



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupen Mgr. Ing. Josefem Chlubnou, advokátem se sídlem Havlíčkovo nám. 1963, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2008, č. j. 31 Ca 138/2007 – 104,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce J. B. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2008, č. j. 31 Ca 138/2007 - 104, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 18. 12. 2008, č. j. 31 Ca 138/2007 - 104, zamítl jako nedůvodnou žalobu J. B. proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 17. 5. 2005, č. j. 8075/07-1102-709598, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ledči nad Sázavou (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 8. 2006, č. j. 22566/06/225970/8966, jímž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 576 000 Kč. Krajský soud především neshledal opodstatněnou základní žalobní výtku, že žalované správní orgány – správce daně a finanční ředitelství nesprávně posoudily smlouvu o převzetí záruky ze dne 2. 5. 2001 a že stejně tak nesprávně vyložily i obchodní zákoník. Je tomu tak proto, že správní orgány svá rozhodnutí založily na skutečnosti, že žalobce nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by prokázaly, že jím uplatňovaný výdaj je výdajem nutným ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2001 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Pokud totiž žalobce mimo svá vlastní tvrzení nedoložil správnímu orgánu žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly důvodnost poskytnuté záruky z roku 2001,

vztahující se i na jeho práce prováděné od roku 1995 - když i sám tvrdil, že záruka na ně byla dvouletá a uplynula již v roce 1997 – nemohl soud dospět k jinému závěru, než že oprávněnost uplatněného výdaje stěžovatel neprokázal. Krajský soud nepřisvědčil ani druhému žalobnímu bodu o nezákonnosti postupu správce daně, jenž měl spočívat v porušení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Je tomu tak proto, že tento žalobní bod byl zcela nekonkrétní. Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2, 3 s. ř. s.) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. V předmětné věci tomu tak nebylo. Jelikož v žalobě pod bodem VI. žalobce toliko obecně konstatuje porušení čl. 2 odst. 2 Listiny v souvislosti s rozhodnutím Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 510/02, byl tento žalobní bod nekonkrétní, a v jeho intencích nemohlo být přezkoumáno napadené rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále již jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou explicitně opřel o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se uplatněného prvního žalobního bodu, který směřoval do vadného posouzení smlouvy o převzetí záruky správcem daně, resp. žalovaným finančním ředitelstvím. Má totiž za to, že své důkazní břemeno unesl. Ze strany společnosti Karlovarské minerální vody a. s. bylo správci daně (prostřednictvím Finančního úřadu v Karlových Varech) předloženo celkem 118 faktur za období od roku 1998 až do 30. 6. 2001, které byly jím vystaveny pro tuto společnost, a to na celkovou částku 13 896 204 Kč a sděleno, že písemné smlouvy o dílo nebyly uzavírány a nebyly uplatněny ani žádné reklamace. Krajský soud nesprávně posoudil jako neurčitý druhý bod žaloby - tj. namítanou vadu řízení před správními orgány, spočívající v nezákonnosti provádění opakované daňové kontroly. Je tomu tak proto, že tato žalobní námitka byla blíže popsána pod bodem III. žaloby. Závěr tohoto soudu o neurčitosti žalobního bodu proto nemůže obstát. Posléze pak blíže rozvedl, která kontrola měla založit překážku věci pravomocně zahájené - kontrola daně z příjmů za rok 2003 a daně z přidané hodnoty za období I. a IV. čtvrtletí téhož roku, neboť byla svým zaměřením totožná s předchozí kontrolou a nebyly jí zjišťovány žádné další důvody či skutečnosti, které by nebyly správci daně známy, a na jejichž základě mu byla posléze napadeným rozhodnutím pravomocně doměřena daň z příjmů.

Finanční ředitelství v Brně se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že ji považuje za zcela neopodstatněnou. Ztotožňuje se s právním hodnocením krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něm v daňovém řízení vázlo. Je tomu tak proto, že bylo na stěžovateli, aby prokázal výši jím uplatněných výdajů ve vazbě na dosažení zajištění a udržení příjmů. Toto však stěžovatel neučinil. Nepředložil (kromě svých tvrzení) žádné důkazní prostředky, které by svědčily tomu, že vykazovanou částku 1 800 000 Kč vynaložil ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ostatně, ve svém rozhodnutí se vypořádalo se všemi rozhodnými skutečnostmi. Nedůvodná je i výtka o porušení čl. 2 odst. 2 Listiny, kterou krajský soud posoudil jako nekonkrétní. Je toho názoru, že tuto vadu podané žaloby nemůže stěžovatel zhojit v kasační stížnosti, kde až nyní a nově uvádí, jaká kontrola podle něho založila překážku, resp. vadu opakované kontroly – tj. prováděná kontrola daně z příjmů a daně z přidané hodnoty za rok 2003.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán při tom rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovateli byla na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 platebním výměrem ze dne 9. 8. 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů ve výši 576 000 Kč. V rámci daňové kontroly se správce daně, mimo jiné, zabýval oprávněností stěžovatelem uplatněného výdaje ve výši 1 800 000 Kč, který měl být vynaložen za účelem přenesení záruky za práce stěžovatele prováděné od roku 1995 na společnost IZANET s. r. o., jejímž jediným společníkem byl právě stěžovatel. Uvedený výdaj měl být podle smlouvy ze dne 2. 5. 2001 o převzetí záruky (dále jen „smlouva“) vynaložen na dosažení zajištění a udržení příjmů stěžovatele právě v roce 2001. Předmětem této smlouvy mělo být poskytování záruky (garance) za služby stěžovatele, které uskutečnil od 1. 1. 1995 (dle přílohy) do 30. 6. 2001, a to do výše a za podmínek stanovených obchodním zákoníkem. Správci daně vznikly pochybnosti stran souladu tohoto výdaje stěžovatele s ustanovením § 24 zákona o daních z příjmů. K jeho výslovnému dotazu stěžovatel při zahájení daňové kontroly uvedl, že většina smluv byla uzavřena ústně, záruku poskytoval podle obchodního zákoníku. Výzvou ze dne 24. 10. 2005, č. j. 23401/05/225930/9800, bylo stěžovateli správcem daně uloženo, aby důkazními prostředky prokázal, že výdaj, který si uplatnil v daňovém přiznání ve výši 1 800 000 Kč (dále též „sporný výdaj“) vynaložil v souladu s ustanovením § 24 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Zejména měl předložit přílohu deklarované smlouvy, v níž měly být vymezeny zakázky od 1. 1. 1995 do 30. 6. 2001, na které se měla poskytnutá záruka vztahovat; současně měl předložit i specifikaci konkrétních odběratelů. Ze zprávy o kontrole ze dne 9. 8. 2006, č. j. 17154/06/225930/9800, i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak vyplývá, že správci daně vznikly pochyby o oprávněnosti tohoto výdaje. Je tomu tak proto, že se podle předložené smlouvy měla záruka vztahovat i na zakázky, u kterých již odpovědnost za vady díla na stěžovateli nevázla. Společnost IZANET s. r. o. měla plnit svůj závazek ze smlouvy pouze tehdy, pokud k tomu byla písemně vyzvána příslušnými odběrateli stěžovatele, kteří však podle zjištění správce daně nebyli o okolnosti, že má být záruka poskytována jiným subjektem vůbec obeznámeni. Navíc, stěžovatel podle peněžního deníku uplatnil ve výdajích částku 1 800 000 Kč, ačkoliv podle původně předložené smlouvy měla částka odměny za převzetí záruky činit toliko 1 500 000 Kč. Další výzvou k dokazování ze dne 8. 2. 2006 bylo stěžovateli opětovně uloženo, aby prokázal, že se jedná o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ze správního spisu nevyplývá, že by stěžovatelem byly předloženy k výzvám stran prokázání oprávněnosti uplatněného výdaje - kromě jeho vlastních vyjádření o tom, že smlouva neodporuje ustanovením obchodního zákoníku, že spanem P., ačkoliv nebyl statutárním zástupcem společnosti Karlovarské minerální vody, a.s. byl ústně sjednán postup pro případné reklamace – materiální důkazní prostředky, jež by předložil jako důkazy nebo navrhl jejich provedení. Následně při jednání dne 15. 3. 2006, které je zaznamenáno v protokole č. j. 8097/06/225930/9800, bylo po stěžovateli vyžadováno, aby správci daně objasnil a doložil důkazní prostředky, na jejichž základě došel k částce 1 800 000 Kč, ačkoliv částka podle předložené smlouvy měla činit toliko 150 000 Kč za každý rok trvání tohoto závazku (tj. částku 1 500 000 Kč). Dne 16. 3. 2006 pak stěžovatel doložil správci daně písemné vyhotovení smlouvy, v jehož čl. VI. je uvedena částka 180 000 Kč za každý rok trvání smlouvy, ačkoliv podle původně předložené smlouvy tato částka činila toliko 150 000 Kč. K prokázání oprávněnosti sporného výdaje byl stěžovatel vyzván i v průběhu doplňování řízení v návaznosti na ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a to výzvou ze dne 23. 2. 2007, č. j. 4888/07/225930/9800. Konkrétně bylo mimo jiné vyžadováno např. předložení přílohy smlouvy, a vysvětlení k jakým konkrétním zakázkám se měla smlouva, resp. garanční závazek vztahovat a jak konkrétně měly být realizovány jednotlivé práva a povinnosti vyplývající ze smlouvy (např. informace o garanční události). Ani k této výzvě nebyly správci daně sděleny nové skutečnosti a předloženy nové důkazy. Za tohoto skutkového stavu věci došlo žalované finanční ředitelství k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo. V důsledku toho stěžovatel neprokázal, že sporný výdaj vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Krajský soud pak v důsledku vázanosti rozsahem a důvody podané správní žaloby tuto žalobu zamítl jako nedůvodnou. Předmětem řízení před Nejvyšším správním

soudem v této věci je právě kasační stížnost stěžovatele, jež směřuje proti zamítavému rozsudku krajského soudu.

Podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně, povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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.

Podle ustanovení § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů platilo, že liší-li se ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Podle ustanovení § 23 odst. 7 věty třetí zákona o daních z příjmů platilo, že ekonomicky nebo personálně spojenými osobami se rozumí, jestliže se jedna osoba podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění druhé osoby, nebo jestliže se shodné právnické nebo fyzické osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění obou osob anebo fyzické osoby blízké.

Podle ustanovení § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Rozhodnou otázkou v předmětné věci je posouzení toho, zda krajský soud došel ke správnému právnímu závěru o tom, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo, jehož logickým důsledkem bylo neuznání sporného výdaje oprávněným, nebo tomu tak nebylo.

Otázka důkazního břemene v daňovém řízení nezůstala stranou pozornosti Ústavního soudu. Ten např. ve svém nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, judikoval, že „*Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stihá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázajících se výlučně k daňové povinnosti subjektu*“.

K otázce důkazního břemene a k důsledkům pro daňové subjekty, které by nespĺnily svou důkazní povinnost se také opakovaně vyslovil i Nejvyšší správní soud v řadě svých rozhodnutí. Např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 94/2004, judikoval, že: „*Podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nespĺnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu*“. V rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak zaujal stanovisko, že: „*Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám*

tvrdí (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Nebylo proto povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co sledovali uzavřením určité smlouvy“. V souvislosti s otázkou prokazování oprávněnosti uplatněných výdajů kasační soud vyslovil v rozhodnutí ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, mimo jiné právní názor, podle kterého pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. V rozsudku ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 264/2004, vyslovil kasační soud ve vztahu k ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že: „Daňovým výdajem je takový výdaj, který má souvislost s byť i jen očekávanými příjmy. Zmíněná souvislost znamená, že bez vynaložení uvedených nákladů by podnikatel očekávané příjmy vůbec nezískal či ani neměl možnost získat. Nutno je proto vždy vážit, zda faktický výdaj buď přinese příjem (zisk), nebo jej do budoucna zajistí a nebo alespoň napomůže již dosažené příjmy dřívější činností daňovému subjektu udržet. Všechny tyto ekonomické aktivity odpovídají smyslu a cíli zákona o daních z příjmů“.

Došel-li krajský soud k právnímu závěru, že stěžovatel v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno které na něm vázlo, resp. že neprokázal, že sporný výdaj vynaložil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, rozhodl v souladu se zákonem.

Z dikce citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků a zákona o daních z příjmů, i s ohledem na bohatou soudní judikaturu, vyplývá, že stanoví-li § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, znamená to současně, že správce daně je i oprávněn toto prokázání vyžadovat. Stěžovatel si v rámci přiznání k dani z příjmů za rok 2001 uplatnil jako daňově uznatelný výdaj částku 1 800 000 Kč. Bylo potom jeho povinností, aby správním orgánům doložil důkazní prostředky, které by svědčily jeho tvrzení, že mu tato částka skutečně oprávněně snižuje základ daně, resp. je výdajem ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že k tomu byl povinen jednoznačně vyplývá nejen z opakovaných výzev správce daně k prokázání rozhodných skutečností, ale i z průběhu daňové kontroly zaznamenané v protokolech o ústních jednáních (srov. § 16 odst. 2 písm. c), d) e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Důkazní povinnost k prokázání oprávněnosti uplatněného sporného výdaje byla ostatně stěžovateli nadto uložena i v rámci odvolacího řízení. Stěžovatel však na tuto veřejnoprávní povinnost rezignoval a toliko setrval na svém tvrzení, že smlouva je v souladu se zákonem. Tato okolnost však nebyla správními orgány ani krajským soudem jakkoliv zpochybněna. Stěžovatel však nevzal při daňovém řízení v úvahu všechny možné důsledky nesplnění důkazní povinnosti a pouze se domníval, že mu postačí tvrzení o souladu smlouvy se zákonem. Stěžovatel neprokázal soulad uplatněného sporného výdaje s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nic na tom nezmění ani 118 poukazovaných faktur za období od roku 1998 až do 30. 6. 2001, stěžovatelem vystavených pro společnost Karlovarské minerální vody, a. s., a v penězi vyjádřeném rozsahu více než 13 000 000 Kč. Je tomu tak proto, že bylo nejen primární povinností stěžovatele v daňovém řízení, ale současně i jeho právem (srov. § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků), předkládat a navrhopvat důkazní prostředky, které by svědčily jeho tvrzení, že jím v roce 2001 uplatněný sporný výdaj ve výši 1 800 000 Kč slouží k dosažení zajištění nebo udržení příjmů. Uvedené faktury toliko osvědčují to, že mezi stěžovatelem a společností Karlovarské minerální vody, a. s. existoval závazkový právní vztah, na jehož základě došlo i k vystavení dotčených faktur, a v jaké výši. Neosvědčují však již ekonomicky odůvodnitelný a racionální důvod, pro který by měl stěžovatel poskytovat úplatu jinému subjektu

(navíc personálně propojenému) - společnosti IZANET s. r. o. za to, že „převezme záruku“, resp. odpovědnost za vady (jakost) děl stěžovatele, jejíž doba trvání nebyla správci daně prokázána. Toliko sám stěžovatel deklaroval v daňovém řízení, že poskytoval svým odběratelům záruční dobu podle zákona (obchodního zákoníku) – v délce trvání 2 let (viz protokol ze dne 15. 3. 2006, č. j. 8097/06/225930/9800). Nebylo možno proto ani dovozovat, že by byl smluvně zavázán poskytovat záruku delší této lhůty. Ani tímto směrem však důkazní aktivita stěžovatele nesměřovala. Nadto bylo zjištěno, že odběratelům stěžovatele (konkrétně společnosti Karlovarské minerální vody, a.s.) nebylo ani známo, že by pro případy uplatňování vad díla byl k jejich uplatnění a odstranění příslušný jiný subjekt nežli sám stěžovatel. K logickým požadavkům správních orgánů, aby stěžovatel v souvislosti s výdajem, který se měl uskutečnit na základě uváděné smlouvy doložil proč, jak a z jakého důvodu měl „zpětně za úplatu“ poskytovat záruku i za zakázky z období od roku 1995 do 1999, pak nebyl sto doložit žádný důkaz. Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že jeho vyjádření a stanoviska k požadavkům správce daně, byť by i byla protokolárně zaznamenána, mohla být v předmětné věci relevantním důkazem. Je tomu tak proto, že tato vyjádření mají v daňovém řízení toliko statut tvrzení a nikoliv důkazu (srov. § 16 odst. 2 písm. e/ zákona o správě daní a poplatků). Ponechat stranou nelze ani to, že věrohodnosti závazkového vztahu deklarovaného smlouvou nepřispívá ani okolnost, že správci daně byly v průběhu daňového řízení předloženy 2 odlišné exempláře této smlouvy a že se tak stalo až po výslovném dotazu na nesrovnalost mezi obsahem smlouvy a deklarovanou výší sporného výdaje. Předložená smlouva proto sama o sobě není zcela věrohodným důkazem, zvláště když rozdíl mezi nimi byl ve výši smluvní odměny za převzetí záruky. Na tuto nesrovnalost pak nereagoval stěžovatel ani v kasační stížnosti, když na jedné straně hovoří o odměně 150 000 Kč za kalendářní rok po dobu 10 let (tj. celkem 1 500 000 Kč), avšak následně na straně druhé uvádí, že jím byla uhrazena a jako výdaj uplatněna částka 1 800 000 Kč.

Za daného skutkového stavu věci proto nebylo možno, aby krajský soud došel k jinému právnímu závěru, než k jakému došel žalovaný (stěžovatel neprokázal, že si sporný výklad uplatnil v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Krajskému soudu nelze vytýkat, pokud došel k závěru, že žalobní bod stěžovatele o nezákonnosti postupu žalovaného je nekonkrétní.

Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

Okolnost, že stěžovatel uvede v podané žalobě žalobní bod, jej však nezbujuje povinnosti, pokud chce být ve sporu úspěšný, aby k této žalobní výtce jednoznačně a konkrétně uvedl z jakých skutkových a právních okolností považuje (z pohledu vytýkaného porušení zákona) napadené rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. To znamená, že musí vyjádřit z jakých skutkových a právních souvislostí usuzuje na nezákonnost nebo nicotnost napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že řízení před správními soudy je ovládáno striktní dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2, § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Správnímu soudu nepřisluší, byť i k řádně a včas uplatněnému žalobnímu bodu, vyhledávat skutkovou nebo i právní argumentaci, z níž by bylo možno uvážit o důvodnosti či nedůvodnosti toho kterého žalobního bodu.

V bodu VI. žaloby stěžovatel s poukazem na citaci právní věty nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 510/02 (Sb. n.n.ÚS, Svazek č. 30, Nález č. 64, str. 135) uvedl, že ze strany správce daně došlo k porušení čl. 2 odst. 2 Listiny. V dalším pak již stěžovatel popisuje, že mu společnost IZANET s. r. o. v letech 2001 - 2006 vystavovala faktury za převzatou záruku vždy s příslušnou

daní z přidané hodnoty, že podal dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 2002 a 2003 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období za měsíc 12/2001 a řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za období 4/2002, 4/2003, 4/2004 a 4/2005. K tomu všemu navrhl jako důkaz řádné a dodatečné přiznání k dani z přidané hodnoty. Z takto formulovaného žalobního bodu však nelze skutečně, a to ani s nejvyšší mírou abstrakce dovodit, jak ve svém rozhodnutí naznačil ostatně i krajský soud, smysl uváděných skutkových okolností týkajících se jiných daňových povinností stěžovatele (daně z příjmů za rok 2003 a daní z přidané hodnoty), když v úvahu přicházející vadou ve smyslu stěžovatelem citovaného nálezu Ústavního soudu může být toliko dříve prováděná kontrola daňové povinnosti téhož druhu (daně z příjmů fyzických osob) a za totožné zdaňovací období (tj. za rok 2001). Této okolnosti nesvědčí ani obsah správního spisu, ani stěžovatelem popisované okolnosti. V kontextu uvedeného nelze ani přijmout argumentaci stěžovatele, který se domnívá, že jeho žalobní bod označený krajským soudem jako druhý, byl ve skutečnosti rozveden v čl. III. žaloby. Je tomu tak proto, že tento článek obsahuje toliko konstatování předchozího řízení před správními orgány (popis skutkového stavu). V této souvislosti nelze ponechat stranou ani dřívější rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 835/2006, v němž tento soud vyslovil právní názor, že: „I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věci určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spise zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvržené nezákonnosti“. V předmětné věci je proto nutno konstatovat, že žalobní námitka obsažená v bodu VI. žaloby neuvádí žádné konkrétní okolnosti, které by svědčily stěžovatelem namítnému porušení procesního postupu správce daně, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny.

Nejvyššímu správnímu soudu v tomto směru nezbyvá než konstatovat, že kvalitativní úroveň podané správní žaloby do značné míry, a s ohledem na striktní dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, předurčuje obsah a rozsah rozhodnutí správního soudu. Pokud proto došel krajský soud k závěru, že žalobní bod popsáný stěžovatelem pod bodem VI. žaloby je nekonkrétní, pročez mu nelze vyhovět, nelze rovněž tomuto závěru ničeho vytknout.

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů proto rozhodl o kasační stížnosti tak, že ji jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodoval při tom bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu

nákladů řízení. Finanční ředitelství v Brně ve věci úspěch mělo, v řízení o kasační stížnosti před soudem mu však nevznikly náklady převyšující náklady jeho běžné činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 22. dubna 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu