



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: **M. D.**, zastoupeného JUDr. Evou Rujbrovou, advokátkou se sídlem Ulrychova 5, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2003, čj. FŘ-110-5197/2002-0107, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2006, čj. 29 Ca 243/2003 - 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2003, čj. FŘ-110-5197/2002-0107, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno I (správce daně) ze dne 5. 12. 2001, čj. 182587/01/288511/7982, kterým byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1999 ve výši 1 479 900 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 23. 2. 2006, čj. 29 Ca 243/2003 - 34, zamítl.

Žalobce byl podle krajského soudu povinen prokázat své tvrzení [§ 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)], že došlo k deklarovaným zdanitelným plněním a k výdajům ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zejm. měl prokázat skutečnou realizaci plnění uvedeného na fakturách přijatých od Rosické stavební společnosti, s. r. o. Ze správních spisů vyplývá, že správce daně i žalovaný prováděli ve věci rozsáhlé důkazní řízení, ale důkazní břemeno ve vztahu k priznané daňové povinnosti leželo na žalobci. Zaučtoval-li žalobce do daňové

účinných nákladů své platby poukázané Rosické stavební společnosti, s. r. o., pak byl povinen prokázat správnost svého postupu.

Krajský soud neseznal z obecně formulované žalobní námítky, podle níž žalobce nesouhlasí s hodnocením listinných důkazů daňovými orgány a žalovaný nezjistil úplně skutkové okolnosti a věc neposoudil po právní stránce správně, jakého pochybení se měly daňové orgány dopustit. Žalobce neuvedl žádnou konkrétní výtku a soud není vzhledem k dispoziční a koncentrační zásadě, ovládající řízení o žalobě, oprávněn vyhledávat možné, ale konkrétně nevyslovené, vady napadeného rozhodnutí. Námítky žalobce v doplnění žaloby a v replice k vyjádření žalovaného (např. snaha žalobce o přenesení důkazního břemene na žalovaného podle § 31 odst. 8 daňového řádu) pak byly uplatněny opožděně (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

Odkázal-li žalobce bez bližší specifikace na doklad od Rosické stavební společnosti, s. r. o., který podle něj daňové orgány v rozporu se zásadami logiky „přešly“, krajský soud zdůraznil, že žalobce vůbec nspecifikoval, o jaký doklad se jedná. Daňové orgány nepostupovaly v rozporu se zákonem nebo zásadami logiky a zároveň postupovaly v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). V písemném prohlášení jednatele Rosické stavební společnosti, s. r. o. I. V. nebyla uvedena jediná společnost, která měla ve skutečnosti provádět práce formou subdodávky. Žalobci nebylo přičteno k tíži, že I. V. nebylo možno vyslechnout jako svědka a závěry o neunesení důkazního břemene žalobcem nebyly dovozovány z neprovedení tohoto výslechu. Žalovaný se v tomto směru zcela správně vypořádal s odpovídající námitkou již v napadeném rozhodnutí. Daňové orgány se snažily získat co nejúplnější informace pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce (§ 31 odst. 2 daňového řádu) a i když nebyl proveden předmětný výslech svědka, žalobce to nezbavilo povinnosti prokazovat tvrzení o oprávněném zaučtování nákladů. Jeho důkazní povinnost nemohla být naplněna pouhým předložením daňových dokladů, byť formálně správných. Na žalobci leželo ze zákona důkazní břemeno [§ 16 odst. 2 písm. c) a e) a dále § 31 odst. 9 daňového řádu] a nadto jej dvěma výzvami vyzval správce daně k prokázání předmětných skutečností. Z daňového spisu nevyplývá, že by daňové orgány odmítly jakýkoliv důkaz předložený žalobcem. Naopak se zabývaly vším, co mohlo přispět ke správnému stanovení daně. Dokazování bylo doplněno i v odvolacím řízení, konkrétně o výslech svědka Ing. Z. O., zástupce společnosti ZEPIKO, spol. s r. o., který předložil provozní deník vedený na práce v lomu. Z něj ovšem nevyplývaly jakékoliv práce osvědčující účast Rosické stavební společnosti, s. r. o. na předmětných pracích v lomu a ve vztahu k této společnosti tam nebyly uvedeny žádné údaje, odpovídající údajům uvedeným ve vztahu k jiným společnostem zúčastněným na práci v lomu. Z deníku navíc pro daňové orgány vyplynuly další pochybnosti, neboť přestože lom O. nebyl v některých dnech v provozu, žalobce i v tyto dny vykazoval ve svých denních záznamech pracovní výkony, které byly podkladem pro fakturaci prací prováděných pro společnost ZEPIKO, spol. s r. o. Svědek Ing. Z. O. ani provozní deník, který předložil, tedy neprokázali, že v lomu byly prostřednictvím Rosické stavební společnosti, s. r. o. provedeny zemní práce. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno i o výslech žalobcem navržených svědků – revírníků F. K. a J. P., kteří však žádné relevantní informace také neuvedli.

Krajský soud uzavřel, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl ke správnému závěru, podle něž žalobce neunesl své důkazní břemeno [§ 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu a dále § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů]. Výdaje na zajištění a udržení zdanitelných příjmů mohou být odečteny od základu daně, ale pouze ve výši prokázané poplatníkem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), což žalobce neučinil a výši svých vynaložených výdajů neprokázal a současně nevyvrátil pochybnosti daňových orgánů. Předložil-li žalobce pouze faktury vystavené Rosickou stavební společností, s. r. o., stavební deníky a čestné prohlášení I. V., neprokázal, že skutečně došlo k realizaci předmětných zdanitelných plnění, a to ani v případě

formální správnosti předložených dokladů. Faktura sama o sobě neprokazuje skutečnou realizaci plnění, které je v ní uvedeno, stavební deníky pak neobsahovaly žádné konkrétní údaje ve vztahu k Rosické stavební společnosti, s. r. o., jako např. jména, adresy a počty pracovníků, termíny dodávek, lokality a objemy prováděných prací, množství manipulovaného, koupeného a následně prodaného dřeva apod. Žalobce nijak neosvědčil uskutečnění předmětných plnění Rosickou stavební společností, s. r. o., nepředložil smlouvu s touto společností, která podle jeho tvrzení nebyla uzavřena písemně, objednávku na dodávku prací a na množství a sortiment dřevní hmoty ani skladovou evidenci dřeva, která podle jeho tvrzení nebyla vedena, a za situace, kdy ani faktury neobsahovaly množstevní údaje, se žalobce absencí veškeré evidence dostal do důkazní nouze. Pokud se výsledné hodnocení důkazů daňovými orgány odlišuje od hodnocení žalobce, nejedná se o porušení daňového řádu, ale o aplikaci zásady volného hodnocení důkazů. Zkoumal-li správce daně u předložených faktur také to, zda skutečně došlo k deklarovanému zdanitelnému plnění, nejednalo se o libovůli, ale o postup v souladu se zákonem.

Konečně pak krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že správce daně nutil žalobce předkládat právě písemnou smlouvu, operativní evidenci, skladovou evidenci a objednávky. Vyzval-li správce daně žalobce, aby prokázal svá tvrzení, a požadoval po něm doložit uvedené listinné důkazy, jednalo se pouze o jednu z možností, kterou mohl žalobce prokázat svá tvrzení. Nelze proto dovodit, že správce daně nutil žalobce, aby předmětnou smlouvu uzavřel písemně, ani mu nepřičetl k tíži, že tak neučinil.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem, pro níž měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů a v jiné vadě řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel namítl nesprávnost postupu krajského soudu při provádění dokazování a z toho plynoucí neúplnost, resp. nesprávnost, skutkových zjištění. Uvedl, že krajský soud žalobu zamítl bez jednání a navrhovaných výslechnů. Porušil také zásadu rovného postavení účastníků, neboť bez dalšího převzal závěry žalovaného a nezabýval se důvody uvedenými stěžovatelem, které svědčily v jeho prospěch, a prokazovaly, že zemní práce byly provedeny a že skutečně došlo k prodeji materiálu, jak bylo fakturováno.

Rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu trpí podle stěžovatele neúplností skutkových zjištění a vadným právním posouzením. Správce daně nadbytečně a bez opory v zákoně konstruoval povinnost stěžovatele doložit písemnou formou smlouvu o předmětném plnění. Stěžovatel trvá na tom, že náhradním způsobem doložil, v jakém rozsahu Rosická stavební společnost, s. r. o. provedla výkony. Správce daně v rozporu se zásadami logiky přešel doklad od uvedené společnosti a své rozhodnutí založil na tom, že stěžovatel není schopen předložit jakousi evidenci dřevní hmoty. Vedení takové evidence není předepsáno zákonem o účetnictví ani nebylo stěžovateli předepsáno správcem daně. Stěžovatel uvedl, že správcem daně zpochybněný způsob ukládání dřevní hmoty v lese je zcela běžný a jiný ani neexistuje. Správce daně nepostupoval správně, když kladl stěžovateli k tíži, že v průběhu řízení nebylo možno vyslechnout svědka I. V. Účastníku daňového řízení totiž nemůže být kladena k tíži obtížnost obstarání důkazního prostředku. Nadto se jedná o korunního svědka, bez jehož výpovědi nelze ve věci rozhodnout. Stěžovatel rovněž namítl, že žalovaný postupoval selektivně a že některé listinné důkazy neuznal za věrohodné pro absenci údajů o vozidlech, které na jiných písemnostech uvedeny byly. Stěžovatel polemizuje také s názorem, že ani řádně zaúčtovaný

doklad se všemi náležitostmi není důkazem o tom, že náklady byly zahrnuty do základu daně oprávněně. Z uvedeného stěžovatel dovozuje, že daňový orgán překročil meze svých pravomocí, porušil předpisy finančního práva hmotného i procesního, obchodní zákoník a zákon o účetnictví a zejm. porušil práva stěžovatele jako účastníka daňového řízení podle příslušných ustanovení Ústavy a Listiny základních práv a svobod, neboť mu uložil daňovou povinnost, která nemá oporu v zákoně. V podrobnostech stěžovatel odkázal na obsah žaloby, odvolání proti platebnímu výměru a na obsah správního spisu.

Stěžovatel rovněž namítl, že si správce daně nesprávně vyložil ustanovení o důkazním břemenu, spočívajícím na daňovém subjektu. Za nejvýznamnější považuje stěžovatel důsledek plynoucí z § 31 odst. 8 daňového řádu. V této souvislosti odkázal na závěry Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozhodnutí ze dne 8. 10. 2003, sp. zn. 15 Ca 79/2001. Správce daně podle stěžovatele porušil i praxi, že z § 2 odst. 7 daňového řádu plyne, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, rozhodné pro stanovení či vybrání daně, a to bez ohledu na skutečnost, zda je skutečný stav zastřen stavem formálně právním. Správce daně musí tuto zásadu respektovat i tehdy, svědčí-li ve prospěch daňového subjektu. V nyní posuzované věci správce daně naopak vycházel z neudržitelné teze o jakési presumpci viny na straně daňového poplatníka. Vadná aplikace práva správcem daně je zřetelná i v tom, že správce daně nemá pochybnosti na straně odběratelů stěžovatele (prodej a vývoz dřeva), ale pouze na straně dodavatelů (nákup dřeva a uplatněné náklady). Žádosti o doplnění šetření v případě vývozu dřevní hmoty do zahraničí správce daně nevyhověl.

Stěžovatel tvrdí, že doložil předepsaným způsobem své výdaje. Výpisy z účtu banky a výše částek korespondují fakturám, jejichž uhrazením byla potvrzena jejich oprávněnost. Je nelogické, aby správce daně neuznal práce a úhrady stěžovatele, ale uznal je v případě jeho dodavatelů. Nesouhlasí-li správce daně s uvedenými dodavateli, je povinen prokázat jejich neexistenci a prokázat skutečné dodavatele. Neuznal-li správce daně doklady vystavené stěžovatelem, byl také povinen vrátit stěžovatelem uhrazenou daň z přidané hodnoty. Není zákonné, aby správce daně neuznal fakturace, ale ponechal si uhrazenou daň z přidané hodnoty za tyto faktury.

Konečně pak stěžovatel označil za protiústavní argumentaci žalovaného, který se ve svém vyjádření dovolává platnosti „Postupu účtování u fyzických osob – Opatření MF ČR čj. 281/71702/1995“, neboť povinnosti lze ukládat pouze na základě zákona, a uvedený pokyn může ukládat povinnosti jen orgánům v podřízenosti ministerstva. Žalovaný přitom za využití tohoto pokynu konstruuje údajnou neprůkaznost účetnictví stěžovatele.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem soudu uvedeným v napadeném rozsudku.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především namítl nesprávnost postupu krajského soudu při provádění dokazování. Krajský soud podle něj zamítl žalobu bez jednání a navrhovaných výslechů a v odůvodnění rozsudku převzal bez dalšího závěry žalovaného a nezabýval se důvody uváděnými stěžovatelem, které svědčily v jeho prospěch.

Soud přitom může rozhodnout o věci samé bez jednání, jestliže to účastníci shodně navrhli nebo s tím souhlasí; má se za to, že souhlas je udělen také tehdy, nevyjádří-li účastník do dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci; o tom musí být ve výzvě poučen (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Ze soudního spisu vyplývá, že krajský soud vyzval stěžovatele ke sdělení souhlasu, popř. nesouhlasu, s rozhodnutím ve věci bez jednání a současně jej poučil o následcích nesdělení takového nesouhlasu ve stanovené lhůtě. Tato výzva byla stěžovateli doručena dne 12. 11. 2004. Stěžovatel svůj nesouhlas ve stanovené lhůtě ani později krajskému soudu nesdělil, a ten proto nepochybil, když ve věci rozhodl bez jednání.

Pouze soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, přestože může provést i jiné důkazy (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Ve smyslu citovaného ustanovení je tedy na úvaze soudu, které z navržených důkazů provede. Na druhé straně se soud musí řádným procesním způsobem vypořádat s veškerými procesními návrhy účastníků řízení, včetně návrhů na provedení důkazu. Ze soudního spisu však vyplývá, že stěžovatel v žalobě ani později nenavrhoval žádné výslechy svědků k prokázání svých tvrzení [§71 odst. 1 písm. e) s. ř. s.]. Krajský soud proto nepochybil, když neprovedl důkaz výsledkem svědků, který stěžovatel nenavrhoval a nezbytnost jehož provedení z průběhu řízení nevyplývala.

Při posouzení nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů vyšel Nejvyšší správní soud ze své ustálené judikatury (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, www.nssoud.cz), z níž vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, přičemž se musí 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, a nebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. V nyní posuzované věci ovšem rozsudek krajského soudu netrpí nedostatkem důvodů, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, o jaké skutečnosti krajský soud své rozhodnutí opřel a z jakých právních úvah přitom vycházel. Z rozsudku jednoznačně vyplývá, proč se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, a současně se krajský soud řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami, které stěžovatel uplatnil v zákonné lhůtě (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je logické, vnitřně konzistentní a dostatečně srozumitelné a Nejvyšší správní soud proto neshledal stížní námitku důvodnou.

Dále stěžovatel namítl, že rozhodnutí žalovaného a následně i rozsudek krajského soudu trpí neúplností skutkových zjištění a vadným právním posouzením, neboť stěžovatel předepsaným způsobem doložil své výdaje.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se přitom pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Správce daně má u všech daňově uznatelných nákladů podle § 24 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů možnost přezkoumat výši a oprávněnost daňového základu daňového subjektu a v případě pochybností může vyzvat daňový subjekt k prokázání jeho tvrzení (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno ohledně takového nákladu, není možné považovat náklad za prokázaný.

Ve vztahu k dokazování správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co neúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jednotlivé skutečnosti rozhodné

pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Toto řízení pak také osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem (§ 31 odst. 4 věta první, čtvrtá a pátá 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit v průběhu kontroly důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu]. Při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 daňového řádu).

Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatel zahrnul do daňově uznatelných nákladů platby Rosické stavební společnosti, s. r. o., a to na základě faktur, která tato společnost vystavila stěžovateli za provedené služby. Část faktur v celkové výši 6 840 637,60 Kč (5 607 080 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 1 233 557,60 Kč) byla vystavena za zemní práce v pískovně O., další část faktur v celkové výši 1 778 760 Kč (1 458 000 Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 320 760 Kč) byla vystavena za manipulaci, přibližování a převoz dřeva. Správce daně měl pochybnosti o skutečné realizaci fakturovaných plnění, proto v průběhu daňového řízení (opakovaně na ústních jednáních a výzvami podle § 31 odst. 9 daňového řádu) požadoval po stěžovateli, aby prokázal uskutečnění plnění v rozsahu uvedeném na fakturách. Stěžovatel přitom předložil správci daně faktury vystavené Rosickou stavební společností, s. r. o., a faktury, které sám vystavil společnosti ZEPIKO, spol. s r. o. k přefakturování předmětných prací. K některým fakturám stěžovatel předložil i soupisy provedených prací a denní záznamy stavby (tzv. stavební deník) a rozpisy manipulace. Později stěžovatel navrhl provedení důkazu svědeckými výpověďmi revírníků – F. K. a J. P., ale z provedených výsledků nevyplývaly žádné skutečnosti na podporu stěžovatelových tvrzení. Navrhl také výslech Ing. O., jednatele ZEPIKO, spol. s r. o., ale ani z této výpovědi nevyplývaly žádné skutečnosti, které by prokázaly faktické provedení prací fakturovaných Rosickou stavební společností, s. r. o. K odvolání stěžovatel přiložil prohlášení I. V., jednatele Rosické stavební společnosti, s. r. o., jehož výpověď se ovšem v průběhu řízení nepodařilo zajistit. V odvolacím řízení stěžovatel doložil také jeden list označený jako „skladová evidence nakoupené kulatiny v roce 1999“, ačkoliv dříve uváděl, že skladovou evidenci nevede. Stěžovatel nedoložil žádné smlouvy s Rosickou stavební společností, s. r. o. ani jednotlivé objednávky na provedení prací, nedoložil, kdo údajně provedené práce vykonal, kdo je řídil, kdo je převzal, předal apod. Doklady předložené stěžovatelem neprokázaly, vzhledem k jejich neúplnosti, resp. absenci relevantních údajů, skutečnou realizaci fakturovaných plnění. Z provozního deníku provozovny O., který předložil svědek Ing. O., přitom nebyly zjištěny žádné údaje, které by osvědčily účast Rosické stavební společnosti, s. r. o. na předmětných pracích v lomu a ve vztahu k této společnosti nebyly uváděny údaje odpovídající údajům uváženým k jiným společnostem zúčastněným na práci v lomu. Z deníku navíc vyplynulo, že lom O. nebyl v provozu v některých dnech, v nichž stěžovatel vykazoval ve svých denních záznamech pracovní výkony, které byly podkladem pro fakturaci.

Pokud stěžovatel v obecné rovině namítl, že rozhodnutí žalovaného stejně jako rozsudek krajského soudu trpí neúplností skutkových zjištění a vadným právním posouzením, aniž namítané vady jakkoliv specifikoval, nejedná se o řádně uplatněný stížní bod, který by mohl Nejvyšší správní soud věcně přezkoumat. Stěžovatel v této souvislosti neuvedl žádnou konkrétní výtka a soud není vzhledem k dispoziční zásadě oprávněn vyhledávat možné, ale konkrétně nevyslovené vady napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že správce daně konstruoval povinnost stěžovatele doložit písemnou formou smlouvu o předmětném plnění

a že své rozhodnutí založil na tom, že stěžovatel není schopen předložit evidenci dřevní hmoty. Z daňového spisu vyplývá, že správce daně opakovaně požadoval po stěžovateli v průběhu daňového řízení prokázání skutečné realizace fakturovaných plnění. Pokud správce daně v rámci tohoto postupu požadoval doložení uvedených listinných důkazů, byla to pouze jedna z možností, kterou mohl stěžovatel prokázat svá tvrzení. Z daňového spisu v žádném případě nevyplývá, že by správce daně nutil stěžovatele, aby předmětnou smlouvu uzavíral písemně, ani mu nepřičetl k tíži, že tak neučinil. Totéž pak platí i ve vztahu k evidenci dřevní hmoty.

Stěžovatel rovněž namítl, že správce daně v rozporu se zásadami logiky přešel doklad od Rosické stavební společnosti, s. r. o. a že žalovaný postupoval selektivně, když některé listinné důkazy neuznal za věrohodné - prý pro absenci údajů, které na jiných písemnostech uvedeny byly. Nejvyšší správní soud v této souvislosti především zdůrazňuje, že stěžovatel v kasační stížnosti, ani dříve v totožné žalobní námítce, nespécifikoval, o jaký doklad od Rosické stavební společnosti, s. r. o., se jedná. Z daňového spisu pak nevyplývá, že by se správce daně nebo žalovaný nezabývali některým z důkazních prostředků předložených stěžovatelem. Naopak, daňové orgány se zabývaly vším, co mohlo přispět ke správnému stanovení daně (§ 31 odst. 2 daňového řádu) a dokazování bylo doplněno i v odvolacím řízení. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že ne všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené stěžovatelem správce daně, resp. žalovaný, po provedeném důkazním řízení osvědčil jako důkaz (§ 31 odst. 4 daňového řádu), nebo skutečnost, že daňové orgány vyhodnotily v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů některé stěžovatelem předložené důkazní prostředky jako nevěrohodné, popř. neprokazující předmětná tvrzení stěžovatele (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Daňový řád nestanoví, a ani stanovit nemůže, pravidla, z nichž by měly daňové orgány vycházet při hodnocení jednotlivých důkazů, resp. při hodnocení jejich vzájemné souvislosti. Hodnocení důkazů je složitý myšlenkový proces, jehož podstatou jsou jednak dílčí a jednak komplexní závěry daňového orgánu o věrohodnosti obsahu provedených důkazů, jež jsou podkladem úvahy, které skutečnosti tvrzené daňovým subjektem má daňový orgán za prokázané a jaký je zjištěný skutkový stav.

Nejvyšší správní soud nepřítakal stěžovateli ani v námítce, že mu správce daně kladl k tíži, že v průběhu řízení nebylo možno vyslechnout svědka I. V. a že se jedná o korunního svědka, bez jehož výpovědi nebylo možno ve věci rozhodnout. Správce daně totiž nepřičetl stěžovateli v průběhu daňového řízení k tíži, že I. V. nebylo možno vyslechnout a závěr, že stěžovatel neunesl důkazního břemeno ohledně prokázání svých tvrzení skutečné realizace fakturovaných plnění, správce daně nedovožoval z neprovedení tohoto výsledku. Žalovaný se navíc s identickou odvolací námítkou zcela správně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Daňové orgány se snažily získat co nejúplnější informace pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovatele (§ 31 odst. 2 daňového řádu) a pokud se jim z objektivních příčin nepovedlo předmětnou svědeckou výpověď realizovat, nezbavilo to stěžovatele povinnosti prokazovat svá tvrzení o oprávněném zaúčtování nákladů [§ 16 odst. 2 písm. c) a e) a dále § 31 odst. 9 daňového řádu ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů].

Dále stěžovatel polemizuje se závěrem správce daně, podle nějž ani skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti a je řádně zaúčtován z něj nečiní důkaz o tom, že náklady byly zahrnuty do základu daně oprávněně. Nejvyšší správní soud již shora připomněl, že jako daňový výdaj lze uznat pouze výdaj vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a stanovené zákonem o dani z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Daňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktickém uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt

neunese své důkazní břemeno, není možné považovat náklad za prokázaný. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Stejný závěr je nutno vztáhnout i na tvrzení stěžovatele, že předepsaným způsobem doložil své výdaje, neboť výpisy z účtu banky a výše částek korespondují fakturám a uhrazením faktur byla potvrzena jejich oprávněnost. Výpis z účtu banky totiž prokazuje pouze vynaložení určitého nákladu, tj. faktické provedení platby, nikoliv jeho oprávněnost (z hlediska daně z příjmů), tzn. že předmětná platba byla uskutečněna na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jinými slovy, stěžovatel v daňovém řízení prokázal, že Rosické stavební společnosti, s. r. o. uhradil předložené faktury, nikoliv však skutečnost, že mu uvedená společnost za toto peněžní plnění poskytla protiplnění sloužící k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že pokud správce daně nesouhlasí s dodavatelem uvedenými daňovým subjektem, je povinen prokázat jejich neexistenci a skutečné dodavatele. Stěžovatel, který má povinnost prokázat oprávněnost nákladu odečítaného od základu daně, nese důkazní břemeno ve vztahu ke svým tvrzením [§ 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu ve spojení s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů] a je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Není-li stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení. Daňový řád jasně definuje důkazní břemeno správce daně v § 31 odst. 8, toto ustanovení však není aplikovatelné v nyní posuzované věci.

Stěžovatel odkázal v podrobnostech na obsah žaloby, na odvolání proti platebnímu výměru a na obsah správního spisu. Uvedení konkrétních stížných námitek však nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, popř. dokonce pouhým odkazem na takové podání. Odvolací a žalobní námítka totiž směřovaly proti jiným rozhodnutím (rozhodnutí správce daně, resp. žalovaného), než které je předmětem přezkumu Nejvyšším správním soudem (rozhodnutí krajského soudu). Stěžovatel je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí krajského soudu v kasační stížnosti explicitně uvést a vymezit tak rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005 - 74, www.nssoud.cz).

Namítl-li stěžovatel procesní pochybení správce daně, spočívající v nesprávné aplikaci § 31 odst. 8 daňového řádu a § 2 odst. 7 daňového řádu, nemohl se Nejvyšší správní soud jeho stížní námitkou zabývat. Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel tyto námítka v žalobě, resp. v zákonné lhůtě pro její doplnění (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), neuplatnil a učinil tak teprve v replice k vyjádření žalovaného ze dne 11. 2. 2004, tzn. po uplynutí lhůty k doplnění žaloby. Z pohledu přezkumu kasačním soudem se jedná o nové důvody, které stěžovatel neuplatnil v zákonné lhůtě v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Takový důvod kasační stížnosti je nepřijatelný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel v závěru kasační stížnosti označil za protiústavní argumentaci žalovaného, který se ve svém vyjádření dovolává platnosti „Postupu účtování u fyzických osob – Opatření

MF ČR čj. 281/71702/1995“. Nejvyšší správní soud se touto námitkou nemohl zabývat, neboť nesměřuje proti napadenému rozhodnutí krajského soudu.

K tvrzení stěžovatele, že předepsaným způsobem doložil své výdaje, Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel v průběhu daňového řízení ani po opakované výzvě správce daně nepředložil žádný důkaz, kterým by prokázal, že fakturovaná plnění byla skutečně realizována a že deklarované výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení jeho příjmu (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). K otázce postupu správce daně a žalovaného v daňovém řízení Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal žádné stěžovatelem namítané procesní pochybení daňových orgánů.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. ledna 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu