

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 7. 2007, č. j. 9879/07-1300-704561, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 10. 2009, č. j. 29 Ca 164/2007 – 102,

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:

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal včasnou kasační stížnost proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále „žalovaný“) ze dne 3. 7. 2007, č. j. 9879/07-1300-704561 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Tímto rozhodnutím žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) změnil k odvolání stěžovatele rozhodnutí Finančního úřadu ve Žďáru nad Sázavou (dále „správce daně“) ze dne 18. 1. 2006, č. j. 4960/06/351911/3862, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002 ve výši 409 200 Kč. Důvodem dodatečného vyměření

daně byla skutečnost, že správce daně po provedené daňové kontrole vyloučil z přijatých zdanitelných plnění stěžovatelem uplatňovaný nárok na odpočet daně. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně ze dne 18. 1. 2006, č. j. 4960/06/351911/3862, tak, že dodatečně vyměřenou daň z původní výše 409 200 Kč snížil na částku 389 233 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatnil důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), neboť se domnívá, že při zjišťování skutkové podstaty (zjištění oprávněnosti odpočtu daně z přidané hodnoty) byl porušen daňový řád takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost a soud měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Napadené rozhodnutí žalovaného stěžovatel rovněž považuje za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

[3] Stěžovatel tvrdí, že veškerá zdanitelná plnění, která byla předmětem kontroly ze strany správce daně, proběhla tak, jak uvedl ve všech předcházejících řízeních. Má za to, že unesl důkazní břemeno, neboť prokázal existenci zdanitelných plnění. Správce daně a žalovaný však dospěli k závěru opačnému, tj. že stěžovatel neprokázal, že má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH").

[4] Ačkoliv stěžovatel předložil správci daně dostatek důkazů prokazujících, že se zdanitelná plnění uskutečnila, správce daně požadoval předložení dalších důkazů. Stěžovatel proto navrhl jako důkaz výslechy svědků, kteří měli potvrdit správnost stěžovatelových tvrzení. I po provedených svědeckých výpovědích však správce daně nepovažoval stěžovatelova tvrzení za prokázaná. Stěžovatel odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z http://nalus.usoud.cz), podle něhož je v rámci daňového řízení nutné zajistit právo na objektivně provedené dokazování, neboť v opačném případě dochází k zásahu do práva na spravedlivý proces. Stěžovatel má za to, že žalovaný (správce daně) svým postupem v rámci dokazování v daňovém řízení porušil zásadu spravedlivého procesu.

[5] Žalovaný stěžovateli v napadeném rozhodnutí vytýkal, že neustále měnil svá vyjádření ohledně množství stolů, které zajistil v rámci akce „výroba stolů pro AČR" pro svědka M. To však není pravdou, neboť stěžovatel neuváděl rozporné údaje. Stěžovateli není ani zřejmé, proč správce daně nevycházel z údajů obsažených v daňových dokladech, které by k prokázání množství stolů byly dostačující. Správce daně vyžadoval po stěžovateli neúměrná vysvětlení, a to nad rámec stěžovatelovy povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní.

[6] V rámci prověřování akce „stoly pro AČR" pak bylo stěžovateli vytknuto, že nepředložil správci daně rozpočet ani dokumentaci k zakázce. Na tomto místě správce daně paradoxně aplikoval zásadu vyšetřovací a požadoval po stěžovateli předložení konkrétních důkazů, které stěžovatel sám nenavrhoval. Byť je tedy daňový subjekt nositelem důkazního břemene a břemene tvrzení, správce daně následně sám určuje, které důkazní prostředky požaduje předložit. Důkazní prostředky, které správce daně vyžadoval,

jdou nad rámec účetních dokladů a není zřejmé, jak by mohly přispět k objasnění věci. Správce daně tedy po stěžovateli požadoval předložení důkazních prostředků, které nemohly ve věci ničeho objasnit a stěžovatel ani nebyl povinen je podle zákona vyhotovovat; správce daně přesto jejich nepředložení přičetl k tíži stěžovatele.

[7] Stěžovatel dále namítal, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl dostatečně konkrétně, v čem spatřuje jím zjištěné nesrovnalosti faktur. Stěžovatel byl v důsledku toho objektivně zbaven možnosti navrhovat důkazy k prokázání opaku, čímž opět došlo k porušení práva na spravedlivý proces a zároveň toto pochybení činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

[8] Stěžejním důkazem, který byl v daňovém řízení proveden, byl výslech svědka J. J., neboť právě od tohoto svědka pocházely přijaté faktury stěžovatele a správcem daně zpochybňovaný souhrnný výdajový doklad VD 92. Svědek při výslechu potvrdil tvrzení stěžovatele, nicméně v důsledku absence účetnictví považoval správce daně svědeckou výpověď za nepodloženou. Stěžovatel zdůrazňuje, že jsou mu kladeny k tíži nedostatky v účetnictví třetí osoby, které nezavinil a nemohl je ovlivnit. Pokud se pak správci daně nepodařilo J. J. zajistit k opakovanému výslechu, byť v předcházejícím výslechu již potvrdil skutečnosti tvrzené stěžovatelem, nelze tuto skutečnost klást k tíži stěžovatele. Tímto postupem se žalovaný opět dopustil porušení stěžovatelova práva na spravedlivý proces.

[9] Dále stěžovatel odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/2006, a ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, které nad rámec zásady spravedlivého procesu akcentují zásadu přiměřenosti postupu správce daně při ověřování daňové povinnosti jednotlivce. V případě stěžovatele došlo i k porušení této zásady, neboť délka a rozsah daňové kontroly této zásadě neodpovídá. V rámci podávání vysvětlení byl navíc stěžovatel správcem daně opakovaně dotazován na skutečnosti, které již byly dostatečně prokazovány účetními doklady. Další konkrétní skutečnosti, které stěžovatel považuje za porušení práva na spravedlivý proces, řádného hodnocení důkazů a zásady proporcionality postupu správce daně při kontrole a daňovém řízení, uvedl již v žalobě, na kterou proto odkazuje.

[10] Na základě uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě, ve kterém uvedl svůj postoj k otázce, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno. K tomu s odkazem na ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu konstatuje, že povinností daňového subjektu je daň přiznat (břemeno tvrzení) a toto své tvrzení doložit (břemeno důkazní). Podle žalovaného stěžovatel neprokázal zcela věrohodně a naprosto přesně přijetí zdanitelného plnění a rovněž se mu nepodařilo prokázat jeho použití při podnikání ve smyslu ustanovení § 19 zákona o DPH.

[12] Žalovaný se zabýval výslechy svědků a ostatními důkazy shromážděnými v průběhu daňového řízení, a to jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Svědecké výpovědi však nemohou nahradit stěžovatelovo chybějící účetnictví. Samotné daňové doklady neprokazují přijetí zdanitelného plnění ve smyslu ustanovení § 19 zákona o DPH. Správce daně požadoval po stěžovateli předložení dokladů a účetnictví a prokázání všech

skutečností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Nezatěžoval stěžovatele, ale postupoval v souladu se zákonem, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Nelze vinit správce daně, že pro stěžovatele bylo obtížné dohledat a doložit tyto skutečnosti.

[13] Žalovaný má za to, že napadené rozhodnutí je řádně odůvodněno a podrobně uvádí, jaké nesrovnalosti byly v průběhu daňového řízení správcem daně v jednotlivých daňových dokladech zjištěny. V průběhu daňového řízení měl stěžovatel možnost navrhovat důkazy a klást svědkům otázky. Stěžovatel využil všech svých zákonných práv a přesto se mu nepodařilo doložit, že jeho tvrzení odpovídají skutečnosti. Pokud nebyla ani v doplněném dokazování prokázána správnost tvrzení stěžovatele, stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu.

[14] Pokud stěžovatel uvádí, že správce daně po něm požadoval předložení důkazních prostředků, které nemohly ve věci nic objasnit, žalovaný uvádí, že postupoval zcela v souladu se zákonem. Pokud stěžovatel požadované listiny (mělo se jednat o rozpočet a dokumentaci na zakázku akce „stoly AČR“) nevyhotovoval, vystavil se tím riziku, že nebude moci svá tvrzení v daňovém řízení věrohodně dokázat, což se následně stalo.

[15] Daňová kontrola za jednotlivá zdaňovací období na dani z přidané hodnoty byla zahájena v dubnu 2005 a ukončena v lednu 2006. Podle žalovaného tedy nelze hovořit o tom, že délka daňové kontroly a její obsah neodpovídá zásadě proporcionality. Průběh daňových kontrol probíhal standardně, správce daně požadoval po stěžovateli v rámci jejího provádění pouze předložení jeho dokladů a účetnictví a prokázání všech skutečností, které byl stěžovatel povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání byl v průběhu daňového řízení vyzván.

[16] Žalovaný z uvedených důvodů proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisu

[17] Daňová kontrola (mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec roku 2002) byla u stěžovatele provedena ve dnech 8. 4. – 6. 12. 2005. Dne 6. 6. 2005 byl stěžovatel poprvé vyzván k prokázání či upřesnění některých zdanitelných plnění, a to mimo jiné k upřesnění konkrétních operací relevantních při posuzování této kasační stížnosti (faktur č. FD 85, FD 87, FD 88, FD 89, FD 90 – fakturována byla „montážní práce a příprava zakázek pro Albert, Hypernovu; výroba a dohotovení psacích stolů“, všechny vystaveny v prosinci 2002 ve dodavatelem ROJA - J. J.).

[18] K prokázání, že přijatá zdanitelná plnění v předmětném zdaňovacím období byla použita při podnikání podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, byl stěžovatel vyzván opětovně (viz výzva ze dne 30. 8. 2005), neboť k těmto dokladům nebyl (podle protokolu ze dne 16. 8. 2005, který podepsal) schopen se v rámci ústního jednání vyjádřit. Konkrétně byl vyzván k objasnění souhrnného výdajového dokladu VD 92, v rámci něhož byly shora uvedené faktury zaúčtovány. V písemném vyjádření k této výzvě stěžovatel uvedl, že souhrnný výdajový doklad č. VD 92 představoval režii na psacích stolech Variant z roku 2002. V protokolu o ústním jednání ze dne 21. 10. 2005, č. j. 85396/05/351931/9215, správce daně shrnul, že stěžovatel neprokázal faktury č. FD 85, FD 87, FD 88, FD 89, FD 90 z důvodu odlišného předmětu plnění na výdajových dokladech a vystavených fakturách. Ve zprávě o výsledku kontroly, č. j. 101700/05/351931/9215, podepsané dne 16. 1. 2006,

správce daně uvedl, že stěžovatel neprokázal, že by v případě faktur č. FD 85, FD 87, FD 88, FD 89, FD 90 měla přijatá zdanitelná plnění návaznost na uskutečněná zdanitelná plnění, resp. že stěžovatel neprokázal, že by tato přijatá plnění použil při podnikání. S tím pak souviselo i to, že správce daně nepovažoval za prokázané, že by výdaje zaúčtované výdajovým dokladem VD 92 byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[19] Správce daně vydal dne 18. 1. 2006 dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty (daň byla doměřena ve výši 409 200 Kč). Proti tomuto výměru podal stěžovatel odvolání, ve kterém argumentoval možností věrohodně prokázat (mj. výslechem svědků – dodavatelů a odběratelů) způsob použití nákupů a prodejů, zpochybněných daňovou kontrolou. V rozhodnutí o odvolání žalovaný uložil na základě ustanovení § 50 odst. 3 daňového řádu správci daně doplnit výsledky dosavadního daňového řízení. Došlo proto k provedení výslechů svědků, kterými byli někteří obchodní partneři a zaměstnanci stěžovatele. Do protokolu o ústním jednání ze dne 7. 12. 2006, č. j. 100508/06/351931/9215, stěžovatel k faktuře č. FD 89 a FD 90 uvedl, že se jednalo o zakázku „stoly pro AČR – Armádu České republiky“. Do protokolu o ústním jednání dne 15. 12. 2006, č. j. 104939/06/351931/9215, stěžovatel uvedl, že na faktury č. FD 85, FD 87 a FD 88 nakupoval od J. J. zboží – nábytkové dílce; z úhrad těchto faktur měl J. J. platit stěžovateli rozdíl, který vznikl na zakázce „stoly pro AČR“. Do protokolu o ústním jednání ze dne 22. 1. 2007, č. j. 28/07/351931/9215, stěžovatel uvedl, že výdajový doklad VD 92 (vystavený na 1 860 000 Kč) sloužil na úhradu vícenákladů; z toho 380 000 Kč zaplatil stěžovatel subdodavatelům pana J.

[20] Ze svědeckých výpovědí je relevantní výpověď stěžovatelem navrženého svědka P. M., stěžovatelova odběratele. Stěžovatel měl v úmyslu výslechem tohoto svědka objasnit způsob předzásobení nábytkovými dílci pro zakázky AHOLD (Albert). Svědek uvedl, že u stěžovatele objednával i dílce, nikdy je však neodebíral na sklad, zakázky fakturoval až v okamžiku jejich prodeje. Svědka J. J., jehož výslech stěžovatel navrhl, a který byl vyslechnut již v rámci daňové kontroly na základě dožádání správce daně (za přítomnosti stěžovatele), se předvolat ani předvést k opětovnému výslechu nepodařilo. Při předchozím výslechu (dne 20. 9. 2005) tento svědek potvrdil, že předmětné faktury vystavil a že se dodávky a práce uskutečnily. Účetnictví 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 tohoto svědka měla mít jeho účetnictví k dispozici, jeho tvrzení nepotvrdila (účetnictvím tohoto svědka údajně nedisponovala).

[21] Na základě doplnění dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení žalovaný shledal, že k faktuře FD 85 byly přiřazeny další faktury č. 2002104 a 2002106, přičemž tato skutečnost nebyla zpochybněna. Z toho důvodu žalovaný přisvědčil oprávněnosti části nároku na odpočet daně ve výši 19 967 Kč ze základu 90 760 Kč. Zbývající část nároku na odpočet daně z faktury č. FD 85 zůstala neprokázána. Z toho důvodu také žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 18. 1. 2006, č. j. 4960/06/351911/3862, tak, že dodatečně vyměřenou daň z původní výše 409 200 Kč snížil na částku 389 233 Kč.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[22] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[23] V řízení, jehož výsledkem bylo doměření daně z přidané hodnoty stěžovateli, bylo aplikováno ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH, podle něhož *plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.* Podle odst. 2 citovaného ustanovení tohoto zákona *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem*. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká za předpokladu naplnění zákonných podmínek, za nichž je možné odpočet uplatnit, což ovšem musí být plátce daně schopen prokázat.

[24] Z ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že jednou ze zákonných podmínek uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Účelem a smyslem zákona je tedy existence faktického stavu, nikoliv jen formální vykázání zdanitelného plnění. Tuto skutečnost musí daňový subjekt (plátce daně) prokázat, 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, nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, N 73/22 SbNU 131).

[25] Stěžovatel spatřuje pochybení správního orgánu v tom, že důsledkem nesprávného hodnocení důkazů zjištěných v daňovém řízení dospěl k nesprávnému skutkovému závěru, a sice že stěžovatel nemá nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění. Konkrétně v kasační stížnosti uvádí, že mu byly kladeny k tíži nedostatky v účetnictví třetí osoby (svědka J. J.). Nejvyšší správní soud se s názorem stěžovatele o pochybení správce daně při dokazování a následném hodnocení důkazů neztotožňuje, neboť ze spisového materiálu skutečně nevyplývá, že by stěžovatel unesl důkazní břemeno ohledně fakticity uskutečnění zdanitelných plnění, resp. jejich přijetí a použití při své podnikatelské činnosti ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1 zákona o DPH.

[26] Pravidla dokazování v daňovém řízení jsou stanovena v ustanovení § 31 daňového řádu. Správce daně, který vede daňové řízení, musí dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž by měl vždy provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Jako důkazních prostředků lze přitom užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jak bylo již výše zdůrazněno, břemeno důkazní ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu leží na daňovém subjektu. V průběhu řízení před správními orgány navrhl stěžovatel jako důkazy výslechy svědků, přičemž v případě předmětných zdanitelných plnění (faktury č. FD 85, FD 87, FD 88, FD 89, FD 90), u nichž správce daně neuznal nárok na odpočet daně, konkrétně navrhl výslech svědka P. M. (hlavní odběratel stěžovatele) a výslech svědka J. J. (vystavitel faktur). Tyto dva svědky pak stěžovatel uváděl i v kasační stížnosti a odvolával se na jejich výpovědi.

[27] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu i žalovaného, že výslechy ani jednoho ze svědků neprokázaly oprávněnost nároku stěžovatele na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných daňových dokladů. Stěžovatel se v kasační stížnosti konkrétně nevyjádřil k tomu, v jakém smyslu byly tyto důkazy nesprávně hodnoceny. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na hodnocení těchto důkazů žalovaným, potažmo krajským soudem, které považuje za správné a jsoucí v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu).

[28] K námitce stěžovatele, že mu bylo kladeno k tíži neexistující účetnictví svědka J. J., lze uvést, že stěžovatel mohl uskutečnění zdanitelných plnění prokázat i jinými důkazními prostředky (např. předložením souvisejících faktur pro odběratele, předložením inventurního seznamu, na kterém by byl předmět zdanitelného plnění evidován, či související dokumentace k tvrzeným plněním), to však neučinil. Neexistence účetnictví svědka J. J. nemohla mít za následek jiné hodnocení, než k jakému došel správce daně – nebylo možné ověřit věrohodnost a správnost jeho tvrzení ve svědecké výpovědi, týkající se provádění zakázek pro stěžovatele. Skutečnost, že tento svědek neodváděl daň z přidané hodnoty, stěžovateli k tíži kladena být nemohla a nebyla, pro účely správného stanovení daňové povinnosti stěžovatele totiž není relevantní.

[29] Nejvyšší správní soud rovněž neshledal pochybení správce daně v postupu při dokazování. Správce daně postupoval v úzké součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daňového řádu), stěžovateli byl umožněn řádný výkon jeho práv jakožto daňového subjektu v daňovém řízení; v tomto ohledu ostatně stěžovatel neměl konkrétních námitek. V daňovém řízení došlo k provedení všech důkazů, které stěžovatel navrhl za účelem prokázání fakticity předmětných zdanitelných plnění; tyto důkazy (svědecké výpovědi) však byly vyhodnoceny jako nedostatečné k prokázání stěžovatelových tvrzení, resp. uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty. 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 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 nezabýval.

[30] Pokud stěžovatel namítal, že byl ze strany správce daně opakovaně dotazován na skutečnosti, které již byly dostatečně prokázány účetními doklady, v případě zdanitelných plnění, jež jsou předmětem tohoto sporu, nedošlo k dostatečnému prokázání jejich realizace. Správce daně měl právo požadovat po stěžovateli, aby prokázal oprávněnost uplatňovaného nároku na odpočet daně. Pokud tak učinil opakovaně s tím, že své pochybnosti konkretizoval, dával stěžovateli najevo, že zatím neunesl důkazní břemeno.

[31] 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 v dubnu roku 2005, k vydání dodatečného platebního výměru došlo v lednu roku 2006. Předmětem kontroly nebyla pouze daň z přidané hodnoty za třetí až dvanáctý měsíc roku 2002, ale rovněž daň z přidané hodnoty za rok 2003, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2002 a 2003, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkční požitky za zdaňovací období let 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.

[32] K odkazům stěžovatele na rozhodnutí Ústavního soudu, které se navíc týkaly odlišných okolností, lze uvést, že v daném případě nelze hovořit o šikanózním postupu správních orgánů. Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně postupoval vůči stěžovateli v průběhu daňového řízení v intencích svých pravomocí, jež mu byly zákonem svěřeny. Zásah do právní sféry stěžovatele, který představuje zejména provádění daňové kontroly, Nejvyšší správní soud neshledal v rozporu se zásadou proporcionality.

[33] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatele, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. 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 např. i takové rozhodnutí žalovaného, z něhož by nebylo možné rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím vázán (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb., ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004). Napadené rozhodnutí žalovaného netrpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost; obsahuje všechny základní zákonné náležitosti a je z něj jasně seznatelné, jakým způsobem žalovaný rozhodl. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[34] Pokud stěžovatel namítá *další konkrétní skutečnosti*, aniž by je 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 mj. 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 spatřuje jeho naplnění. Nejvyšší správní soud se s ohledem na dispoziční zásadu nemůže zabývat námitkami, jež stěžovatel v kasační stížnosti nespecifikoval, byť by je byl uvedl již v žalobě.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[35] Nejvyšší správní soud neshledal naplnění namítaného důvodu kasační stížnosti [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s.).

[36] 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 16. září 2010

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu