



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **D. P., s.r.o.**, zastoupeného JUDr. Alešem Ondrušem, advokátem se sídlem v Brně, Těsnohlídkova 9, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 9. 2006, č. j. 22 Ca 44/2005 – 38,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 12. 2004, č. j. 8046/120/2004. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci (dále jen „finanční úřad“) ze dne 14. 1. 2004, č. j. 7279/04/379914/0585, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob, č. 1040000007, jímž finanční úřad dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2 229 150 Kč.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V prvé řadě nesouhlasí s odmítnutím svého žalobního argumentu ze strany

soudu, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal dostatečně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele. Ten dále tvrdí, že měl-li žalovaný pochybnosti o důkazní hodnotě předložených důkazů, přešlo důkazní břemeno na něj a jeho povinností dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo vyvrátit věrohodnost tvrzení stěžovatele a jím předložených důkazů. Krajský soud dle stěžovatele setrval v rovině pouhého tvrzení o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, které však v napadeném rozhodnutí kvalifikovaně neodůvodnil, a současně při svém rozhodování část důkazů neprávem opomenul. Stěžovatel vedle výše uvedeného v rozhodnutí žalovaného postrádá úvahy vyplývající z hodnocení jednotlivých důkazů i jeho logický právní závěr. Z tohoto rozhodnutí podle jeho názoru ani není seznatelné, proč předloženými důkazy neprokázal svá tvrzení, a konstatování žalovaného nejsou hodnocením důkazů ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, neboť neobsahují zdůvodnění, proč žalovaný takový závěr učinil. Odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu týkající se posledně zmíněné žalobní námitky je podle názoru stěžovatele opět nedostatečné. Krajský soud se podle stěžovatele též nevypořádal se žalobní námitkou ohledně předložení faktur, jimiž stěžovatel prokazoval souvislost zpochybněných výdajů s konkrétními zdanitelnými příjmy 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“).

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti plně odkazuje na své stanovisko k žalobě a na napadené rozhodnutí krajského soudu. Uvádí, že kasační stížnost dle jeho názoru není důvodná a navrhuje její zamítnutí.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad u stěžovatele zahájil dne 27. 2. 2002 daňovou kontrolu, jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. – 12. měsíce roku 2000 a 1. – 12. měsíce roku 2001. Dne 7. 10. 2002 pak byla zahájena daňová kontrola u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1999 a 2001. Výzvami z 20. 3. 2002 a 11. 11. 2002 vyzval finanční úřad stěžovatele k předložení důkazních prostředků, které prokazují skutečnosti jím uváděné v daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 1999, 2000 a 2001, přičemž přesně specifikoval rozsah požadovaného doplnění, a to příkladným výčtem jednotlivých možných důkazních prostředků. Stěžovatel na obě výzvy reagoval a zaslal finančnímu úřadu doklady dle jeho názoru dostatečně prokazující skutečnosti jím uváděné v daňovém přiznání. Finanční úřad však dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že jím vynaložené náklady sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a na základě těchto skutečností vydal dodatečné platební výměry, mimo jiné i na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999.

Stěžovatel se tomuto platebnímu výměru bránil odvoláním, v němž uvedl, že jednoznačně prokázal příčinnou souvislost mezi náklady vynaloženými na provize a dosažením zdanitelných příjmů a naopak finanční úřad postupoval v rozporu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, neboť řádně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatele. Žalovaný se ztotožnil s názorem finančního úřadu a odvolání stěžovatele zamítl. Na základě žaloby

proti posledně zmíněnému rozhodnutí ve věci rozhodoval krajský soud, který kasační stížností napadeným rozsudkem žalobu stěžovatele zamítl. Jak vyplývá z odůvodnění tohoto rozsudku, krajský soud ověřil, že finanční úřad stěžovatele vyzval k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání a jakým způsobem stěžovatel na tyto výzvy reagoval. Dále uvedl, že dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prvotně stíhá důkazní břemeno vždy daňový subjekt, který v podávaném daňovém přiznání něco tvrdí a v rozsahu tohoto tvrzení má důkazní povinnost. Pokud daňový subjekt unese své důkazní břemeno a správce daně přesto vyměří daň v rozporu s předloženými důkazními prostředky, musí právě správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázat, že předložené či navržené důkazní prostředky nejsou věrohodné a základ daně a daň mají být vyměřeny v jiné výši, než jak prokazuje daňový subjekt. Podle právního názoru krajského soudu v daném případě však taková procesní situace nenastala a důkazní břemeno na finanční úřad nepřešlo, neboť stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost. Na výzvu k prokázání tvrzených skutečností je dle krajského soudu nezbytné předložit konkrétní důkazní prostředky a další tvrzení takovým důkazním prostředkem není.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, o vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a dále že je s nimi v rozporu, a o nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí krajského soudu. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Podle § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků *při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Dle § 31 odst. 4 téhož právního předpisu jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.*

Podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků *správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí. V souladu s § 31 odst. 9 tohoto zákona daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pak platí, 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.*

Jak je již výše uvedeno, stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, když neprokázal dostatečně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví stěžovatele. Stěžovatel tak nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, který jeho žalobní argument stejného obsahu odmítl. Nejvyšší správní soud při posouzení důvodnosti této námítky ověřil, že finanční úřad stěžovateli zaslal výzvu ze dne 11. 11. 2002. Tato byla strukturována dle jednotlivých zdaňovacích období, přičemž k období roku 1999, které je předmětem projednávané věci, se vztahují dva body. V prvním z nich byl stěžovatel výslovně vyzván, aby finančnímu úřadu doložil smlouvu, na základě které byly v průběhu roku 1999, event. 2000, vypláceny provize společnosti K. D. Ltd 72, se sídlem ve Velké Británii. Dále byl vyzván i k doložení jiných dokladů, které by potvrdily, že náklad spočívající ve vyplácených provizích byl skutečně vynaložen, a to k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů ve smyslu výše citovaného ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. Finanční úřad poskytl stěžovateli i vodítko formou demonstrativního výčtu činností a výsledků, které typicky souvisí s danou činností, v tomto případě obchodním zastoupením (jaké práce byly za provizi vykonávány, kdy byly práce vykonávány, jaký byl výsledek provedených prací, jak byl stěžovatel o provedené práci informován, jak provedená práce ovlivnila výsledky hospodaření stěžovatele). Stěžovatel na předmětnou výzvu reagoval dne 18. 11. 2002 zasláním průvodního dopisu a listinných dokladů v příloze, a to konkrétně smlouvy o zastoupení uzavřené mezi ním a společností K. D. Ltd 72 dne 12. 1. 1999. Mimo této samotné smlouvy o obchodním zastoupení stěžovatel již jen v průvodním dopisu uvedl, že zmíněná anglická společnost mu zprostředkovala zahraniční obchodní partnery. Jelikož však požadovala vysokou provizi a náhradu nákladů na svou činnost (cestovné, ubytování), spolupráce byla na konci roku 1999 ukončena. Veškerou korespondenci pak stěžovatel dle svého tvrzení zničil. Na základě doplňující výzvy stěžovatel finančnímu úřadu předložil prostý výčet zahraničních společností, s nimiž stěžovateli zmíněná anglická společnost zprostředkovala spolupráci.

Druhý bod dotčené výzvy se týkal společnosti P., s. r. o., společnosti, která byla stěžovatelovým dodavatelem. Finanční úřad stěžovatele rovněž v této souvislosti vyzval k prokázání skutečnosti, že náklady vynaložené na nákup materiálu a služeb od této společnosti v průběhu roku 1999 byly vynaloženy k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Zcela konkrétně byly ve výzvě vypočteny faktury, u nichž finanční úřad požadoval doložení výše uvedené souvislosti vynaložených nákladů, a opět nechybělo ani určení, jakým způsobem je možno tuto souvislost prokázat (kdo, kdy, jakým dopravním prostředkem, odkud a kam vezl zboží; kdo, kde a komu předával částky uvedené na pokladních dokladech; kdy a v jakém množství bylo zboží přijato stěžovatelem na sklad a jak bylo dále využito). Stěžovatel byl vyzván i k doložení předávacích protokolů či dodacích listů, pokud byly vystaveny, a dále ke sdělení, kdo, kde a komu předával peníze za jednotlivé faktury. Z výzvy správce daně bylo zřejmé, že nepochybuje o existenci písemných dokladů o vynaložení zpochybněných výdajů, ale požaduje prokázání jejich skutečné realizace, proto vyžaduje sdělit podrobné údaje, z nichž by bylo zřejmé, že dokládané činnosti byly uskutečněny. Stěžovatel na výzvu finančnímu úřadu odpověděl, že společnost P., s. r. o., mu dodávala obaly nutné k expedici výrobků a rovněž propagační materiál. Dále uvedl, že

pro velký časový odstup si tyto transakce nepamatuje, má velkou spotřebu tohoto materiálu a vzhledem ke stálému hledání cenově nejvýhodnějšího obchodního partnera se jeho dodavatelé často střídají. K této informaci stěžovatel přiložil faktury a příjmové pokladní doklady s razítkem a podpisem zmíněného dodavatele. K doplňující výzvě pak stěžovatel uvedl, že obaly, které mu společnost P., s. r. o., dodala, byly jako vždy dány přímo do spotřeby, neboť stěžovatel příliš nenakupuje na sklad. Finanční úřad za účelem zjištění podrobnějších informací o dodavateli stěžovatele, společnosti P., s. r. o., provedl dožádání u místně příslušného správce daně. Jeho předmětem bylo zejména zjištění, zda se jmenovaná společnost zabývala v předmětném zdaňovacím období činnostmi uvedenými na fakturách (návrhy potřeb pro akvaristiku, návrhy obalů na krmiva, návrhy katalogů, tisk papírových pytlů a balícího papíru, tisk nebo prodej novoročenek a kalendářů) a zda byly částky uvedené na fakturách a příjmových dokladech zahrnuty do výnosů této společnosti. Dožádaný správce daně na základě místního šetření finančnímu úřadu sdělil, že společnost P., s. r. o., se na adrese sídla nezdržuje (jedná se o fiktivní sídlo), za období let 1998, 1999, 2000 a 2001 ani nepodala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Finanční úřad na základě stěžovatelem poskytnutých dokladů dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno a (jak výše uvedeno) vydal dodatečný platební výměr. Krajský soud k takovému postupu uvedl, že na výzvu k prokázání tvrzených skutečností je nezbytné předložit konkrétní důkazní prostředky, přičemž další tvrzení již jednou uvedených skutečností takovým důkazním prostředkem není. Nejvyšší správní soud se s právním názorem krajského soudu ztotožňuje. V dané věci je dle zdejšího soudu především relevantní, jakým způsobem byl stěžovatel vyzván k prokázání skutečností, resp. k předložení důkazních prostředků. Výzva finančního úřadu z 11. 11. 2002 je dostatečně určitá, stěžovateli byl poskytnut i návod k tomu, jakými prostředky svá tvrzení, obsažená v daňovém přiznání, může spolehlivě prokázat. Z obou bodů výzvy týkající se zdaňovacího období roku 1999 je zcela zřetelně patrné, že stěžovatel byl vyzván k prokázání, že opravdu došlo k jím tvrzeným skutečnostem, tj. ke zprostředkování obchodní spolupráce, resp. k dodání kancelářského materiálu. Pokud stěžovatel předložil pouze část požadovaných dokladů a k některým bodům nebyl schopen doložit žádné písemnosti, ani se vyjádřit k požadovaným podrobnostem týkajícím se skutečného vynaložení předmětných výdajů, nelze takovou odpověď považovat za prokázání skutečnosti, že vynaložené náklady byly realizovány a sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů, resp. za unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Ohledně prokázání, že skutečně došlo ke zprostředkování obchodní spolupráce společností K. D. Ltd 72, doložená smlouva o zastoupení dokazuje pouze formální existenci právního vztahu mezi touto společností a stěžovatelem, nikoli však faktické uskutečnění plnění poskytnutého stěžovateli. Stěžovatel měl možnost finančnímu úřadu předložit např. předávací protokoly obsahující výsledek činnosti obchodního zástupce, namísto toho však finančnímu úřadu poskytl prostý výčet zahraničních společností, s nimiž mu měl zprostředkovat spolupráci uvedený obchodní partner. Sám stěžovatel k tomu dále uvedl, že po ukončení vzájemné spolupráce byla veškerá korespondence zničena. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že na výzvu k prokázání tvrzených skutečností bylo třeba předložit konkrétní důkazní prostředky, které byly správcem daně specifikované, přičemž stěžovatel tuto povinnost nesplnil, neboť pouze uváděl již sdělené skutečnosti a neodstranil srozumitelně vyslovené pochybnosti správce daně uvedením dalších podrobností ohledně vynaložených výdajů.

Rovněž ke spolupráci se společností P., s. r. o., stěžovatel finančnímu úřadu nepředložil požadované důkazní prostředky. Příjmové doklady a faktury jsou stejně jako v předchozím případě pouhým formálním dokladem o vztahu mezi dvěma stranami. Správce daně vyslovil pochybnost ohledně uskutečnění výdajů deklarovaných předloženými daňovými doklady, srozumitelně se též vyslovil ke způsobu, jakým dle jeho názoru lze výdaje prokázat. Je však zřejmé, že bez dalšího nelze prokázat faktické poskytnutí zboží či služeb opět pouze předložením formálních dokladů. Stěžovatel dále opět pouze konstatoval, že s ohledem na časový odstup není schopen uvést bližší podrobnosti transakcí a dodavatelem dodané zboží bylo bez zanesení do skladové evidence přímo spotřebováno. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že výzva správce daně byla srozumitelná a určitá, přičemž stěžovatel na svou povinnost k předložení důkazních prostředků vztahujících se k jím tvrzeným skutečnostem částečně rezignoval, ve zbytku pouze tvrdil další (znovu tytéž) skutečnosti, čímž svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nemohl splnit. Za daných skutkových okolností nebyl časově nepřiměřený ani požadavek finančního úřadu na prokázání uskutečnění plnění proběhlého v roce 1999 v rámci daňové kontroly prováděné v roce 2002.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále napadá závěr krajského soudu o tom, že neunesl své důkazní břemeno. Nesouhlasí s konstatováním krajského soudu, že předložil pouze písemné vyjádření, smlouvu o zastupování a prostý výčet zprostředkovaných zahraničních společností. Tvrdí, že dále předložil i přijaté faktury k předmětným plněním, výdajové pokladní doklady o úhradách za tato plnění a faktury vystavené za obchody zprostředkované dle smlouvy o zastupování. Jak je ovšem již výše uvedeno, krajský soud ve svém rozsudku jasně deklaroval, že na výzvu k prokázání tvrzených skutečností není odpovídajícím důkazním prostředkem další tvrzení, kterým jsou právě též předložené faktury či pokladní doklady. Tento právní závěr je zřejmou odpovědí na námitku stěžovatele. Je sice pravdou, že krajský soud nezmínil ve svém rozsudku zcela v úplnosti všechny předložené doklady, kterými stěžovatel reagoval na výzvy finančního úřadu, avšak tato skutečnost nemůže být vadou, která by měla vliv na zákonnost celého rozhodnutí, ani nelze přisvědčit stěžovateli v tom smyslu, že by krajský soud část důkazů při svém rozhodování evidentně neprávem opomenul. Stěžovatel v této souvislosti namítá též nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, jelikož soud jeho žalobní námitku ohledně předložení faktur, jimiž stěžovatel prokazoval souvislost zpochybněných výdajů s konkrétními zdanitelnými příjmy, zmínil pouze v rámci shrnutí obsahu vyjádření žalovaného k podané žalobě. Nezahrnul ji však v rozporu s ustanovením § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, do rekapitulace obsahu žaloby, ani se předmětnou žalobní námitkou ve svém rozhodnutí vůbec nezabývá. Vymezením zákonného pojmu nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS. Podle tohoto rozhodnutí *„nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.“* Nejvyšší správní soud ověřil, že krajský soud stěžovatelem zdůrazňované předložení faktur zahrnul do rekapitulační části svého rozsudku, přesněji do jeho prvního odstavce, v němž stručně shrnul obsah rozhodnutí žalovaného. Rovněž v úvodu dalšího odstavce krajský soud zmínil v rámci rekapitulace žaloby, že žalobce reagoval na výzvy správce daně předložením dokladů. Námitka stěžovatele tak pramení

z rozdílného právního posouzení předložených písemností, kdy stěžovatel předmětné faktury označuje jako „důkazy“ (ve smyslu důkazních prostředků), kdežto krajský soud jako „doklady“ či „tvrzení“ (str. 6, 7 napadeného rozsudku). Je tedy třeba znovu zopakovat, že výše popsaný postup krajského soudu byl chybný, dotčená vada však není takového charakteru, že by způsobovala nezákonnost celého napadeného rozsudku. Za situace, kdy i Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že předložené prvotní účetní doklady nejsou samostatně s to být relevantním důkazním prostředkem, bylo by navíc přílišným formalismem rozhodnutí krajského soudu rušit a vracet k dalšímu řízení pouze z tohoto jediného důvodu. Z obsahu rozhodnutí dále vyplývá, že krajský soud při svém rozhodování přihlédl i k těmto tvrzením.

Stěžovatel dále trvá na tom, že měl-li žalovaný pochybnosti o důkazní hodnotě jím předložených dokladů, pak důkazní břemeno přešlo na něj a bylo jeho povinností dle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost účetnictví vedeného stěžovatelem. V této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5 Afs 131/2004 – 45, publikovaný pod č. 599/2005 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí zdejší soud dospěl mimo jiné i k závěru, že *„má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Jeho povinností dle § 31 odst. 8 cit. zákona je pak prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí“*. Zásadní je v souvislostech projednávané věci premisa, že správce daně má pochybnosti o důkazní hodnotě daňovým subjektem předložených důkazních prostředků. Stěžovatel v této věci totiž na výzvu správce daně reagoval především doklady, nedokázal uvést bližší podrobnosti, které správce daně konkrétně požadoval. K tomu srov. též rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 – 25, publikovaný pod č. 94/2004 Sb. NSS, dle kterého *„ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.“* Stejný právní názor byl zaujat v ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, v němž zdejší soud dospěl k závěru, že *„jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“* (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 87/2007 – 70).

Krajský soud ve svém rozsudku dostatečně zdůvodnil závěr, k němuž při rozhodování dospěl. V rozhodnutí srozumitelně popsal procesní postup ve věci, především reakce stěžovatele na výzvy finančního úřadu, odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb. NSS, v němž zdejší soud dospěl k závěru, že *„podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu“*. Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel namísto důkazních prostředků předkládal soudu pouze další tvrzení a tedy neprokázal, že skutečně došlo ke zprostředkování obchodní spolupráce, resp. dodání kancelářského materiálu.

Jelikož stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost, důkazní břemeno nepřešlo na správce daně. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že krajský soud pouze odmítl jím předložené důkazy a popřel jím uváděné skutečnosti, aniž by sám uvedl právní úvahy, o které své rozhodnutí opřel. Rovněž žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel nepředložil důkazní prostředky, které by dokumentovaly uskutečnění plnění ze strany smluvního zástupce (resp. v druhém případě dodavatele) na jeho účet. Výslovně uvedl, že stěžovatel nepředložil smlouvy, které měl zástupce jménem stěžovatele uzavírat, nepředložil důkazní prostředky prokazující propagační činnost vyvíjenou tímto zástupcem, nedoložil, že by tato společnost vyhradila prostory pro vystavení sortimentu jeho výrobků. Stran svého dodavatele pak stěžovatel dle žalovaného neprokázal věcnou realizaci dodávek, nepředložil žádné důkazní prostředky ve formě zdokumentování jejich dopravy a skladování, ze spisu pak vyplývají skutečnosti, které spíše naopak zpochybňují faktické uskutečnění plnění ze strany dodavatele. Není tedy pravdou, že by se stěžovatel již dříve nedozvěděl, proč byly jím předložené doklady jako důkazy odmítnuty, proč těmito doklady svá tvrzení neprokázal a proč vystavené faktury nejsou důkazem o poskytnutí služeb a dodání zboží.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 13. prosince 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu