Spis 2 Afs 23/2007 byl spojen se spisem číslo 2 Afs 15/2007 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

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 právních věcech žalobce**: V. T.**, zastoupeného JUDr. Rostislavem Netrvalem, Ph.D., advokátem se sídlem Zlatnická 78/I, Klatovy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízeních o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 12. 2006 sp. zn. 15 Ca 45/2006, 15 Ca 55/2006, 15 Ca 56/2006, 15 Ca 57/2006, 15 Ca 58/2006, 15 Ca 59/2006, 15 Ca 60/2006, 15 Ca 61/2006, 15 Ca 62/2006,

**takto:**

**I.** Kasační stížnosti **se zamítají.**

**II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

## Odůvodnění:

I.

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedených rozsudků Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterými byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 30. 1. 2004, č. j. 11596/130/03, 11596/1/130/03, 11596/2/130/03, 11596/3/130/03, 11596/4/130/03, 11596/5/130/03, 11596/6/130/03, 11596/7/130/03 a 11596/8/130/03. Citovanými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti blíže specifikovaným rozhodnutím Finančního úřadu v Mostě, kterými mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za období srpen, září a říjen roku 1997 a leden, únor,

březen, květen, červenec a září roku 1997. [Poznámka soudu: v případě rozhodnutí č. j. 11596/130/03 bylo rozhodnutí Finančního úřadu v Mostě ze dne 2. 4. 2003, č. j. 39786/03/206910/6249, změněno ve výroku v části „Rozpis základu daně a daň v ř. 81“, a to tak, že dodatečně vyměřená daň byla z původních 181 566 Kč celkové částky nadměrného odpočtu změněna na daňovou povinnost ve výši 181 566 Kč.]

II.

Stěžovatel napadá výše uvedené rozsudky velmi stručnými kasačními stížnostmi, jejichž obsahem je toliko vyslovení kritiky na údajně šikanózní postup správce daně, mechanicky aplikující doměření daňové povinnosti za pomoci pomůcky a upírající mu blíže nespecifikovaná ústavně zaručená základní práva a svobody. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) neumožňuje paušální odmítání důkazních návrhů stěžovatele a zkracování jeho práv.

Proto stěžovatel navrhuje napadené rozsudky zrušit, neboť porušují jeho majetková práva.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem uvádí, že s námitkami stěžovatele se vypořádal v rozhodnutí o odvolání a že jeho tvrzení považuje za účelové a neopodstatněné. Proto navrhuje kasační stížnosti zamítnout.

IV.

Ze soudních a správních spisů zdejší soud zjistil, že žalobami podanými u Krajského soudu v Ústí nad Labem se stěžovatel domáhal zrušení shora citovaných rozhodnutí žalovaného, přičemž tyto žaloby se svým obsahem i formulacemi shodovaly se shora rekapitulovanými kasačními stížnostmi.

K výzvám krajského soudu za účelem konkretizace žalobních tvrzení stěžovatel uvedl, že žalovaný prováděné důkazy hodnotil apriorně v jeho neprospěch, a také nevyhověl jeho důkazním návrhům. Stěžovatel poukázal na výpovědi svědků H., K. a V., z nichž údajně vyplynulo, že ke složení předmětného materiálu na pozemku stěžovatele došlo. Naopak paní K. s těmito případy neměla nic společného, ta zprostředkovávala zakázku se společností M., a. s. Stěžovatel pak v rámci daňové kontroly navrhoval provedení fyzické kontroly stavu sporného lešenářského materiálu ve skladu. V případě nákupu lešenářského materiálu od pana Č. byla část kupní ceny uhrazena šekem, který byl následně proplacen v bance. Řezné kotouče a barvy byly nakoupeny příležitostnými pracovníky stěžovatele, který se o to dále nezajímal.

Krajský soud v Ústí nad Labem v odůvodnění napadených rozsudků, kterými tyto žaloby zamítl, k jednotlivým žalobním bodům uvedl zejména následující:

- K nákupu lešenářského materiálu od M. Č. (rozsudek sp. zn. 15 Ca 45/2006, sp. zn. 15 Ca 55/2006) jmenovaný ve své prvé výpovědi ze dne 17. 6. 1999 vypověděl, že toto zboží nikdy nevlastnil, stěžovateli je neprodal a předmětné faktury nevystavil; ve druhé výpovědi ze dne 23. 7. 2002 naopak uvedl, že materiál stěžovateli dodal a převzal za něho hotovost, nicméně se tak stalo prostřednictvím dvou jiných osob, které neidentifikoval. Tato druhá výpověď proto byla shledána nevěrohodnou. Bylo tak na stěžovateli, aby prokázal, že lešenářský materiál skutečně od M. Č. zakoupil. Ten však dne 16. 8. 1999 a také později tvrdil, že s M. Č. jednal osobně, což však i této druhé výpovědi odporuje. 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 uvedeného případu. Stěžovatel navrhl fyzickou prohlídku zboží, avšak

tou nemohlo být prokázáno, že se jedná o materiál či práce právě od předmětných společností. Soud tak uzavřel, že stěžovatel uskutečnění nákupu lešenářského materiálu od M. Č. neprokázal.

- K uplatněnému nároku na odpočet DPH za nákup lešenářského materiálu od společnosti M., a. s. (rozsudek sp. zn. 15 Ca 61/2006, sp. zn. 15 Ca 60/2006) bylo zjištěno, že tato společnost předmětný doklad nevystavila, což potvrdila účetní V. Š. a uskutečnění zdanitelného plnění vyloučil rovněž stěžovatelem uváděný dodavatel. 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. rovněž v tomto případě uvedli, že pracovali pro stěžovatele a účastnili se 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 nákupu barev a štětců od firmy B. (rozsudek sp. zn. 15 Ca 61/2006, sp. zn. 15 Ca 59/2006, sp. zn. 15 Ca 58/2006, sp. zn. 15 Ca 56/2006, sp. zn. 15 Ca 56/2006, sp. zn. 15 Ca 55/2006) 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.
- V případě firmy T. – A., s. r. o. (rozsudek sp. zn. 15 Ca 59/2006, sp. zn. 15 Ca 58/2006, sp. zn. 15 Ca 57/2006) 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 nákup řezných kotoučů od J. S. (sp. zn. 15 Ca 56/2006, sp. zn. 15 Ca 56/2006, sp. zn. 15 Ca 55/2006) vycházel soud z výpovědi jmenovaného před dožádaným Finančním úřadem v Klatovech ze dne 13. 11. 2001, 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 od dodavatele F. F. (rozsudek sp. zn. 15 Ca 56/2006, sp. zn. 15 Ca 56/2006) bylo zjištěno, že jmenovaný se nezdržuje v místě trvalého pobytu, nepodává daňové přiznání a neexistují žádné signály dokládající jeho podnikatelskou činnost. Stěžovatel si navíc nevzpomněl na žádné okolnosti uzavření deklarovaného obchodu, takže i zde správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost jeho účetnictví, když stěžovatelem navržení svědci V. H., V. V. a Š. K. nepotvrdili svoji přítomnost při dodávce předmětného lešenářského materiálu.

V.

Nejvyšší správní soud nejprve spojil usnesením ze dne 18. 7. 2007, č. j. 2 Afs 15/2007 - 27 věci vedené u něj pod sp. zn. 2 Afs 15/2007, 2 Afs 16/2007, 2 Afs 17/2007, 2 Afs 18/2007, 2 Afs 19/2007, 2 Afs 20/2007, 2 Afs 21/2007, 2 Afs 22/2007 a 2 Afs 23/2007 ke společnému projednání pod sp. zn 2 Afs 15/2007. Poté přezkoumal napadené rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné.

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 stížnosti jsou na samé hranici projednatelnosti, jelikož stěžovatel její důvody vymezuje zcela obecně. 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.

Jak vyplývá ze shora uvedeného, stěžovatel v kasační stížnosti toliko paušálně brojí proti postupu správce daně, což lze – se značnou mírou tolerance - podřadit pod kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“), podle něhož lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzených vad řízení spočívajících v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Ke zcela nekonkrétně namítaným vadám správního řízení nicméně 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.

Jen v obecné rovině proto 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 napadených rozsudků (viz shora), z níž je dostatečně patrno, že stěžovatel toto svoje důkazní břemeno neunesl. Tuto argumentaci stěžovatel v kasační stížnosti nikterak nevyvrací a konkrétně nezpochybňuje, když zůstává jen u vyjádření subjektivně vnímaného pocitu z úřední šikany. Lze tak uzavřít, že za situace takto pojatých kasačních stížností již Nejvyšší správní soud neshledal důvod podrobněji přezkoumávat jednotlivá daňová řízení, neboť k tomu neexistuje žádný racionální důvod.

Jakkoliv totiž platí, že neprovedení důkazu, navrženého daňovým subjektem, a řádné nevypořádání se s tímto neprovedením, určitě představuje zásadní deficit daňového řízení (tzv. opomenutý důkaz), který ve svých důsledcích může znamenat až nezákonnost správního rozhodnutí jako celku a vyvolá nutnost jeho zrušení správním soudem, neshledal Nejvyšší správní soud žádné indicie nasvědčující tomu, že by se podobného pochybení dopustil správce daně v nyní projednávané věci. V kasační stížnosti se v tomto směru neobjevuje žádná konkrétní námitka, jejíž důvodnost by bylo možno zdejším soudem zvážit, a shora provedená rekapitulace dostatečně ukazuje, že dokazování bylo provedeno pečlivě a že navržené důkazy byly buď provedeny, anebo bylo vyloženo, proč se jejich provedení jeví jako nadbytečné.

Konečně je vhodné připomenout, že kasační stížnost představuje procesní prostředek, kterým se napadá rozhodnutí krajského soudu, nikoliv přímo správních orgánů. Bylo tedy věcí stěžovatele, aby náležitě a zcela konkrétně vyložil, v čem spatřuje nedostatky napadených rozsudků krajského soudu, což však zjevně neučinil. Za této situace jeho kasační stížnosti nemohly být úspěšné.

Lze tak uzavřít, že Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a jelikož v řízení o kasačních stížnostech nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnosti nejsou důvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 19. září 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu