

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **M. J.**, zastoupeného Mgr. Narcisem Tomáškem, advokátem se sídlem Děčín, Masarykovo nám. 193/20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2009, č. j. 29 Ca 162/2007 – 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 6. 2007, č. j. 9652/07-1102-701130 bylo, dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou ze dne 18. 1. 2006, č. j. 4909/06/351911/3862, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003, ve výši 795 895 Kč. Žalovaný toto rozhodnutí změnil tak, že dodatečně stanovil základ daně ve výši 2 165 070 Kč a daň ve výši 688 471 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, která byla Krajským soudem v Brně zamítnuta.

Krajský soud vycházel ze zjištění, že u žalobce byla dne 8. 4. 2005 zahájena daňová kontrola. V jejím rámci správce daně vyloučil z daňově uznatelných výdajů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) výdaje dle výdajových pokladních dokladů č. VD 92 ze dne 1. 2. 2003, VD 379 ze dne 22. 6. 2003, VD 380 ze dne 26. 6. 2003 a VD 404 ze dne 3. 7. 2003, v celkové výši 2 429 214 Kč. V rámci doplnění dokazování při odvolacím řízení byly uznány jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, výdaje dle dokladu č. VD 404, a část výdajů dle souhrnného výdajového dokladu č. VD 92. Ohledně zbývajících výdajových dokladů dospěl žalovaný k závěru, že žalobce v rámci daňové kontroly neprokázal k výzvám správce daně svá tvrzení, tedy že výdaje zaúčtované těmito výdajovými doklady v roce 2003 souvisely se zdanitelnými příjmy tohoto zdaňovacího období a dostály tak nárokům dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nelze proto tyto výdaje považovat za výdaje k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, neboť žalobce neunesl své břemeno důkazní ve věci svých vlastních tvrzení (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Se závěry učiněnými žalovaným se krajský soud ztotožnil a na jejich podstatnou část v odůvodnění rozsudku odkázal. Mimo to konstatoval, že bylo povinností žalobce nezpochybnitelným a jasným způsobem prokázat ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, že výdaje jím uplatňované dostojí nárokům plynoucím z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Krajský soud neshledal, že by hodnocení okolností účetních případů ze strany žalovaného odporovalo obsahu správního spisu; žalovaným použité úvahy nelze považovat za exces z hlediska hodnocení důkazů. Žalobci byl dán v rámci daňového řízení dostatečný prostor pro prokázání jeho tvrzení, měl i možnost účastnit se výslechu jím navržených svědků; tohoto práva využil pouze u výslechu svědka J. Správce daně i žalovaný vedli řízení v souladu s ustanovením § 2 daňového řádu a dostáli požadavkům vyplývajícím z ustanovení § 16 daňového řádu, pokud jde o provádění daňové kontroly.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel především uvádí, že veškerá zdanitelná plnění proběhla tak, jak to uváděl ve všech předchozích řízeních. Své důkazní břemeno unesl; naopak ze strany daňových orgánů došlo k dezinterpretaci, která vyústila v závěr, že tomu tak není, tedy že neprokázal, že výdaj za nákup materiálu, zboží a služeb podle zmiňovaných výdajových dokladů byl vynaložen v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Stěžovatel trvá na tom, že předložil dostatek důkazů, avšak ze strany správních orgánů byly považovány za nedostatečné a po stěžovateli bylo požadováno předložení dalších důkazů. Stěžovatel tedy další důkazy navrhoval, ale ani po provedených svědeckých výpovědích správce daně nedospěl k závěru, že by stěžovatel prokázal, že *nárok na odpočet daně* uplatnil oprávněně. V této souvislosti se stěžovatel dovolává závěrů Ústavního soudu vyslovených v nálezu ze dne 28. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, tedy práva na provedení objektivního dokazování, coby součásti práva na spravedlivý proces. Stěžovateli bylo například vytýkáno, že neustále měnil svá vyjádření

u zakázky stolů pro Armádu ČR. To však není pravda; navíc správce daně mohl vyjít z předložených účetních dokladů. Správce daně dále neuvedl ve všech případech, jaké nesrovnalosti v datech, obsahu a objemu prací spatřuje. Stěžovatel je pak tímto postupem zbaven možnosti navrhovat důkazy. V takovém postupu lze spatřovat porušení práva na spravedlivý proces; z téhož důvodu považuje rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

Správce daně prováděl dokazování i z vlastní iniciativy a mohl tak provést důkaz účetními doklady pana M., který byl navrhován jako svědek existence spolupráce se stěžovatelem. Proč důkaz jeho účetními doklady proveden nebyl, není zřejmé. Stěžovatel je přesvědčen, že správní orgány nehodnotily provedené důkazy v jejich vzájemných souvislostech, čímž došlo k porušení pravidel daňového řízení a ve svém důsledku to vedlo k nesprávným skutkovým závěrům. Správce daně provedl výslech svědka J., avšak konstatoval, že není možné tuto výpověď ověřit z jeho účetnictví. Neexistence účetnictví pana J. však nemůže být dávána k tíži stěžovateli. Stejně tak mu nemůže být kladeno za vinu, že se správnímu orgánu nepodařilo zajistit další svědeckou výpověď pana J., ačkoli již tou první výpovědí byla tvrzení stěžovatele potvrzena. Za této situace pak stěžovatel považuje za porušení práva na spravedlivý proces postup, kdy správní orgány požadují předložení účetnictví dodavatele (pana J.), ale již netrvají na tom, aby bylo předloženo účetnictví dalších obchodních partnerů stěžovatele (pánů M., S., B. a K.), kteří byli vyslýcháni jako svědci v daňovém řízení.

K porušení zásad daňového řízení došlo i tím, že správce daně po stěžovateli požadoval předložení rozpočtu a dokumentace na zakázku, ačkoli důkazní břemeno leželo na stěžovateli a byl tedy sám oprávněn rozhodnout, jaké důkazy předloží. Navíc není ani jasné, jaké skutečnosti těmito listinami měly být prokázány. Stěžovatel nemá povinnost takové listiny vyhotovovat.

S ohledem na judikaturu Ústavního soudu se konečně stěžovatel dovolává porušení zásady přiměřenosti postupu správce daně při ověřování daňové povinnosti. Délka daňové kontroly a její rozsah neodpovídají zásadě proporcionality. V dalších konkrétních skutečnostech, které měly vliv na právo na spravedlivý proces, odkazuje stěžovatel na obsah žaloby.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí kasační stížnosti s tím, že i nadále trvá na tom, že se vypořádal se všemi důkazními prostředky a byl to právě stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno ohledně výdajů, které vykázal jako výdaje dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně požadoval po stěžovateli předložení dokladů a účetnictví a prokázání jen těch skutečností, které stěžovatel sám tvrdil. Není možné vinit správní orgány z toho, že prokázání stěžovatelem tvrzených skutečností je pro něj spojeno s obtížemi. Stěžovateli byl v rámci daňové kontroly a následně vedeného odvolacího řízení poskytnut dostatečný časový prostor pro to, aby svá tvrzení doložil relevantními důkazními prostředky. Důkazní povinnost, která jej stíhala, stěžovatel neunesl; na tento závěr nemohla a ani neměla vliv skutečnost, že další subjekt (dodavatel stěžovatele) nevedl účetnictví a nepodával daňová přiznání. Pokud stěžovatel nevyhotovoval požadované listiny, vystavil se riziku, že neunese v daňovém řízení důkazní břemeno, k čemuž nakonec také došlo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Především je třeba konstatovat, že stěžovatel více žalobami (a následně kasačními stížnostmi) prakticky shodného obsahu, brojil nejen proti dodatečně doměřené dani z příjmů fyzických osob za nyní posuzované zdaňovací období, ale taktéž proti doměření daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu nelze v nyní projednávané kasační stížnosti vyjít z jejího doslovného znění, neboť stěžovatel zde zcela nepřípadně operuje pojmy vlastními toliko dani z přidané hodnoty (zjištění oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty apod.). Vzhledem k tomu, že jde ze strany stěžovatele o zřejmý omyl, soustředí se Nejvyšší správní soud jen na vypořádání jeho argumentace, která má souvislost s úpravou daně z příjmů.

Stejně jako krajský soud i Nejvyšší správní soud považuje z obsahu předloženého správního spisu za prokázané následující skutečnosti. Daňová kontrola (mimo jiné) na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 byla u stěžovatele zahájena protokolem ze dne 8. 4. 2005, č. j. 28147/05/351931/9215. Výzvou ze dne 6. 6. 2005 byl stěžovatel vyzván k prokázání, že zaúčtované výdaje za nákup zboží, materiálu a služeb jsou výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K této výzvě doložil stěžovatel písemnosti blíže specifikované v protokole o ústním jednání ze dne 7. 7. 2005, č. j. 68349/05/351931/9215. Ve věci proběhlo několik jednání před správcem daně, například dne 16. 8. 2005; dne 30. 8. 2005 byl stěžovatel opětovně vyzván k prokázání, že zaúčtované výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; ústní jednání proběhlo dne 22. 9. 2005. K dokladu č. VD 92 stěžovatel v písemném vyjádření uvedl, že se jednalo o *režii na psacích stolech Variant z roku 2002*, u č. VD 379 *režie na akci Variant-alberty*, u č. VD 380 *režie na akci Variant-alberty* a u č. VD 404 *režie na akci Variant-alberty + rezervy na opravy-režie*. Dne 21. 10. 2005 byl protokolem o ústním jednání stěžovatel seznámen se skutečnostmi zjištěnými správcem daně v průběhu daňové kontroly, mimo jiné byl uvědomen o tom, že neprokázal ohledně výdajů zaúčtovaných dle výdajových dokladů č. VD 92, VD 379, VD 380 a VD 404, že jsou výdaji ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Do tohoto protokolu stěžovatel uvedl, že v případě výdajového dokladu č. VD 379 nepřiřadil žádnou vystavenou fakturu, materiál byl použit při dodávkách a montážích nábytku, nebyl evidován; stěžovatel neví, s čím souvisí. Ohledně dokladů č. VD 380 a č. 404 stěžovatel uvedl, že se jedná o práce pro firmu Variant; opět není možné k nim přiřadit jednotlivé vystavené faktury, jednalo se o práce v delším časovém období (ani pan J. nevěděl, na jaké práci a pro kterého zákazníka pracuje). Po provedené daňové kontrole vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 18. 1. 2006, č. j. 4909/06/351911/3862, jímž byl stěžovateli zvýšen základ daně o částku 2 500 830 Kč a daň z příjmů fyzických osob o částku 795 895 Kč. V rámci odvolacího řízení bylo správcem daně provedeno další důkazní řízení, kdy byly provedeny stěžovatelem navržené výslechy svědků, jakož i další navrhované důkazy.

Ohledně jednotlivých výdajových dokladů uvážil žalovaný takto: K dokladu č. VD 92 uvedl, že se jedná o souhrnný daňový doklad, zahrnující faktury přijaté od pana J. č. FD 0200085, 0200088, 0200087, 0200089 a 0200090, přičemž u posledních dvou dokladů šlo o výdaj na zakázce pro Armádu ČR, která byla realizována firmou Variant, s. r. o. Pan J. zakázku 3 000 ks stolů nedokončil; zakázka byla kompletována v Budči, Vyškově, Polničce a Šlapanicích. K úhradě ze strany objednatele došlo po převzetí celé zakázky. Celkově byla pro stěžovatele tato zakázka prodělečná, pan J. tento prodělek refundoval formou dodávky nábytkových dílců. Stěžovatel dle žalovaného neprokázal souvislost mezi výdaji zaúčtovanými doklady FD 0200089 a FD 0200090 a zakázkou pro Armádu ČR, a to s ohledem na neprokázání rozsahu prací provedených panem J. (když stěžovatel tvrdil, že pan J. zakázku nesplnil); nedokázal uvést názvy subdodavatelů, kterým platil za pana J. jeho závazky a ani jejich výši. Stejně tak nebyl schopen určit, jaký prodělek mu z celé akce vznikl, ani rozsah prováděných prací, když správcem daně bylo zjištěno, že se jednalo o zakázku 355 ks stolů a nikoli 3 000 ks, jak tvrdil stěžovatel. Svědkové sice prokázali, že práce byly prováděny, ale tuto skutečnost správce daně nerozporoval, pouze požadoval prokázání oprávněnosti uplatnění zaúčtovaných výdajů dle dokladů č. FD 0200089 a č. FD 0200090. U dalších dokladů, jež byly účtovány souhrnným výdajovým dokladem č. VD 92 (FD 0200085, FD 0200087 a FD 0200088) byly zjištěny nesrovnalosti v obsahu, datu, výši a objemu prací v návaznosti na objem uvedený ve fakturách vystavených stěžovatelem. K dokladu FD 0200085 přiřadil stěžovatel vystavené faktury Fa 2002107, 2002108, které již dříve přiřadil k dokladu VD 349. K dokladu FD 0200087 přiřadil fakturu vystavenou č. 2002096, již dříve správcem daně akceptovanou u výdajového dokladu č. VD 461, a fakturu č. 2002106, která již dříve byla přiřazena k faktuře FD 0200085 a akceptována. K přijaté faktuře FD 0200088 přiřadil stěžovatel vystavenou fakturu č. 2002093 na akci *Albert Znojmo*, avšak formou dožádání bylo zjištěno, že žádná taková akce pro společností AHOLD nebyla provedena. Další vystavená faktura č. 2002079 byla již dříve přiřazena k dokladu č. VD 425, a faktura č. 2002103 k výdajovým dokladům č. VD 313, 317, 422 a 425, a takto byly správcem daně v průběhu daňové kontroly akceptovány. Výdaje ze souhrnného výdajového dokladu č. VD 92 tak byly akceptovány jako výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pouze do částky 90 760 Kč, z dodatečně uznaných vystavených faktur č. 2002104 a č. 2002106, které byly stěžovatelem přiřazeny k dokladu FD 0200085. K výdajovým dokladům č. VD 379 a č. VD 380 nepřiřadil stěžovatel žádné vystavené faktury. Jednalo se údajně o zakázky pro obchodní společnost pana M., ten však nepotvrdil tvrzení stěžovatele o tom, že by se předzásoboval dílci, neboť vždy objednával materiál pouze pro konkrétní zakázku. Svědka J., který by mohl poskytnout svědeckou výpověď ohledně těchto výdajových dokladů, se nepodařilo zkontaktovat. K dokladu č. VD 404 přiřadil stěžovatel vystavené faktury č. 2003044, 45 a 47, které však již dříve přiřadil k jiným výdajovým dokladům (č. VD 212 a č. VD 236) a takto byly akceptovány. U Faktury č. 2003044 byl konstatován odlišný obsah účetního případu, avšak (mimo jiné) na základě písemného vyjádření stěžovatele, že se jednalo o standardní dílce používané pro prodejny Hypernova a Albert a rozpočet na tyto akce byl překročen, dospěl správce daně k závěru, že je možné výdaj dle výdajového dokladu č. VD 404 akceptovat jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Z hlediska skutkového stavu věci je podstatné, že u všech účetních případů nemohlo dojít k ověření objemu provedených činností u dodavatele stěžovatele pana J. Ten byl sice vyslechnut již v rámci daňové kontroly na základě dožádání správce daně (za přítomnosti

stěžovatele), ale předvolat ani předvést k opětovnému výslechu se ho již nepodařilo. Při předchozím výslechu (dne 20. 9. 2005) tento svědek potvrdil, že předmětné faktury vystavil a že se dodávky a práce uskutečnily. Účetnictví ovšem svědek neměl k dispozici (toho času byl ve Vazební věznici v Ostravě), uvedl však, že veškeré příjmy od stěžovatele má v účetnictví evidovány. Nicméně účetní, která podle svědka měla jeho účetnictvím disponovat, toto tvrzení nepotvrdila (účetnictví údajně neměla k disposici).

Pokud jde o samotné právní hodnocení věci, v řízení, jehož výsledkem bylo doměření daně z příjmů fyzických osob stěžovateli, bylo aplikováno ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, z jehož první věty se podává, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Podstata sporu mezi stěžovatelem a daňovými orgány nicméně leží v oblasti dokazování – je sporné, zda byl dostatečným způsobem zjištěn skutkový stav věci a zda při dokazování nebylo po stěžovateli požadováno více, než k čemu je dle zákona povinen.

Smyslem řízení o (dodatečném) vyměření (doměření) daně je (jak dle daňového řádu, tak i dle zákona o daních z příjmů) prokázání existence faktického stavu, nikoliv jen formální vykázání daňově uznatelných výdajů (účetnictvím, smlouvami apod.). Reálnou existenci tvrzených obchodních případů (tedy jejich daňově relevantních aspektů) musí prokázat daňový subjekt (poplatník), neboť ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván* (k tomu viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 - 54 či ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 - 61, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz, či nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, N 73/22 SbNU 131).

Stěžovatel spatřuje pochybení daňových orgánů v tom, že důsledkem nesprávného hodnocení důkazů zjištěných v daňovém řízení dospěly k nesprávnému skutkovému závěru, a sice že stěžovatelem uplatňované výdaje nedostojí nárokům kladeným ustanovením § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a nelze je tak odečíst od příjmů, které jsou předmětem daně ve smyslu ustanovení § 3 citovaného zákona. Nejvyšší správní soud se s názorem stěžovatele o pochybení správce daně při dokazování a následném hodnocení důkazů neztotožňuje, a naopak aprobuje závěry krajského soudu, jak byly konstatovány výše. Ze spisového materiálu totiž skutečně nevyplývá, že by stěžovatel unesl své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu) ohledně daňově uznatelných výdajů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud stěžovatel namítá, že mu bylo u zakázky pro Armádu ČR vytýkáno to, že svá tvrzení ohledně této zakázky neustále měnil, pak k tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že závěry rozsudku krajského soudu jsou plně v souladu s předloženým správním spisem i rozhodnutím žalovaného (postup při daňovém řízení je podrobně rozebrán na str. 3 – 8 rozsudku). Nadto je třeba vyzdvihnout precizní odůvodnění rozsudku krajského soudu (str. 25), vztahující se k prokazování uplatněných výdajů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu i žalovaného, že důkazy, které stěžovatel předložil (příjmové a výdajové doklady) ani výslechy stěžovatelem navržených svědků bezpečně neprokázaly, že částky uplatňované stěžovatelem jako daňově uznatelné výdaje, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, takovými výdaji skutečně byly, a to v jím uplatňované výši. Stěžovatel k výzvě správce daně sice

doložil výdajové doklady a přiřadil k nim čísla vystavených faktur (tedy u převážné většiny), tedy k deklarovaným výdajům přiřadil příjmy, správce daně však zjistil nesrovnalosti v datech vystavených dokladů, obsahu účetních případů, výši objemů zakázek (materiálů a služeb) uvedených na výdajových dokladech, i v návaznosti na stěžovatelem vystavené faktury pro jeho další odběratele. K některým výdajovým dokladům však nebyl stěžovatel schopen žádné vystavené faktury přiřadit, což sám uznal a uvedl do protokolů o ústním jednání. Stěžovatel se přitom v kasační stížnosti konkrétně nevyjádřil k tomu, v jakém smyslu byly tyto důkazy nesprávně hodnoceny. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na hodnocení těchto důkazů krajským soudem, neboť je považuje za zcela přiléhavé, vyčerpávající a souladné se zásadou volného hodnocení důkazů. Je třeba upozornit, že stěžovatel ve své argumentaci zcela přehlíží fakt, že jeho účetnictví nesplňovalo zákonem stanovené požadavky; v řadě případů jím předložené účetní doklady nekorespondovaly ani mezi sebou navzájem (příjmové doklady a vystavené faktury). V těchto případech tedy stěžovatelem vedené účetnictví nelze považovat za věcně správné a průkazné, jak to vyžaduje ustanovení § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetnictví je přitom základním důkazním prostředkem, jímž daňový subjekt dokládá své tvrzení týkající se jeho daňové povinnosti dle daňového přiznání. Není pochopitelně vyloučeno prokázat existenci a obsah tvrzených obchodních případů i jiným způsobem (tedy provedením jiných důkazů - § 31 odst. 4 daňového řádu), iniciativa zde nicméně musí být na straně daňového subjektu (stěžovatele). Na tomto závěru nemůže nic změnit ani výtka stěžovatele, že po něm bylo požadováno předložení listin, k jejichž vedení mu není uložena žádná zákonná povinnost. Jak bylo shora řečeno, stěžovatel byl povinen prokázat svá vlastní tvrzení ohledně uplatněných výdajů. To, jaké důkazní prostředky použije, však závisí na jeho vlastním uvážení. Jen s nepředložením těchto listin nebyl spojen následek neuznání uplatněných výdajů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K dodatečnému vyměření daňové povinnosti nedošlo jen a pouze na základě nepředložení dokumentace a rozpočtu zakázky na stoly pro Armádu ČR, ale právě na základě objektivního zhodnocení všech předložených důkazních prostředků v návaznosti na tvrzení stěžovatele v průběhu daňové kontroly. Zpochybní-li totiž správce daně relevantním způsobem průkaznost či hodnověrnost účetnictví daňového subjektu [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], je povinností daňového subjektu tyto pochybnosti rozptýlit. Neprokáže-li svá tvrzení, pak absence důkazů jde k jeho tíži (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j 5 Afs 40/2005 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, nebo rozsudek ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, uveřejněný pod č. 666/2005 Sb. NSS).

V uvedeném kontextu je nutno nahlížet i na tvrzení že stěžovateli bylo kladeno k tíži neexistující účetnictví jeho dodavatele - svědka J. V rovině obecné lze jistě přisvědčit názoru, že zákon (daňový řád), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. například nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný z http://nalus.usoud.cz). Stěžovatel však byl v dané věci veden pouze k prokázání skutečností, které se týkaly obchodních případů, *jichž byl přímo účasten* (alespoň dle svých tvrzení), a to ve vztahu ke konkrétnímu dodavateli. Samotná nedostupnost či neexistence účetnictví svědka ovšem nevedla k závěru o neuznatelnosti stěžovatelem deklarovaných nákladů – nebylo pouze možné ověřit věrohodnost a správnost tvrzení svědka v jeho výpovědi, týkající se provádění zakázek pro stěžovatele. Jeho výpověď, bez konfrontace s účetnictvím, nemohla pro prokázání sporných skutečností sloužit, což ostatně uvedl i

sám svědek. Zde je opět na místě opakovat, že důkazní břemeno stíhá stěžovatele ohledně jeho vlastních tvrzení. Bylo pouze na úvaze stěžovatele, jaké důkazní prostředky na podporu svých tvrzení předloží nebo navrhne, přičemž důkaz účetnictvím dodavatele není jediným důkazním prostředkem, který mohl být použit.

Co se týká namítaného porušení zásady přiměřenosti z důvodu délky a rozsahu daňového řízení, ani zde nemohl Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit. Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena dne 8. 4. 2005, k vydání dodatečného platebního výměru došlo v lednu roku 2006. Předmětem kontroly byla, kromě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003, též daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec roku 2002 a za jednotlivá zdaňovací období roku 2003, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 2003 a 2004 a silniční daň za rok 2002 a 2003. Rozsah daňové kontroly byl přesně vymezen při jejím zahájení a délku jejího provádění je možné považovat vzhledem k tomuto rozsahu za přiměřenou. Stěžovatel v této souvislosti taktéž namítá (ovšem bez bližšího upřesnění) šikanozní postup daňových orgánů v předcházejícím řízení, přičemž odkazuje na konkrétní rozhodnutí Ústavního soudu, která se mají této problematiky dotýkat. Ponechá-li zdejší soud stranou, že tato rozhodnutí vycházejí z odlišných skutkových základů, než je tomu v projednávané věci, postačí jen v rovině obecné konstatovat, že správce daně postupoval vůči stěžovateli v průběhu daňového řízení v intencích svých pravomocí, jež mu byly zákonem svěřeny. Pokud snad stěžovatel fakt, že byl ze strany správce daně opakovaně dotazován na skutečnosti, které již byly, dle názoru stěžovatele, dostatečně prokázány předloženými účetními doklady, považuje za excesivní, lze ho odkázat na již výše uvedené závěry s tím, že správce daně měl právo požadovat, aby stěžovatel prokázal, že jím uplatněné výdaje splňují předpoklady dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Pokud tak učinil opakovaně s tím, že své pochybnosti konkretizoval, dával stěžovateli najevo, že zatím neunesl důkazní břemeno. Zásah do právní sféry stěžovatele, který představuje zejména provádění daňové kontroly, Nejvyšší správní soud neshledal v dané věci v rozporu se zásadou proporcionality (k otázkám kriterií pro posuzování možných excesů daňových orgánů při daňové kontrole nebo v jejím průběhu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatele, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a že již z tohoto důvodu mělo být krajským soudem zrušeno. Za takto vadné se obecně považuje rozhodnutí, které postrádá základní zákonné náležitosti; z jeho výroku není možné zjistit, jak vlastně správní orgán rozhodl, případně pokud je výrok takového rozhodnutí vnitřně rozporný. Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost by bylo například i takové rozhodnutí, z něhož by nebylo možné rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo má být rozhodnutím vázán (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS). Napadené rozhodnutí žalovaného žádnou z uvedených vad nepřezkoumatelnosti netrpí. Obsahuje všechny základní zákonné náležitosti a je z něj jasně seznatelné, jakým způsobem žalovaný rozhodl, jaké skutkové okolnosti vzal za prokázané a jak je právně subsumoval. Odůvodnění jeho rozhodnutí není v rozporu ani s principy obecné a právní logiky. Ani tato námitka tedy není důvodná.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje fakt, že se správce daně pokusil o provedení opakované výpovědi svědka J. a poté, co se tento procesní úkon nezdařil, již na jeho provedení bez dalšího rezignoval, jde o námitku, která mohla být nepochybně uplatněna již v žalobě. Jelikož se tak nestalo, jde o námitku nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) a Nejvyšší správní soud se jí proto věcně nezabýval. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v případě tvrzení stěžovatele, že pokud byl požadován důkaz účetnictvím pana J. (jeho dodavatele), měl být správcem daně proveden též důkaz účetnictvím jeho odběratele, pana M., jakož i dalších obchodních partnerů (pánů B., K. a S.). I tato námitka mohla být stěžovatelem vznesena již v průběhu řízení před krajským soudem, a protože se tak nestalo, jedná se opět o námitku nepřípustnou. Další námitka, která mohla být uplatněna stěžovatelem již v řízení před krajským soudem, a je proto považována za námitku nepřípustnou, spočívá v tvrzení, že správce daně neuvedl ve všech případech, jaké nesrovnalosti v datech, obsahu a objemu prací spatřuje, v důsledku toho měl být stěžovatel zbaven možnosti navrhovat důkazy.

Namítá-li stěžovatel konečně *další konkrétní skutečnosti*, aniž by je ovšem v kasační stížnosti konkretizoval, a odkazuje na žalobu, Nejvyšší správní soud připomíná, že je zásadně vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Kasační stížnost musí, mimo jiné, obsahovat důvody, z jakých je pravomocné rozhodnutí krajského soudu napadáno (§ 106 odst. 1 s. ř. s.), tj. v čem konkrétně spatřuje nesprávnost rozhodnutí tohoto soudu. Pokud stěžovatel uplatnil důvod obecně vymezený ustanovením § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., musí zároveň uvést, v čem konkrétně spatřuje jeho naplnění. Nejvyšší správní soud se, s ohledem na konstatovanou dispoziční zásadu, nemůže zabývat námitkami, jež stěžovatel v kasační stížnosti explicitně nespecifikoval, byť by je uvedl již v žalobě.

Ze všech uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a proto mu nezbylo, než kasační stížnost zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. V případě úspěšného žalovaného nebylo prokázáno, že by mu vznikly náklady nad rámec jeho běžné činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalovanému právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 12. listopadu 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu