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: **V. T.,** proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 8. 2005, sp. zn. 15 Ca 212/2004,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „žalovaný“) ze dne 6. 8. 2004, č. j. 11493-2/110/03. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne 2. 4. 2003, č. j. 39780/03/206910/6294.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před správním orgánem. Tuto stížnost stěžovatel odůvodnil na 21 řádcích tím, že správce daně porušil jeho práva na řádný průběh daňového řízení a že se ke stěžovateli choval způsobem vykazujícím šikanózní znaky, apriori jej považujícím za porušitele zákona. Konkrétně stěžovatel toliko uvedl, že jeho klíčovým tvrzením bylo poukázání na souvislost,

že z předmětného zboží byly sestaveny stavební jednotky, bylo označeno oranžovou barvou a podle toho bylo i identifikovatelné v rámci navrhovaného místního ohledání, přičemž ze souvisejících daňových řízení plyne, že ke stěžovatelem uváděným nákupům zboží muselo docházet, když za jeho užití dosahoval příjmu a zisku, který byl zdaňován.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout, jelikož podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) je v zájmu stěžovatele, aby věrohodným způsobem prokázal všechny skutečnosti, rozhodné pro správné stanovení daně. V daném případě finanční orgány vycházely z důkazních prostředků předložených samotným stěžovatelem a přihlédly ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo.

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

Z obsahu správního a soudního spisu soud ke kasačním námitkám zjistil, že Finanční úřad v Mostě provedl u stěžovatele daňovou kontrolu a na jejím základě vydal dne 20. 12. 2000 dodatečný platební výměr č. j. 91141/00/206910/6294, kterým stěžovateli za rok 1997 na dani z příjmů fyzických osob vyměřil částku 3 712 080 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně částečně vyhověl shora citovaným rozhodnutím ze dne 2. 4. 2003 a vyměřenou daň snížil na částku 3 159 440 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný svým shora označeným rozhodnutím ze dne 6. 8. 2004.

V žalobě podané proti tomuto rozhodnutí stěžovatel namítl, že bylo postupováno v rozporu se základními zásadami daňového řízení a že provedené důkazy byly hodnoceny v jeho neprospěch. Konkrétně se to týká neuznání výdajů za nákup barev a štětců od firmy B., za nákup řezných kotoučů od J. S., za provedení lešenářských prací a nákup lešenářského materiálu od ing. J. D., od R. K. a od firmy T.-A., s. r. o a za provedení služeb firmou Z. K., s. r. o.

Krajský soud v Ústí nad Labem v odůvodnění napadeného rozsudku, kterým tuto žalobu zamítl, k jednotlivým žalobním bodům uvedl následující:

- K nákupu barev a štětců od firmy B. svědek J. B. vypověděl, že razítko na příslušných dokladech je firemní, nicméně podpisy tam uvedené nejsou od osob z této firmy; navíc se jedná o typ razítka již nepoužívaný v rozhodné době. Deklarované množství barvy se v jeho firmě neprodává ani neskladuje a stěžovatele nezná. Správce daně tak prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele a na stěžovatele tak přešlo důkazní břemeno, které však neunesl, jelikož si nedokázal vzpomenout, kdo mu předmětné zboží předal. Rovněž okolnosti přepravy zboží popsal jen obecně a uvedl, že touto barvou prováděl značení lešení. Navrhl sice fyzickou kontrolu lešenářského materiálu, nicméně tímto způsobem nemohlo být doloženo, že se jedná právě o tuto barvu, takže tento důkazní prostředek nebyl proveden.
- K výdajům za nákup řezných kotoučů od J. S. vycházel soud z výpovědi jmenovaného před dožádaným Finančním úřadem v Klatovech, kde uvedl, že takové množství tohoto zboží pravděpodobně jednomu zákazníkovi neprodal, příslušné účetní doklady nevystavil a podezřelé je rovněž číselné řazení těchto dokladů, neboť u nich nebyla dodržena posloupnost. Obdobné uvedla svědkyně A. M., zaměstnaná jako vedoucí prodejny J. S.,

když zejména konstatovala, že razítko na předložených paragonech je firemní, avšak podpisy nikoliv, a orazítkování paragonů vysvětlila jejich předtištěním a následným odcizením, k němuž skutečně v rozhodné době došlo. Správce daně tak zpochybnil tvrzení stěžovatele, který k tomu pouze uvedl, že si u J. S. zboží neobjednával a že si nepamatuje, kdo zboží převážel. Stěžovatel tak nákup předmětného zboží neprokázal a neunesl tedy důkazní břemeno, takže ani toto deklarované plnění nebylo uznáno za daňový výdaj.

- K výdajům za nákup lešenářského materiálu a provedení lešenářských prací od dodavatele ing. J. D. jmenovaný svědek vypověděl, že se nikdy nezabýval tímto druhem podnikání, se stěžovatelem nikdy neobchodoval a ani ho nezná. Podpis na fakturách neodpovídá, razítko v rozhodné době nepoužíval a neodpovídá rovněž číslo účtu. Obdobné vypověděla svědkyně V. Š., účetní firmy M., a. s. Rovněž v těchto případech tedy správce daně vyvrátil skutečnosti tvrzené stěžovatelem. I zde tak přešlo důkazní břemeno na stěžovatele, který uvedl, že tyto obchodní případy zprostředkovala J. P. (dříve K.), s níž vedl všechna jednání. Jmenovaná sice nepopřela, že stěžovatele zná (půjčila si od něj 100 000 Kč na koupi bytu), nicméně vypověděla, že nákup materiálu a dodání služeb u těchto firem nikdy nezprostředkovala a nikdy s nimi nejednala. Stěžovatelem navržení svědci Š. K., V. H. a V. V. uvedli, že pracovali pro stěžovatele a účastnili se rovněž skládky lešenářského materiálu, nicméně nepotvrdili, že by se to týkalo i případů uvedených firem. Stěžovatel navrhl fyzickou prohlídku zboží, avšak tou nemohlo být prokázáno, že se jedná o materiál či práce právě od předmětných společností.
- K výdajům za lešenářské práce od R. K. správce daně zjistil, že jmenovaný je nekontaktní, že za rok 1997 vůbec nepodal přiznání k dani z příjmů a že stav účetní a jiné evidence a osoba deklarovaného poskytovatele služeb vzbuzují pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. K tomu stěžovatel uvedl, že s R. K. jednal osobně, že s ním měl uzavřeny pouze ústní smlouvy a že mu platil bankovními šeky. Stěžovatelem předložený šek se však týkal jiného obchodního případu a záznamy o průjezdu aut nedoložily, že vozidla projížděla skutečně s deklarovaným materiálem. Svědci V. V., Š. K. a V. H. vypověděli, že v rozhodném období pracovali pro stěžovatele, nicméně nepotvrdili manipulaci s materiálem právě od R. K. Ani realizaci tohoto zdanitelného plnění tedy stěžovatel neprokázal a správce daně mu proto tento výdaj neuznal.
- V případě firmy T. – A., s. r. o. bylo zjištěno, že tato společnost je nekontaktní a že byla vždy problémovým subjektem, který se stal součástí řetězců dalších plátců, zabývajících se podvody při neoprávněném čerpání daně z přidané hodnoty. Bývalí jednatelé sice byli vyslechnuti, avšak ani jeden si nepamatoval, s jakým druhem zboží firma obchodovala, a o jaké finanční transakce se jednalo. Rovněž zde proto správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost stěžovatelova účetnictví. Svědkyně J. P. i v tomto případě vypověděla, že nákup materiálu a dodání služeb u těchto firem nikdy nezprostředkovala a nikdy s nimi nejednala.
- K výdajům za nakládku a přesun lešenářského materiálu od firmy Z. K., s. r. o. ze svědeckých výpovědí zástupců této firmy J. H. a ing. J. H. vyplynulo, že předmět smluvního ujednání se ve skutečnosti týkal vykonání stavebních prací na stavbě domu stěžovatele. Účetní D. K. vypověděla, že na příslušných fakturách došlo ke změně textu, a to pod pohrůžkou stěžovatele, že nezaplatí dlužné částky. Rovněž v tomto případě tak správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele, neboť předmětná firma poskytla stěžovateli jiné než jím deklarované plnění, a bylo následně na stěžovateli, aby prokázal, že k nákupu a přesunu předmětného lešenářského zboží skutečně došlo, což se mu však nepovedlo.

Nejvyšší správní soud především poukazuje na skutečnost, že je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neboť se jedná o mimořádný opravný

prostředek, který je možno podat proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. Právě toto rozhodnutí je v řízení o kasační stížnosti přezkoumáváno a je proto věcí a zájmem stěžovatele, aby konkrétně vyložil, z jakých zákonných důvodů má být toto rozhodnutí zrušeno.

V projednávané věci je nicméně nutno konstatovat, že kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti, jelikož stěžovatel její důvody vymezuje zcela obecně. (Není ostatně od věci upozornit i na skutečnost, že tato kasační stížnost je doslovně identická se stížnostmi, vedenými u zdejšího soudu pod sp. zn. 2 Afs 214/2005 a 2 Afs 216/2005.) Protože návrh na zahájení řízení a rozsah přezkumu prováděný soudem jsou v tomto případě řízení o mimořádném opravném prostředku příslovečnými „spojenými nádobami“, nelze od zdejšího soudu očekávat, že je oprávněn domýšlet konkrétní a stěžovatelem neuvedené důvody kasační stížnosti, jelikož takový postup by odporoval nejen zákonné charakteristice tohoto procesního prostředku, nýbrž zejména zásadě dispozitivnosti tohoto typu řízení.

Stěžovatel v kasační stížnosti označil dva důvody, nezákonnost a vady správního řízení. Protože však z jejího obsahu neplyne ani náznak toho, v čem krajský soud při posouzení relevantních právních otázek pochybil, a dopustil se tak nezákonnosti, tímto kasačním důvodem se Nejvyšší správní soud již dále nezabýval. Jen v obecné rovině proto konstatuje, že tato námitka, postrádající jakoukoliv argumentaci, nemohla být shledána důvodnou. Kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak naplněn nebyl.

K namítaným vadám správního řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že obecný poukaz na šikanózní postup správce daně a na porušení základních zásad daňového řízení, a to bez jakýchkoliv konkrétních údajů, nelze považovat za nic jiného než za subjektivní nesouhlas stěžovatele s výsledkem daňového řízení. Právní řád však samozřejmě neposkytuje žádnou ochranu a záruky „úspěšnosti“ účastníků správního řízení, takže tuto námitku je nutno zamítnout jako zcela neopodstatněnou.

Zbývá se proto vyjádřit k tvrzením stěžovatele týkajícím se neprovedení místního ohledání a poukazu na související daňová řízení. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Nejvyšší správní soud připomíná rovněž nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (in: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 5, str. 271 a násl.), kterým byl zamítnut návrh na zrušení citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. a v němž Ústavní soud především konstatoval, že v důsledku dvou základních zásad daňového řízení (zákonnosti a součinnosti) je v první fázi řízení důkazní břemeno přeneseno na daňový subjekt a pokud správce daně vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat. Citované ustanovení proto nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, nýbrž pouze k prokázání toho, co tento subjekt tvrdí sám.

V projednávané věci je z obsahu správního spisu dostatečně patrno, že stěžovatel byl řádně vyzýván k prokázání všech jím uváděných skutečností, nicméně správce daně tyto skutečnosti přesvědčivě vyvrátil a bylo tedy věcí a zájmem stěžovatele, aby svoje tvrzení řádně prokázal. Nejvyšší správní soud se však po podrobném seznámení s obsahem spisů ztotožňuje s velmi pečlivou a řádně odůvodněnou argumentací krajského soudu obsaženou v odůvodnění napadeného rozsudku (viz shora), z níž je dostatečně patrno, že stěžovatel toto svoje důkazní břemeno neunesl. Proti tomu stěžovatel v kasační stížnosti toliko namítá

neprovedení místního ohledání, aniž by dostatečně vysvětlil, co konkrétně mělo být tímto důkazním prostředkem zjištěno. Lze tak bezezbytku akceptovat závěry krajského soudu, že provedením místní kontroly nemohlo být doloženo, jaká konkrétní barva byla použita při značení lešení, resp. zda kontrolovaný materiál skutečně pocházel od shora označených subjektů a mohl se tak projevit jako daňově uznatelný výdaj. Rovněž odkaz stěžovatele na blíže nespecifikovaná daňová řízení nemůže nikterak zpochybnit správnost napadeného rozsudku krajského soudu, neboť stěžovatel nikterak neodůvodňuje, v jakém konkrétním směru a ohledně jakých výdajů by tato řízení mohla mít relevanci i v projednávané věci.

Na základě výše uvedeného 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 žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. října 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu