č. Ten uvedl, že byl přítomen pokaždé, kdy byla kupní cena vyplácena v hotovosti v provozovně. Dále uvedl, že u každého, s kým se sepisovala smlouva a vydávaly se mu peníze, se ověřovala totožnost. Vozidla ze zahraničí měl dle svědka na starosti pan K.

Výslech svědka F. byl proveden Finančním úřadem Brno IV na dožádání správce daně. Svědek k věci uvedl, že v Pardubicích byl tak 2-3x. Předávání peněz dle něj neprobíhalo v Pardubicích, ale v Brně, avšak nikoliv jeho osobě. Svědek uvedl, že se tak mělo dít v autobazaru AUTO JORK s. r. o., jehož jednatelem byl pan Flek. Svědek byl u pana Fleka na brigádě a prodej zprostředkoval panu K. Pokud jde o úhradu kupní ceny, svědek sdělil, že pan K. přijel do Brna, domlouval cenu s panem Flekem a v kanceláři si předali peníze. Předání peněz byl někdy přítomen také tento svědek. Pan F. však nevěděl, kdo auta do autobazaru dovezl ani že kupní smlouvy nebyly uzavírány s autobazarem, ale s fyzickými osobami.

S výsledkem kontrolního zjištění a s hodnocením důkazních prostředků byl stěžovatel seznámen písemností „*Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění*“ ze dne 12. 3. 2012. Správce daně zdůraznil rozpory mezi výpověďmi jednotlivých svědků a uzavřel, že pochybnosti ohledně osob prodávajících a kupních cen nebyly odstraněny. Samotnou existenci vozidel a jejich následný převod správce daně nezpochybňoval.

Dne 3. 4. 2012 bylo správci daně doručeno vyjádření stěžovatele k výsledku kontrolního zjištění, které správce daně vypořádal ve stanovisku ze dne 9. 5. 2012 (ohledně obsahu těchto listin Nejvyšší správní soud odkazuje na napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného).

Dne 23. 5. 2012 byla správci daně doručena stížnost stěžovatele na postup správce daně - neprovedení výslechů pana K. a pana F. O výsledku šetření byl sepsán dne 1. 6. 2012 úřední záznam. Dne 4. 6. 2012 byla stížnost doplněna, a to proti postupu, kterým správce daně navrhl projednání zprávy o daňové kontrole v době, kdy již byla podána stížnost. Písemností ze dne 5. 6. 2012 byl stěžovateli navržen nový termín projednání zprávy na den 20. 6. 2014 (po vyřízení obou stížností). Stěžovatel byl zároveň informován o skutečnosti projednání jeho předchozí stížností.

Dne 20. 6. 2012 se konalo ústní jednání o projednání zprávy o daňové kontrole (č. j. 299707/11/248932607156). Stěžovatel zprávu nepovažoval za projednanou a nepodepsal ji.

Výzvou ze dne 26. 6. 2012 byla společnost AUTO JORK s. r. o. vyzvána k poskytnutí fotokopíí faktur nebo smluv za roky 2007 a 2008 týkajících se prodeje ojetých vozidel stěžovateli, resp. zprostředkování těchto obchodů, a k poskytnutí fotokopíí příjmových pokladních dokladů týkajících se předmětných obchodů. Na tuto výzvu uvedená společnost nereagovala. Správce daně proto dožádal pro tuto společnost místně příslušný Finanční úřad Brno – venkov, aby zjistil, zda se v jejím účetnictví vyskytují listiny ohledně předmětných vozidel. Z odpovědi Finančního

pokračování

úřadu Brno – venkov ze dne 14. 8. 2012 bylo zjištěno, že předmětná společnost je dlouhodobě nekontaktní, na deklarovaném sídle žádnou činnost neuskutečňuje a nekontaktní je také její jednatel pan Valouch (jediný společník).

Obdobné listiny byly požadovány taky od společnosti CHEROKEE CARS s. r. o. Jednatel této společnosti, pan Hušek, se dne 29. 6. 2012 prostřednictvím e-mailu vyjádřil, že mezi jeho společností a stěžovatelem nikdy neexistoval žádný smluvní vztah; pan K. pouze využíval prostory jeho provozovny ke svým záležitostem. Pan Hušek správci daně zaslal také kontaktní údaje pana K.

Stěžovatel písemností ze dne 9. 8. 2012 upřesnil, že výsledky svědků pana K. a pana Fleka mají osvědčit nákup automobilů ze sporných smluv.

Dne 23. 8. 2012 byl opětovně proveden výslech svědka K. za účelem odstranění rozporů mezi jeho výpovědí a výpovědí pana F. Pan K. uvedl, že je možné, že se mohla některá vozidla brát od společnosti AUTO JORK s. r. o, a že všechno předjednával pan F. Nevzpomněl si, jestli byly peníze vydávány panu Flekovi, nebo panu F. Pokud jde o svědkovo předešlé tvrzení, že vozidla byla zprostředkována od pana K., svědek nebyl schopen potvrdit ani vyvrátit. Svědek dále uvedl, že pan F. byl přítomen předáváním peněz jak v Brně, tak v Pardubicích. Od pana F. svědek dostával vždy podklady i jména. Ke svému předešlému tvrzení, že ověřoval totožnost prodávajících, svědek uvedl, že si na to již nevzpomíná. Z Brna bral svědek smlouvy již podepsané. Peníze předával v bazaru AUTO JORK s. r. o., nicméně si nevzpomněl komu, jestli panu F., Flekovi, sekretářce, nebo jen tak na stůl. I když totožnost prodávajících ověřil, do smlouvy to neuváděl, neboť účetní to po něm nepožadovala a nebyl o takové povinnosti poučen. Pokud jde o pana K., nezná jej, pouze jej zahlédl v autobazaru v Hrušovanech. S panem F. měl pouze ústní dohodu na prodej vozidel; pokud jde o jeho provizi, tu si pan F. asi „stáhl“ sám.

Finanční úřad ve Znojmě provedl na dožádání správce daně výslech svědka K. Ten uvedl, že stěžovateli neprodal žádný automobil a ani jej nezná. Panem F. mu byl představen nějaký pan P., nicméně pan K. jednal vždy pouze s panem F. Nezná ani pana Fleka, společnost AUTO JORK s. r. o. znal, nevěděl ale, jaký vztah s ní měl pan F. K žádosti správce daně ze dne 12. 9. 2012 pan K., resp. jeho matka (účetní), předložili správci daně faktury o prodeji tří vozidel s totožnými VIN kódy jako vozidel ze sporných smluv. Dvě z těchto vozidel pan K. prodal panu M. Z. a jedno panu D. Č.

Dožádaný Finanční úřad Brno III správci daně sdělil, že pan Z. již zemřel. Pana Č. vyslechl a z jeho výpovědi vyplynulo, že předmětné vozidlo nikdy nekoupil a fakturu vidí poprvé. Pana K. osobně nezná, ale má povědomí, o koho se jedná. Pana K. zná osobně, ví i o společnosti stěžovatele. Uvedl, že předpokládá, že jeho údaje předal panu K. pan K.

Správce daně stěžovateli doručil „*Seznámení s výsledkem kontrolního zjištění*“ ze dne 21. 1. 2013. Důkazní prostředky zhodnotil tak, že pan K. nepotvrdil svá předchozí tvrzení, naopak připustil, že k podepisování smluv a předáváním peněz docházelo i v Brně v autobazaru AUTO JORK s. r. o. Údaje neověřoval, ale dostal je od pana F., jenž smlouvy předpřipravil. Nepamatoval si ani, komu předával peníze. Správce daně uzavřel, že přes veškeré zjištěné skutečnosti nebylo žádným způsobem prokázáno, od koho byla ojetá vozidla pořízena ani za jakou cenu.

Dne 12. 2. 2013 bylo správci daně doručeno vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, které stěžovatel doplnil dne 13. 3. 2013. Stěžovatel namítl, že správce daně neprovedl hodnocení důkazů, dále uvedl, že z provedeného dokazování je jasné, že skutečným prodávajícím byl pan K.,

jenž nakupoval ojeté automobily od třetích osob a stěžovateli následně předkládal smlouvy podepsané neexistujícími osobami. Navrhl provedení dalších důkazů – kupní smlouvy a příslušné výdajové doklady, výslech paní K., pokladní stěžovatele, která měla dosvědčit, že vydávala panu K. finanční prostředky, opětovný výslech pana K., který měl převzetí těchto částek potvrdit, kupní smlouvy, kterými byly předmětné automobily dále prodány stěžovatelem, ověření přihlášení těchto automobilů novými majiteli a využití výsledku trestního řízení, neboť vše nasvědčuje tomu, že byl spáchán trestný čin.

Dne 12. 4. 2013 bylo stěžovateli zasláno stanovisko správce daně, v němž shledal provedení navrhovaných důkazů za nadbytečné.

Dne 16. 4. 2013 byla stěžovateli doručena písemnost – „*Projednání zprávy o daňové kontrole*.“

Dne 30. 4. 2013 byla správci daně doručena stížnost proti postupu správce daně pro bezdůvodné odmítnutí navržených důkazů a také proto, že nebylo provedeno řádné hodnocení důkazů. Stížnost byla vyřízena dne 6. 5. 2013 a její vyřízení bylo následně přezkoumáno nadřízeným správcem daně dne 19. 6. 2013.

Dne 3. 7. 2013 správce daně sdělil stěžovateli, že bude nadále samostatně pokračováno v řízení ve vztahu k DPH, a byla mu zaslána zpráva o daňové kontrole č. j. 1006557/13/2801-05404-607156. V této zprávě správce daně zopakoval existenci rozporů ve výpovědích svědků, neopodstatněnost dalšího dokazování výsledkem paní K. a pana K.

Dne 6. 7. 2013 byla správci daně doručena stížnost a námitka podjatosti. Stížnost obsahovala námitky proti postupu správce daně, který stěžovateli zaslal dne 3. 7. 2013 výzvu k prokázání skutečností pro správné stanovení DPH.

Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 17. 7. 2013, stěžovatel ji odmítl podepsat. Namítal, že ještě nebyla vyřízena jeho stížnost, která se netýkala pouze DPH, a také že zpráva o daňové kontrole je nezákonná, neboť neobsahuje hodnocení důkazů.

Dne 19. 7. 2013 bylo vydáno „*Sdělení o ukončení daňové kontroly*“. Správce daně v něm vyhodnotil stížnost stěžovatele ze dne 5. 7. 2013 jako stížnost pouze proti úkonům ve vztahu k DPH. Stížnost uvedenou do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole označil za shodnou ze stížností, která již byla vyřízena písemností ze dne 6. 5. 2013 a následně přezkoumána také nadřízeným správcem daně.

Dne 7. 8. 2013 bylo vydáno rozhodnutí o tom, že úřední osoba není vyloučena.

Dne 12. 8. 2013 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob.

Dne 13. 8. 2013 podal správce daně na stěžovatele oznámení podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně ve smyslu § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku.

Dne 23. 8. 2013 byla jako nedůvodná vyřízená stížnost stěžovatele ze dne 5. 7. 2013. Správce daně ji posoudil jako stížnost ve vztahu k DPH.

Pokud jde o stěžovatelem uplatněné námitky, Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť pouze u přezkoumatelného rozhodnutí lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních

pokračování

námitek. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 (publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), podle něhož za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Pokud jde o nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, k té se zdejší soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Obdobně se Nejvyšší správní soud vyslovil i v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130 (publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS), či v rozsudku ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 – 78 (publ. pod č. 523/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným judikatura shledává i rozhodnutí, v němž krajský soud opomene přezkoumat byť jen jednu ze žalobních námitek (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, nebo ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „[o]vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovést, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59).

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud nezabýval některými jeho námitkami, konkrétně námitkou ohledně rozporů mezi výpověďmi svědků K. a F., resp. tím, že se daňové orgány nepokusily o odstranění těchto rozporů z jiných důkazních prostředků, zejména že neprovedly důkazy výsledkem paní K. a opakovaným výsledkem pana K., a dále námitkou, že z provedených důkazů má být zřejmé, že pan K. nakupoval automobily od třetích osob a pak stěžovateli předkládal kupní smlouvy podepsané neexistujícími osobami; s ohledem na to, že uvedené svědčí o možnosti spáchání trestného činu krácení daně, měl správce daně oznámit uvedené skutečnosti orgánům činným v trestním řízení. Krajský soud se nezabýval ani skutečnostmi ohledně prodeje tří automobilů, které nakoupil v Itálii pan K.

Nejvyšší správní soud předně předesílá, ostatně jak to učinil již krajský soud na straně 15 svého rozsudku, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Zejména u velmi obsáhlých podání, jako je stěžovatelem podaná žaloba o rozsahu 46 stran, by tento přístup vedl až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu

přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění; usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění; usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09, odstavec 6 odůvodnění [dostupné, stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu, na <http://nalus.usoud.cz>]), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Není proto nepřezkoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Podle Ústavního soudu „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypovídá (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Kromě toho Nejvyšší správní soud připomíná, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci účastníka řízení, nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

Krajský soud se vyjádřil, že věc byla rozhodnuta po jednání, které se konalo dne 8. 4. 2015, přičemž stěžovatel k výzvě soudu označil za zásadní žalobní body jednak nezákonnost zprávy o daňové kontrole a jednak hodnocení důkazů daňovými orgány, resp. nevyhovění dalším důkazním návrhům. S těmito námitkami se krajský soud řádně vypořádal. Není také pravdou, že se krajský soud nezabýval rozporu ve výpovědích pana K. a pana F. a nadbytečností provedení stěžovatelem navrhaných důkazů, když o tom rozsudek pojednává na stranách 22 až 29. Stejně tak není pravdivé tvrzení stěžovatele, že se krajský soud nezabýval ani skutečnostmi ohledně tří vozidel zakoupených v Itálii panem K. Krajský soud totiž na str. 25 rozsudku uvedl, že ze zjištěných skutečností lze dovodit určitou roli pana K. ve třech sporných transakcích, nicméně nelze prokázat, že by prodával vozidla panu K. nebo stěžovateli, ani že prodávajícím byl pan K., neboť nelze prokázat vlastnictví předmětných vozidel konkrétními osobami. Ačkoliv pan K. předložil faktury ohledně prodeje tří sporných vozidel panu Č. a panu Z., dokazováním bylo zjištěno, že minimálně jedna z těchto transakcí neproběhla, když pan Č. koupil vozidla popřel, a dále bylo zjištěno, že jedna z faktur je datována později než fiktivní smlouva o koupi vozidla stěžovatelem. Pouhý nesouhlas s posouzením stěžovatelovy námitky krajským soudem nemá, jak již bylo uvedeno, za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pokud jde o námitku nepodání trestního oznámení na pana K. správcem daně v souvislosti s krácením daně, ta nebyla způsobilá jakkoli ovlivnit rozsudek krajského soudu v této věci, kde pan K. vystupoval toliko v pozici svědka a věc sama se týkala stanovení správné daňové povinnosti na daň z příjmů právnických osob stěžovateli. Krajský soud již také objasnil, proč za činnost pana K. nesl odpovědnost stěžovatel (pan K. byl nejprve jeho zaměstnanec, poté jednal jako zplnomocněný zástupce jeho obchodního partnera, zprostředkovatele, přičemž podnikatelské riziko při výběru obchodního partnera nesl stěžovatel). Navíc, jak to ostatně plyne z rozhodnutí žalovaného, ten sám konstatoval (str. 39), že stěžovatel mohl také podat trestní oznámení na pana K., měl-li za to, že byl spáchán trestný čin, což neprovedl. Správce daně učinil oznámení o podezření ze spáchání

pokračování

trestného činu zkrácení daně dne 13. 8. 2013, tj. až poté, co měl k dispozici dostatek relevantních skutečností svědčících o jeho spáchání; tyto jsou součástí spisu. Přestože se krajský soud nepodáním trestního oznámení skutečně nezabýval, nemohla mít tato vada vliv na zákonnost či přezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tak k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu uzavírá, že se krajský soud zabýval stěžovatelem výslovně uvedenými zásadními žalobními námitkami, přičemž podal dostatečně důkladnou a ucelenou argumentaci odůvodňující výrok jeho rozsudku. Rozsudek krajského soudu byl proto shledán přezkoumatelným a lze přistoupit k vypořádání dalších stěžovatelem uplatněných námitek.

Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatelovy námitky jsou vesměs totožné s některými námitkami uplatněnými v žalobě i v odvolacím řízení. Smyslem soudního přezkumu však není opakovat již jednou vyřčené, a proto bude zdejší soud v případech shody s názorem krajského soudu odkazovat na jeho odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 - 86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala zákonné náležitosti, tedy řádné vyhodnocení důkazů, proto odepření jejího podpisu stěžovatelem bylo důvodné a zpráva nebyla řádně projednána; nemohlo tak dojít ani k řádnému ukončení daňové kontroly a k vydání dodatečných platebních výměrů. Daňová kontrola nemohla být řádně ukončena rovněž pro nevypořádání se s podanou stížností. S uvedeným souvisí také námitka týkající se rozsahu odvolacího přezkumu v daňovém řízení. Stěžovatel se totiž domnívá, že podle daňového řádu je odvolací orgán oprávněn toliko doplňovat dokazování; nemůže však napravovat nedostatky zprávy o daňové kontrole, resp. jejího projednání.

Nejvyšší správní soud považuje za podstatné prvně posoudit, zda byla daňová kontrola řádně ukončena a zda bylo tedy v této věci možné vydat dodatečné platební výměry. Až po zhodnocení této otázky bude relevantní posoudit, jestli byla daň doměřena správně.

Podle § 88 odst. 1 daňového řádu správce daně *[o] zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše (...) zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o a) zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem, b) jednáních vedených v průběhu daňové kontroly, c) skutečnostech zjištěných správcem daně mimo jednání, d) seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, e) vyjádření daňového subjektu obsahující tvrzení, návrhy nebo výhrady daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění, a f) stanovisku správce daně k jednotlivým tvrzením, návrhům nebo výhradám daňového subjektu.*

Podle odst. 4 stejného ustanovení *[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Dle jeho odst. 6 [o]depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.*

Podle § 261 odst. 1 daňového řádu má *[o]soba zúčastněná na správě daní (...) právo podat*

správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Dle poslední věty odst. 4 uvedeného ustanovení *[s]tížnost proti nevhodnému chování úřední osoby při daňové kontrole nebo postupu správce daně při daňové kontrole musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly.*

Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje stěžovatele, že řízení o žalobě ve správním soudnictví i řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou. Formulace námitek tak předurčuje obsah soudního rozhodnutí. K otázce nevyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly se stěžovatel v žalobě vyjádřil pouze na dvou místech na str. 16 a 35, a to pouze ve velice obecné rovině. Ani v žalobě, ani v kasační stížnosti však stěžovatel konkrétně nevynechal, která z jeho stížností nebyla dle jeho názoru vyřízena před tím, než byla ukončena daňová kontrola. Z kasační stížnosti plyne, že stěžovatel rozporuje závěr krajského soudu ohledně stížnosti podané do protokolu při projednání zprávy dne 17. 7. 2013, poukazuje však také na to, že jeho „předchozí stížnost“ směřovala proti zprávě o daňové kontrole jiného čísla jednacímho, o čemž krajský soud nepojednával. Poněvadž však stěžovatel v žalobě nekonkretizoval, o kterou stížnost se mělo jednat a ani to, že měla směřovat proti zprávě o daňové kontrole s jiným jednacím číslem, nebylo povinností krajského soudu se těmito otázkami zabývat. Krajský soud se však nad rámec své povinnosti zabýval námitkou nevyřízení stížnosti před ukončením daňové kontroly docela detailně, proto v podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na napadený rozsudek.

Ze spisu plyne, že stěžovatel rozporuje vyřízení hned dvou stížností, jak to správně popsal také krajský soud. Za prvé se jedná o stížnost datovanou dnem 5. 7. 2013 (správci daně doručena dne 6. 7. 2013) a za druhé o stížnost ze dne 17. 7. 2013, která byla podána do protokolu při projednávání zprávy o daňové kontrole.

Stížnost podle § 261 odst. 1 daňového řádu může být podána ze dvou důvodů. Za prvé může jít o nevhodné chování úředních osob správce daně a za druhé o postup správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud upozorňuje, že stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorčí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, *ultima ratio*, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový řád upravuje velké množství ochranných prostředků, které budou mít před podáním stížnosti přednost; jedná se např. o odvolání, rozklad, námitku, obnovu řízení, přezkum, ochranu před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitku podjatosti, apod. Odvolání je například přípustné proti každému nepravomocnému rozhodnutí správce daně, pokud není výslovně stanoveno, že tomu tak není; je tak zachována dvojinstančnost řízení. Nutno také upozornit, že existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu).

Kromě toho podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že *[o]depření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku.* Posouzení, zda se jedná o důvodné, nebo nedůvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, je ve fázi jejího projednávání v kompetenci správce daně.

pokračování

Poněvadž se zpráva o daňové kontrole stává odůvodněním dodatečného platebního výměru, je-li daň stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly (§ 147 odst. 4 daňového řádu), je možné proti jejímu nezákonnému projednání brojit v odvolacím řízení proti tomuto vyměření. Je pak na odvolacím orgánu, aby posoudil, zda byla zpráva projednána v souladu se zákonem a zda byla daňová kontrola řádně ukončena. Dospěje-li odvolací orgán k závěru, že tomu tak nebylo, bude na něm, aby tuto situaci řešil v souladu s § 115 daňového řádu.

Pokud jde o nyní projednávanou věc, stížností ze dne 5. 7. 2013 stěžovatel napadl zejména postup správce daně v souvislosti s výzvou č. j. 1070619/13/2801-05404-607156, ze dne 3. 7. 2013, k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení DPH. Tato stížnost byla vyřízena dne 23. 8. 2013. Nejvyšší správní soud se při posouzení předmětné stížnosti ztotožňuje jak se žalovaným, tak s krajským soudem, že tato stížnost dle svého obsahu (§ 8 odst. 3 daňového řádu) nesouvisela s daňovou kontrolou na daň z příjmů právnických osob, ačkoli se stěžovatel snažil v dalším průběhu řízení tvrdit opak. Předmětná stížnost byla zcela evidentně reakcí na označenou výzvu, která byla učiněna až po oddělení části daňové kontroly týkající se DPH od před tím společně prováděné daňové kontroly jak na daň z příjmu právnických osob, tak na DPH. Tento postup byl shledán rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 19. 3. 2014, č. j. 52 Af 40/2013 – 66, v souladu se zákonem. S ohledem na to uvedené nevyřízení této stížnosti do dne 17. 7. 2013, kdy došlo k projednání zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob, nemělo na zákonnost ukončení předmětné daňové kontroly žádný vliv a nepředstavovalo závažný důvod pro odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole.

Pokud jde o stížnost ze dne 17. 7. 2013, která byla podána do protokolu při projednávání zprávy o daňové kontrole, v té stěžovatel uplatnil jednak námitku směřující proti nevyřízení již popsané stížnosti ze dne 5. 7. 2013, což jak bylo objasněno, nemohlo mít vliv na projednání zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob, a jednak námitku ohledně toho, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala hodnocení provedených důkazů, a tudíž neobsahovala všechny zákonné náležitosti.

Nejvyšší správní soud i ohledně posouzení této námítky souhlasí jak se žalovaným, tak s krajským soudem, že není důvodná a to hned z více důvodů. Za prvé, stěžovatel stejné stížnostní důvody uplatnil již ve stížnosti ze dne 29. 4. 2013 (správci daně doručena dne 30. 4. 2013). Správce daně se touto stížností zabýval a vyřídil ji dne 6. 5. 2013 písemností č. j. 856642/13/2801-05404-607156. Stěžovatel podal proti způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně žádost o přešetření. Tou se zabývalo Odvolací finanční ředitelství, které ji vyřídilo vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ze dne 19. 6. 2013, č. j. 16691/13/5000-14501-710911, přičemž ji shledalo nedůvodnou. Ačkoli zákon nestanoví výslovně, že opakování stejných stížností není zakázáno, z povahy věci je zřejmé, že bylo-li již jednou o žádosti rozhodnuto negativně a tento postup byl stvrzen také nadřízeným správcem daně, správce daně, který o stížnosti rozhodoval, nemá důvod se od svého předchozího rozhodnutí jakkoli odchýlit, nejsou-li v další stížnosti uplatněné nové relevantní skutečnosti. Poněvadž dle § 261 odst. 4 *in fine* daňového řádu platí, že stížnost musí být vyřízena nejpozději do ukončení daňové kontroly, došlo by akceptováním opakovaných stížností k paralyzaci správce daně a k nemožnosti daňovou kontrolu řádně ukončit. S ohledem na uvedené je nutné takovou opakovanou stížnost jako nepřipustnou odmítnout. O této skutečnosti byl stěžovatel prostřednictvím svého zástupce informován při projednávání zprávy o daňové kontrole, což správce daně zachytil v protokolu o jejím projednání ze dne 17. 7. 2013 a následně také ve sdělení o ukončení daňové kontroly ze dne 19. 7. 2013. Poněvadž se „řízení“ o stížnosti neukončuje vydáním formálního rozhodnutí, lze konstatovat, že správce daně stížnost stěžovatele vyřídil, když daňovému subjektu oznámil, že se jedná o stížnost nepřipustnou.

Namítá-li stěžovatel také, že jeho předchozí stížnost (zřejmě stížnost ze dne 29. 4. 2013) nesměřovala proti projednávané zprávě o daňové kontrole, ale proti zprávě jiného čísla jednacího, Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku za účelovou. Sám stěžovatel totiž uvádí, že stížnost podal proti zprávě o daňové kontrole, která měla stejný obsah, jako zpráva, která byla projednáвана. Ke změně jednacího čísla zprávy došlo pouze z důvodu oddělení kontroly na DPH. Poněvadž se tedy jednalo o obsahově totožnou zprávu, nemůže stěžovatelova námitka obstát. I kdyby se však nejednalo o stížnost opakovanou, stejně by se jednalo o stížnost nepřijatelnou. Stížností podle § 261 daňového řádu totiž nelze napadat skutkové ani právní závěry správce daně. Daňové orgány a potažmo také krajský soud správně dovodily, že stížností na postup správce daně nelze namítat hodnocení důkazních prostředků, které předchází zjištění skutkového stavu věci. Hodnocení důkazních prostředků totiž není postupem ve smyslu § 261 daňového řádu. Bylo-li by možné řešit nesouhlas s uvedeným „postupem“ v rámci stížnosti a přezkoumávat jej dle § 261 odst. 6 daňového řádu, nadřízený orgán by tak předjímal rozhodnutí o případném řádném opravném prostředku, a byla by tak popřena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Napadá-li totiž stěžovatel postup při dokazování a hodnocení důkazních prostředků, jimiž je zjišťován skutkový stav věci, napadá také skutkové závěry správce daně, což stížnost dle § 261 daňového řádu neumožňuje. Kromě toho je předmětná stížnost nepřijatelná také proto, že nebyla dodržena podmínka subsidiarity využití tohoto ochranného prostředku. Daňový subjekt totiž disponuje jinými prostředky, kterými se může domoci změny hodnocení důkazů, resp. skutkového stavu, a to prostředky podle § 88 odst. 3 daňového řádu, tj. návrhy a vyjádřeními ke kontrolním zjištěním před ukončením daňové kontroly. Po ukončení daňové kontroly a po vydání dodatečného platebního výměru lze proti tomuto rozhodnutí navíc podat odvolání podle § 109 daňového řádu, v němž lze brojit jak proti postupu správce daně při hodnocení důkazů, tak proti dostatečnosti skutkových a právních závěrů zachycených ve zprávě o daňové kontrole, neboť podle § 147 odst. 4 daňového řádu *[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, (...), považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, (...)*. Jak již bylo shora vysvětleno, subsidiarita využití institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu neznámá, že jiný prostředek ochrany se nabízí v ten samý okamžik jako stížnost, ale postačí, je-li možné postup správce daně napadnout tímto jiným opravným prostředkem v budoucnu.

Odepřel-li tedy stěžovatel podepsat daňovou zprávu mj. proto, že před ukončením daňové kontroly nebyla vyřízena jím podaná stížnost dle § 261 odst. 1 daňového řádu, jednalo se o nedůvodné odmítnutí podpisu.

Pokud jde o námitku stěžovatele, že zprávu o daňové kontrole nepodepsal také proto, že neobsahovala náležitosti podle § 88 daňového řádu, konkrétně že v ní absentovalo řádné hodnocení důkazů, k té Nejvyšší správní soud předesílá, že stejnou námitkou se již zabýval jak žalovaný, tak i krajský soud. Ti dospěli k závěru o její nedůvodnosti a Nejvyšší správní soud se nemá důvod od jejich názoru jakkoli odchýlit. Není vůbec pravdou, jak to tvrdí stěžovatel, že soud i žalovaný akceptovali jeho námitku ohledně absence tohoto hodnocení ve zprávě o daňové kontrole. Jak žalovaný, tak krajský soud totiž vyšli z toho, že správce daně provedené důkazy hodnotil řádně, což popsal také ve zprávě o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně uvedl důkazní prostředky, které provedl, popsal jejich obsah a vyhodnotil provedené dokazování, přičemž na jeho základě dospěl k závěru, že skutečnosti, od koho a za jakou cenu byla sporná vozidla pořízena, nebyly prokázány, a kromě toho odůvodnil, proč považoval provedení dalších stěžovatelem navrhaných důkazů za nadbytečné. Jak již uvedl žalovaný i krajský soud, hodnocení důkazů správcem daně sice nebylo maximálně možné detailní, ve zprávě o daňové kontrole však neabsentovalo. Pokud jde o postup odvolacího orgánu, ten na základě odvolací námitky stěžovatele detailněji popsal provedené důkazy i jejich hodnocení, přičemž dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, tudíž že nebylo prokázáno od koho, a za kolik byla předmětná vozidla zakoupena. Takový postup

pokračování

odvolacímu orgánu umožňuje právní úprava dle § 115 daňového řádu, dle které je oprávněn *provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.* Je-li tedy odvolací orgán oprávněn provádět nové dokazování, argumentem *a maiori ad minus* je nutně oprávněn také doplnit, resp. upřesnit, odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně již provedených důkazů, navíc za situace, nemění-li žádným způsobem závěry správce daně ohledně zjištěného skutkového stavu.

Ze shora uvedeného plyne, že odmítnutí podpisu zprávy o daňové kontrole stěžovatelem bylo neopodstatněné, a proto nemělo vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku v řízení nalézacím. Dodatečné platební výměry byly vydány až po řádně ukončené daňové kontrole, přičemž zpráva o daňové kontrole nahradila dle § 147 odst. 4 daňového řádu jejich odůvodnění. Předmětná stěžovatelova námitka tak byla shledána nedůvodnou.

Poněvadž tedy Nejvyšší správní soud shledal, že zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, nemůže zodpovězení otázky, zda disponuje odvolací orgán nadále (po změně právní úpravy) oprávněním v odvolacím řízení napravovat vadu spočívající v neprojednání zprávy o daňové kontrole, jakkoli ovlivnit posouzení zákonnosti napadeného rozsudku. Protože tato námitka vybočuje z předmětu řízení o podané kasací stížnosti, Nejvyšší správní soud se jí nezabýval.

Všechny ostatní námitky stěžovatele již směřují do samotného posouzení skutkového stavu. Stěžovatel se domnívá, že žalovaný i krajský soud měli z provedeného dokazování vyvodit odlišné závěry, zejména že prodávajícím byl pan K. Stěžovatel se domnívá, že u nákladů podle § 24 zákona o daních z příjmů nemusí prokázat (na rozdíl od režimu DPH), jaké konkrétní osobě byly předmětné výdaje uhrazeny. Stěžovatel se také domnívá, že odmítnutí provedení navrhovaných důkazů bylo v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04.

Nejvyšší správní soud předesílá, že se stejnými námitkami velice obsírně zabýval jak krajský soud, tak i žalovaný, přičemž oba tyto orgány podaly důkladné zdůvodnění všech namítaných otázek, s nímž se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje, a v podrobnostech odkazuje na tato rozhodnutí.

Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky. V první řadě se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů. Tato podmínka však není podmínkou jedinou. Další neméně významnou zákonnou podmínkou pro uznání určitého výdaje jako daňově účinného je prokázání faktického vynaložení deklarovaného výdaje za uvedeným účelem. Zákon o daních z příjmů jednoznačně v ustanovení § 24 stanoví, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Se stěžovatelem lze souhlasit, 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)]. Zásadním je 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, na který poukazuje také stěžovatel, 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.“ Z tohoto rozsudku plyne rovněž to, že pokud správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele zboží uvedeného na účetním dokladu, „je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“. Toto rozhodnutí je v plném souladu se stěžovatelem uváděným náležením Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006. sp. zn. II. ÚS 664/04, v němž bylo konstatováno, že „[j]ako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky (...). I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je (...) nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky.“

Nejvyšší správní soud však rovněž upozorňuje, že přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 daňového řádu).

Poněvadž správce daně zpochybnil údaje o prodávajících v předložených kupních smlouvách, měl stěžovatel právo prokázat, že obchodní transakce byly reálně uskutečněny, i když prodávajícími byly jiné subjekty než ty deklarované. To správce daně stěžovateli umožnil. V průběhu daňové kontroly byly provedeny výslechy svědků navržených stěžovatelem, nicméně jejich výpovědi se rozcházely ve všech zásadních skutečnostech - kdo byl prodávající, komu byly vypláceny peníze, kde došlo k předávání peněz, resp. kdo mu byl přítomen apod. Správce daně ani žalovaný na základě provedených důkazů nemohli dospět k jinému než k učiněnému závěru, tudíž že fakticita předmětných transakcí nebyla prokázána. Správce daně ani žalovaný nerozporovali existenci předmětných vozidel ani jejich následný prodej třetím osobám, nicméně stěžovatel neprokázal, od koho ani za jakou cenu byla vozidla nakoupena. Domnívá-li se stěžovatel, že z provedených důkazů je zřejmé, že prodávajícím byl pan K., nelze mu dát za pravdu. Z provedených důkazů je zřejmé pouze to, že se pan K. na předmětných transakcích podílel. Ne však jako prodávající, ale jako zástupce stěžovatele, ať již jako jeho zaměstnanec, nebo poté jako zplnomocněný zástupce stěžovatelova zprostředkovatele. Nevystupoval tedy na straně prodávajícího ale kupujícího. Nejvyšší správní soud ohledně odpovědnosti zaměstnavatele za zaměstnance a možnosti zproštění se odpovědnosti za jednání třetí osoby (zprostředkovatele) odkazuje na rozsudek krajského soudu (s. 27 – 28). Jak již uvedl také krajský soud i žalovaný, z nepřímých důkazů nelze jednoznačně určit, že vozidla prodával stěžovateli pan K., neboť žádný ze svědků, ani pan K., se nepřiznal k tomu, že by si ponechal kupní cenu, nebo se jakkoliv podílel na falšování kupních smluv, resp. že by byl skutečným prodávajícím místo deklarovaných osob. Na základě provedených důkazů se tak nabízí hned několik nikoli nepravděpodobných variant. Proávajícím mohl být skutečně pan K., jak to tvrdí stěžovatel, kromě něj však mohla ojetá vozidla takto stěžovateli prodávat společnost AUTO JORK, s. r. o., pan K., pan F. nebo některé z těchto subjektů také společně, případně i jiné osoby; kromě toho, pan K. mohl fiktivní smlouvy uzavírat za stěžovatele také s jeho vědomím.

pokračování

Stěžovatel sám navíc také neuvádí, ze kterých provedených důkazů dovozuje, že prodávajícím měl být pan K.

Na základě uvedených skutečností Nejvyšší správní soud souhlasí s daňovými orgány, že se na základě daňové kontroly skutečně nepodařilo identifikovat subjekty, od kterých měla být předmětná vozidla nakoupena, a že se proto též neprokázalo skutečné vynaložení prostředků za jejich nákup a jejich výše. Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že postup správce daně byl v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, neboť stěžovateli bylo umožněno prokázat deklarované výdaje i jinými důkazními prostředky než zpochybněnými kupními smlouvami. Správce daně prováděl rozsáhlé dokazování, avšak prováděním navrhovaných důkazů se obraz o transakcích a jejich průběhu žádným způsobem nevyjasnil, nýbrž se stal spíše více sporným. Pokud jde o neprovedení důkazů předložením smluv o prodeji vozidel dalším osobám, opakovaným výsledkem pana K. a výsledkem účetní paní K., souhlasí zdejší soud s krajským soudem a daňovými orgány, že těmito důkazy by nebylo možné prokázat, že to byl pan K., kdo prodával stěžovateli předmětná vozidla, ani žádný pro tuto věc relevantní závěr. Správce daně totiž nezpochybňoval existenci vozidel a jejich následný prodej ani to, že peníze z pokladny byly vydány paní K. panu K.; uvedenými důkazy by však nebylo možné prokázat výši částek panem K. použitých na úhradu kupních cen za předmětná vozidla, neboť tyto částky se nemusí shodovat s kupní cenou uvedenou v zpochybněných a absolutně neplatných kupních smlouvách. Skutečnost, jak velká část peněz vydaných z pokladny stěžovatele byla použita na úhradu kupních cen za předmětná vozidla, lze za popsané situace prokázat pouze výsledkem skutečného prodávajícího nebo prodávajících. V průběhu daňového řízení tedy nebyla prokázána fakticita deklarovaných obchodních případů. Nebyl-li totiž zjištěn prodávající, nebylo možné zjistit ani reálnou výši prostředků vynaložených na koupi předmětných ojetých vozidel. Skutečnost, že nikdo nerozporoval výdej peněz panu K., ještě neznamená prokázání, že tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení stěžovatelových zdanitelných příjmů. Ani samotná nerozporovaná existence vozidel ještě nevypovídá nic o tom, od koho byla získána a jaké s tím byly spojeny výdaje.

Nejvyšší správní soud závěrem připomíná, že si je vědom skutečnosti, že zákon neukládá daňovému subjektu kvalifikovaným způsobem ověřovat identitu obchodních partnerů. To, zda tak podnikatelský subjekt učiní, či nikoli, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě ovšem i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v této otázce. Řečeno jinými slovy, podnikatelský subjekt není povinen ověřovat identitu svého obchodního partnera, nese tím však zvýšené riziko při případném dokazování v rámci daňového řízení, týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že stěžovateli se nepodařilo prokázat reálné vynaložení tvrzených nákladů na koupi 32 sporných vozidel, proto správce daně postupoval správně, když tyto stěžovatelem uplatněné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuznal. V této věci byly sice shromážděny nepřímé důkazy o průběhu obchodních transakcí, ty však nevedly k jednoznačnému závěru o skutečném průběhu skutkového děje. Nebyly totiž odstraněny nejasnosti o tom, kdo byl prodávajícím ojetých vozidel, jaká částka byla vynaložena na jejich pořízení ani to, zda se sám stěžovatel neúčastnil sporných fiktivních obchodů.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a nezbylo mu než ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnout.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *[n]estanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch,*

právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 3. listopadu 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu