

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **S. N.**, zastoupený Mgr. Janem Hoškem, advokátem se sídlem Sokolovská 980, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2010, č. j. 10 Af 27/2010 - 18,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 8. 2009, č. j. 56672/09/105910304018, doměřil Finanční úřad ve Strakonicích žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 17 408 Kč. Žalobce podal proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Rozhodnutím ze dne 29. 1. 2010, č. j. 188/10-1100, změnil žalovaný rozhodnutí správce daně tak, že zvýšil dodatečně vyměřenou daň na 49 856 Kč.

Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 21. 7. 2010, č. j. 10 Af 27/2010 – 18, zamítl.

Krajský soud konstatoval, že v daném případě vznikly v průběhu daňové kontroly zahájené dne 11. 3. 2008 pochybnosti ohledně žalobcem deklarovaných výdajů na pracovní cesty podle § 24 odst. 2 písm. k) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně zjistil, že žalobce provozoval v roce 2005 vlastní podnikatelskou činnost jako obchodní zástupce České spořitelny, a.s. Zároveň byl zaměstnán v pracovním poměru jako obchodní zástupce společnosti W.A.G. minerální paliva, a.s. Podle účetních dokladů vynaložil žalobce ve zdaňovacím období roku 2005 na pracovní cesty výdaj ve výši 155 802 Kč. Vynaložení tohoto výdaje doložil knihou jízd, podle níž ujel 28 431 km s osobním automobilem VW Golf. Správce daně dále zjistil, že žalobce byl v období od 1. 2. 2005 do 9. 5. 2005 nemocen (plastika křížových vazů), v této době však vykázal v knize jízd ujetí 9 936 km. Žalobce tvrdil, že jej v průběhu nemoci vozila jeho nynější manželka (v té době přítelkyně žalobce). Jeho manželka však ve svědecké výpovědi toto tvrzení nepotvrdila a uvedla, že si na konkrétní jízdy nepamatuje. Vzniklé pochybnosti ohledně uskutečnění pracovních cest nevyvrátil žalobce ani poté, co byl správcem daně vyzván, aby prokázal vynaložení výdajů jinými důkazními prostředky, zejména aby doložil a prokázal, že skutečně vykonal vykázané cesty a jejich účel. K této výzvě předložil žalobce soupis (24 listů) obsahující jména klientů, s nimiž v konkrétní dny v průběhu let 2005 a 2006 jednal, s uvedením místa a účelu jednání. Správce daně přesto konstatoval, že se žalobci uvedením údajů o jednotlivých pracovních cestách nepodařilo vyvrátit vzniklé pochybnosti, neboť nepředložil žádné konkrétní důkazy k prokázání tvrzení, že předmětné výdaje byly skutečně vynaloženy. Z tohoto důvodu vyloučil správce daně z žalobcem uplatněných výdajů částku ve výši 54 449 Kč odpovídající výdajům vynaloženým na pracovní cesty v období od 1. 2. 2005 do 9. 5. 2005 a doměřil žalobci daň ve výši 17 408 Kč. V odvolacím řízení změnil žalovaný rozhodnutí správce daně tak, že vyloučil z uplatněných výdajů na pracovní cesty celou částku ve výši 155 802 Kč. Uvedl, že kniha jízd předložená žalobcem postrádala příslušné náležitosti, neboť obsahovala pouze obecné určení účelu cest a žalobce vůbec neevidoval údaje o stavu tachometru u jednotlivých jízd. Pro tyto nedostatky nebylo možné ověřit, zda uvedené údaje o cestách uskutečněných v roce 2005 odpovídaly skutečnosti.

Krajský soud tomuto hodnocení správce daně a žalovaného přisvědčil. Žalobce podle něj sice reagoval na výzvy správce daně, avšak pochybnosti ohledně jím deklarovaných výdajů souvisejících s pracovními cestami neodstranil. Nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by své důkazní břemeno unesl. Krajský soud dále konstatoval, že žalobci bylo srozumitelným způsobem sděleno, jaké pochybnosti a výhrady má správce daně a byla mu tak dána možnost vzniklé pochybnosti vyvrátit. Finanční orgány dbaly na zachování práv žalobce a jejich postup směřoval k tomu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Finanční orgány unesly své důkazní břemeno, když vyjádřily důvodné pochybnosti ohledně průkaznosti a správnosti žalobcem vedených a předložených evidencí a záznamů. Břemeno k odstranění pochybností tak přešlo na žalobce, jenž však toto důkazní břemeno neunesl.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jíž opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tj. namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném

rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel v prvé řadě namítal, že dodatečný platební výměr postrádá odůvodnění a není proto patrné, jakými úvahami byl správce daně při doměření daně veden.

Podle stěžovatele je nesprávné, že správce daně akceptoval příjmy stěžovatele, ovšem vyloučil, že by k dosažení těchto příjmů stěžovatel vynaložil cestovní výdaje. Pokud by stěžovatel neuskutečnil cesty za svými klienty, nemohlo by podle jeho názoru dojít k uzavření jednotlivých smluv. Příjmy z činnosti, jejíž uskutečnění je zpochybňováno, měly být proto správcem daně hodnoceny jako neexistující. Pokud jde o vykazování pracovních cest v době pracovní neschopnosti, uvedl stěžovatel, že z jeho strany došlo k porušení předpisů o nemocenském pojištění. Jednal tak pouze proto, aby mohl dosáhnout zdanitelného příjmu a odvést vyšší daň. Dále namítal, že pokud měl správce daně pochybnosti o uskutečnění jednotlivých cest, měl si od smluvního partnera, pro něhož stěžovatel zprostředkovával uzavírání smluv, vyžádat kopie smluv s jednotlivými klienty, jež by mohly jednoznačně prokázat či vyvrátit uskutečnění jednotlivých služebních cest. Pokud správce daně paušálně odmítl uskutečnění veškerých služebních cest, nezjistil dostatečným způsobem skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti a skutkový stav zjištěný správcem daně tak vyžaduje doplnění.

Stěžovatel dále krajskému soudu vytýkal, že nesprávně posoudil právní otázku, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno k prokázání skutečnosti, že deklarované výdaje na pracovní cesty skutečně vynaložil. Uvedl, že k odstranění pochybností ohledně uskutečnění jednotlivých pracovních cest předložil seznam klientů, se kterými v rozhodném období jednal. Pokud tato listina nedostačovala k odstranění existujících pochybností, měl správce daně tyto osoby vyslechnout jako svědky, i když to stěžovatel výslovně nenavrhl, neboť v souladu s § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) je správce daně povinen provést i bez návrhu důkazy nezbytné ke zjištění skutečného stavu věci. Stěžovatel dále namítal, že se finanční orgány ani krajský soud nevypořádaly s výpisem provizí vyplacených stěžovateli za období od 4. 6. 2004 do 27. 11. 2006, který je součástí správního spisu. Z rozhodnutí žalovaného ani z obsahu správního spisu nelze zjistit, jak finanční orgány tento důkaz hodnotily. Přitom porovnáním knihy jízd s výpisem provizí a provedením výslechů svědků označených v podání by podle stěžovatele byly pochybnosti správce daně v podstatném rozsahu odstraněny.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž znovu poukázal na podle jeho názoru nedostatečnou evidenci vedenou stěžovatelem v knize jízd, na stěžovatelovu pracovní neschopnost a na to, že svědecká výpověď manželky stěžovatele tvrzení stěžovatele nepotvrdila. Podle žalovaného stěžovatel nepředložil žádné konkrétní důkazní prostředky, kterými by unesl své důkazní břemeno. Stěžovatel měl mj. možnost navrhnout výslech osob uvedených na jím předloženém seznamu, avšak neučinil tak.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou, podle níž finanční orgány při zjišťování skutkové podstaty nezohlednily skutečnosti vyplývající z výpisu provizí vyplacených stěžovateli a nevypořádaly se s tímto listinným důkazem, který je součástí správního spisu. V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel uplatnil tuto námitku poprvé v kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu. Nejedná se tedy o vytýkanou vadu řízení před správním orgánem podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro kterou by byl krajský soud povinen rozhodnutí žalovaného zrušit, ale o nepřípustnou námitku podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud se tedy nemohl uvedenou stížní námitkou věcně zabývat.

Nejvyšší správní soud dále hodnotil stížní námitku, podle níž krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno týkající se uskutečnění deklarovaných výdajů na pracovní cesty. V této souvislosti je především třeba poukázat na ustálenou judikaturu zdejšího soudu, která se váže k otázce rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení podle § 31 zákona o správě daní. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, primárně tím, že prokáže tato tvrzení svým účetnictvím či jinou zákonnou evidencí, ledaže ovšem správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví (evidence) daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Doloží-li správce daně tuto svou pochybnost, je povinností daňového subjektu prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. V takovém případě bude zpravidla daňový subjekt prokazovat tvrzené skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím či daňovou evidencí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č. j. 5 Afs 88/2009 - 133, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73, www.nssoud.cz). Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby doložil, že jím uplatněný výdaj je nákladem, který vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Nepostačuje přitom pouhé prokázání, že došlo k vynaložení zmíněných výdajů (zde výdaje na pracovní cesty), ale současně musí daňový subjekt prokázat, nebo navrhnout provedení důkazů, které by

jednoznačně prokázaly, že tyto pracovní cesty byly provedeny za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů a že mezi příjmy a výdaji existuje věcná a časová souvislost. Pouze v takovém případě lze deklarované výdaje odečíst od základu daně podle § 24 odst. 1 a odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73, www.nssoud.cz).

K prokázání svých tvrzení předložil stěžovatel knihu jízd za rok 2005 k vozidlu VW Golf, které v daném roce používal k pracovním cestám. Podle k této knihy jízd stěžovatel evidoval v průběhu roku 2005 pracovní cesty v celkové délce 28 431 km. Na základě toho pak stěžovatel uplatnil jako daňově účinný výdaj na pracovní cesty uskutečněné v roce 2005 částku v celkové výši 155 802 Kč. Správce daně vyjádřil své pochybnosti o uskutečnění evidovaných pracovních cest v průběhu ústního jednání se stěžovatelem dne 19. 5. 2008 (viz protokol o ústním jednání ze dne 19. 5. 2008). Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v roce 2005 zaměstnán u společnosti W.A.G. minerální paliva, a.s., vyzval jej správce daně, aby se vyjádřil k reálnosti ujetí vykázaného množství kilometrů pro pracovní účely. Stěžovatel k tomu uvedl, že v té době najížděl v průměru 12 000 km měsíčně, neboť působil na celém území České republiky. V přípise doručeném správci daně dne 30. 5. 2008 označeném jako „Doplnění protokolu“ pak dodal, že u zaměstnavatele pracoval od brzkých ranních hodin do odpoledních hodin a poté objížděl s vlastním automobilem klienty, s nimiž uzavíral smlouvy a vyřizoval záležitosti týkající se poskytnutí úvěrů, půjček a jiných věcí.

V průběhu daňové kontroly však vyplynuly další skutečnosti, které odůvodňují pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti knihy jízd. Z výkazů odpracované doby u společnosti W.A.G. minerální paliva, a.s., jejichž kopie jsou součástí správního spisu, vyplynulo, že stěžovatel byl v období od 1. 2. 2005 do 9. 5. 2005 v pracovní neschopnosti. I přesto však v knize jízd vykázal ujetí 9 936 km. Stěžovatel k tomu uvedl, že byl nemocen s kolenem (plastika křížových vazů) a že ho zpočátku vozila jeho tehdejší přítelkyně, nynější manželka. Správce daně následně provedl výslech paní M. N., která však tvrzení stěžovatele nepotvrdila (viz protokol ze dne 6. 2. 2009). K dotazům správce daně, zda vozila manžela na konkrétní služební cesty evidované v knize jízd, odpověděla ve všech případech, že si na konkrétní cesty nepamatuje. Za dané situace tedy vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda stěžovatel v období své pracovní neschopnosti uskutečnil pracovní cesty tak, jak deklaroval v knize jízd.

Další pochybnosti, které zmiňuje ve svém rozhodnutí žalovaný i krajský soud, vyplývají z podkladů poskytnutých společností W.A.G. minerální paliva, a.s., podle nichž stěžovatel podnikal časté pracovní cesty jako obchodní zástupce této společnosti. K těmto cestám používal svůj vlastní vůz VW Golf a od 1. 7. 2005 i služební vůz Škoda Octavia. Podle údajů evidovaných v knize jízd ke služebnímu vozu Škoda Octavia a podle vyúčtování provozu osobního vozidla pro služební účely za květen, červen a červenec roku 2005 stěžovatel vykázal, že v roce 2005 podnikl jako obchodní zástupce společnosti W.A.G. minerální paliva, a.s. služební cesty v celkové délce přesahující 52 000 km. Zároveň ovšem deklaroval, že v rámci své vlastní podnikatelské činnosti uskutečnil s osobním vozem VW Golf pracovní cesty v celkové délce 28 431 km. Žalovaný v této souvislosti poukázal v odůvodnění svého rozhodnutí na některé konkrétní případy, kdy stěžovatel v jeden den vykázal pracovní cestu se svým osobním vozem VW Golf a

zároveň se služebním vozem Škoda Octavia (13. 10. 2005, 26. 10. 2005, 3. 12. 2005), a to v takovém rozsahu, že se jeví jako nepravděpodobné, že by stěžovatel mohl ve stejný den vykázané cesty se služebním vozem Škoda Octavia a se svým vozem VW Golf skutečně vykonat.

Zdejší soud se shoduje s názorem krajského soudu i v posouzení věrohodnosti a průkaznosti údajů evidovaných stěžovatelem v knize jízd k osobnímu vozu VW Golf. Stěžovatel především v knize jízd neevidoval stav tachometru před a po skončení jednotlivých jízd. Nelze tedy ověřit, zda stav ujetých kilometrů na tachometru skutečně odpovídal deklarované délce pracovní cesty. Jako závažný nedostatek se Nejvyššímu správnímu soudu jeví dále skutečnost, že u jednotlivých jízd stěžovatel uváděl jako účel cesty velmi obecné údaje, jako např. „smlouva + nabídka“, „jednání - úvěr“, „smlouvy“, „nabídka úvěru“, „kontakty“, „doporučení“ apod., bez toho, aby uvedl jakékoliv bližší údaje o jednotlivých jednáních, z nichž by bylo patrné, s kterou konkrétní osobou a o čem jednal. Kniha jízd, v níž je účel pracovních cest označen takto obecnými a neurčitými pojmenováními, neprokazuje, že byly pracovní cesty uskutečněny, a pokud snad nějaké cesty byly uskutečněny, že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Takto obecně označoval stěžovatel účel jízd opakovaně, a to u všech jízd evidovaných v roce 2005, proto žalovaný zcela opodstatněně hodnotil tyto údaje jako neprůkazné a neúplné (srov. zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73).

Jak vyplývá z uvedeného, obsahové nedostatky knihy jízd a skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly vyvolaly v daném případě ve svém souhrnu natolik závažné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti údajů evidovaných stěžovatelem v knize jízd, že došlo ke zpochybnění oprávněnosti stěžovatelem uplatněných výdajů na pracovní cesty v průběhu celého zdaňovacího období roku 2005. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem krajského soudu, že správce daně a žalovaný unesli důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí vedených stěžovatelem.

Za této situace bylo na stěžovateli, aby předložením dalších důkazních prostředků prokázal správnost, průkaznost a věrohodnost knihy jízd a vedené daňové evidence. Lze přitom obecně konstatovat, že oprávněnost výdajů souvisejících s uskutečněním pracovních cest osobním automobilem [§ 24 odst. 1 a odst. 2 písm. k) zákona o daních z příjmů] a jejich souvislost s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů (§ 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů) může být prokazována např. svědeckými výpověďmi, parkovacími lístky, výpisy z platebních karet (jimi lze prokázat, že se daňový subjekt zdržoval na určitém místě), dodacími listy potvrzujícími osobní dodání (či odběr) zboží (je-li důvodem pracovní cesty), pokladními doklady (osobní převzetí či předání hotovosti), obchodní korespondencí (např. elektronickou, jejímž předmětem je sjednání místa a času schůzky) či jinými obchodními dokumenty, které souvisí s účelem cesty (srov. uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73).

Správce daně po zjištění pochybností o oprávněnosti uplatněných výdajů zaslal stěžovateli výzvu ze dne 20. 2. 2009, aby stěžovatel prokázal, že ve zdaňovacím období roku 2005 skutečně vynaložil deklarované výdaje na pracovní cesty, a doložil konkrétní

účel jednotlivých cest, adresy a jména osob, s nimiž jednal. K této výzvě stěžovatel předložil správci daně rozsáhlý soupis (24 stran), v němž doplnil údaje o jednotlivých pracovních cestách v letech 2005 a 2006. Stěžovatel v tomto soupise ke knize jízd uvedl údaje o jménech konkrétních osob, s nimiž v jednotlivé dny jednal, adresu či místo jejich bydliště a konkrétní účel jednání. Předloženým soupisem však stěžovatel splnil pouze svoji povinnost tvrzení, nikoliv povinnost důkazní. I přes značný rozsah totiž nelze z podání stěžovatele dovodit, že by k prokázání svých tvrzení navrhl provedení výslechu byť jen některých osob označených v soupisu. Navíc velká část těchto osob nebyla dostatečně identifikována, takže by pravděpodobně ani nemohly být předvolány k podání výpovědi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102, www.nssoud.cz). Nelze proto souhlasit s názorem stěžovatele, že správce daně měl tyto osoby vyslechnout jako svědky, i když to stěžovatel výslovně nenavrhl. Z dikce § 31 odst. 2 zákona o správě daní nelze s ohledem na rozložení důkazního břemene dovodit, že by správce daně byl povinen vyhledávat důkazní prostředky na podporu tvrzení daňového subjektu nebo iniciovat jejich provedení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 – 101, publikovaný pod č. 495/2005 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 – 89, www.nssoud.cz). Obdobně lze hodnotit i tvrzení stěžovatele, že si správce daně měl vyžádat kopie smluv uzavřených stěžovatelem s jednotlivými klienty. Byl-li stěžovatel toho názoru, že by tyto listiny mohly prokázat uskutečnění jednotlivých služebních cest, měl navrhnout jejich provedení jako důkazu. Stěžovatel tak v průběhu daňového řízení neučinil, ač mohl. Přitom podle oznámení České spořitelny, a.s. ze dne 25. 8. 2008, které je součástí správního spisu, byly smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a klienty uloženy u stěžovatele.

Ve vztahu k tvrzení o uskutečnění pracovních cest a vynaložení předmětných nákladů nenabídl stěžovatel žádné další důkazní prostředky. Pokud jde o čestné prohlášení paní N., které stěžovatel doručil správci daně dne 20. 7. 2009 spolu s přípisem označeným jako „Odpověď na protokol o ústním jednání“, je nutno poznamenat, že v daňovém řízení podle zákona o správě daní účinného do 31. 12. 2010 nebylo možné použít „čestné prohlášení“ jakožto důkazní prostředek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43, publikovaný pod č. 1049/2005 Sb. NSS). Důkazem o uskutečnění cest nemůže být ani výpis vyplacených provizí, na nějž stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval. Především jsou v tomto výpise uvedeny pouze údaje o osobách, které prostřednictvím stěžovatele uzavřely smlouvu s Českou spořitelnou, a.s., přičemž sám stěžovatel uváděl, že v mnoha případech nedošlo k uzavření nebo změně smlouvy. A navíc tyto údaje potvrzují pouze to, že stěžovatel s uvedenými osobami jednal. Z výpisu již nevyplývá, kdy a kde k jednání došlo, ani to, jak se stěžovatel na místo dopravil.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatel nepředložil dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení a k odstranění pochybností o oprávněnosti výdajů vynaložených ve zdaňovacím období roku 2005 na pracovní cesty. Neučinil tak v řízení před správcem daně, ani v průběhu odvolacího řízení. Stěžovatel tedy neunesl své důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a žalovaný po právu neuznal výdaje související s pracovními cestami za daňově účinné. Vzhledem k tomu, že krajský soud správně vyložil otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, shledal Nejvyšší správní soud předmětnou kasační námitku nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani se stížní námitkou, podle níž správce daně a žalovaný měli snížit základ daně o příjmy, jichž stěžovatel nemohl dosáhnout bez vynaložení nákladů na uskutečnění pracovních cest. Uvedená argumentace stěžovatele je zavádějící. V daném případě totiž nebylo otázkou, zda stěžovatel získal deklarované příjmy, nýbrž pouze to, zda na jejich dosažení, zajištění či udržení vynaložil deklarované výdaje související s uskutečněním pracovních cest. Každý daňový subjekt nese odpovědnost za správnost údajů rozhodných pro výpočet a stanovení daně, které uvede v daňovém přiznání (§ 40 odst. 13 zákona o správě daní). Bylo tedy na stěžovateli, aby v daňovém přiznání uvedl pravdivě veškeré příjmy, jichž v průběhu zdaňovacího období dosáhl. Jestliže v průběhu daňové kontroly nevyšly o zdanitelných příjmech najevo žádné pochybnosti, nebylo ani důvodu pro to, aby finanční orgány vycházely z nižších příjmů, než přiznal stěžovatel. Uvedená stížní námitka proto není důvodná.

Pokud jde o stížní námitku týkající se chybějícího odůvodnění dodatečného platebního výměru, poukazuje Nejvyšší správní soud na § 32 odst. 3 zákona o správě daní, ve znění relevantním pro posuzovanou věc, podle něhož muselo rozhodnutí správce daně obsahovat odůvodnění, jen stanovil-li tak tento nebo zvláštní zákon. Jak vyplývá z § 46 odst. 7 zákona o správě daní, dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění. Daňový subjekt přesto musí mít reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k doměření daně pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Pokud by daňový subjekt hodnotící úvahy správce daně neznal, byl by zbaven možnosti kvalifikovaně proti důvodům dodatečně vyměřené daně brojit odvoláním. Jeho pozice by v případě absence znalosti hodnotících úvah správce daně byla v odvolacím řízení oslabena (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009 – 115, www.nssoud.cz). V nálezu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, k této otázce Ústavní soud uvedl: „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, neboť jiného podkladu, způsobilého následného přezkumu obsahujícího shrnutí dosavadního dokazování a jeho hodnocení, není.*“ Jak vyplývá z obsahu správního spisu, stěžovateli byly v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní sděleny výsledky daňové kontroly a důvody doměření daně ve zprávě o kontrole ze dne 7. 5. 2009. Zpráva o daňové kontrole byla podle protokolu o ústním jednání ze dne 7. 5. 2009 stěžovateli předána a projednána s ním téhož dne. Z rozhodnutí správce daně ze dne 9. 6. 2009 a z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 7. 2009 je dále zřejmé, že se správce daně před vydáním dodatečného platebního výměru řádně vypořádal i s námitkami stěžovatele proti postupu správce daně v průběhu daňové kontroly a proti závěrům vysloveným ve zprávě o daňové kontrole. Stěžovatel byl řádně vyrozuměn o důvodech doměření daně a nebyl tedy zkrácen na svém právu brojit zákonem předepsaným způsobem proti rozhodnutí správce daně. Tohoto svého práva stěžovatel také využil, když dne 23. 9. 2009 podal odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Z těchto důvodů nelze předmětné stížní námitce přisvědčit.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. října 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu