



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **T. M.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství Brno, se sídlem Brno**, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 11. 2004 č. j. 29 Ca 395/2002 - 28,

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 :

Kasační stížností podanou dne 7. 12. 2004 a doplněnou dne 10. 11. 2005 a dne 23. 5. 2007 se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení označeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2002 č. j.: FŘ-110-7045/2001-0107/PH, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Zlín ze dne 30. 8. 2001, č. j. 474469/01/303912/2629, doměřujícímu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997 částku 1 291 255 Kč.

Krajský soud žalobní námitku nesprávného nezahrnutí faktur č. 1/97-13/97 do výdajů posoudil tak, že žalobce v rozporu s povinností vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) neprokázal, že se jednalo o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a neprokázal, že práce, za které byla zaplacena částka 3 352 000 Kč, byly provedeny. Formálně vystavené doklady nebyly podloženy dalšími zjištěními o provedení oprav ani výslechy svědků. Žalobní

námítku porušení procesních předpisů soud označil za nedostatečně konkrétní, a proto žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spočívající v nesprávném právním posouzení důkazní povinnosti ve vztahu k § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a k § 31 odst. 9 daňového řádu. Podle jeho názoru správce daně, žalovaný i soud překročili zákonné meze a ukládají mu více povinností, než stanoví zákon. Svou zákonnou důkazní povinnost totiž splnil dostatečně, neboť tvrzené výdaje prokázal fakturami. V takovém případě přechází důkazní povinnost na správce daně a je jeho věcí prokázat, že daňový doklad není dokladem o uskutečněném výdaji. Stěžovatel poukazuje na výpověď svědka H. dokládající, že opravy byly zajišťovány více subdodavateli, na výpověď svědka C., že veškeré práce neprováděla Z. J., a na výpověď svědka ing. H. o tom, že opravy byly firmou H. skutečně zprostředkovány. V řízení navrhl důkaz znaleckým posudkem o tom, že bylo provedeno více oprav, než provedla Z. J.. Nad rámec povinností rozumně ukládaných stěžovateli byl požadavek správce daně, aby prokázal, kteří ze subdodavatelů společnosti H. a jakým způsobem zajišťovali práce. Opravy zajistila firma H. a není rozhodné, kdo je ve skutečnosti provedl, mohli to být i dodavatelé pracující bez dokladů, tzv. načerno. S těmito osobami ovšem stěžovatel nebyl ve styku právním ani faktickým, a proto mu nedostatek jejich ztotožnění nemůže být přičítán k tíži. Je vyloučeno, aby daňový subjekt podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazoval něco, o čem nic neví a co ani nemohl ovlivnit. Takový požadavek jde nad rámec zákona. Dále poukazuje na pochybení soudu, který odmítl věcně řešit námítky porušení ust. § 2 odst. 1, 3 a § 31 odst. 2, 8 daňového řádu pro údajný nedostatek konkretizace v žalobě. Tyto námítky byly konkretizovány celým obsahem žaloby – jednalo se o poukaz na nesprávné hodnocení důkazů, ukládání důkazních povinností nad rámec zákona, nezjištění skutečného stavu věci a to vše ústící v nesprávný závěr o neuznání výdajů. Je tak zřejmé, že stěžovatel, aniž tak výslovně označil, namítá i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V prvním věcném doplnění kasační stížnosti stěžovatel poukázal na nesprávné závěry soudu o neprokázání dodávek společností H. v.o.s., neboť to bylo doloženo přílohou odpovědi na výzvu (podání ze dne 12. 9. 1999) obsahující specifikaci zakázek. Dále poukázal na skutečnost, že způsob plnění smluv dodavateli je součástí obchodního tajemství dodavatelů a z dostupných svědeckých výpovědí je zřejmé, že práce byly prováděny ve výrobním areálu ve S., což je doloženo zejména výpovědí svědka V., C., H. a Z. Ing. C. vypověděl i to, že technologie Z. J. nebyla dostatečná ke komplexnímu provedení oprav. Tvrzení o neprokázání oprávněnosti výdajů je v rozporu s obsahem spisu; navíc šetření a výslechy svědků byly prováděny bez vědomí stěžovatele. Takové řízení odporuje základním zásadám daňového řízení (§ 2 odst. 1 a 3 a § 31 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatel znovu poukazuje na konkrétní obsah svědeckých výpovědí obsažených ve spise prokazující provádění oprav.

Soud označil hodnocení důkazů žalovaným za řádné přesto, že je v rozporu s obsahem spisu. Žalovaný ovšem učinil závěry spisu odporující, některými skutečnostmi se vůbec nezabýval, nesprávně je interpretoval či je dokonce ignoroval. Stěžovatel konstatuje část odůvodnění odvolacího rozhodnutí poukazem na svá odlišná tvrzení a svědecké výpovědi.

Žalovaný se také, dle stěžovatele, nevypořádal s jeho důkazními návrhy, resp. vypořádal se s nimi vadně. Odmítl provést výslech svědka Válka, který formy převážel, či svědka H., který jako technik společnosti B.C. několikrát navštívil provozovnu L. s.r.o. ve S., kde konzultoval opravy s p. Z.. Některé provedené důkazy žalovaný vůbec nezmínil, např. zcela ignoroval výpověď svědka V.

Nakonec stěžovatel poukazuje na to, že se soud nevypořádal s žalobní námitkou porušení ust. § 2 odst. 1 a 3 a § 31 odst. 2 a 8 daňového řádu. Hodnocení kvality těchto námitek soudem je nepřiměřeně přísné a neodpovídá době, kdy byla žaloba podána – tehdy ještě neplatil soudní řád správní. Před jeho účinností neexistovala koncentrace žalobních bodů, koncentrován byl pouze rozsah napadení. Za nepřípustnou považuje stěžovatel aplikaci ust. § 71 odst. 2 *in fine* na dobu před účinností s. ř. s. Pokud měl soud pochybnost o obsahu této žalobní námítky, měl žalobce vyzvat k podání vysvětlení. K tomu poukazuje na nálezy Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 484/99 a sp. zn. IV. ÚS 406/99, dovozující z nepřiměřeně přísného výkladu ust. § 249 odst. 2 o. s. ř. porušení čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že oprávněně vyloučil z daňově uznatelných výdajů faktury č. 1/97 až 13/97 vystavené H. v. o. s. za opravy vulkanizačních forem, za dodání nástrojů pro opravy forem (vrtáky), za gumárenský vozík a opravené převíjecí vozíky (vypálené desky). Daňový subjekt předložil v daňovém řízení doklad - smlouvu o dílo a navrhl výslechy svědků k prokázání uskutečnění prací. Žádný z těchto důkazních prostředků však nevedl k prokázání tvrzení o uskutečnění oprav tak, jak byly proplaceny. Daňový subjekt neunesl svou důkazní povinnost, kterou nelze přenášet na správce daně. Žalovaný se ztotožňuje i se závěry krajského soudu ohledně porušení procesních předpisů; tvrzení stěžovatele považuje za účelové a neopodstatněné. Z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 11. 2005, č. j. 2 Afs 26/2005 - 71, kasační stížnost zamítl, přičemž věcně hodnotil pouze kasační námitky uplatněné v zákonné lhůtě.

Tento jeho rozsudek však byl zrušen nálezem Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06. Ústavní soud zde zaujal právní názor, že na rozdíl od řízení žalobního, kde ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. zakotvuje zásadu koncentrace řízení, v případě kasační stížnosti soudní řád správní takové výslovné ustanovení nemá, s výjimkou výzvy podle § 106 odst. 3 s. ř. s. I když tedy absence údaje o datu doručení rozsudku krajského soudu není důvodem k takové výzvě, neznamená to, že by kasační stížnost po uplynutí zákonné lhůty nebylo možno doplnit. Důvodem ke zrušení rozsudku Nejvyššího správního soudu tak bylo, že se nezabýval doplněním kasační stížnosti ze dne 10. 11. 2005.

Po rozhodnutí Ústavního soudu stěžovatel opětovně doplnil kasační stížnost podáním ze dne 21. 5. 2007, v němž označil napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění. Krajský soud se zejména nezabýval některými námitkami, které označil za natolik obecné, že se jimi zabývat nelze. Tím porušil ústavní povinnost své rozhodnutí řádně zdůvodnit. V žalobě bylo zcela konkrétně namítáno, že je nerozhodné, zda společnost H. prováděla práce sama či subdodavatelsky, neboť to již bylo mimo rámec důkazní povinnosti žalobce. Soud učinil závěr, že z předložených dokladů a výpovědí nelze zjistit, jaké práce H. v. o. s. prováděla, a že žádný svědek nebyl schopen specifikovat, kdo opravy prováděl. Krajský soud tak vycházel z neunesení důkazního břemene žalobcem, aniž se zabýval tím, kam až jeho důkazní břemeno sahá. Závěrem o neunesení důkazního břemene soud vyloučil hodnocení vlastních žalobních námitek. Přesto, že žalobce analyzoval výslechy svědků, soud pouze konstatoval, že jimi důkazní povinnost splněna nebyla. Odůvodnění stěžovatelem napadeného rozsudku krajského soudu tak vůbec nekoresponduje se žalobními námitkami a hlouběji se jimi nezabývá.

Stejně tak byla podle stěžovatele zcela oprávněná námitka, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami; soud se však soustředil na zdůvodnění její nepřipustnosti.

Nakonec stěžovatel poukazuje na předchozí rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v jeho věcech, kdy byla konstatována naprostá nedostatečnost odůvodnění rozsudků krajského soudu (např. sp. zn. 2 Afs 82/2006, 2 Afs 83/2006) a na nálezy Ústavního soudu vymezující rámec soudního přezkumu. Těmto ústavním povinnostem krajský soud podle názoru stěžovatele nedostál a rozhodnutí žalovaného řádně nepřezkoumal.

Žalovaný v doplnění vyjádření ze dne 9. 5. 2007 uvedl, že v projednávaném případě byly po provedené daňové kontrole vyloučeny z výdajů faktury č. 1/97-13/97 vystavené H. v. o. s. v celkové částce 3 352 000 Kč. Jednalo se o faktury za opravy vulkanizačních forem (fa č. 1/97, 2/97, 3/97, 4/97, 6/9, 8/97, 10-13/97) a faktury za dodání nástrojů na opravu forem - vrtáků (fa č. 5/97), gumárenských vozíků (fa č. 7/97), a opravených převíjecích vozíků (fa č. 9/97). Bylo zjištěno, že společnost H. sama opravy neprováděla, byly jí fakturovány společnostmi V. P. s. r. o. se sídlem v H.. V r. 1997 neměla jmenovaná společnost žádné zaměstnance a její jediný společník p. J. K. při místním šetření dne 9. 8. 2000 uvedl, že formy neopravoval, neměl k tomu potřebný živnostenský list a práci údajně zadal pracovníkům, které nebyl schopen jmenovat. Dopravu forem k opravě ze Z. do P. měl zajišťovat osobně stěžovatel nebo pracovník společnosti H., p. H. Doplnění kasační stížnosti stěžovatelem podle názoru žalobce nijak neosvětluje podstatu věci. Rozsah prací prováděných společnostmi H. není podstatný, když práce sama neprováděla a nelze zjistit, kdo je měl provádět. Práce fakturovala bez specifikace prací, jen uvedením rozměru a vzoru. Stěžovatel se v bodě II. 1. doplnění kasační stížnosti snaží vzbudit dojem, že práce prováděla společnost L. s. r. o. S., ovšem v daném případě společnost L. vůbec nebyla do prací zapojena. Totéž se týká odkazů na svědecké výpovědi, které mají navodit dojem, že do oprav byla zapojena společnost L. s. r. o. a K. s. r. o. V tomto projednávaném případě však žádná z těchto společností nevystavila žádnou fakturu společnosti H. a její jednatel popřel provádění prací. Obsah doplnění kasační stížnosti podle žalobce odpovídá jeho domněnce, že je jedno, kdo práce provedl, stačí, že někým byly nějaké práce provedeny. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů však lze výdaje odečíst jen v prokázané výši a je povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl vyzván. Ve vztahu k této právní úpravě však stěžovatelovu myšlenku nelze akceptovat. Proto trvá na svém návrhu, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud proto o kasační stížnosti znovu rozhodoval a posoudil její důvodnost v mezích rozsahu a uplatněných důvodů, včetně jejích dvou věcných doplnění (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Za prvotní je třeba považovat námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřuje v nedostatcích jeho odůvodnění, zejména v nevypořádání se se všemi žalobními námitkami. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je velmi závažnou vadou. Pokud by totiž byl rozsudek skutečně nepřezkoumatelný, nebylo by možno vážít ostatní kasační námitky.

K tomu, co činí rozhodnutí nepřezkoumatelným, se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjadřoval. Jako příklad lze uvést rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno: Sb. NSS č. 133/2004), v němž nepřezkoumatelným

pro nesrozumitelnost označil takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci 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. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostacích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

V daném případě rozsudek krajského soudu takovými vadami netrpí. Krajský soud se dostatečným způsobem vypořádal s žalobními námitkami a výrok jeho rozhodnutí má oporu v odůvodnění. Důvody pak stojí na jeho vlastním hodnocení skutkového stavu, není pravdou, že odůvodnění je pouhým převzetím argumentace žalovaného. Ostatně tam, kde se soud s právním názorem žalovaného ztotožní, logicky užívá i shodnou argumentaci. Uvádí-li stěžovatel, že jiná rozhodnutí krajského soudu byla pro nedostatečné odůvodnění v kasačním řízení zrušena, je třeba poukázat na skutečnost, že krajský soud rozhodoval o daňové povinnosti stěžovatele v několika případech a mezi jeho rozsudky jsou výrazné kvalitativní rozdíly. Zejména rozsudky týkající se daně z přidané hodnoty postrádaly dostatečné odůvodnění, některé rozsudky byly zrušeny i z důvodu, že soud ve věci přes nesouhlas účastníků nenařídil jednání. Jinak tomu je však v daném případě. Stěžovatel v kasační stížnosti s různou měrou konkretizace zmiňuje opomenutí krajského soudu spočívající v řádném nevypořádání se s námitkou porušení procesních předpisů. Podle jeho názoru tyto námitky dostatečně specifikoval celým obsahem žaloby. V doplnění kasační stížnosti pak poukazuje na skutečnost, že žaloba byla podávána před účinností soudního řádu správního, a proto je nepřiměřeně přísné na stěžovatele vztahovat ust. § 71 odst. 2 s. ř. s.

Ze soudního spisu je zřejmé, že žaloba podaná stěžovatelem směřovala proti nesprávnému posouzení výdajů fakturovaných firmou H. v.o.s. a s poukazem na výpovědi svědků vyústila v přesvědčení, že existence výdajů i jejich oprávněnost byla prokázána. Stěžovatel v žalobě také odkázal na své odvolání podané proti rozhodnutí žalovaného s tím, že pokud by žalovaný řádně hodnotil důkazy, měl dojít k závěru, že výdaje byly účelné. V závěru žaloby je uvedeno, že žalobce spatřuje porušení zákona v porušení ustanovení § 2 odst. 1, § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 a 8 daňového řádu a ve skutečnosti, že v průběhu řízení byla porušena jeho práva daňového subjektu, jak podrobně rozvedl ve svém odvolání. Při jednání soudu dne 9. 11. 2004 pak zástupce žalobce tuto námitku vůbec nezminil, natož aby ji nějak upřesnil.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že jde o námitky nekonkrétní, poukázal na rozsáhlou problematiku upravenou v ust. § 2 odst. 1 a 3 daňového řádu a vyjmenoval zásady zde upravené s tím, že žalobce nekonkretizoval, v čem konkrétně a která z nich měla být porušena, a ve vztahu k povinnosti hodnocení důkazů že rovněž žaloba neobsahovala konkrétní výtky. Soud uvedl, že veškeré právní a skutkové výtky je nutno v žalobě soustředit srozumitelným způsobem, a nelze tak činit odkazem na obsah odvolání, a že není úkolem soudu obecně naznačené námitky za žalobce domýšlet. Stejně posoudil krajský soud i výtky směřující k ust. § 31 odst. 2 a 8 daňového řádu. Není ovšem pravdou, že by krajský soud svůj závěr opřel o ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., zůstal totiž pouze v obecné rovině hodnocení.

Skutečnost, že žaloba byla podána před účinností soudního řádu správního, nemá také na posouzení příliš velký vliv.

Již tehdy totiž náležitosti žaloby byly upraveny zákonem a platilo, že skutkové a právní výhrady proti žalovanému rozhodnutí musí být soustředěny v žalobě. Zde lze odkázat i na ustálenou judikaturu k § 249 odst. 2 občanského soudního řádu ve znění účinném do 31. 12. 2002. Např. v rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 1997, sp. zn. 6 A 40/96 stojí, že požadavek rozsahu napadení rozhodnutí správního orgánu ve správní žalobě není splněn pouhým odkazem na námitky uplatňované ve správním řízení odvolacím, již proto, že tyto námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (I. stupně), než které je předmětem přezkoumání soudem; v rozsudku téhož soudu ze dne 17. 2. 1995, č. j. 6A 15/94 – 39, pak stojí, že žaloba, která odkazuje na důvody opravného prostředku, který žalobce podal v řízení před správním orgánem, nevyhovuje požadavkům ust. § 49 odst. 2 o. s. ř.; žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti naříkaného rozhodnutí explicitně v žalobě uvést a vymezit tak rozsah soudní kontroly rozhodnutí správního orgánu. Odkázat lze i na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2000, sp. zn. III. ÚS 631/99.

Poukazuje-li stěžovatel na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 406/99 a sp. zn. IV. ÚS 484/99, tak ty se sice oba zabývají nepřiměřenou přísností výkladu náležitostí správní žaloby, ovšem ve vztahu k zastavení řízení pro neuvedení porušených právních předpisů v žalobě. Jde tedy o případy, kdy pro určité vady žaloby byl žalobcům odepřen přístup k soudu. V daném případě se ovšem o obdobný případ nejedná. Stěžovatel v žalobě soustředil určité konkrétní skutkové a právní výtky, a pokud některé z nich nebyly plně konkretizovány, nejde o vadnou žalobu a nebyl důvod vyzývat k odstranění vad. Žaloba a její důvody jsou v plné dispozici žalobce a pokud ten určité projednatelné žalobní body vymezí, není úkolem soudu mu připomínat, že některé z nich by bylo možno blíže konkretizovat, a na druhé straně není jeho úkolem ani některé nepřiliš konkrétní výtky za něho domýšlet či jejich zdůvodnění dohledávat v jeho odvolání. Lze připomenout, že stejné požadavky na konkretizaci žalobních bodů má i současná právní úprava náležitostí žaloby [§ 71 odst. 1 písm.d) s. ř. s.]. Krajský soud tedy nebyl povinen vyhledat v odvolání stěžovatele důvody, které by obstály i jako důvody žalobní. Jeho přezkumná povinnost byla vymezena konkrétně vznesenými žalobními námitkami a lze mu přisvědčit i v tom, že ve vztahu k označeným procesním ustanovením žaloba dostatečně konkrétní nebyla. Z obsahu žaloby by bylo možno dovodit pouze, že žalobce brojí proti způsobu hodnocení důkazů žalovaným ve vztahu k závěru o prokázání výdajů, s tím se krajský soud vypořádal tak, že důkazy shrnul se shodným závěrem jako žalovaný. Rozsudek krajského soudu proto nelze za dané situace označit ani za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ani za jinak vadný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Jestliže tedy rozsudek krajského soudu z uvedených hledisek ob stojí, lze se soustředit na kasační námitky označující za nesprávné právní hodnocení a jeho podklady. Ne všechny námitky však lze v tomto kasačním řízení brát v úvahu. Přípustnými kasačními námitkami jsou pouze ty, které byly obsahem žaloby - § 104 odst. 4 s. ř. s. (leda že by je žalobce bez svého zavinění nemohl v žalobě uvést).

Námitkou, která obsahem žaloby nebyla, je námitka uplatněná v prvním doplnění kasační stížnosti, a to, že některé výslechy svědků a některá šetření byly prováděny bez přítomnosti stěžovatele a bez jeho vyrozumění. Nehledě k tomu, že námitka není

konkretizována, nebyla obsahem žaloby přesto, že jejímu uplatnění nic nebránilo, neboť žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně uvedl, jaká zjištění byla podkladem pro jeho rozhodnutí. Nelze přehlížet skutečnost, že žaloba je prostředkem ochrany proti nezákonnému rozhodnutí správního orgánu, kdežto kasační stížnost je prostředkem ochrany proti nezákonnému rozhodnutí soudu. Krajskému soudu pak nelze vytýkat, že nezkoumal, co k žalobě zkoumat neměl, pokud by šlo o vady, které je soud povinen zkoumat z moci úřední (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), o něž se však nejednalo. Je proto také nerozhodné, že stěžovatel nekonkretizuje, o které výpovědi se jedná. Přesto Nejvyšší správní soud považuje za vhodné uvést, že z výpovědí obsažených ve správním spise pouze ojedinělé výpovědi učiněné před Finančním úřadem v Uherském Hradišti a před Finančním úřadem v Otrokovicích byly provedeny bez vyrozumění žalobce – je však třeba zdůraznit, že se jednalo o výpovědi jimi učiněné v jejich vlastním daňovém řízení – konkrétně šlo o výpověď p. Z. ve věci L. s. r. o. (společnosti L. se však daňové řízení stěžovatele za rok 1997 netýká) a p. T. ve věci B. C. s. r. o. (z této její výpovědi nebylo vůči stěžovateli nic vyvozováno, jednalo se o obecný přehled o spolupráci). Další námitkou, která je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, je námitka neprovedení výslechu některých navržených svědků. V žalobě totiž stěžovatel tuto vadu žalovanému nevytýkal, pouze, s výjimkou výhrady k neprovedení navrženého znaleckého posudku. O vědomosti o rozsahu dokazování a možnosti v žalobě označit veškeré výhrady proti němu, lze zopakovat to, co bylo výše uvedeno k předchozí nepřijatelné námitce.

Kasační námitky, které je třeba vážit, tak jsou námitky proti rozsahu důkazní povinnosti, hodnocení svědeckých výpovědí ve vztahu k závěru o neprokázání tvrzených výdajů a neprovedení důkazů navržených stěžovatelem v průběhu daňového řízení. Stěžovatel tak na základě těchto námitek dovozuje, že nebyl podložen závěr na jehož základě v rozporu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nebyla zahrnuta do oprávněných výdajů částka 3 352 000 Kč.

Hodnocení kasačních námitek je na místě provést v konfrontaci se zjištěními ze správního spisu:

Finanční úřad Zlín zahájil u stěžovatele (dále též daňového subjektu) dne 29. 6. 1999 daňovou kontrolu zaměřenou mj. i na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997. Výzvou ze dne 16. 7. 1999 podle § 31 odst. 9 daňového řádu od něho vyžádal prokázání, že v období r. 1997-1998 k výdajům za opravy nákladních vulkanizačních forem existují smlouvy, a dále jaké konkrétní práce či další dodávky od firem H. v. o. s. P., K. spol. s r. o. Z. a L. s. r. o. U. H. byly provedeny. K dodávkám převíjecích a gumárenských vozíků, k nákupu nástrojů pro opravy forem, k odvzdušňovacím kolíkům, k dílům pro kazety S., pultům nárazníků a ozubeným spojkám pak správce daně stěžovatele vyzval, aby předložil jejich skladovou evidenci a nakonec aby doložil dopravu fakturovaných položek k výčtu vyhotovenému podle výše uvedených firem a podle konkrétních dat.

Tato výzva nijak nevybočuje z mezí důkazní povinnosti daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt vykázal shora uvedené výdaje a bylo jeho zákonnou povinností jejich existenci i daňovou relevanci prokázat.

Stěžovatel k výzvě ke zdaňovacímu období r. 1997 doložil smlouvu o dílo uzavřenou dne 10. 6. 1996 s H. v. o. s., smlouvu o dílo uzavřenou dne 21. 7. 1996 s dodatkem ze dne 3. 9. 1996 s K. spol. s r. o., s oběma jako se zhotoviteli oprav lisovacích forem, dále doložil přehled oprav traktorových zadních a těžkých nákladních vulkanizačních tvárnic za r. 1997.

Posléze předložil neúplný přehled prací provedených K. spol. s r. o., s tím, že firma již neexistuje, a přehled prací provedených H. v. o. s.

Zde je třeba zdůraznit, že zdaňovací období r. 1997 se skutečně netýkalo provádění prací firmou L. s. r. o., jak připomenul ve svém druhém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný. Stěžovatel to ostatně v žalobě ani netvrdil a nečiní tak výslovně ani v kasační stížnosti - v jejích doplněních však poukazuje na provádění prací v areálu ve S., kde působila firma L., a dále poukazuje na výpovědi svědka Z., který byl jejím jednatelem. S firmou L. s. r. o. byla také uzavřena smlouva o provádění oprav (předložena daňovým subjektem k výzvě správce daně) až v průběhu r. 1998, přičemž živnostenské oprávnění ke kovoobráběčství získala dokonce až v r. 1999. V odpovědi na výzvu správce daně ze dne 12. 9. 1999 také na str. 3 daňový subjekt práce prováděné firmou L. výslovně situuje do r. 1998. V dalším hodnocení se tedy není třeba tvrzením o opravách prováděných touto firmou zabývat, stejně tak jako výpověďmi sv. Z., z nichž ve vztahu ke zdaňovacímu období r. 1997 nelze ničeho vytěžit.

K dokladům, které daňový subjekt k výzvě správce daně předložil, by bylo možno říci, že výzvě vyhověl a že jimi bylo možno prokázat existenci výdajů i daňovou souvislost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud by nebyly správcem daně zpochybněny. To by ovšem doklady musely obsahovat úplný a konkrétní přehled prací a o jejich provedení by nesměla vzniknout pochybnost. Tato pochybnost vyvstala ze zjištění fakturace oprav stejných segmentů i firmě Z. J. a. s. (K tomu spis obsahuje podrobný několikastránkový přehled "párování faktur".)

Po projednání kontrolních zjištění stěžovatel navrhl dne 30. 7. 2001 výslech svědků p. Z. (L. s. r. o.), Ing. C. (Z. J. a. s.), p. V. (řidič K. spol. s r. o.) a p. H. (technik B.C.. a dále navrhl provedení znaleckého posudku z oboru strojírenství či jiné posouzení osobou se znalostmi z oboru „nástrojař-formař“ k rozsahu provedených prací. Ve zprávě o kontrole č. j. 133079/01/303934/0265 je k tomuto zdaňovacímu období uvedeno zjištění, že k fakturám proplaceným firmě H. v. o. s. byly přiřazeny doklady od prací provedených firmou Z. J. a. s. a firmy K. spol. s r. o. Provedení prací nebylo prokázáno ani jejich přehledem, neboť i v něm byly uvedeny práce fakturované Z.. Z dožádání provedeného Finančním úřadem Pardubice pak vyplynulo, že H. v. o. s. tyto práce neprováděla, pouze je přefakturovala od firmy V.P. s. r. o. H.; jejich provedení touto firmou však rovněž nebylo prokázáno (podle sdělení Finančního úřadu Holešov je firma nekontaktní). Za r. 1997 tak finanční úřad uzavřel, že práce fakturované H. v. o. s. nebyly nikdy provedeny a došlo k vystavení fiktivních faktur ve výši 3 352 000 Kč. Ke zjištěním obsaženým ve zprávě o kontrole jsou ve spise založeny zprávy Finančních úřadů Pardubice, Holešov, Vsetín, protokol ze dne 9. 8. 2000 o výpovědi svědka J. K. (V.P. spol. s r. o.), protokol z místního šetření provedeného dne 19. 4. 2000 v B. C. spol. s r. o. Na základě zprávy byl dne 30. 8. 2001 vydán dodatečný platební výměr doměřující na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997 částku 1 291 255 Kč.

V odvolání stěžovatel namítl, že na výzvu správce daně řádně doložil vše, co bylo žádáno, a že všechny jím provedené platby byly u dodavatelů i odběratelů řádně zaúčtovány, a popsal způsob zprostředkování oprav pro firmu B. C. a podíl dodavatelů na opravách.

V odvolacím řízení správce daně dne 18. 4. 2002 vyzval daňový subjekt k doložení provedení oprav pro firmu B. C. včetně průvodních listů oprav, rozpisu spotřebovaného materiálu na jednotlivé zakázky, reklamačních listů, k doložení faktur včetně dodacích listů či

jiné evidence o předávání forem a segmentů od společností H. v. o. s., K. spol. s r. o., Z. J. a. s. ve vztahu k fakturám vystaveným společnosti B. C. s. r. o., k doložení místa oprav a též aby nákupy vrtáků, gumárenských vozíků a převíjecích vozíků byly doloženy kupní smlouvou. Dále bylo vyžádáno předložení knihy pohledávek a závazků a peněžního deníku.

Ani tato výzva žalovaného nijak nevybočuje z mezí ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť je jí žádáno pouze prokázání tohoto, co stěžovatel sám ve svém daňovém přiznání a v předchozím řízení tvrdil, přičemž neúplnost jím předložených dokladů a pochybnosti vyplývající ze souběžné fakturace týchž oprav Z. J. byly daňovému subjektu sděleny. Bylo by možno říci, že stěžovatel byl opakovaně vyzván k prokázání téhož, tato výzva je ovšem konkrétnější a reaguje na to, co bylo v mezidobí předloženo.

Stěžovatel sdělil, že doklady předložil a byly ověřitelné u jeho dodavatelů i subdodavatelů, a tudíž jsou na něm požadovány doklady nad rámec zákonné povinnosti. Vysvětlil postup při zprostředkování oprav, B.C. formy k opravě evidoval, on sám nebyl povinen evidovat spotřebovaný materiál, stejně tak již předložil doklady k nákupu vrtáků vozíků apod.

Finanční úřad v Otrokovicích provedl dne 19. 4. 2002 místní šetření ve firmě B.C. k obchodním vztahům s daňovým subjektem a dne 16. 1. 2002 provedl výslech svědka J. H. (technik B. C.), který uvedl, že formy či segmenty k opravě přebíral T. M. u nich a opravoval je na pracovišti Z.. Tam také technik B. C. prováděl kontrolu stavu, při níž se určovalo, co se má opravit. Daňový subjekt byl výslechu přítomen. Dne 9. 7. 2002 správce daně provedl výslech svědka R. V., který měl pronajaty v r. 1997-1999 prostory v areálu B. S.; sdělil, že tam byly nějaké formy, vyskytoval se tam p. P. a p. Z., nějaké formy tam viděl (neupřesnil, ve kterém roce), ale nic bližšího si nepamatuje, jeho se to netýkalo. Výslechu byl stěžovatel přítomen. Dožádaným Finančním úřadem v Pardubicích byl dne 13. 2. 2002 vyslechnut ing. V. H. (H. v. o. s.), který uvedl, že v r. 1997-1998 přebíral od p. M. segmenty forem k opravě, pro něho pak formy opravoval a dodával V. P. spol. s r. o., jejího zástupce platil v hotovosti. Konkrétně mnohokrát jednal s p. K. Daňový subjekt byl výslechu přítomen. Při místním šetření provedeném Finančním úřadem v Holešově u firmy V. P. spol. s r. o. (jednatel a jediný společník p. K.) uvedl, že vystavil faktury, opravy však neprováděl, „jen zálohoval určité pracovníky“. Dožádaným Finančním úřadem ve Vsetíně byl dne 28. 1. 2002 vyslechnut ing. C. (Z. J. a. s.), který uvedl, že v r. 1997-1998 prováděl opravy forem, které přivázel p. M., někdy prováděl odbornou konzultaci pracovník B., vyjádřil se k počtu oprav (cca 50 ročně) i způsobu jejich provádění. Při jednání dne 30. 5. 2002 byly konkursní správce Z. J. a. s. předány doklady k opravám forem prováděným pro T. M. v r. 1997-1998.

Žalovaný shora označeným rozhodnutím odvolání daňového subjektu zamítl. V rozhodnutí shrnul výsledky kontroly i dalšího šetření s tím, že žádné pochybnosti nevznikly ohledně řádně evidovaných prací provedených Z. J. a.s. a tato evidence byla také využita k porovnání s evidencí oprav fakturovaných firmě B. C. spol. s r. o. společně s přehledem oprav předložených daňovým subjektem. Z 54 ks opravených forem pro B. C. provedla 47 Z. J. a. s. a 7 K. spol. s r. o. Rozhodnutí dále poukazuje na konkrétní nesrovnalosti v přehledu oprav, duplicity oprav a na zjištění, že pro „B.“ byl vystaven vždy průvodní list oprav s rozpisem hodin i materiálu a s tím, že dopravu zajišťoval p. M. a práce byly prováděny v objektu Z.J.. Shrnul svědecké výpovědi sv. H. a sv. C. o způsobu provádění oprav. Žádný důkaz oproti tomu nebyl zjištěn k součinnosti s firmou H. v. o. s. nebo V. P. spol. s r. o. Tvzení daňového subjektu nebylo doloženo ani účetnictvím, samotná smlouva a existence

faktur průkaznými nejsou. Žalovaný shrnul, že daňový subjekt nesplnil povinnost prokázat svá tvrzení ohledně sporných výdajů.

Pokud stěžovatel zejména ve druhém doplnění kasační stížnosti cituje z výpovědi svědků (pak s výjimkou svědka Z., jehož se rok 1997, jak výše vysvětleno, netýká) a dovozuje z nich prokázání fakturovaných prací, nelze mu přisvědčit. Z některých výpovědí by bylo možno dovodit provádění nějakých, nikoliv však soustavných, prací mimo práce prováděné Z. J., ovšem v žádném případě na nich nelze stavět prokázání prací v hodnotě 3 352 000 Kč, k materiálovým fakturám pak nemají vztah žádný. V kontextu s ostatními důkazy a zjištěními tyto výpovědi nejsou schopny prokázat stěžovatelem uplatněné náklady.

Jediný důkazní návrh, jehož neprovedením se lze zabývat, byl daňovým subjektem navržený znalecký posudek či odborné posouzení, které měly prokázat, že opravy provedené ve Z. J. by v úplnosti nepokryly veškeré potřebné práce. Pokud daňový subjekt učinil návrh na obstarání odborného vyjádření či znaleckého posudku, pak byl správce daně oprávněn vážit, zda je takový důkazní prostředek potřebný a zda vůbec může přispět k objasnění skutkového stavu. Žalovaný zhodnocením stávajících důkazů dospěl k závěru, že dalšího důkazu není třeba. Tento závěr se s ohledem na důkazní stav, na skutečnost, že provedené práce byly evidovány ve značně obecné formě (oprava segmentu apod.) a s ohledem na časový odstup od provádění oprav již v průběhu daňového řízení, jeví jako důvodný. Odborník (znalec) by mohl vycházet jen z neúplných a nepřesných písemných podkladů a praktické posouzení by bylo již vyloučeno. Neprovedení tohoto znaleckého posudku či odborného vyjádření žalovaným tak není vadou, pro kterou měl krajský soud jeho rozhodnutí zrušit (což ostatně stěžovatel v kasačních stížnostech krajskému soudu ani nevytýká).

Je však třeba přisvědčit stěžovateli v tom, že s touto žalobní námitkou se krajský soud řádně nevypořádal. Nejvyšší správní soud při úvaze o závažnosti této vady napadeného rozsudku dospěl k závěru, že není sama o sobě důvodem k jeho zrušení, neboť důsledkem by bylo nové rozhodnutí se shodným výsledkem; ohledně důvodnosti této žalobní námitky by totiž krajský soud nemohl dospět k jinému závěru, než jaký zde uvedl Nejvyšší správní soud.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení důvodnosti kasační stížnosti z ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění, podle něhož výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Odečíst výdaje je možné jen za prokázání zákonem předpokládaných podmínek; důkazní břemeno nese daňový subjekt. Podle § 31 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně a podle odst. 2 téhož ustanovení dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. To však neznamená, že daňové řízení je ovládáno zásadou vyšetřovací. Naopak prioritní je povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Správce daně prokazuje pouze skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 daňového řádu, v daném případě správce daně žádnou ze zde uvedených skutečností nemusel prokazovat, nebyl k tomu důvod. Ve vztahu k řádně zaúčtovaným fakturám, doloženým smlouvou o dílo, vyzval v souladu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt k prokázání, že uvedené práce byly skutečně provedeny. Vzhledem k tomu, že o takovém tvrzení daňového subjektu vznikla oprávněná pochybnost, specifikoval, jakým způsobem má být doloženo provedení prací - tedy

vyžádal sdělení, kdo konkrétně práce prováděl, tak, aby tvrzené skutečnosti byly ověřitelné. Samotná skutečnost, že mezi stěžovatelem a firmou H. v.o.s. byla uzavřena smlouva a byly vystaveny faktury, není dokladem toho, že bylo poskytnuto na základě smlouvy plnění, a to v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám. Předpokladem uplatnění výdaje je jeho reálný podklad, tedy především že ze smlouvy bylo skutečně plněno, že úhrada byla poskytnuta za provedené práce a konečně že se jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Správce daně porovnáním dokladů daňovým subjektem předložených zjistil nesrovnalosti a duplicitu vykazování oprav, které měly být provedeny Z.J. a. s. a H. v. o. s.; přitom z dalších důkazů vyplynulo, že práce ve Z. byly skutečně provedeny (z malé části i firmou K.) a objemově odpovídají pracím zadaným stěžovateli firmou „B.“. Pochybnost správce daně o tvrzení daňového subjektu skutečně měla reálný důvod a bylo povinností daňového subjektu tvrzení o provedení oprav zaplacených firmě H. věrohodně doložit. Takový požadavek je zcela v mezích důkazní povinnosti daňového subjektu a správce daně svým požadavkem meze ust. § 31 odst. 9 daňového řádu nepřekročil. Stěžovatel vidí překročení důkazní povinnosti v tom, že měl prokazovat skutečnosti, které se ho netýkaly a které byly součástí obchodního tajemství jeho dodavatelů. Výzvy ovšem směřovaly pouze k prokázání provedení prací, které stěžovatel dodavatelům uhradil. To je zcela legitimním požadavkem, neboť jistě nelze akceptovat stav, kdy by výdaje byly uznávány jen na základě písemných dokladů bez opory ve faktickém stavu. Pokud byla pochybnost o tom, že za vykázané výplaty nebylo dodáno plnění, a tato pochybnost byla podložená a důvodná, ocitl se daňový subjekt v důkazní nouzi. Jeho tvrzení totiž bylo vyvráceno zjištěním správce daně, že práce tak, jak tvrdil nemohly být dodány, neboť firma H. je neprováděla, a jí označené zajištění prací bylo nekonkrétní a vyvrácené. Stěžovatel jistě nemusel dokládat, kterak jeho dodavatel zajistil splnění dodávek (o tom by skutečně ani nemusel mít vědomost), ovšem v tom případě zůstal skutkový stav na zjištěních správce daně, kterými bylo předchozí tvrzení daňového subjektu vyvráceno. Stěžovatel tedy svým povinností nedostál, jeho důkazní tvrzení byla správcem daně vyvrácena; důkazní břemeno tedy neunesl.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky stěžovatele důvodnými, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 8. srpna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu

