



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **LAGAD s.r.o.**, se sídlem Mattoniho nábřeží 240/68, Karlovy Vary, zastoupeného Patimat Kashkaeva, advokátkou se sídlem Waldertova 670/6, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 6. 2005, č. j. 4643/05-120 J, a ze dne 16. 6. 2005, č. j. 4644/05-120 J, ve věci daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 5. 2007, č. j. 30 Ca 63/2005 - 56,

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 (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 16. 6. 2005, č. j. 4643/05-120 J, a ze dne 16. 6. 2005, č. j. 4644/05-120 J. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dvěma rozhodnutím

Finančního úřadu v Ostrově (dále jen „správce daně“) v prvním stupni, a to proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 8. 2004, č. j. 33507/04/129970, na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 823 420 Kč, a proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 8. 2004, č. j. 33509/04/129970, na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob, za zdaňovací období roku 2002, jímž byla stěžovateli dodatečně snížena daňová ztráta o 6 136 225 Kč.

Krajský soud neakceptoval žalobní námitku, že odvolací orgán se nevypořádal s dodatkem k odvolání, v němž mu byly jako důležité důkazní prostředky předloženy rozpočty nákladů na opravy hmotného majetku stěžovatele, konkrétně na opravy střechy a fasády na objektu v H. č. p. 72 (dále jen „*nemovitost H.*“) a areálu hospodářských budov označovaného jako M. D. č. p. 259 až 422 (dále jen „*M. D.*“), na které stěžovatel vytvářel ve zdaňovacích obdobích let 2001 a 2002 rezervy ve výši 5 600 000 Kč. Soud v odůvodnění rozsudku odkázal na rozhodnutí odvolacího orgánu a přímo ocitoval pasáž textu žalobou napadeného správního rozhodnutí, v níž se odvolací orgán rozpočty na stavební práce dodatečně předloženými stěžovatelem v rámci odvolacího řízení zabýval.

K další námitce, že utvořená rezerva může být nižší než plánovaný rozpočet na opravu a že je na daňovém subjektu, aby sám rozhodl, z jakých zdrojů bude hrazen rozdíl do výše rozpočtu, soud konstatoval, že rozhodující je to, zda daňový subjekt prokázal, že rezervy byly tvořeny na opravu hmotného majetku a ne na jeho technické zhodnocení, nikoli to, zda výše rezervy je nižší než rozpočtované náklady či stejná. Pokud jde o důkazní prostředky, vnitřní účetní směrnici a inventární karty rezerv, které stěžovatel předložil až v odvolacím řízení, ačkoli tyto materiály měl dle svého tvrzení k dispozici již v roce 2001, a chtěl tuto skutečnost prokázat v řízení před soudem dalšími důkazy, soud konstatoval, že skutečnost, zda vnitřní účetní směrnice a inventární karty rezerv byly vyhotoveny až v roce 2004, jak dovozuje odvolací orgán, nebo již v roce 2001, jak tvrdí stěžovatel, nemá pro daňovou uznatelnost rezerv v intencích rozhodovacích důvodů odvolacího orgánu žádnou relevanci, a proto navrhané důkazy v řízení neprovedl. Ve zbytku vyhodnotil krajský soud další námitky tak, že jako pouhá konstatování či obecné odkazy na určitá ustanovení zákona nepředstavují skutečné žalobní body, neboť z nich podle názoru soudu není patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje stěžovatel výroky napadených rozhodnutí za nezákonné. Ze všech těchto důvodů soud žalobu podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a dále namítá vady řízení spočívající v

tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Stěžovatel ve svém podání nejprve poukazuje na to, že žaloba směřovala proti nesprávnému procesnímu postupu správce daně i odvolacího orgánu v tom smyslu, že správce daně mu vyloučil z daňově uznatelných nákladů za zdaňovací období roku 2001 a 2002 náklady na tvorbu rezervy na opravu majetku ve výši 5 600 000 Kč, a to za obě zdaňovací období. Z obsahu podání vyplývá, že stěžovatel především nesouhlasí s tím, jak se soud v odůvodnění rozsudku vypořádal se žalobní námitkou týkající se předložené vnitřní účetní směrnice č. 1/01 „*Zásady pro tvorbu rezerv na opravy hmotného majetku*“ a inventárních karet č. 1/01 a č. 2/01, a s tím, že soud neprovedl v řízení další důkazy, které stěžovatel navrhoval; konkrétně se jednalo o pověření ke zpracování výše uvedených dokumentů a daňový doklad o účtování služeb daňového poradenství vystavený daňovým poradcem.

V kasační stížnosti se konstatuje, že dle § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), musí správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, ačkoli důkazy či jejich doplnění má právo navrhopvat především daňový subjekt. Daňový subjekt má v každém případě dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhopvat jeho doplnění. Právo daňového subjektu navrhopvat důkazy a jejich doplnění není omezeno pouze na řízení před správním orgánem prvního stupně, pro odvolací řízení není ustanovením § 48 a násl. zákona o správě daní a poplatků stanoveno žádné omezení, pokud se týče uvádění nových skutečností a nových důkazů. Správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a nemusí z navrhopvaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na druhou stranu rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodu neunesení důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Závěrem proto stěžovatel v kasační stížnosti navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odvolací orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud

kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně zahájil u stěžovatele dne 13. 4. 2004 daňovou kontrolu za účelem ověření správnosti základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, a následně dne 2. 6. 2004 pak i kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. V rámci prováděné kontroly stěžovatel předložil správci daně účetní knihy, účetní doklady a další listiny za obě kontrolovaná období.

K opakovaným výzvám správce daně dle ustanovení § 31 odst. 9 a § 43 zákona o správě daní a poplatků k prokázání relevantních skutečností za obě kontrolovaná zdaňovací období stěžovatel předložil rozpočet nákladů na opravu obou shora specifikovaných objektů. Jednalo se o cenové nabídky obchodní společnosti INVEST in s. r. o. z roku 2001 na opravu střech a fasád těchto objektů.

V rámci zahájené kontroly bylo dne 12. 7. 2004 provedeno správcem daně místní šetření v obou objektech, přičemž pro zdokumentování vnějšího stavu předmětných nemovitostí byla pořízena fotodokumentace, která byla přiložena k ostatním materiálům do správního spisu. Kromě zmíněných cenových nabídek měl správce daně v souvislosti s vytvářením rezerv k dispozici znalecké posudky vyhotovené pro stěžovatele znalcem v oboru ekonomika a odhady nemovitostí za účelem získání úvěru. Z jejich obsahu je mimo odhadní ceny zřejmý i stav objektů, ovšem s tím, že tyto posudky jsou datovány až k roku 2002, a pouze v jednom z nich je uvedeno, že byl zpracován dle údajů získaných šetřením v roce 2001.

Z cenových nabídek, které stěžovatel předložil v průběhu daňové kontroly, nebylo dle odvolacího orgánu možné zjistit, na které konkrétní opravy byla rezerva vytvořena; zřejmá je z nich pouze souhrnná cena plánovaných oprav. Proto odvolací orgán v rozhodnutích ze dne 16. 6. 2005, č. j. 4643/05-120 J, a ze dne 16. 6. 2005, č. j. 4644/05-120 J, konstatoval, že tyto rozpočty nebyly ze strany správce daně osvědčeny jako důkaz dokládající způsob tvorby rezerv. Odvolací orgán dále v odůvodnění obou rozhodnutí poukázal na fakt, že kromě opravy střech a fasád předmětných objektů jsou v rozpočtech vypracovaných společností INVEST in s. r. o. zahrnuty i další

položky, konkrétně výměna oken a dveří, a to v počtu, který neodpovídal skutečnému počtu oken, jenž byl správcem daně na nemovitostech zjištěn při místním šetření. Stěžovatel vytvořil nižší rezervy, než jaké byly předpokládány investice dle cenových nabídek, navíc i ceny týkající se stejných oprav v jednotlivých rozpočtech, které stěžovatel v průběhu kontroly předložil, se různily.

Odvolací orgán proto dospěl k závěru, že stěžovatel tím, že pochybnosti správce daně neodstranil, a to ani v odvolacím řízení dodatečně předloženými rozpočty vypracovanými za účelem nezávislého posouzení zpětně v roce 2004 společností BONAKRYT spol. s r. o. dle cenové hladiny v roce 2001, neunesl ohledně posuzovaných nákladů důkazní břemeno.

V posuzovaném případě je tedy podstatou sporu otázka, zda stěžovatel unesl či neunesl důkazní břemeno ohledně tvorby rezervy na opravy hmotného majetku („*nemovitosti H.*“ a hospodářského areálu „*M. D.*“), které vytvářel ve zdaňovacích obdobích let 2001 a 2002. Kasační námitky směřují v podstatě k tomu, že krajský soud se ztotožnil se závěry odvolacího orgánu, aniž by provedl další stěžovatelem navrhané důkazy, které na podporu svých tvrzení soudu předložil. Z obsahu kasační stížnosti lze dále dovodit, že další okruh, jakkoli ne zcela přesně formulovaných námitek, je podřaditelný pod zákonné důvody specifikované v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. v tom smyslu, že stěžovatel zpochybňuje, že správní orgány dostály své povinnosti v rámci dokazování podle zákona o správě daní a poplatků co nejúplněji zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a že z takto neúplně zjištěných skutečností vyvodily správný právní závěr.

V souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), k výdajům (nákladům) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů patří také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zákonem je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném pro posuzovaná období (dále jen „zákon o rezervách“), jenž zároveň pro účely zjištění základu daně z příjmů blíže určuje jak samotný pojem rezervy, tak i podmínky pro jejich vytváření. Dle § 2 odst. 1 tohoto zákona ve vazbě na § 7 odst. 1 téhož předpisu se rezervou jakožto daňově uznatelným nákladem rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku, jehož doba odepisování je pět a více let. Ustanovení § 7 odst. 2 cit. zákona však stanoví, že za opravy podle tohoto zákona se nepovažuje technické zhodnocení hmotného majetku, které definuje § 33 zákona o daních z příjmů jako „*výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku*

40 000 Kč...“.

Jak již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku upozornil, pojem „oprava“ - na rozdíl od pojmu „technické zhodnocení“ - není definován ani v zákoně o daních z příjmů, ani v zákoně o rezervách. Krajský soud proto v odůvodnění rozsudku také uvedl, že za takovéto situace je zřejmě na místě pro daňové účely vycházet z definice pojmu „oprava“ dle účetních předpisů. Jakkoli tuto svou úvahu krajský soud již dále nerozvedl, lze mu dát v tomto ohledu zcela za pravdu. Ačkoli doktrína připouští ve veřejném právu použití *analogie legis* pouze v omezené míře, tak tam, kde zákon určitý právní problém přímo neřeší, lze pro výklad chybějící právní úpravy či pojmu podpůrně užít zákonného ustanovení svou povahou a účelem nejbližšího. V nastíněném kontextu je proto jistě legitimní výklad pojmu „oprava“ *per analogiam* tak, jak je vymezen účetními předpisy. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravy a údržbu takto: „*Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení.*“

Právě z toho důvodu, že náklady na opravu hmotného majetku jsou daňově uznatelným nákladem ovlivňujícím v mnoha případech významně výši základu daně z příjmů, avšak technické zhodnocení již ze zákona takto uznatelným nákladem není, klade ustanovení § 3 odst. 2 zákona o rezervách na daňový subjekt požadavek, aby způsob tvorby rezerv byl prokazatelný, a stejně tak prokazatelná byla i jejich výše. Dalším zákonným požadavkem pro tvorbu rezerv a opravných položek v souladu s tímto ustanovením ve znění účinném pro posuzované období, tj. pro období roku 2001 a 2002, je pak odůvodněnost rezervy, která má být spolu s její výší posuzována při inventarizaci. Tyto požadavky, tzn. odůvodněnost rezervy včetně její výše, a prokazatelnost způsobu její tvorby, se bezpochyby vztahují i na tvorbu rezervy na opravu hmotného majetku (a to zvláště s ohledem na to, že hranice mezi tím, co je pouhou opravou a co již technickým zhodnocením příslušného majetku, je někdy obtížně rozlišitelná), a je zároveň zřejmé, že oba požadavky musí být splněny kumulativně.

Při tvorbě každé rezervy je proto nutné prokázat nezbytnost tvorby rezervy, jakož i způsob výpočtu její výše. Požadavek prokazatelnosti výše rezervy, který stanoví § 3 zákona o rezervách, tedy v praxi znamená, že vytváří-li daňový subjekt rezervu na opravy na základě rozpočtu, musí mít rozpočet reálný ověřitelný podklad ohledně cenových údajů. Daňový subjekt tedy může prokázat odůvodněnost tvorby

rezervy a její výši např. kvalifikovaným odhadem ceny opravy podle jejího rozsahu (typicky firmou, která bude opravu provádět), jak to učinil stěžovatel. Rozpočet je pro tyto účely obecně použitelný, avšak pouze za předpokladu, že je z něj zřejmé, které položky se týkají opravy objektu a které jeho rekonstrukce, která je zároveň i technickým zhodnocením.

Pokud jde tedy o námitku stěžovatele týkající se nesprávného posouzení právní otázky, sdílí kasační soud názor krajského soudu uvedený v napadeném rozsudku. V této souvislosti je vhodné odkázat také na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž je výslovně uvedeno, že povinnost prokázání oprávněnosti tvorby rezervy na opravu hmotného majetku, tj. její nezbytnosti, způsobu výpočtu její výše a způsobu jejího použití včetně případného rozlišení na opravy a technické zhodnocení, leží na daňovém subjektu. K tomu závěru lze dodat, že právě proto, že hranice mezi tím, co je ještě nezbytnou opravou ve smyslu zákona o rezervách a co je již technickým zhodnocením ve smyslu ustanovení § 33 zákona o daních z příjmů, může být někdy nezřetelná, a v rámci určité investiční akce mohou být prováděny současně jak opravy, tak může zároveň docházet i k technickému zhodnocení, je nutno v každém jednotlivém případě tuto hranici určit pomocí dostatečně průkazných materiálů, které je správci daně povinen doložit daňový subjekt. Námitku stěžovatele směřující do nesprávného právního posouzení věci proto Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou odmítl.

Závěrem lze již jen na okraj poznamenat, že ve znaleckém posudku č. 02 07 05 405 41 (k areálu „M. D.“) je k druhu stavby a účelu jejího využití učiněna poznámka, že se jedná o objekty původního pivovaru, případně mlýna, které byly používány ke skladování, ale v době oceňování nebyly provozovány a byly používány pouze jako skladovací hala, s tím, že nový podnikatelský záměr nebyl znalci předložen. V posudku na „nemovitost H.“ je pak zmínka o tom, že celá budova prošla v roce 1991 a 1992 rekonstrukcí spojenou se změnou užívání, avšak ke dni ocenění část prvků či části z celkových objemů jednotlivých prvků budovy chyběla, a budova nebyla provozuschopná bez dokončení a oprav části prvků krátkodobé životnosti (posudek č. 451 - 87/01, k „nemovitosti H.“ - oba znalecké posudky jsou součástí správního spisu). Nejvyšší správní soud k tomu považuje za vhodné podotknout, že stěžovatel tyto skutečnosti nijak v rámci dokazování nevyužil. V daném případě tedy jednoznačně zůstalo nevysvětleno, nakolik byla „nemovitost H.“ zrekonstruována z dřívějších let a jaký byl skutečný stav areálu „M. D.“, resp. co ze zamýšlených stavebních úprav těchto nemovitostí bylo opravou nezbytnou z hlediska dosažení, zajištění a udržení příjmů stěžovatele v perspektivě let 2001 a 2002, a co již bylo jejich technickým zhodnocením, resp. modernizací či vybudováním zcela nových parametrů těchto starých budov. Nebylo možno posoudit, zda předmětné objekty byly natolik opotřebovány nebo zdevastovány, že všechny zamýšlené práce byly potřebné

k odstranění následků jejich opotřebení či poškození.

K námitce týkající se postupu krajského soudu ohledně neprovedení důkazů předložených v řízení před krajským soudem uvádí Nejvyšší správní soud následující.

V dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona o správě daní a poplatků, přičemž v daňovém řízení je procesní postavení účastníků řízení co se týče důkazního břemene odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona totiž leží v tomto řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. Neunesení důkazního břemene proto nemůže jít ani k tíži správce daně ani odvolacího orgánu. Na soudu ve správním soudnictví pak je, aby se zřetelem na žalobní námitky posoudil, zda důkazy provedené v předcházejícím daňovém řízení jsou postačující, zda jejich hodnocení odpovídá zásadám logiky, zda se správce daně či odvolací orgán vypořádaly s důkazy jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech, a zda skutkové závěry, ke kterým posléze dospěly, mají oporu v provedených důkazech. Teprve v případě zjištění podstatného nedostatku v důkazním řízení, resp. v hodnocení důkazů přichází v úvahu, aby soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V souladu s ustanovením § 77 odst. 2 s. ř. s. může soud také, považuje-li to za vhodné, při jednání sám zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Soud pak hodnotí jednotlivě a v jejich souhrnu jak důkazy jím provedené, tak i důkazy provedené v předcházejícím řízení, a při doplňování důkazů má na zřeteli také to, aby nepřípustným způsobem činnost správních orgánů nenahrazoval. Jen soudu přísluší rozhodnout, které z navržených důkazů provede a které nikoliv, to však platí pouze potud, pokud lze na skutkový stav v dané věci bezpečně usoudit, přičemž neprovedení navržených důkazů musí být soudem odůvodněno. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, na www.nssoud.cz, publikovaného ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 8/2005 pod č. 618).

V posuzovaném případě se krajský soud v odůvodnění rozsudku vyjádřil k provádění důkazů správními orgány, tj. odvolacím orgánem i správcem daně, v jejich postupu neshledal žádné pochybení, a ohledně hodnocení důkazů se s jejich závěry

ztotožnil. Krajský soud také odůvodnil svůj postup v dokazování, když uvedl, proč nebylo třeba provést další důkazy navržené stěžovatelem (důkaz výše již zmíněnými a blíže specifikovanými listinami předloženými v řízení před soudem). Za situace, kdy krajský soud shledal úplnost důkazů provedených správními orgány v prvním i druhém stupni daňového řízení pro svůj závěr za postačující, nelze soudu vytýkat, že měl sám přistoupit k provedení dalších důkazů, které by již z hlediska posouzení věci nebyly relevantní. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než i tuto námitku stěžovatele odmítnout pro nedůvodnost.

Další námitky stěžovatele obsažené v tvrzeních, že správce daně musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy subjektů, že daňový subjekt má dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhopat jeho doplnění, a že jeho právo navrhopat důkazy a jejich doplnění není omezeno pouze na řízení před správním orgánem prvního stupně, ale vztahuje se i na odvolací řízení, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako pouhá konstatování skutečností, ze kterých stěžovatel nevyvodil žádný závěr podstatný pro posouzení dané věci a které také v žádné fázi předcházejícího řízení nebyly sporné.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a Finančnímu ředitelství v Plzni jako odvolacímu správnímu orgánu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. 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 7. května 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu