



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **Ing. F. J.**, zastoupeného advokátkou JUDr. Milenou Novákovou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2004, sp. zn. 10 Ca 302/2001,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 8. 2001, č. j. 6067/110/2001, kterým bylo ke stěžovatelovu odvolání změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonici (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14506/98/105910, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1995.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom,

že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech a byla s nimi v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon.

Stěžovatel nejprve rekapituluje průběh daňové kontroly a uvádí, že v předmětném roce 1995 podnikal ve sdružení se svým synem. Popisuje průběh daňové kontroly správcem daně a napadá tvrzení správce daně, že nemohl nakoupit motorovou naftu od společnosti F. T., spol. s r. o., když jednatel této společnosti byl v době údajného vyplacení ceny ve vazební věznici. Stěžovatel tvrdí, že správci daně předložil důkazy o této koupí, ten se jimi však odmítl zabývat a odmítl i jím podané námitky. Tyto doklady nezohlednil k odvolání stěžovatele ani žalovaný odvolací orgán. Toto rozhodnutí zrušil ke stěžovatelově první žalobě Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 19. 5. 1999.

Po tomto rozsudku bylo zahájeno nové řízení. Stěžovatel rekapituluje svědecké výpovědi a vytýká správci daně, že neumožnil jeho zástupkyni být při výslechu svědka L. Š.. Z tohoto výslechu přitom vyplývalo, že byl tento svědek zplnomocněn jednat jménem společnosti F. T., spol. s r. o. a vydával za ni účetní doklady. V červnu 2001 vrátil správce daně stěžovateli doklady a upozornil ho na jejich nevěrohodnost a nereálnost, přitom se však nevypořádal s důkazy předloženými během řízení a odkazoval na skutečnosti, které nesouvisejí se společností stěžovatele. Stěžovatel považuje za prokázané množství odebraného zboží, přičemž výpovědi svědků byly shodné s dodacími listy a pochybnost správce daně se týkala pouze toho, zda vlastníkem prodané nafty byla opravdu společnost F. T., spol. s r. o. a zda zaplacená cena skončila v její pokladně. K odstranění této pochybnosti však správce daně nevedl dokazování, neboť to by muselo nutně probíhat u společnosti F. T., spol. s r. o. Stěžovatelova tvrzení měla podpořit také výpověď pana V., kterého však správce daně nevyslechl.

Stěžovateli není zřejmé, které nedostatky na jeho straně byly příčinou stanovení daně za použití pomůcek, když stěžovatel se správcem daně řádně spolupracoval a není mu vytýkána ani žádná závada v účetnictví.

Dále pak stěžovatel kritizuje rozsudek krajského soudu. Opět napadá fakt, že se jeho právní zástupkyně nemohla účastnit výslechu pana L. Š. a že to krajský soud přičítal tomu, že byl tento svědek ve výkonu trestu a stěžovatelova právní zástupkyně si měla sama zařídit propustku do vězení. Stěžovatel oproti tomu připomíná, že v oznámení o výslechu svědka ze dne 8. 10. 1999 nebylo uvedeno ani jméno svědka, který má být vyslýchán, a správce daně ani neupozornil na fakt, že si má přístup k výslechu svědka zajistit stěžovatelova zástupkyně samostatně. Odkazuje přitom na náleží I. ÚS 159/99 vztahující se k povinnosti věrohodně a konkrétně předvolat daňový subjekt k výslechu svědků i na jeho další judikaturu a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2004 (*pozn. soudu*: správně se jedná o rozsudek sp. zn. 1 Afs 7/2003, publ. pod č. 557/2005 Sb. NSS).

Krajský soud podle stěžovatele nehodnotil dostatečně předložené listinné důkazy, v nichž stěžovatel prokázal podrobně množství dodané nafty, výši kupní ceny i jednotlivá místa, kam byla nafta dodána. Správce daně také neprokázal, že by společnost F. T., spol. s r. o. nemohla vydávat daňové doklady. Sama skutečnost, že její jednatel podepsal účetní doklady dopředu, bianco, je nezneplatňuje a není v rozporu s právem.

Dále stěžovatel kritizuje fakt, že nebyl vyslechnut svědek V., jehož výpověď by byla zásadní pro prokázání skutečností na stáčírně nafty, zvláště když byl výslech svědka Š. veden nezákonně. I nevyslechnutí svědka V. svědčí o tom, že správce daně omezil provedené

důkazní prostředky jen na ty, které podporovaly názory správce daně, čímž porušil ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Pokud se správce daně rozhodne neprovést některý důkaz, musí alespoň vyložit, proč tak učinil, jinak poruší zásadu spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů, jak se k ní na úrovni provádění důkazů před soudem vyjádřil i Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 549/2000.

Stěžovatel brojí i proti tomu, že dokazování v obnoveném řízení po prvním rozsudku krajského soudu prováděl správce daně i žalovaný, přestože se jednalo o doměření daně podle pomůcek, a krajský soud se následně nezabýval námitkou směřující proti tomuto porušení dvojinstančnosti daňového řízení vznesenou v žalobě.

Konečně stěžovatel tvrdí, že se prokazování tvrzených skutečností zhostil svědomitě a předložil správci daně důkazy, které by dostatečně osvědčovaly původ zpochybňovaného zboží, kdyby je správce daně neodmítal, ale řádně provedl. Jeho účetnictví nebyly vytýkány žádné chyby, skutečný obsah jeho obchodního případu byl prokázán, tržby za naftu nebyly zpochybněny a podepsání účetních dokladů předem není porušením žádných předpisů. Stěžovatel za odebrané zboží platil hotově zástupcům společnosti F. T., spol. s r. o., jak prokazuje výpověď Ing. Š. a jak mohla prokázat i výpověď pana V. Na stáčírně zastupoval tuto společnost pan Š., který se stěžovateli prokázal notářsky ověřenou plnou mocí. K povinnosti správce daně provést navrhované důkazy pak stěžovatel odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, sp. zn. 22 Ca 421/2002 (*pozn. soudu*: byl publikován pod č. 39/2003 Sb. NSS). Závěr Krajského soudu v Českých Budějovicích je za této situace v rozporu s ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu, který dle stěžovatele neumožňuje, aby odvolací orgán, tedy žalovaný, sám prováděl dokazování a poté měnil rozhodnutí u daně stanovené podle pomůcek, v čemž odkazuje na další správní a ústavní judikaturu.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že pokud mu stěžovatel vytýká, že nebyla jeho zástupkyně připuštěna k výslechu pana Škopa, nelze to klást za vinu správci daně. Ten ji řádně upozornil, že bude proveden výslech svědka, a to v předstihu čtyř dní, dostatečném pro vyřízení propustky, ovšem § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu mu neukládá povinnost vyřídit jí propustku či povolenku. Vzhledem k tomu, že byl stěžovatel upozorněn na výslech svědka věrohodně, písemně a předem, neobstojí ani stěžovatelův odkaz na jednotlivé nálezy Ústavního soudu. Pokud stěžovatel uvádí, že mu nebylo známo jméno svědka, jde o námitku účelovou, když stěžovatel jistě věděl, o jakého svědka se jedná. Právě jeho nevyslechnutí bylo jedním z důvodů, proč bylo původní řízení kritizováno krajským soudem. Navíc podle soudní judikatury není správce daně povinen uvést jméno vyslýchaného svědka, jak o tom svědčí např. rozsudek sp. zn. 10 Ca 86/2000.

Žalovaný nesouhlasí s námitkou, že by jím provedené důkazy nebyly hodnoceny objektivně a v souladu s prvním rozsudkem krajského soudu. Žalovaný oproti tomu připomíná, že provedl stěžovatelem navrhované výpovědi svědka Š., Ing. Š., P. a K. a řádně je zhodnotil, ostatně stejně jako stěžovatelem dodatečně předložené listinné důkazy.

Pan V. pak podle žalovaného vůbec nemohl být relevantním svědkem ve smyslu § 8 daňového řádu, když byl sice přítomen při stáčení motorové nafty, ale nikdy nepřebíral hotovost, kterou bylo odebrané zboží placeno, takže nemohl výši skutečného výdaje

stěžovatele potvrdit svou výpovědí. Proto nebyl jeho výslech oproti návrhu stěžovatele proveden.

Námítce doplňování dokazování žalovaným v novém řízení po rozhodnutí krajského soudu a z toho plynoucího porušení zásady dvojinstančnosti žalovaný vytýká, že nebyla uplatněna v žalobě, a navíc není podle žalovaného důvodná. Žalovaný byl v tomto novém řízení vázán právním názorem krajského soudu. Ten mu uložil provést další dokazování, konkrétně výslechy svědků. Žalovaný to učinil v souladu s právním názorem krajského soudu a není tedy nijak v rozporu s ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu, že některé svědky vyslechl správce daně jako orgán prvostupňový a některé žalovaný, když krajský soud prvostupňové rozhodnutí nezrušil. Tímto postupem stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech. Co se týče judikatury, na niž stěžovatel odkazuje v otázce nesprávného procesního postupu žalovaného při dokazování, žalovaný připomíná, že se rozsudek Krajského soudu v Ostravě i nález Ústavního soudu sice týkají stanovení daně podle pomůcek, ale za zcela jiných podmínek a námitek. Řada judikátů naopak svědčí o správnosti postupu žalovaného, např. rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 428/2001, publikovaný ve Sbírce NSS pod č. 290/2004.

Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatel podal za rok 1995 přiznání na daň z příjmů fyzických osob, kde určil výši své daně k zaplacení na 59 168 Kč. Dne 7. 10. 1996 pak u něj byla zahájena daňová kontrola. Během ní bylo zjištěno, že stěžovatel podnikal v oblasti nákupu a prodeje pohonných hmot společně se svým synem V. J. v rámci sdružení I.-O., přičemž se každý z nich podílel na zisku sdružení padesáti procenty. Správce daně při daňové kontrole zjistil, že stěžovatel neoprávněně navýšil své výdaje, když zaúčtoval faktury vyjmenované ve zprávě o provedené daňové kontrole ze dne 5. 1. 1998, č. j. 145/98/105930/3913, na nákup motorové nafty placené v hotovosti společností F. T., spol. s r. o., které však podle správce daně nemohly být vystaveny, neboť jediný společník a zároveň jednatel této společnosti pan J. P. byl v době jejich vystavení a údajného zaplacení ve vazbě. Nedošlo tedy k uzavření kupní smlouvy. Ve zprávě o provedené daňové kontrole je také uvedeno, že stěžovatel sám k těmto nesrovnalostem dne 14. 2. 1997 vypověděl, že s panem P. uzavřel kupní smlouvu na nákup motorové nafty a následně byla nafta odvážena ze stáčírny v Praze na Smíchově, kde ji vydával Ing. Š. a řidič naftu odvážejícího vozidla obdržel dodací list. Peníze předával na stáčírně sám stěžovatel a přebíral je pan P. nebo jím pověřeni lidé. Provedeným dožádáním u Finančního úřadu pro Prahu 10 správce daně zjistil, že jediným společníkem a jednatelem společnosti F. T., spol. s r. o. byl pan P.. Správce daně dále upozornil na rozpor ve výpovědi stěžovatele, který dne 14. 2. 1997 vypověděl, že viděl, jak pan P. faktury podepisuje, avšak dne 1. 10. 1997 naopak uvedl, že faktury vystavovala společnost F. T., spol. s r. o. a stěžovatel sám jejich vystavování nikdy neviděl. Správce daně také poukázal na to, že u některých ve zprávě vyjmenovaných faktur neodpovídá datum splatnosti uvedené na fakturách datu platby. Vyhledávací činností správce daně bylo také zjištěno, že společnost F. T., spol. s r. o. dovezla v roce 1995 celkem 450 701 kg motorové nafty a bionafty, oproti tomu ve stěžovatelově účetnictví je zaúčtován nákup 521 800 litrů motorové nafty od této společnosti. Bylo také zjištěno, že pan P. byl vzat do vazby dne 6. 12. 1995 a do 31. 12. 1995 mu nebyla povolena návštěva, právě v této době přitom měly být vystaveny a zaplacený uvedené faktury. Stanovisko správce daně o neuznatelnosti uvedených faktur nezměnilo ani stěžovatelovo podání, podle nějž společnost F. T., spol. s r. o. zastupoval v prosinci 1995 pan

L. Š.. Toto setrvání na svém názoru zdůvodnil správce daně i tím, že doklady o převzetí peněz jsou podepsány panem P. a nikoli panem Š.. Proto správce daně konstatoval, že nelze sdružení I.-O. uznat výdaje ve výši 3 666 255,10 Kč, protože z výdajů samotného stěžovatele uvedených v jeho daňovém přiznání je třeba vyloučit polovinu této částky, tedy 1 833 127,55 Kč.

Ke zprávě o daňové kontrole podal stěžovatel vyjádření, kde zdůvodnil svůj nesouhlas se závěry tam uvedenými tím, že fyzická nepřítomnost jednatele ve firmě neznamená neplatnost písemných dokladů, které svým podpisem garantuje. Pan P. nebyl vzetím do vazby zbaven funkce jednatele a veškeré doklady, které v dané době podepsal, měly právní platnost, ostatně s možností nahrazení podpisu osoby jiným průkazným způsobem počítá i § 11 odst. 1 písm. f) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kupní smlouva o koupi motorové nafty ze dne 9. 11. 1995 byla uzavřena platně a byla svým charakterem smlouvou dodávkovou. Podle stěžovatele není neobvyklé, že podnikatel odjede na dovolenou a podepíše předem blanco doklady, aby se chod firmy jeho nepřítomností nezastavil, čas pořízení zpochybňovaných dokladů tedy nemusel správce daně zajímat. Stěžovatel označil informace, o něž správce daně opřel své závěry, za neprůkazné a někdy dokonce nesouvisející s jeho osobou. Celkově tak stěžovatel se závěry správce daně nesouhlasil. Přesto vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr ze dne 26. 2. 1998, kde stěžovateli dodatečně vyměřil daň ve výši 1 068 831 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, kde uvedl, že se správce daně vůbec nezabýval některými důkazy předloženými před koncem daňové kontroly. V otázce platnosti dokladů podepsaných předem panem Procházkou uvedl obdobné argumenty jako ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole. Dále stěžovatel vytkl správci daně, že nebral zřetel na platně uzavřenou rámcovou kupní smlouvu na dodávky motorové nafty. Na jednotlivé dodávky se už smlouvy neuzavíraly a měly charakter opakovaného plnění. S takovými dodávkami počítalo i ustanovení § 9 odst. 3 tehdy platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Faktury, výdejové nebo příjmové doklady k jednotlivým dodávkám pak mohly být vystaveny i zplnomocněnou osobou. Důkazům, z nichž správce daně vycházel, stěžovatel vytkl, že se mnohdy nevztahovaly přímo k jeho případu.

Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3088/110/1998, kde žalovaný vyjmenoval nesrovnalosti mezi listinnými důkazy a tvrzeními stěžovatele, která nedokládají, s kým skutečně realizoval kupní smlouvu, když podpis nepřítomné osoby, tedy pana P., měl zastřít skutečnou stranu prodávajícího. Pokud by za nepřítomného jednatele společnosti F. T., spol. s r. o. opravdu jednal jeho zástupce, pak by jistě i sám podepsal účetní doklady, jeho podpis na nich však není. Správce daně tak vyvrátil průkaznost a věrohodnost předložených účetních dokladů. Žalovaný přitom nezpochybnil, že stěžovatel vynaložil částku kupní ceny, nepovedlo se však prokázat, s kým realizoval kupní smlouvu a komu zaplatil kupní cenu, když stěžovatel trval na tom, že za stranu prodávající jedná osoba, která ve skutečnosti vůbec nebyla přítomná. Stěžovatelovo tvrzení o běžnosti podepisování blanco dokladů pak podle žalovaného zcela popírá celou řadu ustanovení upravujících povinnost průkaznosti vedení účetnictví.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu, kterou odůvodnil obdobně jako odvolání, dále pak doplnil výtku, že nebylo rozhodnuto o jeho námitkách proti daňové kontrole. Té krajský soud vyhověl svým rozsudkem ze dne 19. 5. 1999, sp. zn. 10 Ca 42/99. Zde hledal odpověď na otázku, zda stěžovatel skutečně vynaložil výdaje,

jež deklaroval v daňových přiznáních. Zjistil pak, že lze přisvědčit stěžovateli námitce, že pro zodpovězení této otázky měl být jako svědek vyslechnut pan L. Š., jenž měl být plnou mocí pověřen k zastupování společnosti F. T., spol. s r. o. Dále mělo být doloženo zjištění o množství nafty dovezené touto společností a toto množství převedeno z kilogramů na litry, v nichž kalkuluje ve svých účetních dokladech stěžovatel. Žalovaný podle krajského soudu pochybil, když požadoval po stěžovateli prokázání určitých skutečností, ale následně neprovedl jím navržené důkazy. Právě tyto důkazy přitom mohly vést ke zjištění, komu byla zaplácena kupní cena. Z těchto důvodů krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

V reakci na to provedl správce daně další řízení, v němž zejména doplnil dokazování. Stěžovatel v tomto směru navrhl přizvání svědka Ing. Š., který ve svém písemném vyjádření uvedl, že pracoval pro firmu, jež zajišťovala pro společnost F. T., spol. s r. o. skladování a výdej motorové nafty. Byl přítomen i odběrům nafty sdružením stěžovatele a uvedl, že toto sdružení platilo vždy v hotovosti proti předloženým fakturám společnosti F. T., spol. s r. o. Svědek Ing. Š. byl správcem daně vyslechnut dne 27. 9. 1999 a popsal, že přebírání a placení nafty probíhalo tak, že on sám předal stáček lístky panu Š., který na psacím stroji doplnil údaje o množství do dokladů předem podepsaných panem P.. V kanceláři pak došlo k předání peněz, jehož se v inkriminovaném období vždy zúčastnil pan Š.. V tomto ústním jednání také zpochybnil své tvrzení z protokolu ze dne 6. 6. 1997, kde uvedl, že během prosince už sdružení I.-O. žádnou naftu od společnosti F. T., spol. s r. o. neodebíralo. Dne 8. 10. 1999 pak proběhlo ústní jednání s panem J. P., který byl řidičem pro sdružení I.-O.. Těmto jednáním byla zástupkyně stěžovatele přítomna. Při ústním jednání dne 24. 7. 2000 pan P. mimo jiné popsal proces placení nafty a uvedl, že se nikdy pro naftu nejelo bez peněz.

Správce daně původně doručoval navrhovanému svědkovi panu Š. předvolání na adresu jeho bydliště, ale právní zástupkyně stěžovatele jej upozornila, že je pan Š. patrně ve vyšetřovací vazbě, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 27. 9. 1999. Ve správním spise je pak založeno oznámení, kde je zástupkyně stěžovatele upozorňována na výslech svědka, který se měl konat v objektu Vězeňské služby ČR, Ústav pro výkon trestu odnětí svobody, Klatovská třída 202, Plzeň dne 12. 10. 1999. Právní zástupkyně stěžovatele si toto oznámení podle úředního záznamu převzala osobně dne 8. 10. 1999. V souladu s tímto předvoláním poté proběhlo ústní jednání s panem L. Š., který zejména vypověděl, že jej pan P. zplnomocnil k vyřizování celních řízení. Co se týče vztahů se sdružením I.-O., uvedl, že mohl dopisovat do dokladů, faktur a dodacích listů údaje o jednotkách, množství a cenu, ale nic nepodepisoval a nepřebíral žádné peníze. Peníze přebíral jiný zástupce pana P., který se pravděpodobně jmenoval N. Z úředního záznamu ze dne 13. 10. 1999 vyplývá, že se právní zástupkyně stěžovatele k tomuto jednání dostavila, nebyla však vpuštěna do objektu věznice, neboť neměla propustku, když počítala s jejím zařízením ze strany správce daně.

V této fázi řízení byl několikrát vyslechnut také stěžovatel a vyslechnut byl i zprostředkovatel O. K.. Stěžovatel ve svém vyjádření ze dne 2. 7. 2001 k těmto výpovědím uvedl, že shodně dokladují průběh odběru zboží na stáčírně, přestože se svědci navzájem neznají a jeden byl vyšetřován ve vazbě. Poukázal také na to, že dne 12. 6. 2001 prokázal nejen ústně, ale i řádnými účetními doklady jednotlivé odběry z hlediska množství a následného prodeje dalším subjektům. Protestoval také proti průtahům v řízení.

Na základě všech těchto informací se žalovaný rozhodl vyměřit daň podle pomůcek a vydal v tomto smyslu výše označené rozhodnutí ze dne 6. 8. 2001, kterým změnil rozhodnutí správce daně ze dne 26. 2. 1998 tak, že výši dodatečně vyměřené daně snížil z původní částky 1 068 831 Kč na 973 113 Kč. Zde uvedl, že v souladu se závazným právním

názorem krajského soudu provedl správce daně výslech svědků Š., P., K. a Ing. Š. a nechal si stěžovatelem předložit dodací listy a výdajové pokladní doklady. Z faktur žalovaný odvodil, že ve dnech na nich uvedených je měl pan P. podepsat a ve dnech uvedených na dodacích listech, příjmových a výdajových pokladních dokladech převzít v hotovosti částky za prodej motorové nafty. Žalovaný připomněl, že v daňovém řízení jsou jakékoli doklady použitelné jen, pokud je zřejmé, že byly vystaveny v souladu se skutečností, tedy že odrážejí reálné úkony a události. Nemohou tedy být průkazné a použitelné v daňovém řízení faktury a pokladní doklady, když je zřejmé, že ten, kdo je vystavil nebo podepsal, tak nemohl učinit k datu na nich uvedenému. Pokud stěžovatel prokazoval daňové výdaje v celkové výši 7 168 071,10 Kč právě takovou vadou stíženými doklady, považoval žalovaný jejich věrohodnost za vyvrácenou ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Žalovaný přitom i v souladu se svědeckými výpověďmi, byť neurčitými, nezpochybnil sám fakt, že by stěžovatel motorovou naftu nakupoval. Na základě dokazování ovšem nebylo jednoznačně prokázáno, že by motorovou naftu stěžovateli prodávala skutečně společnost F. T., spol. s r. o. Jejím jménem byly vyhotovovány účetní doklady, které neodpovídaly skutečnosti, takže nelze mít za to, že právě tato společnost motorovou naftu vlastnila a prodávala. Z dodacích listů vyplývá množství převzaté motorové nafty, nikoli však výše daňových výdajů. Svědkové P. a K. uvedli, že peníze na zaplacení dostávali od stěžovatele na zaplacení v obálce a neznali tak konkrétní částku, svědkové Ing. Š. a Š. se distancovali od přebírání peněz vůbec. Z těchto důkazů byly tedy zjištěny jiné skutečnosti než ty, na jejichž základě byl vydán původní dodatečný platební výměr. Sám fakt, že byl pan P. ve vazbě, nebyl významný pro posouzení daňových výdajů, které nebyly původně uznány. Nebylo však prokázáno, od koho stěžovatel naftu skutečně koupil a jakou částku za ni zaplatil, jaký tedy byl reálně vynaložený daňový výdaj. Stěžovatel tak nesplnil ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu svou povinnost a neprokázal věrohodně částku vynaloženou na nákup motorové nafty a nebylo mu tedy možno stanovit daň dokazováním, při němž byl žalovaný vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným v jeho předcházejícím rozsudku. Proto žalovaný přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žádost o přezkoumání podle § 55b daňového řádu, kde uvedl, že se správcem daně řádně spolupracoval, a proto mu nebylo vůbec zřejmé, které nedostatky byly důvodem pro použití pomůcek. Správce daně podle něj neunesl své důkazní břemeno, když nedisponoval takovými důkazními prostředky, které by vyvrátily důkazy předložené či označené stěžovatelem. Ministerstvo financí toto přezkoumání nepovolilo svým rozhodnutím ze dne 24. 7. 2003, č. j. 533/49 370/2003, kde uvedlo, že výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů musí náležitě prokázat výlučně daňový poplatník. Takové prokázání ovšem nelze provést účetními doklady, které nevydali účastníci účetních případů v těchto dokladech uvedení. Ministerstvo financí se tak přiklonilo k tomu, že údaje na dokladech předložených stěžovatelem a podepsaných panem P. nebyly pravdivé. Svědecké výpovědi provedené v novém daňovém řízení byly nepřesné a neurčité a nebylo jimi tedy věrohodně prokázáno, že by motorovou naftu skutečně prodávala společnost F. T., spol. s r. o. zastoupená panem P. Byla tak v daňovém řízení vyvrácena ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) věrohodnost dokladů, kterými stěžovatel prokazoval své daňové výdaje, a daň nebylo pro nevěrohodné účetnictví možno stanovit dokazováním. Provedení výslechu pana V. považovalo i Ministerstvo financí za nadbytečné. Neshledalo pochybení správce daně ani v tom, jak bylo právní zástupkyni stěžovatele oznámeno ústní jednání se svědkem Š. Celkově tedy v postupu žalovaného neshledalo žádný rozpor s právními předpisy.

Dále podal stěžovatel proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2001 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Zde rekapituloval zejména řízení po prvním

rozsudku krajského soudu, přičemž kritizoval několik skutečností. Předně namítl, že správce daně nenahlásil Vězeňské službě Plzeň účast jeho právní zástupkyně na výslechu pana Š. dne 12. 10. 1999 a tak jí neumožnil se tohoto výslechu svědka zúčastnit, což se odrazilo i v tom, že tento výslech nebyl směřován přímo k záležitosti stěžovatele. Dále uvedl, že žalovaný při ústních jednáních s ním sice zpochybňoval věrohodnost jeho účetních dokladů, ale nevypořádal se přitom s důkazy, které stěžovatel během řízení předložil, a neprovedl výslech pana V.. Za další stěžovatel připomněl, že jediná zpochybňovaná okolnost daného případu byla, zda jím řádně zaplacené a doložené částky za naftu skončily v pokladně společnosti F. T., spol. s r. o. Odpověď na tuto otázku by ovšem bylo nutno hledat dokazováním právě u této společnosti. Konečně pak stěžovatel poukázal na to, že není vůbec zřejmé, které nedostatky jím zaviněné byly příčinou pro použití pomůcek, když i žalovaný přesně specifikoval částky ve fakturách, které odmítl uznat, a když jeho spolupráce se správcem daně byla v souladu se zákonem, sám jej pobízel k činnosti a naopak správce daně se nevypořádal s jím předloženými důkazy. Žalovaný tak v tomto řízení neunesl své důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle nějž měl prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí a záznamů vedených daňovým subjektem. Vytkl žalovanému i to, že se neřídil právním názorem krajského soudu obsaženým v jeho prvním rozsudku.

Tato žaloba byla zamítnuta rozsudkem krajského soudu napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Krajský soud neshledal, že by výslech pana Š. nebyl veden k problému stěžovatele. Nepřítomnost právní zástupkyně stěžovatele při tomto výslechu přisoudil tomu, že si nezajistila propustku do věznice, přestože jako advokátka měla vědět, že si propustku zajišťují fyzické osoby samy, bylo tedy na ní, aby si ji zařídila. Krajský soud nesdílel stěžovatelův názor na správnost jím vedeného účetnictví, když množství a cenu odebraného zboží doložil fakturami, které nemohly být vydány tím, kdo je podepsal. Stanovení daně podle pomůcek nebylo podle krajského soudu v rozporu s právním názorem obsaženým v jeho prvním rozsudku. Neshledal pochybení ani v tom, že se žalovaný vypořádal s námitkami proti výsledkům řízení až v rozhodnutí o odvolání. Soud schválil průběh dokazování a uvedl, že důkazy byly provedeny řádně a že se žalovaný obeznámil i s důkazy listinnými, jak o tom svědčí odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se ztotožnil i s výsledkem řízení, tedy se závěrem, že bylo prokázáno, že stěžovatel odebíral v konkrétní stáčírně motorovou naftu, nebylo však prokázáno, že dodavatelem byla společnost F. T., spol. s r. o. a že bylo odebráno právě to množství, které bylo označeno ve fakturách. Odběr zboží nebyl prokázán žádnými účetními doklady, když účetní doklady byly vydány někým, kdo je vydat nemohl, neboť byl ve vazbě, a ze stejného důvodu nemohl ani převzít platbu v hotovosti, jak bylo původně tvrzeno. Převzetí peněz nepotvrdili ani svědkové L. Š. a Ing. J. Š.. Lze tak těžko tvrdit, že předložené doklady jsou řádnými účetními doklady a nemohou být uznány jako doklad osvědčující daňový výdaj stěžovatele. Výslech svědka V. by neměl již žádný význam, když žádný ze svědků, kteří byli přítomni při stáčení motorové nafty pro stěžovatele, nepřebíral hotovost. Soud proto shrnul, že ani po doplnění dokazování po jeho prvním rozsudku nebylo prokázáno, od jakého subjektu stěžovatel odebíral v konkrétním období motorovou naftu, v jakém množství a jaké výše dosáhla cena za ni. Stěžovatelovo určení hodnoty zboží na základě faktur zůstalo pouhým tvrzením, když tyto faktury neodpovídaly požadavkům zákona o účetnictví. Základ daně tak nebylo možno stanovit dokazováním a stěžovatel nebyl schopen prokázat, že vynaložil výdaje za nákup motorové nafty, jak uvedl v daňovém přiznání. Na tom sama o sobě nic nezměnila ani spolupráce stěžovatele s finančními orgány a nezbylo tak než přikročit ke stanovení daně za použití pomůcek. Zohledněn přitom byl výdaj za prokazatelně nakoupenou naftu, jež byla následně rozvezena do různých zemědělských družstev v jižních Čechách. Takto prodaná nafta musela



být nakoupena a tento výdaj byl žalovaným správně uznán. Krajský soud ani neshledal, že by nebyl respektován jeho názor obsažený v prvním rozsudku, když žalovaný doplnil své dokazování tak, jak bylo tímto rozsudkem požadováno. Ze všech těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatňuje ve své kasační stížnosti celou řadu navzájem propojených námitek, jež je nutno prozkoumat v logické posloupnosti.

Jako první je třeba posoudit stěžovatelovu námitku, že dokazování v obnoveném řízení po prvním rozsudku krajského soudu prováděl správce daně i žalovaný, přestože se jednalo o doměření daně podle pomůcek, a že tak byla porušena zásada dvojinstančnosti. Zde se zdejší soud ztotožňuje s názorem žalovaného, že tato námitka opravdu nebyla vznesena v žalobě, kde stěžovatel nijak nebrojil proti tomu, že dokazování doplňoval částečně prvostupňový správce daně a částečně žalovaný sám, který poté vyměřil daň podle pomůcek. Na tuto námitku tak plně dopadá ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., podle nějž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. K tomuto závěru směřuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, sp. zn. 1 Azs 34/2004 (publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS): „*Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné.*“

Stěžovatel sice v žalobě neprotestoval proti tomu, že by stanovení daně za použití pomůcek žalovaným porušilo zásadu dvojinstančnosti, a proto nemohla být taková jeho námitka přezkoumána ani v řízení o kasační stížnosti; položil ovšem již v žalobě otázku, jaké jeho pochybení zavedlo příčinu ke stanovení daně podle pomůcek. V této otázce je třeba odkázat na znění zde použitého ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu: „*Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.*“ Na tuto otázku, zda v daném případě byly splněny obě kumulativně zákonem stanovené podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, tedy neunesení důkazního břemeno stěžovatelem a nemožnost stanovit daň dokazováním, zdejší soud odpovídá kladně. Nelze skutečně popřít, že se stěžovatel snažil v daňovém řízení spolupracovat a předkládat důkazy, jež po něm byly požadovány, přičemž sám navrhoval i řadu důkazů dalších. Aktivita v procesu dokazování však stěžovatele automaticky nezbujuje rizika, že mu bude daň stanovena podle pomůcek, když nevyklučuje, že i u daňového subjektu spolupracujícího v dokazování se správcem daně mohou nastat obě podmínky ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Stanovení daně podle pomůcek je totiž pouze následkem objektivních, mnohdy na vůli daňového subjektu nezávislých okolností, nikoli pouze jakýmsi trestem za nedostatek spolupráce se správcem daně. Tomuto závěru nasvědčuje i právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 1 Afs 3/2003 (publ. pod č. 327/2004 Sb. NSS): „*Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat*

*z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavini, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezabývá daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.“*

I podle názoru zdejšího soudu tak stěžovatel naplnil – i přes svou spolupráci se správcem daně - svým jednáním obě podmínky citovaného ustanovení současně a to tím, že předložil v řízení důkazy, které byly zásadní pro správné stanovení jeho daňové povinnosti, u těchto důkazů byla účinně a právem zpochybněna jejich správnost a důvěryhodnost, a přitom se nepodařilo během dokazování najít jiné důkazy, které by umožnily spolehlivě zjistit skutečnosti tvrzené těmito nedůvěryhodnými dokumenty.

K tomuto závěru vedou následující skutečnosti. Nejprve je třeba uvést, že stěžovatel opravdu prokázal své daňové výdaje mimo jiné několika dokumenty, které měly prokazovat jím vynaložené daňové výdaje, ty byly ovšem nedůvěryhodné. Jejich nedůvěryhodnost – a v tomto bodě je třeba se ztotožnit s názorem žalovaného i krajského soudu – spočívá v tom, že tyto dokumenty, konkrétně faktury, dodací listy a příjmové a výdajové doklady vydané mezi 6. 12. 1995 a 31. 12. 1995, byly podepsány osobou, která je k uvedeným datům objektivně podepsat nemohla. Stěžovatel nezpochybněje samotný fakt, že pan P., který je na těchto dokumentech v uvedeném období podepsán, je k datům, jež jsou na nich uvedena, podepsat nemohl, neboť byl ve vazbě bez možnosti takto komunikovat se svými obchodními partnery. Tvrdí však, že tyto dokumenty byly podepsány panem P. předem, že se jednalo o dokumenty dovýplňované v okamžiku odběru, a že tato skutečnost není jejich platnosti na závalu. Stěžovatel konkrétně tvrdí, že skutečnost, že jednatel společnosti F. T., spol. s r. o. podepsal účetní doklady dopředu, bianco, je nezneplatňuje a není v rozporu s právem. V tomto bodě se však stěžovatel mylí. Taková praxe je snad v podnikatelském světě obvyklá, to ji však nečiní souladnou s právem. Podpis na dokladech tohoto typu osvědčuje, že opravdu došlo k plnění a skutečností, o nichž takový doklad vypovídá, a že to osoba, jíž podpis patří, osvědčuje. Je nevhodné, jakkoli v mnoha oblastech života nezřídka, že dochází k takovému předpodepisování dokumentů. Takový postup je krajně riskantní a jeho rizikovost se ukáže obvykle v okamžiku, kdy se skutečnost rozejde s předpoklady, s nimiž k podepsání bianco dokumentu došlo. V daném případě spočíval rozchod se skutečností v tom, že pan P. (údajně) podepsal dokumenty k datu, kdy je podepsat fakticky nemohl z důvodu vazebního stíhání. Obdobným rozporem mezi skutečností a dokumentovanou fikcí by bylo například i to, kdyby nemožnost podpisu pana P. byla dána jeho smrtí před do vyplnění těchto dokumentů; nebo to, že by se vůbec neuskutečnilo plnění, které je v dokumentech deklarováno, ale byly by přesto vyplněny například v důsledku krádeže předem podepsaných dokumentů nebo nezákonného jednání osoby, která by měla tyto předpodepsané dokumenty k dispozici. Na demonstraci těchto příkladů je jasně patrné, že podpis oprávněné osoby na písemných dokumentech ještě sám o sobě nemusí vždy dosvědčovat jimi tvrzené skutečnosti.

Správce daně a žalovaný proto zcela právem usoudili, že uskutečnění plnění, která měly prokazovat dokumenty údajně podepsané panem P. v období mezi 6. 12. 1995 a 31. 12. 1995, je sporné. Snažili se proto dokazováním, zejména svědeckými výpověďmi, zjistit, zda k plnění opravdu došlo tak, jak deklaroval stěžovatel. Nepodařilo se ovšem najít nikoho, kdo by věrohodně tvrdil, že přebíral od stěžovatele či jeho spolupracovníků hotovost, jíž měla být kupovaná motorová nafta placena, a výpovědi svědků obsahovaly i jiné rozpory. Nebyly tedy nalezeny důkazy, které by umožnily spolehlivě ověřit stěžovatelova tvrzení ohledně jím uplatněných daňových výdajů.

Stěžovatel vyjadřuje v kasační stížnosti názor, že jediné, co je v daném případě nejisté, je otázka, zda jím vyplacené peníze opravdu skončily, jak uvádí, v pokladně společnosti F. T., spol. s r. o. Ve skutečnosti však platí, že nejistota ohledně jedné ze stran transakce jistě zpochybňuje transakci jako celek a nedůvěryhodné dokumenty vypovídající o skutečnostech, jež se nepodařilo zjistit důvěryhodně jiným způsobem, nemohou být podkladem pro prokázání existence a podrobností takové transakce. Žalovaný tedy nemohl takové dokumenty považovat za důkaz toho, že stěžovatel měl právě ty daňové výdaje, které z nich vyplývají. Nezbylo mu proto podle názoru zdejšího soudu nic jiného, než stanovit daň podle pomůcek, a tento jeho postup byl zcela správný a zákonný.

Stěžovatel už tím, že brojí v kasační stížnosti proti takovému způsobu stanovení daně, spatřuje v něm určitou nespravedlnost, snad i sankci za pochybnosti na straně správce daně a žalovaného, které nezavinil on, ale společnost F. T., spol. s r. o., k níž se mělo podle jeho názoru zaměřit dokazování. K tomu je potřeba uvést, že určité pochybení leží i na jeho straně. Stěžovatel a jeho spolupracovníci přijali v rámci problematických transakcí doklady, jež před nimi nebyly podepsány, a přinejmenším ze svědeckého vyjádření J. P. je zjevné, že věděl, že osoba, která od něj peníze přebírá, není pan P., který je podepsán na dokladech. Přijetí dokladů, které jsou vyplněny a předány osobou odlišnou od osoby, která je na nich podepsána, je vždy riskantní už proto, že představuje přitakání nesouladu obsahu dokladu se skutečností. V nyní posuzovaném případě bylo toto riziko naplněno tím, že tyto doklady nespĺnily ve stěžovatelově daňovém řízení předpokládaný účel, když jimi nebylo možno prokázat stěžovatelem uplatňované daňové výdaje a daň mu bylo nutno stanovit podle pomůcek. Tento postup přitom nelze označit za sankci na stěžovateli. Uplatnění pomůcek svou povahou vůbec není sankcí, jak vyplývá i z výše citovaného rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 1 Afs 3/2003. V tomto případě by pak určitou sankční povahu mohlo mít, jestliže by nebyly stěžovateli vůbec uznány daňové výdaje, kdyby tedy žalovaný vzal v pochybnostech za jisté, že k těmto výdajům nedošlo. Namísto toho žalovaný pouze správně přiznal, že má o těchto výdajích pochybnosti, nepodařilo se mu je odstranit ani dalším dokazováním, a přistoupil proto ke stanovení daně podle pomůcek. Přitom přihlédl i ke skutečnostem svědčícím ve stěžovatelův prospěch, konkrétně zohlednil výdaje za prokazatelně nakoupenou naftu rozvezenou následně do některých jihočeských zemědělských družstev. Jeho postup je tak v této zásadní otázce třeba akceptovat, jak správně učinil i krajský soud.

Další stěžovatelovy námitky směřují proti tomu, že nebyl vyslechnut svědek V. a výslech svědka Š. byl veden v nepřítomnosti stěžovatelovy právní zástupkyně. V otázce nevyslechnutí pana V. nezbyvá než odkázat v otázce nadbytečnosti jeho výpovědi na dostatečně podrobný a správný názor krajského soudu vyjádřený v jeho rozsudku. Není přitom pravdou, že se žalovaný nevyjádřil k tomu, proč pana V. nevyslechl. Toto vyjádření žalovaného zabírá zhruba třetinu stránky 17 jeho rozhodnutí z 6. 8. 2001. Povinnost provést navrhované důkazy a řádně se s nimi vypořádat patří ve světle ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu k vůdčím zásadám daňového řízení, nelze ji však přesto absolutizovat způsobem, jakým činí stěžovatel v některých částech své kasační stížnosti.

Co se týče nepřítomnosti právní zástupkyně stěžovatele při výslechu pana Š., i zde se zdejší soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, že si měla opatřit propustku k návštěvě vězení sama. Věděla v dostatečném předstihu, že se bude výslech konat v konkrétním objektu Vězeňské služby. Není přitom povinností žalovaného, aby jí propustku zajistil, zvláště když nemusel vědět, zda se právní zástupkyně stěžovatele bude chtít výslechu zúčastnit. Zcela účelová je pak námitka, že oznámení o výslechu svědka nebylo věrohodné a konkrétní a bylo

tedy nesouladné s judikaturou Ústavního soudu. Stěžovatelova právní zástupkyně věděla, že se výslech svědka uskuteční ve stěžovatelově věci v Ústavu pro výkon trestu odnětí svobody, Klatovská třída 202, Plzeň. Ze správního spisu přitom vyplývá, že informaci o tom, že je pan Š. patrně ve vězení, měl správce daně právě od stěžovatelovy právní zástupkyně. Pokud i přesto měla pochybnosti, zda osoba, která má být v daný den vyslechnuta, je právě pan Š., nic jí nebránilo informovat se v této věci u správce daně, zvláště když oznámení o výslechu svědka převzala dne 8. 10. 1999 osobně. K právu informovat se o osobě svědka, jenž má být vyslechnut, ostatně směřuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003, na nějž stěžovatel odkazuje a jehož právní věta zní: „*Požádá-li daňový subjekt správce daně o poskytnutí informace o osobě svědka, který bude v daňovém řízení vyslýchán, je správce daně povinen mu tuto informaci poskytnout. Odepřením této informace je – aniž by pro to byla zákonná opora – výrazně oslabeno právo daňového subjektu uvedené v § 16 odst. 4 písm. e) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“ Nepřítomnost stěžovatelovy právní zástupkyně u výslechu je tak nutno přičíst nedokonalé komunikaci mezi ní, správcem daně a případně i Vězeňskou službou, nelze je však přičítat pochybení správce daně či žalovaného.

V otázce výslechu svědků tedy postupoval správce daně i žalovaný správně. Pochybení zdejší soud neshledal ani v provedení a hodnocení listinných důkazů předložených stěžovatelem a nebylo shledáno ani na straně krajského soudu, na jehož rozsudek je možno odkázat i v otázce tvrzeného, leč Nejvyšším správním soudem neshledaného nevypořádání se s těmito listinnými důkazy.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; či že by byla dána vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, neměla oporu ve spisech a byla s nimi v rozporu a při jejím zjišťování byl porušen zákon ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 19. ledna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček  
předseda senátu