ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **A. Š.**, zastoupený Mgr. Jaroslavem Marténkem, advokátem se sídlem Slovákova 11, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 12. 2004, čj. 5820/03/FŘ 110-0107, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2007, čj. 29 Ca 50/2005 – 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.
II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 12. 2004, čj. 5820/03/FŘ 110-0107 (původně chybně označeno jako čj. 100-5820/2003-0107) bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Blansku dne 13. 5. 2003 pod čj. 44181/03/283912/3222, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 124 524 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) žalobu, který ji rozsudkem ze dne 31. 5. 2007, čj. 29 Ca 50/2005 - 44, jako nedůvodnou zamítl, neboť dospěl k závěru, že k stěžovatelem namítaným vadám v řízení před správními orgány nedošlo. Odmítl žalobcovu námitku, že ve věci probíhalo zmatečně společné řízení s druhým účastníkem sdružení. Poukaz na to, že právní věc v jeho případě nebyla skutkově a právně totožná s věcí druhého účastníka sdružení je třeba považovat ze

irelevantní, protože jak již krajský soud konstatoval, je tvrzení žalobce o společně vedeném řízení neopodstatněné. Ze žalobcem tvrzených skutečností nelze procesní zmatečnost dovodit. Pokud jde o námitku týkající se výzvy ze dne 28. 2. 2001, čj. 16638/01/283930/3990, již ze samotné žaloby vyplývá, že se netýkala daní, které byly předmětem přezkoumávaného daňového řízení. Závěr správního orgánu o neprokázání uskutečnění stěžovatelem deklarovaných výdajů je v souladu s § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), neboť to byl žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno. Není taktéž důvodná žalobní námitka ohledně zkrácení jeho procesních práv (konkrétně upření práva podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu) v otázce dokazování. Žalobce byl v průběhu řízení ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu vyzýván, aby předkládal a navrhoval důkazy, což také učinil. Bylo pouze na něm, aby prokázal faktické uskutečnění předmětných obchodních případů s D. H. Není pravdou, že by žalovaný pominul či svévolně posoudil žalobcem předložené důkazy (knihu jízd, hlášení o produkci a nakládání s odpady za rok 1998); naopak se s těmito důkazy vypořádal dostatečně, přičemž odůvodnil, proč je nelze osvědčit jako důkaz. Tvrzené porušení zásady mlčenlivosti žalobce konkrétním jednáním nedoložil, a proto se jí soud nemohl relevantně zabývat.

Žalobce (dále též „stěžovatel") brojil proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížností. Neidentifikoval v ní důvod odkazem na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), nicméně z obsahu podání Nejvyšší správní soud vyvodil, že se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel uvedl, že kasační stížnost podává především proto, že se krajský soud nevypořádal se všemi důkazy, které v řízení uplatňoval zejména pod bodem 1. a 2. žaloby (vztahující se ke zmatečnosti řízení z důvodu společně vedené daňové kontroly s druhým účastníkem sdružení a s tím související nemožnosti předkládat a navrhovat důkazy), resp. se soud vyjádřil pouze k její nepatrné části. Podle stěžovatele je proto kasační stížností napadené rozhodnutí nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Krajský soud měl provést všechny navržené důkazy a zohlednit je ve svém rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, jakým způsobem se krajský soud vypořádal s žalobcem navrhovanými důkazy, zejména s otázkou zmatečnosti předchozího správního řízení, které je proto třeba považovat za nezákonné. Vypořádal se jen s těmi důkazy, které chronologicky souvisí s vydáním dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a rozhodnutím žalovaného s tím, že je irelevantní se zabývat pochybeními správních orgánů ohledně dalších úkonů provedených ve správním řízení, jelikož dopadají na jiná správní rozhodnutí. Neprovedl-li krajský soud navržené důkazy k prokázání rozhodných skutečností, pochybil též v tom, že neúplně zjistil skutkový stav věci. Napadený rozsudek proto nemůže stát na správném právním posouzení věci. Krajský soud podle stěžovatele opomněl, že napadená rozhodnutí žalovaného a správce daně byla vydána na základě jediného správního řízení, jehož výsledkem bylo vydání několika platebních výměrů k jednotlivým zdaňovacím obdobím a druhům daní. Stěžovatel nakonec poukázal na to, že významná část ostatních žalobních námitek stála právě na posouzení otázky nezákonnosti předchozích správních řízení. Pokud krajský soud posoudil tuto otázku nesprávně, je pak logické, že se jeho ostatními námitkami nezabýval, což je třeba považovat za vadu předchozího řízení.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2007, čj. 29 Ca 50/2005 - 44 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Popřel důvodnost námitky ohledně společně vedeného řízení se třetí osobou, jelikož z provedených důkazů a výzev k dokazování je zřejmé, že se týkaly pouze stěžovatele a jeho daňové věci. K námitce stěžovatele, že výzva ze dne 17. 8. 2000, čj. 52204/00/283930/0436 byla adresována jen V. B. (druhému účastníku ve sdružení C. vykonávající činnost v oblasti sběru, výkupu a úpravy odpadů) uvedl, že správce daně mu dne 29. 11. 2002 zaslal výzvu, aby prokázal jednotlivé, ve výzvě uvedené, skutečnosti týkající se tvrzených obchodních případů s D. H.; na ni adekvátně reagoval. Krajský soud se dostatečně vypořádal s namítanou zmatečností předchozího správního řízení, neboť z rozhodnutí vyplývá, z jakého důvodu dospěl k závěru, že ze stěžovatelem uvedených skutečností nelze žádnou procesní zmatečnost dovodit. Skutečnost, že se krajský soud nevyjádřil ke všem jednotlivým písemnostem, které jsou součástí spisu o daňové kontrole, na které stěžovatel v žalobě odkazoval, nemůže mít za následek nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí. K tvrzení stěžovatele, že se krajský soud vypořádal pouze s těmi důkazy, které chronologicky souvisí s dodatečným platebním výměrem vydaným na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 a s ním souvisejícím napadeným rozhodnutím správního orgánu, žalovaný uvedl, že krajský soud z dokazování vyloučil pouze výzvu správce daně ze dne 28. 2. 2001, jelikož nebyla pro danou věc relevantní. Žalovaný dále odmítl, že by krajský soud opomenul, že napadené rozhodnutí o odvolání a dodatečný platební výměr byly vydány v jednom správním řízení, jehož výsledkem bylo vydání několika platebních výměrů. Žalovaný nakonec shrnul, že se krajský soud podrobně zabýval všemi námitkami stěžovatele, tj. namítaným nezákonným postupem při daňové kontrole a zkrácením procesních práv stěžovatele, neuvedením hlavního předmětu jednání v protokolech o výslechu svědků, porušením zásady mlčenlivosti, namítaným nesprávným hodnocením důkazů a nezjištěním skutečného stavu věci, jakož i námitkou, že právní věc stěžovatele nebyla skutkově a právně totožná s věcí V. B.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., následovně:

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Stěžovatel podnikal ve sdružení podnikatelů s názvem C. (dále též „sdružení“) s V. B. na základě smlouvy o sdružení dle občanského zákoníku s rozdělením příjmů a výdajů v poměru 50 : 50, přičemž vedením účetnictví byl pověřen V. B. Finanční úřad v Blansku zahájil u daňového subjektu dne 30. 3. 2000 kontrolu daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za zdaňovací období let 1996, 1997 a 1998 a daně z přidané hodnoty za první čtvrtletí 1997 až čtvrté čtvrtletí 1999, během které vyplynulo, že stěžovatel a druhý účastník sdružení během zdaňovacího období roku 1998 v hotovosti uhradili fyzické osobě D. H. na podkladě tří dodavatelských faktur celkovou částku 1 067 495 Kč za nákup

barevných kovů a železa. Správci daně vznikly pochybnosti o správném zaúčtováním dokladů od této osoby, neboť byly doúčtovány a dodatečně vloženy do číselné řady dle data jejich vystavení. Šetřením dožádaného správce daně bylo zjištěno, že D. H. je zcela nekontaktní osobou, na adrese provozovny uvedené na živnostenském listu a razítku otištěném na stěžovatelem předložených fakturách (chybně uvedena ulice K. místo K.) se nachází řadový rodinný dům a žádná provozovna či sběrna v něm nikdy neexistovala. Místně příslušný stavební úřad nevydal žádné listiny týkající se zřízení provozovny kovošrotu na jméno D. H. Další šetření provedl správce daně v místě, kde je trvale hlášen k pobytu, jeho dcera však uvedla, že se v roce 1997 odstěhoval do ciziny. Na základě zjištěných skutečností správce daně vyzval stěžovatele, aby prokázal a doložil faktickou realizaci předmětných nákupů. V reakci na tuto výzvu stěžovatel navrhnul jako důkaz svědeckou výpověď D. H. a ověření zaúčtování daných obchodních případů v jeho účetnictví. Následně předložil částečnou kopii knihy jízd, ze které podle něj vyplývá, že oba společníci zajišťovali dopravu předmětného zboží do své provozovny a „hlášení o produkci a nakládání s odpady za rok 1998“ povinně předložené referátu životního prostředí Okresního úřadu v Blansku, ve kterém jsou odběry od D. H. zaznamenány. Důkazní návrhy vztahující se k D. H. však nemohly být provedeny pro jeho nedostupnost, z knihy jízd nebylo seznatelné, zda stěžovatel opravdu uskutečnil předmětné služební cesty a hlášením o produkci a nakládání s odpady za rok 1998 nebylo taktéž možné prokázat stěžovatelem tvrzené skutečnosti, jelikož tuto evidenci okresní úřad nepotvrdil a ani neověřil. Na základě těchto skutečností správce daně neuznal sdružení výdaje v celkové výši 1 067 495 Kč ve smyslu ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, neboť nebylo prokázáno jejich faktické uskutečnění. Z této částky připadla na stěžovatele dle smlouvy o sdružení její polovina, tj. 533 747 Kč.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel vypořádat s otázkou tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v nesrozumitelnosti rozsudku, s tím, že soud pominul jím navrhované důkazy a nedostatečně se vypořádal s namítanou zmatečností předcházejícího správního řízení. Uspěl-li by stěžovatel s touto kasační námitkou, nemohl by se zdejší soud zabývat samotnou hmotněprávní argumentací a napadené rozhodnutí by musel zrušit a věc vrátit krajskému soudu k novému řízení.

Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku není seznatelné, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Mezi další důvody patří rozpornost výroku s odůvodněním, absence právních závěrů vyplývajících ze skutkových okolností, jakož i jejich nejednoznačnost. Nedostatkem důvodů však nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových - typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo tam, kde není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat dále i takové rozhodnutí, které vůbec neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových

okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (k tomu např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, dostupný na www.nssoud.cz).

Rozhodnutí krajského soudu ve světle výše uvedeného obstojí. Z výroku napadeného rozsudku jednoznačně vyplývá, jak soud ve věci rozhodl, rozsudek neobsahuje vnitřně rozporný výrok, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je též zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Krom toho lze z něj zjistit, z jakých důvodů byla žaloba stěžovatele zamítnuta. Krajský soud pro své rozhodnutí vyšel z řádně zjištěného skutkového stavu, dostatečně se zabýval a poté se i vypořádal s otázkou navržených důkazů a taktéž s námitkou zmatečnosti, tedy s tvrzením stěžovatele o společně vedeném daňovém řízení.

Navíc námitka, že ve věci stěžovatele a dalšího účastníka ve sdružení probíhalo pouze jedno daňové řízení není důvodná a nemá ani oporu v předloženém správním spise. Naopak z něho vyplývá, že ve věci tohoto účastníka probíhalo samostatné daňové řízení. Relevantní písemnosti adresovány pouze stěžovateli. Daňová kontrola byla zahájena s každým účastníkem sdružení sepsáním samostatného protokolu o ústním jednání, taktéž výzvy k dokazování byly doručeny oběma účastníkům sdružení, protokol o projednání kontroly a zpráva z kontroly byly sepsány pro každý daňový subjekt samostatně. Nelze však opomenout ani fakt, že oba účastnici sdružení zplnomocnili k jednání před správcem daně téhož zástupce. Ten ve svých písemných odpovědích (ze dne 25. 5. 2001, 28. 6. 2001 a 2. 10. 2001) uvedl, že tyto jsou podány za stěžovatele i V. B. a zaslal je pouze v jednom vyhotovení, i když řízení byla vedena dvě. Správní orgán uznal, že jednu z výzev adresoval toliko V. B., toto pochybení však v průběhu řízení napravil. Odpověď stěžovatele přitom byla v podstatě stejná jako v případě druhého účastníka sdružení. Lze shrnout, že i s ohledem na problematičnost daňové kontroly u účastníků sdružení, daňové řízení probíhalo u stěžovatele odděleně od druhého účastníka. Byla přitom šetřena jeho práva, bylo mu umožněno se zúčastnit svědeckých výpovědí a uplatnit svá práva ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Stěžovatel měl dostatečný prostor předkládat důkazní návrhy a tak prokázat skutečnosti jím tvrzené a taktéž navrhovat důkazní prostředky jak stanoví § 16 odst. 4 písm. c) citovaného předpisu. Právní věc stěžovatele a druhého účastníka sdružení nebyla ze skutkového a právního hlediska totožná, jelikož předmětem kontroly bylo nejenom plnění povinností souvisejících se společným podnikáním ve sdružení, ale také i povinnosti vztahující se výlučně k osobě toho kterého daňového subjektu (povinnosti ohledně daně z převodu nemovitostí a daně z příjmů stěžovatele a jeho manželky). Skutečnost, že v posuzované věci probíhala dvě samostatná řízení krajský soud vůbec nerozporoval. Stěžovatel během řízení neuvedl jediný případ, kdy nebylo zřejmé, koho se daný úkon správce daně konkrétně týkal a nebo, kdy správce daně vůči nim uskutečnil společný úkon.

Správce daně se v průběhu daňového řízení vypořádal se specifičností daňové kontroly u účastníků sdružení fyzických osob založeného dle § 829 a násl. občanského zákoníku. Obecně řečeno, takovéto sdružení nedisponuje právní subjektivitou, účetnictví vede pouze jedno, a to účastníkem sdružení, který je k tomu smluvně pověřen (v posuzované věci V. B.), výdajové doklady jsou vystavovány na jednoho účastníka sdružení, ačkoliv si na jejich podkladě mohou výdaje uplatnit i ostatní účastníci sdružení. Vzhledem

k tomu, že daňová kontrola probíhala u obou účastníku sdružení ve shodné době, správce daně nemusel požadovat, i s ohledem na zásadu přiměřenosti, předložení účetních a dalších dokladů vztahujících se k činnosti sdružení po každém účastníkovi sdružení zvlášť, neboť jsou pouze v jednom provedení. K prokázání jednotlivých skutečností, především v otázce sporných obchodních případů, byl však stěžovatel vyzván samostatně a bylo již pouze na něm, jaké důkazní návrhy předloží, a to i nezávisle na druhém účastníkovi sdružení.

Nejvyšší správní soud se následně zabýval otázkou, zda se krajský soud opravdu nevypořádal se všemi důkazy, které stěžovatel uplatňoval zejména pod bodem 1. a 2. žaloby, resp. zda se skutečně vyjádřil pouze k jejich nepatrné části. Na základě této vady pak krajský soud dle názoru stěžovatele zjistil neúplně skutkový stav věci. Stěžovatel v podané žalobě navrhl pro každý žalobní bod důkaz správním spisem, z něhož, jak sám uvedl, namátkově odkazoval na poměrně velké množství písemností. Jako důkaz prokazující zmatečnost řízení a to, že právní věc v jeho případě a v případě V. B. nebyla skutkově totožná navrhl důkaz spisem o daňové kontrole jednak ve své věci a jednak ve věci druhého účastníka sdružení. Výslovně přitom odkázal (pod 1. bodem žaloby) na výzvu správce daně ze dne 28. 2. 2001 a reakci na ni ze dne 19. 3. 2001, jež se však týkala daňových povinností souvisejících s prodejem ideální poloviny nemovitosti stěžovatelem a jeho manželkou. Jako další důkaz prokazující odlišnost těchto dvou projednávaných věcí odkázal na několik částí závěrečné zprávy o daňové kontrole u V. B., ze kterých dle jeho názoru vyplývá, že u něj kontrola probíhala v jiném rozsahu než u stěžovatele. Odkázal taktéž (pod 2. bodem žaloby) na výzvu správce daně ze dne 17. 8. 2000, ze které je zřejmé, že nebyl řádně vyzván k prokázání rozhodných skutečností, jelikož tato byla adresována pouze V. B. Nejvyšší správní soud k výše uvedeným argumentům uvádí, že krajský soud správně podotknul, že výzva ze dne 28. 2. 2001 a reakce na ni se netýkala daní, které jsou předmětem posuzovaného daňového řízení, a proto jsou pro přezkum napadeného rozhodnutí zcela irelevantní. Taktéž nelze souhlasit se stěžovatelem ohledně pochybení u výzvy ze dne 17. 8. 2000, neboť tato výzva neprokazuje ani společně vedené řízení ani jinou relevantní vadu řízení. Jak již bylo uvedeno, správce daně následně zaslal stejnou výzvu i stěžovatelovi, a to dne 29. 11. 2002, na kterou stěžovatelův zástupce reagoval opětovným návrhem na výslech D. H. a doplněním listinných důkazů. Krajský soud nepochybil, pokud se podrobně nezabýval všemi jednotlivými důkazními návrhy uplatněnými v žalobě, jelikož, jak uvedl ve svém rozhodnutí, je tvrzení žalobce o společně vedeném řízení neopodstatněné. Další důkazy by proto bylo třeba hodnotit jako nadbytečné.

Stěžovatel v kasační stížnosti obecně uvedl, že významná část ostatních námitek uplatněných v žalobě stála právě na posouzení otázky nezákonnosti předcházejícího správního řízení. Posoudil-li soud tuto právní otázku nesprávně, pak je dle stěžovatele logické, že se s ostatními námitkami nezabýval. Nejvyšší správní soud proto může jen v obecné rovině konstatovat, že ani soud prvého ani druhého stupně neshledaly ve správním řízení takovou vadu, která by měla za následek nezákonnost výsledného rozhodnutí. Onou právní otázkou v posuzované věci je to, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu unesl své důkazní břemeno, tedy věrohodně prokázal, že takový výdaj skutečně vynaložil. Během řízení správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byly

veškeré tvrzené výdaje skutečně realizovány. Ani provedené dokazování nepotvrdilo stěžovatelovo tvrzení, že skutečně vykoupil druhotné suroviny od D. H.

Stěžovatel, resp. jeho zástupce předložil k prokázání uskutečnění obchodních případů sdružení C. s D. H. celou řadu důkazních návrhů, které však byly neproveditelné z důvodu jeho nekontaktnosti a nebo se jimi nepodařilo prokázat, že stěžovatel sporné výdaje skutečně vynaložil. Stěžovatel nevedl evidenci nakoupeného šrotu a sběrných surovin, které měl získat od D. H. a neprováděl ani inventarizaci. Krajský soud správně přisvědčil žalovanému, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Správce daně v průběhu daňového řízení srozumitelným způsobem vyjádřil své pochybnosti o faktické realizaci tří obchodních případů s D. H., zpochybnil přitom průkaznost účetnictví sdružení ohledně tohoto případu, neboť způsob jakým byly zaúčtovány mezi účastníky řízení sporné dodavatelské faktury vzbudil u správce daně podezření, že byly doúčtovány a vloženy do číselné řady dodatečně dle data jejich vystavení, jelikož v období provedení těchto obchodních případů byly zaúčtovány i jiné účetní případy, avšak u nich k porušení číselné řady nedošlo. Jak uvedl krajský soud, bylo tedy na stěžovatelovi, aby v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu nade vší pochybnost prokázal, že k tvrzeným obchodním případům skutečně došlo. Krajský soud se vypořádal i s důvody, pro které nemohly být stěžovatelem předložené důkazní návrhy osvědčeny jako relevantní pro unesení jeho důkazního břemene.

Stěžovatel v průběhu řízení navrhoval výslech svědka D. H. Během řízení však bylo zjištěno, že na jím uvedené adrese nikdy neexistovala provozovna kovošrotu, na jeho jméno nebyly nikdy vydány listiny týkající se zřízení provozovny kovošrotu a jeho dcera uvedla, že se v roce 1997 (tedy rok před mezi účastníky řízení sporným nákupem druhotných surovin) odstěhoval do zahraničí. Výkup druhotných surovin nepotvrdila ani stěžovatelem předložená kniha jízd a hlášení o produkci a nakládání s odpady. Kniha jízd by nepochybně mohla sloužit alespoň jako nepřímý důkaz, kdyby obsahovala více specifičtějších údajů. Lze z ní pouze zjistit, v jakých dnech stěžovatel vykonal jízdu do Brna a zpět, nelze však z ní dovodit, zda stěžovatel skutečně vykonal jízdu za účelem dovozu materiálu od D. H. a zda to bylo do jeho provozovny, resp. přinejmenším na pokaždé stejné místo. Nelze ani opomenout, že užité auto mělo značně menší nosnost než deklarované nakoupené zboží. Správce daně nemohl osvědčit ani průkaznost údajů uvedených v hlášení o produkci a nakládání s odpady za rok 1998, předloženému Okresnímu úřadu v Blansku na základě vyhlášky Ministerstva životního prostředí č. 338/1997 Sb., o podrobnostech nakládání s odpady. Správce daně stěžovatele 9. 2. 2004 vyzval k předložení skladové evidence za roky 1996 až 1998 a fyzické inventury provedené k 31. 12. roku 1996 až 1998. Stěžovatel v reakci na tuto výzvu uvedl, že záznamy o provedené inventarizaci již s ohledem na § 29 zákona o účetnictví nemá k dispozici, ale přesto se mu podařilo dohledat a na místo zápisu inventarizace předkládá předmětné hlášení. Tato evidence je ale pro otázky důkazního řízení nepoužitelná, neboť představuje toliko formální doklad, nikým nepotvrzený ani neověřený. Ani ze svědecké výpovědi V. B. zaznamenané do protokolu o ústním jednání ze dne 4. 3. 2004 nevzešly žádné skutečnosti, jimiž by šlo nepochybně ověřit skutkové okolnosti ohledně dodání materiálu a předání hotovostních úhrad tvrzeným dodavatelům. Stěžovatel tudíž nepředložil jediný důkaz, kterým by šlo osvědčit, že opravdu došlo k uskutečnění všech obchodních případů

tak, jak je deklarováno v účetnictví sdružení a že skutečně předal tomuto subjektu úhradu za uskutečnění předmětných dodávek.

Všemi těmito aspekty se krajský soud zabýval, odmítl přitom námitku, že by žalovaný pominul či svévolně posoudil stěžovatelem předložené důkazy. Potvrdil, že ze stěžovatelem předložených a správcem daně provedených důkazů nelze prokázat, že došlo ke skutečnému provedení sporných obchodů. Stěžovatel neuvedl žádný konkrétní důkaz, který byl správcem daně opomenut, a neuvedl ani žádné konkrétní pochybení správce daně či správního orgánu. Správce daně tudíž nepochybil, snížil-li stěžovatelem uplatňované náklady a tím zvýšil základ daně za daň z příjmů fyzických osob z důvodu neunesení důkazního břemene. S ohledem na výše uvedené nepovažuje zdejší soud námitku stěžovatele týkající se neprovedení navrhovaných důkazů, a v tomto důsledku nesprávném zjištění skutkového stavu, za důvodnou. Týž závěr zaujal i v otázce tvrzeného nezákonného postupu při opatřování důkazů.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí, že krajský soud musí provést všechny navrhované důkazy ke stěžovatelem tvrzeným skutečnostem a dále, že správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem, zejména při opatřování důkazů. Podle ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s. je to soud, kdo rozhoduje, které z navržených důkazů provede, může přitom provést i důkazy jiné. Toto oprávnění jej však nezbavuje povinnosti odůvodnit, co ho vedlo k takovému závěru a z jakého důvodu považuje provedení důkazu za nadbytečné. Tomu se v posuzované věci stalo, finanční orgány a posléze i krajský soud zhodnotily výsledky provedeného dokazování a jeho zákonnost. Nelze souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud nezjistil úplně skutkový stav, jelikož neprovedl navržené důkazy. Z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, z jakých důkazních prostředků správní orgány pro své rozhodnutí vyšly, proč nebylo možné uznat ty které důkazní návrhy stěžovatele a jakým způsobem vyhodnotily jednotlivé relevantní důkazy. Výsledné rozhodnutí má tedy oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jak jednotlivě, tak ve svém celku a tvoří dostatečnou oporu ke zjištěnému skutkovému stavu. Na základě řádně provedeného dokazování byl řádně zjištěn skutkový stav, na jehož základě správní orgány mohly vydat zákonná rozhodnutí.

Nesprávné je rovněž tvrzení, že krajský soud opomněl, že v souzené věci probíhalo více daňových řízení, jejichž výsledkem bylo vydání platebních výměrů na daň z příjmů fyzických osob za tři zdaňovací období. Krajský soud provedl dle stěžovatele jen ty důkazy, které chronologicky souvisely s dodatečným platebním výměrem a rozhodnutím o odvolání proti němu. Správci daně nelze za žádných okolností vyčítat, že se rozhodl pro kontrolu daňového základu z vícero druhů daní a za vícero zdaňovacích období. Předmět daňové kontroly byl z hlediska časového i věcného vymezen v zápise o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 3. 2000, čj. 27330/00/283930/3990. Tento postup je v daňovém řízení běžný a navíc žádaný, jelikož reflektuje požadavek zásady přiměřenosti v daňovém řízení (ustanovení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 1 daňového řádu), podle které má správce daně povinnost volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Zpráva o daňové kontrole je v tomto směru srozumitelná, lze z ní bez problémů rozpoznat, která její část se týká toho kterého zdaňovacího období a jaké daně. Krajským soudem byla z již uvedených důvodů vyloučena pouze výzva správce daně ze

dne 28. 2. 2001. Stěžovatel žalobou napadl rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, proto se krajský soud měl zabývat těmi skutečnostmi, které alespoň nepřímo souvisely s dodatečným stanovením daňové povinnosti a rozhodnutím žalovaného a které mohly potvrdit tvrzené vady či mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud zhodnotil všechny uplatněné stížní námitky jako nedůvodné a současně v řízení nevyšly najevo vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl (§ 101 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu vznikly náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. ledna 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu