ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce **D. S. spol. s r. o.,** zast. JUDr. Ladislavem Dusilem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, náměstí Přemysla Otakara II. 123/36, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 6. 2005, č. j. 10 Ca 32/2005 - 48,

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 :

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) napadl shora uvedený pravomocný rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2004, č. j. 4525/120/2004, a bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Ve správním řízení byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999 ve výši 962 500 Kč.

Stěžovatel napadl rozsudek v celém rozsahu a domáhal se jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. V kasační stížnosti uplatnil důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť nesouhlasil s řešením právní otázky soudem v předcházejícím řízení, tvrdil vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, a proto měl soud, který ve věci

rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit, a dále uvedl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Konkrétně uvedl, že závěr o „neuskutečnění zdanitelného plnění“ nelze učinit bez popsání skutkových zjištění, která k němu vedou. Podle názoru stěžovatele tak správní orgány byly povinny doložit a prokázat svá tvrzení o „neuskutečnění činnosti“ společnosti D. S. spol. s r. o. patřičnými důkazními prostředky a tím doložit své pochybnosti, že vynaložené náklady nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Krajský soud se nevypořádal s námitkou o nerespektování přenosu důkazního břemene na správce daně, neboť podle názoru stěžovatele předložené listiny samy o sobě uskutečnění „zdanitelného plnění“ prokazovaly. Přesto stěžovatel navrhoval i důkazy jiné, které by existenci „zdanitelného plnění“ prokázaly. Ačkoliv správce daně není povinen vyhledávat důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu a nemusí respektovat všechny předložené nebo navržené důkazní prostředky, je povinen provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně, jimiž byly navrhované důkazní prostředky. Při zvažování o provedení či neprovedení navrženého důkazu musí správní orgán vycházet nikoliv ze svých předpokladů, ale z toho, co o navrhovaném důkazu skutečně ví. Je-li navržen výslech osoby, jejíž vztah k věci není zřejmý, musí vyzvat daňový subjekt k ozřejmění, co podstatného navržená osoba o věci ví a může sdělit. Pokud daňový subjekt tento poměr alespoň minimálně objasní, je namístě takový výslech provést a teprve poté se v rámci hodnocení důkazů vypořádat s tím, zda se jeho výpověď týkala důležitých okolností či nikoliv. Poměr stěžovatelem navržených svědků k věci byl aspoň minimálně objasněn a bylo namístě tak jejich výslech provést. Pokud správní orgány považovaly předložené listinné důkazy v rámci daňové kontroly za nedostatečné, bylo jediným zákonným postupem ve věci připuštění jiných navrhovaných důkazů. Žalovaný nijak neobjasnil, jaký skutkový stav by měl být prokazován provedenými důkazy od stavu, než který tvrdil stěžovatel. K nerespektování navržených či předložených důkazních prostředků může dojít pouze tehdy, kdy provedené důkazy zcela dostatečně prokazují skutkový stav věci, nebo tehdy, pokud důkazní prostředky nemůžou ve věci ničeho objasnit. Podle názoru stěžovatele však není přípustné, aby správní orgán nebyl povinen respektovat žádný z důkazních prostředků předložených či navržených daňovým subjektem za situace, kdy do té doby předložené důkazní prostředky shledává nedostatečnými a dochází k závěru o neunesení důkazního břemene. V dané věci postup daňového orgánu bránil stěžovateli v jeho možnosti unesení důkazního břemene.

Dále za nekonkrétní stěžovatel považuje závěr soudu, že správce daně i žalovaný hodnotil provedené důkazy a vysvětlil i odůvodnil, které důkazy by bylo nadbytečné provést. Kromě tohoto obecného závěru podle názoru stěžovatele krajský soud pouze konstatoval závěry správního orgánu, aniž by se s žalobními námitkami jakkoliv vypořádal. Krajský soud se dále nevypořádal s námitkou, že ve věci nebyl podrobně hodnocen dopis jednateli společnosti M. S. spol. s r. o. ze dne 4. 2. 2002 a s tím související tvrzení o navázání nové spolupráce s touto společností, a dále s námitkami, že „neuvedení konkrétních zakázek získaných stěžovatelem svědky T. a M. neznamená, že by nebylo potvrzeno, že pro stěžovatele společnost D. S. spol. s r. o. vykonávala činnost dle uzavřené smlouvy“. Rovněž se krajský soud nevypořádal s námitkou, že žalovaný na jedné straně tvrdil, že nemohl zaujmout stanovisko k vyjádření pana J., neboť je neměl k dispozici, na druhé straně však odmítl tohoto svědka vyslechnout, přičemž obdobně postupoval v případě důkazů nájemní smlouvou s M. K. a navrženou jeho svědeckou výpovědí. Krajský soud pak nezaujal stanovisko k šikanóznímu postupu správce daně, který stěžovatele na jedné straně nutil k prokazování určitých skutečností předkládáním smluv, na druhé straně však hodnotil důkazy tak, že existence těchto smluv je k prokázání daných skutečností prakticky

bezvýznamná. Krajský soud se pak nezabýval tím, že už samo označení stavební techniky logem společnosti D. S. spol. s r. o. je reklamou stěžovatele a tedy aktivitou k uzavření obchodních případů. Nevypořádal se pak se zpochybněním závěru žalovaného, že stěžovatel konkrétně netvrdil žádnou další činnost vykonanou společností D. S. spol. s r. o. ve prospěch stěžovatele, nežli činnost na základě smlouvy o nájmu, stejně jako závěry žalovaného o personálním propojení společnosti D. S. spol. s r. o. se stěžovatelem. Krajský soud pak dále podle názoru stěžovatele nehodnotil povinnost správce daně vypořádat se s tím, že společnost D. S. spol. s r. o. pro stěžovatele vykonávala činnost v době, kdy stěžovatel jinou osobu pro vyhledávání zákazníků neměl, stejně jako se nezabýval námitkou průtahů v řízení před správcem daně.

Žalovaný s důvody kasační stížnosti nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou. Stěžovatel v kasační stížnosti vznáší v podstatě shodné námitky jako v žalobě. Jak již žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě, v průběhu daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1998 zjistil správce daně, že stěžovatel zvýšil daňové náklady zaúčtováním nákladů za služby fakturované společností D. S. spol. s r. o. Vzhledem k pochybnostem správce daně byl stěžovatel vyzván k prokázání skutečnosti, že tyto náklady splnily kritéria podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na tuto výzvu předložil stěžovatel důkazní prostředky, k nimž se detailně vyjádřil správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Žádné právo v hodnocení dokazování tak v případě stěžovatele porušeno nebylo. Vzhledem ke konstrukci důkazního břemene v daňovém řízení je daňový subjekt odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní. To se v daném případě nestalo, neboť stěžovatel tyto skutečnosti neprokázal. Žalovaný konkrétně zdůvodnil, proč navrhované důkazní prostředky neprovedl, a k žádnému porušení práva stěžovatele tak nedošlo. Žalovaný poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 1/2003 a usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 365/04, jimiž byla kasační stížnost zamítnuta a ústavní stížnost odmítnuta (jednalo se hodnocení případu na úseku daně z přidané hodnoty, kde soudy dospěly k závěru týkajícímu se rozsahu činností poskytnutých společností D. S. spol. s r. o., že nedošlo k přehlížení důkazních prostředků). Stěžovatel se nijak konkrétně k jednotlivým důkazním prostředkům nevyjadřuje, žalovaný však přesto uvedl k výpovědím svědků V. T. ze dne 26. 2. 2004 a M. M. ze dne 9. 3. 2004 učiněnými v trestním řízení, že tyto osoby sice obchodní aktivity mezi stěžovatelem a společností D. S. spol. s r. o. potvrdily, ale údaje o konkrétních zakázkách získaných stěžovatelem na základě Smlouvy o obchodní spolupráci ze dne 5. 4. 1999 neuvedly. Výpovědi tak nepředstavují důkaz o tom, že služby z předmětné smlouvy společnost D. S. spol. s r. o. stěžovateli poskytla. V rámci odvolacího řízení pak stěžovatel předložil pouze tyto výpovědi svědků a nikoliv výpověď svědka M. K., učiněnou na policii dne 8. 12. 2004, a žalovaný tak tuto výpověď hodnotit nemohl. Žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole, která obsahuje detailní hodnocení jednotlivých důkazních prostředků s příslušným závěrem týkajícím se důkazní povinnost stěžovatele v konkrétním daňovém řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem žalobu zamítl a rozhodl o náhradě nákladů řízení (rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 6. 2005, č. j. 10 Ca 32/2005 - 48). V odůvodnění nejprve podrobně popsal provedené správní řízení včetně odůvodnění napadeného správního rozhodnutí a dále uvedl, že předmětem sporu je otázka, zda výdaj vynaložený žalobcem ve výši 2 750 000 Kč v souvislosti se službami fakturovanými společností D. S. spol. s r. o., je výdajem daňovým (ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Protože v této souvislosti vznikly správci daně pochybnosti, vyzval žalobce, aby tuto skutečnost prokázal. Žalobce odkázal na smlouvy o pronájmu strojů, na výpověď bývalého zaměstnance společnosti D. S. spol. s r. o. J. M., na

obchodní spolupráci se společností M. S., na dlouhodobý pronájem pro M. K., doložil smlouvy o pronájmu strojů společnosti D. S. spol. s r. o. a jiným společnostem. Žalobce na tuto výzvu uvedl, že společnost D. S. spol. s r. o. poskytla plnění podle smlouvy o obchodní spolupráci, vyhledala obchodní partnery, s nimiž poté byly uzavřeny kupní či nájemní smlouvy na stroje, k čemuž žalobce předkládal fotokopii dopisu od jednatele společnosti M. S. spol. s r. o. V. P., fotokopie smluv o pronájmu stavebních strojů v letech 1996 - 1998 a v roce 1999 fakturu dle smlouvy č. 980802. Správce daně tyto důkazy vyhodnotil, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, a uzavřel, že důkazní prostředky předložené žalobcem osvědčují pouze uzavření nájemních smluv na zapůjčení stavebních strojů společnosti D. S. spol. s r. o., nikoliv již však aktivity této společnosti směřující k uzavření obchodních případů. Správce daně uvedl, že výsledkem činnosti a aktivit společnosti D. S. spol. s r. o. by musel být prodej strojů a naftových motorů odběratelům vyhledaným přímo touto společností nebo za jejího přispění. Daňový subjekt však nepředložil ani seznam obchodních partnerů, který by společnost D. S. spol. s r. o. vyhledala, ani smlouvy na nákup nebo provedení servisních oprav stavebních strojů a naftových motorů, které by byly uzavřeny na základě aktivit této společnosti. Tvrzení žalobce, že technika byla označena firemním logem, správce daně i žalovaný odmítly, neboť při práci jsou stavební stroje nasazeny v obtížnějších terénech a logo není patrné. Ani tato skutečnost však neprokazuje podle správce daně aktivity společnosti D. S. spol. s r. o., které by směřovaly k uzavření obchodních případů. K tvrzené nově zahájené obchodní spolupráci se společností M. S. spol. s r. o. správce daně uzavřel, že fotokopie dopisu za takový průkaz nedostačuje, nebo je doloženo, že s touto společností žalobce obchodoval již od roku 1995. K tvrzení o dlouhodobém nájmu stroje M. K. nebyly žalobcem předloženy žádné důkazy a i s tímto subjektem žalobce obchodoval i dříve. Smlouva o obchodní spolupráci pak byla uzavřena mezi subjekty, které měly shodnou osobu jednatele ing. J. D., a proto se podle ust. § 23 odst. 7 zákon o daních z příjmů jednalo o ekonomicky a personálně propojené osoby. Správce daně pak odkázal na další důkazy a z tohoto důvodu upustil od navrhované svědecké výpovědi J. M.

V odůvodnění napadeného rozsudku je dále uvedeno, že krajský soud se k závěru žalovaného ohledně neprokázání výdaje jako daňově uznatelného podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů přiklonil a považuje jej za správný. S ohledem na úpravu základních zásad daňového řízení (ust. § 2 zákona o správě daní) je na správci daně, aby posoudil závažnost jednotlivých důkazních prostředků (i s ohledem na zásadu obsahu zjištění podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní). Povinností daňového subjektu je pak uvést při návrhu na provedení důkazu, co chce v dané souvislosti prokázat, a pokud toho není schopen, může správce daně provedení takového důkazu odmítnout, přičemž tuto skutečnost musí zdůvodnit. Daňový subjekt tak musí prokázat, zda služba, za níž zaplatil, byla skutečně poskytnuta a zda takový náklad sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce. Pokud daňový subjekt sice reaguje, ale tyto konkrétní skutečnosti neuvádí, nepřenáší se tím důkazní břemeno na správce daně podle ust. § 31 odst. 8 zákona o správě daní. V konkrétním případě se žalovaný v napadeném rozhodnutí všemi provedenými důkazy zabýval, uvedl, jakým způsobem je hodnotil (konkrétně ke spolupráci se společností M. S. spol. s r. o. na základě dopisu V. P. ze dne 4. 2. 2002 uvedl, že jej jako důkaz neosvědčil, neboť tento dopis neprokázal nově navázanou obchodní spolupráci, když s touto společností žalobce obchodoval již od roku 1995). Žalovaný rovněž uvedl, proč neprovedl výslechy svědků J. M., M. K., M. M., V. D., O. J. a V. T., u nichž žalobce ani neuvedl, co jejich výpovědí chce prokázat. Žalobce k výpovědi V. T. a M. M. uvedl, že se jednalo o společníka společnosti D. S. spol. s r. o. a zaměstnance společnosti žalobce, kteří sice aktivity potvrdili, konkrétnější zakázky ale neuvedli. Proto správce daně nepovažoval za konkrétní důkaz, že služby vyplývající ze smlouvy o obchodní spolupráci společnost D. S. spol. s r. o. poskytla.

V napadeném správním rozhodnutí je tak uvedeno, které navržené důkazy výslechem svědků správce daně nepovažoval za rozhodné či potřebné a tato úvaha je zdůvodněna. Správce daně i žalovaný pak rovněž poukázaly na rozhodnou skutečnost, že se v případě žalobce a společnosti D. S. spol. s r. o. jednalo o personální propojenost podle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tuto skutečnost žalovaný v rozhodnutí pouze zmínil. Krajský soud se proto nemohl ztotožnit s námitkami žalobce, neboť neshledal porušení základních zásad daňového řízení při provádění dokazování. Zejména s ohledem na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní není povinností správce daně tvrdit a prokázat, jaký byl úmysl účastníků smluvního vztahu a co bylo sledováno uzavřením určité smlouvy.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), neshledal, že by řízení před soudem bylo zmatečné či napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, a důvody kasační stížnosti posoudil takto.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti nesouhlasil s právním závěrem soudu o prokazování skutečností v daňovém řízení podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Podle jeho názoru je povinností daňového subjektu doložit existenci skutečností, které tvrdí, čemuž musí odpovídat povinnost správního orgánu umožnit daňovému subjektu existenci takových skutečností doložit. V takto obecné rovině lze bezpochyby s takovým právním názorem stěžovatele souhlasit, nicméně tato výtka není nijak konkrétněji rozvedena, a to tak, v čem konkrétně by byl stěžovatel na tomto svém právu zkrácen. Stěžovatel uváděl, že pokud plátce daně (správně spíše daňový subjekt) vyhoví správci daně a předloží účetní doklady, splní tím tak svou zákonnou povinnost. Takový závěr však v dokazování v daňovém řízení nelze přijmout. Daňový subjekt svá tvrzení neprokazuje pouze účetními doklady, které mohou být z formálního důvodu bezvadné, ale musí doložit faktické naplnění toho, o čem se dá hovořit jako o daňové uznatelnosti výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (tedy daňově uznatelným není každý výdaj daňového subjektu, ale pouze takový výdaj, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Je nesprávný právní názor stěžovatele, který uvedl v kasační stížnosti, že samotným předložením účetních dokladů se na správce daně přesunuje důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní (podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem). V dané věci totiž nebyla předmětem dokazování nevěrohodnost, správnost, průkaznost či úplnost účetnictví (kde by správce daně musel takovou skutečnost prokazovat), ale daňová uznatelnost uplatněného výdaje, jejíž všechny skutečnosti musí prokázat sám daňový subjekt. Jinými slovy řečeno – jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozsudku, správního rozhodnutí i obsahu správního spisu – správce daně nijak nezpochybňoval, že by účetní doklady stěžovatele byly neprůkazné či nesprávné, neboť o to v daném řízení nešlo, ale požadoval, aby i přes existenci nezpochybněného účetního dokladu stěžovatel prokázal daňovou uznatelnost takového výdaje. Tato povinnost stíhá toliko daňový subjekt s ohledem na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní i celkovou koncepci dokazování v daňovém řízení, jak správně uvedl krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku.

Proto není ani důvodný názor stěžovatele, že by správní orgány byly povinny prokázat svá tvrzení o neuskutečnění činnosti společností D. S. spol. s r. o. patřičnými důkazními prostředky. Jak bylo již shora uvedeno – v dané věci finanční orgány nezpochybňovaly skutečnost, že společnost D. S. spol. s r. o. nějakou činnost neuskutečnila (samo takové zjištění je pro právní posouzení věci nepodstatné), ale to, zda se u stěžovatele jednalo o daňově uznatelný výdaj. Takovou skutečnost musí prokázat toliko stěžovatel a pokud ji

neprokáže, finanční orgány samy o sobě žádnou jinou skutečnost prokazovat nemusí, neboť je to pro dané řízení naprosto bezúčelné. Nejvyšší správní soud tedy k této otázce uzavírá (shodně jako krajský soud i žalovaný), že finanční orgány žádný skutkový stav neprokazují. Skutkový stav vymezí daňový subjekt svým daňovým přiznáním, v němž tvrdí určité skutečnosti. V daném případě v něm uplatnil výdaj jako výdaj daňově uznatelný podle ust. § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů. Na výzvu správce daně je to jen a pouze daňový subjekt, který musí oprávněnost svého tvrzení, že se jedná o daňově uznatelný výdaj, prokázat. Finanční orgány žádný skutkový stav v takovém případě netvrdí a nevytvářejí, neboť musejí vycházet ze skutkového stavu, který svým úkonem (daňovým přiznáním) vymezil daňový subjekt. Proto ani nemohou finanční orgány prokazovat skutkový stav, který v tomto případě neexistuje, ale vycházejí ze skutkového stavu vymezeného daňovým subjektem. Na daňovém subjektu pak leží důkazní povinnost, aby takto jím vymezený skutkový stav také prokázal. Námitka stěžovatele, že se krajský soud s touto skutečností nevypořádal, tak není důvodná.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti (stejně jako v podané žalobě) tvrdí, že jím navrhované důkazní prostředky mohly osvědčit daňovou uznatelnost výdaje. Tuto skutečnost však dostatečně podrobně a konkrétně rozebral jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole, tak žalovaný v napadeném správním rozhodnutí, tak i krajský soud v napadeném rozsudku, který se s postupem finančních orgánů ztotožnil. Stěžovatel tuto námitku vznáší v natolik obecné rovině, že k ní těžko může Nejvyšší správní soud zaujímat konkrétní stanovisko. Je tak možné pouze odkázat na konkrétní a podrobné odůvodnění zejména napadeného správního rozhodnutí, které se konkrétně s touto námitkou vypořádalo způsobem, který respektuje zásady daňového řízení a dokazování, jak bylo shora uvedeno. Nejvyšší správní soud pouze poukazuje na to, že není pravdivé tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že by finanční orgány považovaly za jediný důkaz schopný prokázat daňovou uznatelnost výdaje pouze listinné důkazy, neboť nic takového z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí nevyplývá. Žalovaný hodnotil veškeré důkazy, které stěžovatel na podporu svého tvrzení předkládal (dopis jednatele společnosti M. S. spol. s r. o., smlouva s M. K., smlouvy o nájmu stavební techniky týkající se propagace logem), a dále zcela konkrétně posoudil návrh na výslechy svědků J. M., M. K., M. M., V. D., O. J., V. P. a V. T., přičemž konkrétně a přiléhavě zdůvodnil, proč tyto výslechy neprovedl. Nejvyšší správní soud může na velmi kvalitní odůvodnění napadeného rozhodnutí správního orgánu pouze odkázat a stejně jako krajský soud i žalovaný znovu uvést – stěžovatel byl povinen prokázat, že výdaj, který vynaložil na vyhledávání obchodních partnerů v oblasti stavebních strojů a naftových motorů na základě smlouvy se společností D. S. spol. s r. o., byl výdajem daňově uznatelným. Žalovaný i správce daně zcela v souladu s uzavřenou smlouvou a uplatněným plněním z této smlouvy ze strany stěžovatele požadovaly prokázání toho, že společnost D. S. spol. s r. o. vyvíjela aktivity směřující k uzavření obchodních případů na prodej, popř. provedení servisních oprav kráčivých rypadel, za což stěžovatel zaplatil cenu, kterou si dal do nákladů. Nic jiného se v daném řízení neprokazovalo, k důkazu ničeho jiného nebyl stěžovatel vyzýván a nic jiného finanční orgány nehodnotily. Žalovaný v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí zcela jasně uvedl, že stěžovatel nespecifikoval, co mají svědci svou svědeckou výpovědí prokazovat, a proto je neprovedl a vycházel z těch důkazních prostředků, které poskytl stěžovatel, ač to byl on sám, kdo musí právně významné skutečnosti prokazovat. Takový postup je plně v souladu s dokazováním v daňovém řízení, krajský soud se s ním ztotožnil, proto ani tento důvod kasační stížnosti není důvodný. Nejvyšší správní soud znovu jako žalovaný v napadeném správním rozhodnutí uvádí – je pouze věcí stěžovatele, jaký výdaj uplatní jako výdaj daňově uznatelný podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud však takový výdaj uplatní, musí si být vědom toho, že na výzvu správce daně je povinen tuto daňovou uznatelnost prokázat. Pokud takový výdaj

neprokáže listinnými doklady, je bezpochyby oprávněn navrhovat i výslechy svědků a prokázat takový výdaj jinak. Pokud však daňový subjekt není v daňovém řízení ani schopen uvést, co mají jím navržení svědci prokázat, pak finanční orgány zcela důvodně takový důkaz neprovedou, neboť se ze strany daňového subjektu nejedná o žádné uplatňování práva, ale pouze o účelovou taktiku oddálit řádné vyměření daně.

Námitka stěžovatele, že se krajský soud nevypořádal s žádnou z žalobních námitek, je v rozporu s obsahem žaloby a odůvodnění napadeného rozsudku. Konkrétně stěžovatel uvedl, že nebyl hodnocen jako důkazní prostředek dopis jednateli společnosti M. S. spol. s r. o. Krajský soud tuto skutečnost hodnotil, přičemž se ztotožnil se závěrem žalovaného, a to na str. 11 odůvodnění napadeného rozsudku. Výpovědi svědků T. a M. hodnotil krajský soud na str. 12 odůvodnění napadeného rozsudku, když souhlasil se závěrem žalovaného. Stanovisko k vyjádření svědka M. K. je obsaženo na str. 9 a 10 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Krajský soud dané daňové řízení posoudil a není důvodná stížní námitka, že by se nezabýval tvrzeným šikanózním postupem správce daně. V dané věci je patrné, že finanční orgány požadovaly, aby stěžovatel prokázal svůj výdaj jako výdaj podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, přičemž stěžovatel tuto povinnost má podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Takový postup je v souladu se zákonem a nic šikanózního v něm není, přičemž krajský soud v odůvodnění naprosto zřetelně uvedl, že takový postup v souladu se zákonem je. Tvrzenou skutečností o označení logem se krajský soud zabýval na str. 9 odůvodnění napadeného rozsudku, personální propojení hodnotil na str. 12 odůvodnění. Jak je tedy patrné, krajský soud se se žalobními námitkami v odůvodnění rozhodnutí vypořádal a důvody kasační stížnosti takto vymezené tedy neodpovídají obsahu spisu i odůvodnění napadeného rozsudku, a proto jsou nedůvodné.

Pokud stěžovatel uváděl, že krajský soud se nevypořádal s jeho zpochybněním závěru žalovaného, že konkrétně netvrdil žádnou další činnost vykonanou společností D. S. spol. s r. o., než-li činnost na základě smlouvy o nájmu, a že společnost D. S. spol. s r. o. pro stěžovatele vykonávala činnost v době, kdy stěžovatel neměl jinou osobu, pak taková námitka jde zcela mimo přezkoumávané správní řízení. Nejvyšší správní soud znovu opakuje – předmětem správního řízení byla povinnost žalobce prokázat, že výdaj, o který snížil základ daně, je výdajem uznatelným podle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nic jiného hodnoceno nebylo, proto tyto námitky vůbec s tímto správním řízením nesouvisejí.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti velmi obecně uvedl, že v řízení před správním orgánem došlo k podstatnému porušení ustanovení řízení před správním orgánem [ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Tuto svou námitku opírá o porušení ust. § 2 a ust. § 31 zákona o správě daní. K takovému porušení však nedošlo, jak Nejvyšší správní soud obsáhle uvedl v předchozí části odůvodnění, a proto ani tato námitka není důvodná.

Námitka stěžovatele, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], není důvodná, neboť nic takového Nejvyšší správní soud nezjistil, jak konkrétně uvedl v předchozí části odůvodnění.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto 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 27. září 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu