



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **J. K.**, zast. advokátem JUDr. Karlem Vítkem, se sídlem AK Dobrovského 25, Olomouc, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 22 Ca 237/2004 - 95,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 2. 2006, č. j. 22 Ca 237/2004 - 95 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal u výše označeného soudu (dále „krajský soud“) samostatně tři žaloby proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů fyzických osob a funkčních požitků; těmito byla stěžovateli doměřena daň za zdaňovací období roku 1997 (rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2004, č. j. 1244/110/2003), zdaňovací období roku 1998 (rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2004, č. j. 1324/110/2003) a zdaňovací období roku 1999 (rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2004, č. j. 1325/110/2003). Dále podal stěžovatel samostatně žaloby proti rozhodnutím žalovaného ve věci nároku na vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 1997 (rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2004, č. j. 1151/130/2003-1, č. j. 1151/130/2003-2 a č. j. 1151/130/2003-3), za 2., 3. a 4. čtvrtletí roku 1998 (rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 3. 2004, č. j. 1151/130/2003-4, č. j. 1151/130/2003-5 a č. j. 1151/130/2003-6) a za zdaňovací období květen a listopad 1999 (rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 4. 2004, č. j. 1151/130/2003-7, č. j. 1151/130/2003-9).

Krajský soud usnesením ze dne 28. 6. 2004, č. j. 22 Ca 237/2004 - 13 spojil všechny samostatně podané žaloby ke společnému projednání a výše označeným rozsudkem je zamítl.

Protože stěžovatel za zdaňovací období 1997, 1998 a 1999 rozděloval podle ust. § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“) příjmy a výdaje na spolupracující manželku, byla za toto období doměřena daň i u ní; přitom rozhodnutí žalovaného byla napadena žalobou. V této věci vedl krajský soud samostatné řízení, v němž vydal zamítavý rozsudek; proti němu byla podána kasační stížnost vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 125/2006.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel tvrdí, že krajský soud pochybil, když neuznal jeho námitky spočívající v tom, že žalovaný postupoval v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a že napadená rozhodnutí žalovaného jsou v přímém rozporu s ust. § 19 odst. 1 ZDPH, ve znění platném v příslušných obdobích, jakož i v rozporu s procesními ustanoveními zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho ust. § 2 odst. 1 a odst. 3 a § 31 odst. 8 písm. c).

Co se týče rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů, i zde krajský soud pochybil, když neuznal žalobní námitky, spočívající v tom, že žalovaný postupoval v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a jeho rozhodnutí je v rozporu s ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Rovněž v řízení ve věci daně z příjmů žalovaný porušil výše označená ustanovení procesního předpisu. Všechna rozhodnutí žalovaného jsou založena na skutečnosti, že stěžovatel neprokázal, že by přijal zdanitelná plnění a že by tato byla poskytnuta jednotlivými dodavateli. S tímto závěrem se krajský soud bez dalšího ztotožnil, přitom zaujal velmi formální a subjektivní přístup, převzal-li argumentaci žalovaného ohledně hodnocení důkazů.

Stěžovatel v kasační stížnosti podrobně uvádí celý průběh daňového řízení, jakož i svoji argumentaci stran jednotlivých případů; tato je obsahem správní žaloby, obsáhlého správního spisu i soudního spisu.

Stěžovatel k uvedeným případům shrnuje, že správce daně přičetl k jeho tíži, že v rámci dokazování ve většině případů nebyl svědky (jeho dodavateli) uveden konkrétní daňový subdodavatel, který práce realizoval, pokud byl zjištěn a označen, bylo mu přičteno k tíži, že tento subjekt neodvedl daň. Žalobce má za to, že žádné ustanovení zákona mu neukládá zajišťovat daňovou spolehlivost třetích osob a domnívá se, že takový požadavek je v rozporu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, na které se žalovaný odvolává.

Stěžovatel opakovaně, jak již namítal v průběhu dosavadního daňového i soudního řízení, uvádí, že zcela byla pomínuta skutečnost, že svědeckými výpověďmi jak ing. Š., tak p. K., bylo opětovně potvrzeno, že práce byla řádně provedena, přitom ing. Š. konstatoval, že rozsah provedených prací byl kontrolován tak, že byl jednak přeměřen stavbyvedoucím společností T. s. r. o. a jednak nezávislou geodetickou firmou. Veškeré práce provedené od svých subdodavatelů stěžovatel přefakturoval konečnému odběrateli – společnosti T. s. r. o.

Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že v červnu roku 2000 u něj proběhla i kontrola účetnictví, která u něj nezjistila žádné nedostatky, naopak bylo finančním orgánem konstatováno, že nebyly u kontrolovaného subjektu shledány žádné závady. Byla tak

konstatována věrohodnost, průkaznost, správnost i úplnost účetnictví. Rozhodnutí žalovaného se v tomto smyslu jeví rozporuplným, když na jedné straně tvrdí, že stěžovatel neprokázal účetní případy, na druhé straně je jeho účetnictví označeno průkazným a úplným.

Stěžovatel uvádí, že si vždy řádně plnil a plní veškeré daňové povinnosti, jakož i povinnosti vůči orgánům sociálního zabezpečení. S ohledem na výše uvedené navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud především nikterak nezpochybňuje oprávnění krajského soudu spojit věci v souladu s ust. § 39 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) ke společnému projednání.

Podle cit. ustanovení může předseda senátu spojit ke společnému projednání žaloby směřující proti témuž rozhodnutí anebo proti rozhodnutím, které spolu skutkově souvisejí.

Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že v projednávané věci bylo na místě spojení žalob podaných ve věci daně z příjmů, a to jak stěžovatelem, tak i jeho manželkou, neboť rozhodnutí v její věci bylo podmíněno rozhodnutím ve věci stěžovatele, a dále bylo lze spojit všechny žaloby podané stěžovatelem ve věci daně z přidané hodnoty.

Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, jakož i jejich cíle, jsou však odlišné a jakkoli se jednalo o stejná zdanitelná plnění téhož daňového subjektu, dokazování vedené ohledně nich sleduje u jednotlivých daní zcela odlišné cíle. Především jsou v různých právních předpisech stanoveny zvláštní podmínky a pravidla pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů (§ 24 zákona o daních z příjmů), jakož i podmínky pro vznik nároku na uplatnění nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty). Po zjištění skutkového stavu (tedy, zda výdaj byl uskutečněn, resp. zda se uskutečnilo zdanitelné plnění) je třeba podřadit tento stav pod určité ustanovení právního předpisu, resp. posoudit, zda splňuje dispozici v konkrétní právní normě stanovenou. Zpravidla lze předpokládat, že v případě, kdy jsou naplněny podmínky pro uznání výdaje dle § 24 zákona o daních z příjmů, budou dány i podmínky pro vrácení odpočtu na dani z přidané hodnoty. Tato zásada však v žádném případě není pravidlem a neplatí bezvýjimečně; zejména tak tomu nebude např. tehdy, bude-li výdaj prokazatelně uskutečněn (o skutkovém stavu nebude pochyb), ale doklad v souvislosti s jeho prokázáním předložený, nebude vystaven plátcem DPH (nebude splněna jedna ze zákonných podmínek pro uplatnění nároku).

Postupoval-li krajský soud tak, že spojil veškeré žaloby stěžovatele bez ohledu na druh daně a rozhodl jedním rozsudkem, je nezbytné, aby se krajský soud v rozsudku vypořádal se všemi vznesenými námitkami, zejména pak, aby tak učinil způsobem umožňujícím přezkoumatelnost takového rozsudku. Tomuto požadavku krajský soud však dostal pouze v případě vznesené žalobní námitky nicotnosti dodatečných platebních výměrů ve věci daně z přidané hodnoty, s níž se beze zbytku vypořádal na str. 9 a 10 rozsudku. Ne tak zcela však tomu bylo již ve vztahu k námitkám stěžovatele stran nezákonného postupu daňových orgánů při doměření jednotlivých daní, zejména co se týče zhodnocení provedení dokazování a závěru ohledně neunesení důkazního břemene v daňovém řízení, jakož i v právním

posouzení stran daňové uznatelnosti výdajů a uplatněného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty. Již zcela nelze z odůvodnění rozsudku seznat, ohledně kterého zdaňovacího období jsou závěry soudu v té které věci a na které dani (toho kterého dodavatele, resp. subdodavatele) učiněny.

Krajský soud, jakkoli projednával žaloby stěžovatele, uvádí např. na str. 4 rozsudku v případě společnosti S. spol. s r. o., že žalobkyně namítá, že nelze klást k tíži manželovi, že jednatel společnosti je nekontaktní, v dalším odstavci již uvádí námitky „žalobce“; přestože tato část textu je nesrozumitelná, není toto pochybení samo o sobě důvodem pro další závěry Nejvyššího správního soudu níže učiněné, které vedly ke zrušení napadeného rozsudku.

Krajský soud převzal závěry žalovaného učiněné s tím, že stěžovatel neprokázal výdaje v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud činí závěry ohledně neprokázání výdajů stěžovatele neuznaných pro účely daně z příjmů, když souhlasí s závěry žalovaného, že stěžovatel neunesl v žádném z případů důkazní břemeno, tedy jak v případech nekontaktnosti dodavatele (M. R., S. spol. s r. o.) a výpovědi dodavatele nepotvrzující provedení práce (K. K.), tak i v těch případech, kdy dodavatelé byli kontaktní, podali svědecké výpovědi, v nich potvrdili provedení, resp. zajištění prací na základě smlouvy s žalobcem, přitom potvrdili převzetí fakturovaných částek za tyto práce. V případech dodavatelů (V. P., P. P., M. T.) se krajský soud bez dalšího ztotožnil s názorem žalovaného, že stěžovatelem předložené důkazy – jednotlivé faktury, smlouvy o dílo, příjmové a výdajové pokladní doklady, zápisy o předání a převzetí stavenišť, protokoly o provedení zemních prací, výpisy z denních záznamů stavby, matematické propočty, kterými stěžovatel dokládal, že nemohl vlastními silami realizovat takové množství zakázek (pozn. soudu: stěžovateli bylo za řádně provedené práce zaplacen více než 6 mil. Kč) a konstatoval bez dalšího, že tyto důkazy nejsou dostatečné. Na několika dalších místech stran jednotlivých dodavatelů krajský soud konstatuje, že věrohodnost stěžovatelem předložených důkazů byla zpochybněna, což dovozoval jednak z některých rozporů v listinných písemnostech, jakož i ze skutečnosti, že dodavatelé stěžovatele, resp. jejich subdodavatelé, nepodali daňová přiznání, resp. nepřiznali příjmy ke zdanění.

Z odůvodnění rozsudku však není zřejmé, jakými úvahami stran neunesení důkazního břemene stěžovatelem byl krajský soud veden, a to zejména tehdy, když se nikterak nezabýval skutečnostmi, které dle názoru Nejvyššího správního soudu nejsou ve věci nepodstatné. Totiž tím, že svědkové K. a Š. (za společnost T. s. r. o, pro kterou byly výkopové práce stěžovatelem prováděny), potvrdili, že práce byly řádně provedeny, byly vyfakturovány a řádně stěžovateli uhrazeny. Rovněž tito svědkové nevyloučili, že práce na stavbách by nemohl provádět stěžovatel subdodavately (pozn. soudu – např. u písemnosti Identifikační údaje stavby O., T. je v uvedeném přehledu smluvního zajištění uvedeno jméno K./P./) Stěžovatel tyto příjmy řádně uvedl v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období.

Nebylo tedy ve věci pochyb o tom, že se nejednalo o plnění fiktivní, ale o plnění, které bylo vykonáno. Ve věci nebylo aplikováno ust. § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy žalovaný nedospěl k závěru o dissimulaci, resp. simulaci právních úkonů.

Pokud stěžovatel uvedl, že nemohl takový objem výkopových prací splnit pouze se svými zaměstnanci, a proto využil subdodávky, bylo na místě zabývat se důvodností takového tvrzení. Žalovaný však stěžovatelem předložený důkazní prostředek – zpracovaný rozbor nákladů na subdodávky, přehled fakturace jednotlivým odběratelům v návaznosti

na jednotlivé subdodávky a statistiku výrobní kapacity pracovníků od června 1997 do prosince 1999, nehodnotil, aniž by měl za prokázané, že stěžovatelem uváděný důvod je lichý. Teprve po zhodnocení objemu provedených prací, vlastních kapacit stěžovatele, počtu odpracovaných hodin, objemem proplacených mezd, místem výkonu prací a srovnáním období, kdy měly být prováděny apod., mohl žalovaný s jistotou dospět k závěru o tom, že stěžovatel práce provedl např. výhradně vlastními pracovníky. K takovému závěru, byť nevyslovenému, dospěl poté v podstatě i soud, když za situace, kdy práce fyzicky prokazatelně byly vykonány, vyloučil možnost jejich provedení i jinými subjekty než stěžovatelem. Tuto skutečnost, byť byla v žalobě namítána, krajský soud nehodnotil, ale ani neuvedl, proč ji považuje pro danou věc za nevýznamnou.

K neuznání nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty krajský soud pouze uvedl zákonné znění ust. § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, dle kterého bylo postupováno, přitom dále uvádí, se ztotožnil s argumentací žalovaného uvedenou ve vyjádřeních k žalobám, které je ve shodě s ustálenou judikaturou soudů, a pro stručnost na ni v odůvodnění v plném rozsahu odkázal. V této části je rozsudek krajského soudu zcela nepřezkoumatelný pro nedostatek odůvodnění.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud jako obiter dictum uvádí, že je nutno v souvislosti s posuzováním nároku na odpočet daně vycházet z obecného principu neutrality daně z přidané hodnoty.

Pokud žalovaný seznal dostatek důvodů pro učinění závěru o tom, že stěžovatel byl povinen odvést z přijatého plnění (z částky vyplacené objednatelem) daň z přidané hodnoty na výstupu, není žádný ospravedlnitelný důvod vycházet pro účely vrácení odpočtu za stejné plnění z jiných úvah a dospět k závěru, že je tomu jinak. Nelze přitom vyloučit případy, jak již bylo naznačeno výše, kdy přesto, i když o faktickém plnění není pochyb, nemusí být splněny podmínky pro vrácení odpočtu daně, a to např. z důvodu, že doklad nebyl vystaven plátcem. Tak tomu však v dané věci nebylo; osoby, které doklady vystavily byly, plátcí daně z přidané hodnoty

V odůvodnění rozsudku je pojednáno na str. 12 a 13 v obecné rovině o zásadách dokazování a hodnocením důkazů, přitom odůvodnění rozsudku krajského soudu postrádá úvahy, kterými soud dospěl k tomu, že stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

V projednávané věci stěžovatel prokázal, že práce pro dodavatele vykonal, tyto mu byly uhrazeny a příjem, který obdržel, přiznal řádně ke zdanění. Rovněž daňový subjekt doložil správci daně, že k provedení těchto prací zčásti použil subdodavatelů, rovněž tito (s výjimkou K. K.) před správcem daně v rámci svědeckých výpovědí uvedli, že práce provedli, resp. zajistili dalšími osobami a rovněž potvrdili, že jim byly tyto práce stěžovatelem uhrazeny. Stěžovatel stran skutečností, které mu náleží prokazovat dle ust. § 31 odst. 9 cit. zákona, uskutečnění výdaje, který sloužil k dosažení příjmů, prokázal, s výjimkou těch případů, kdy označený dodavatel uvedl, že práce neprovedl (K. K.) a s výjimkou dodavatele nekontaktního (S., spol. s r. o). Jakkoli jistě lze souhlasit se stěžovatelem, že mu nelze klást k tíži, když v době provádění kontroly s časovým odstupem nelze daný subjekt kontaktovat, nicméně ani tato skutečnost jej nezabavuje důkazního břemene ohledně svého tvrzení; bylo tedy na něm zajistit jinými důkazními prostředky průkaznost svého tvrzení.

Žalovaný setrval na zhodnocení skutkového i právního stavu, tak jak bylo učiněno v řízení před správcem daně I. stupně, krajský soud toto hodnocení převzal, resp. na ně odkázal.

Ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona prokazuje správce daně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost či úplnost účetnictví a jiných záznamů a evidencí vedených daňovým subjektem. Existenci žádných skutečností, kterými by správce daně vyvrátil skutečnosti stěžovatelem prokazované, a dle jeho přesvědčení prokázané, však správce daně neprokázal, když pouze vyslovil pochybnosti.

Pokud žalovaný zpochybnil předložené důkazní prostředky a zaujal názor, že stěžovatel v žádném z případů neprokázal, že jím označení a vyslechnutí dodavatelé práce provedli, leželo důkazní břemeno ohledně této skutečnosti na něm. Žalovaný však nikterak neprokázal, že práce byly provedeny jinak, než deklaroval stěžovatel (neboť nezpochybnil, že provedeny byly) a veškerou svoji argumentaci opírá pouze o „odůvodněné“ pochybnosti, domněnky a nesrovnalosti v písemnostech.

Žalovaný tak zcela nedostál své zákonné povinnosti dle ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona, když neprokázal, že skutečnosti žalobcem tvrzené nastaly nebo alespoň nastat ani nemohly. Rovněž tak porušil správce daně ust. § 2 odst. 3 cit. zákona, když nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Správce daně neshledal průkazným žádný z předložených důkazních prostředků a žádnou svědeckou výpověď (s výjimkou svědeckých výpovědí, které tvrzení stěžovatele nepotvrdily), přitom tvrzení ve výpovědích učiněná pouze zpochybnil, ale nevyvrátil, ale ani nezkoumal, žádné relevantní skutečnosti, na základě kterých by tvrzení stěžovatele vyvrátit mohl.

V řízení nebylo v souladu s ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona prokázáno, že není pravdivé tvrzení žalobce a k nim doložené doklady o tom, že práce pro něho provedly další osoby, které provedení prací a jejich proplacení potvrdily.

Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku 5 Afs 131/2004 ze dne 25. 3. 2005 (publ. pod č. 599/2005, dále přístupno na www.nssoud.cz), důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat je na prokazování všech, resp. jakýchkoli, skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. Nelze se proto ztotožnit se závěry žalovaného, jakož i krajského soudu, v tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, přitom takový závěr je dovozován z toho, že stěžovatel neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádné smlouvy neuzavíral.

Nepochybně by žalobce důkazní břemeno neunesl v případě, deklaroval-li by účetní případ doklady, jimž by se po stránce formální nedalo ničeho vytknout, avšak osoba, která je měla vystavit, neexistuje, resp. tvrdí, že takové doklady nevystavila. Tak tomu ale v daném případě nebylo. Není pochyb o fyzické existenci dodavatelů. Důkazní břemeno ohledně prokázání vynaložených výdajů na práce, o nichž potvrdili, že vykonali oproti příjmům, který od stěžovatel obdrželi, resp. uskutečnění zdanitelných plnění samotnými dodavateli stěžovatele, stíhá pouze tyto, nikoli však stěžovatele samotného. Skutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.

Evropský soudní dvůr ve spojených případech C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) vyslovil, že nárok na odpočet nemůže být dotčen skutečností, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena daňovým podvodem o němž plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.

Jakkoli se v projednávané věci jednalo o skutkově odlišný případ, rozsah daňového břemene ležící na daňovém subjektu lze z výše uvedeného dovodit zcela jednoznačně; přitom takový závěr platí nutně nejen pro účely daně z přidané hodnoty, ale musí být respektován v obecné rovině, tedy i pro účely posouzení uskutečnění daňového výdaje pro účely daně z příjmů.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní otázka ohledně tvrzeného prokázání skutečností stěžovatelem ve smyslu ust. § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. nebyla krajským soudem posouzena v souladu se zákonem. Stěžovateli nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností, týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu; důkazní břemeno ohledně jím tvrzených skutečností naopak neunesl žalovaný. Důkazní břemeno ohledně svých tvrzení neunesli potom jednotliví dodavatelé, u nichž bylo na místě podrobit kontrole splnění jejich daňových povinností.

NSS konečně rovněž musí přisvědčit námitce stěžovatele stran hodnocení jeho účetnictví.

Krajský soud se rozporuplností v hodnocení účetnictví žalovaným nezabýval, nicméně konstatoval, v souvislosti s námitkou stěžovatele, že v případě, kdy bylo zpochybněno jeho účetnictví, měla být daň stanovena pomocí pomůcek, že tato námitka je nedůvodná, neboť vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna; zpochybněna byla pouze správnost, pravdivost a průkaznost několika identifikovaných výdajů. Krajský soud zde opětovně sám konstatuje, že tvrzené výdaje byly pouze zpochybněny, nikoli však vyvráceny.

V tomto směru je nesrozumitelný závěr soudu, který nemá oporu ve spise, z něhož vyplynulo, že výdaje, které byly stěžovateli vyloučeny na základě zpochybněných dokladů (ve výši 4 905 278 Kč za rok 1997, ve výši 2 633 551 Kč za rok 1998 a ve výši 3 294 120 Kč za rok 1999), tvořily převážnou část uskutečněných výdajů. Jednalo-li se o svým objemem o podstatnou část účetnictví stěžovatele, která byla zpochybněna a správce daně neuznána, stěží lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. byla zachována. Zákon o správě daní a poplatků v ust. § 31 odst. 5 naopak nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplné a průkazné použito jakožto jedné z možných pomůcek.

Svůj závěr o nesplnění důkazního břemene stěžovatelem žalovaný nepodložil dostatečnými důvody, a proto je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože závěry žalovaného bez dalšího převzal i Krajský soud v Ostravě, trpí vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů i jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud shledal naplnění kasačních důvodů ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s, proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem výše uvedeným (§ 110 odst. 3 in fine s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ostravě v novém rozsudku (§ 110 odst. 2 in fine s. ř. s.).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 27. července 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu