

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **PRODUKT SYSTEMS s. r. o.**, se sídlem Pražská 250, Sušice II, zastoupen JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 2790/14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 3. 2010, č. j. 57 Ca 8/2008 – 193,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 3. 2010, č. j. 57 Ca 8/2008 – 193, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 3. 2010, č. j. 57 Ca 8/2008 – 193, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 3. 12. 2007, č. j. 10572/07-1200-400933, č. j. 10574/07-1200-400933 a č. j. 10575/07-1200-400933, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Sušici (dále jen „finanční úřad“) ze dne 23. 4. 2007, č. j. 23312/07/135970/1642, č. j. 23317/07/135970/1642 a č. j. 23323/07/135970/1642, o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998 a 1999. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že napadená rozhodnutí netrpí takovými zásadními právními vadami, jež by přivodily jejich nicotnost a že jsou přezkoumatelná, neboť jsou srozumitelná a obsahují dostatek důvodů. Finanční úřad vycházel při dodatečném stanovení základu daně a doměření daně z důkazů opatřených v České republice, tj. zejména z účetnictví stěžovatele a ze svědeckých výpovědí. Finanční úřad dále osvědčil jako důkazy písemné podklady získané cestou mezinárodní výměny informací od německých finančních orgánů. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, finanční úřad všechny tyto důkazy hodnotil

jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Stěžovatel měl v daňovém řízení dostatek možností, aby se k jednotlivým důkazům opatřeným finančním úřadem vyjádřil a navrhl provedení konkrétních důkazů, které by prokazovaly jeho tvrzení. Stěžovatel však žádné takové konkrétní důkazy nepředložil a nesplnil tak důkazní povinnost, ke které byl finančním úřadem řádně vyzván. Krajský soud se proto ztotožnil se skutkovými a právními závěry finančního ředitelství, které jsou uvedeny v odůvodněních napadených rozhodnutí, a jednotlivé žalobní námitky neshledal důvodnými.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku důkazní síly listin zaslaných ze zahraničí. V daném případě se jednalo o následnou kontrolu daně z příjmů právnických osob za období, které bylo již dříve kontrolováno a daň byla stanovena již v roce 2001. Zahájení doměřovacího řízení bylo iniciováno výhradně tím, že ze Spolkové republiky Německo byl do České republiky zaslán soubor materiálů, který nebyl vyžádán cestou mezinárodní výměny informací, ale byl zaslán českým orgánům k ověření toho, zda informace o výdajích německého subjektu (KVH), získané ve Spolkové republice Německo, mají svůj obraz ve výnosech stěžovatele. Tyto listiny měly být českými daňovými orgány použity k ověření údajů ze Spolkové republiky Německo a nemohly splňovat požadavky na relevantní důkazy v řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Finanční úřad sice provedl rozsáhlé dokazování, ale v řízení odmítal námitky stěžovatele o absenci důkazní síly listin, které byly vyrobeny z důvodu obrany německého daňového subjektu před trestněprávními dopady. Rovněž krajský soud nesprávně posoudil právní otázku použití kopií listin, které nebyly v převážné části v českém jazyce a u přeložených listin jsou evidentní pochybnosti o správnosti překladu stěžejních pasáží textu, které jsou v nezdůvodněném rozporu s výsledky řádného dokazování v České republice a u kterých jsou důvodné pochybnosti o účelu jejich pořízení. Krajský soud také nesprávně posoudil právní otázku souladu postupu finančního ředitelství při dokazování v daňovém řízení a hodnocení důkazů při stanovení daně dokazováním se ZSPD. V daňovém řízení bylo provedeno velké množství důkazů. Na jedné straně stály důkazy pořízené řádně v České republice, z nichž vyplynul jak právní důvod hotovostních úhrad ze Spolkové republiky Německo (za výkony, které stěžovatel neposkytoval), tak mechanismus takových úhrad a jejich příjemce. Na druhé straně stály „důkazy“ pocházející ze Spolkové republiky Německo, kdy se jednalo o neoriginální a neautorizované listiny vykazující rozpory a potvrzující to, že vznikly na popud kontrolujících pracovníků orgánů německé státní správy. České daňové orgány nevnímaly rozdíly v kvalitě hodnocených důkazních prostředků a nesprávně označily za důkazy i „quasidůkazy.“ Navíc nelze rozlišit, které důkazy byly těmi, na základě nichž byla dodatečně vyměřená daň beze vší pochybnosti stanovena. Finanční úřad provedl vlastní vyčíslení základu daně a daně a k odůvodnění tohoto postupu použil všechny provedené a „osvědčené“ důkazy, přičemž jím dodatečně stanovená daň není odůvodněna ničím jiným, než „použitím údajů ze zahraničí“, které vykazují součtové rozdíly v řádech statisíců DEM. Krajský soud rovněž nesprávně posoudil otázku přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Podle názoru stěžovatele přešlo důkazní břemeno na správce daně, neboť stěžovatel svá tvrzení o daňové povinnosti prokázal řádně vedeným účetnictvím a dále důkazy provedenými v České republice, zejména výpověďmi svědků. Daňové orgány nemají relevantní důkazy, že stěžovatelovo účetnictví je nesprávné nebo nevěrohodné, protože pochybnosti vyplývající z informací pocházejících ze Spolkové

republiky Německo byly na základě rozsáhlého dokazování vyvráceny. Závěrem stěžovatel namítal, že krajský soud nepřihlédl k zásadní vadě odvolacího řízení. Stěžovatel navrhl jako důkazní prostředek konkrétní listiny, které neměl k dispozici, ale pokusil se je ze zahraničí získat. Provedl odhad doby, kterou na získání dokladů bude potřebovat, a sdělil finančnímu ředitelství, že do 30. 11. 2007 bude mít listiny ze zahraničí k dispozici a předloží je. Finanční ředitelství však již mělo vyhotovena rozhodnutí a zcela v rozporu se ZSDP „povýšilo“ sdělení doby předpokládaného získání listin na stanovení lhůty daňovým subjektem a následně neprodleně předložené doklady v řízení vůbec nepoužilo s odůvodněním, že stěžovatel nedodržel stanovenou lhůtu. Finanční ředitelství s předložením dokladů vůbec nepočítalo a řízení doplňovat nehodlalo, což je zřejmé již z toho, že svá rozsáhlá rozhodnutí vydalo první pracovní den po termínu předpokládaného získání listin ze zahraničí. Tím tedy porušilo ZSDP, protože neumožnilo stěžovateli předložit řádně navržené důkazy. Po uplynutí doby, kterou stěžovatel řádně sdělil, mu k předložení samo nestanovilo lhůtu, jejíž nedodržení by mohlo být důvodem k rozhodnutí bez zhodnocení navržených a očekávaných důkazů ze zahraničí. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že opakovaná kontrola byla zahájena z důvodu zjištění nových skutečností, které svědčily o tom, že stěžovatel přiznal daň z příjmů v nesprávné výši. Tyto se objevily až po ukončení daňové kontroly v roce 2001 na základě poznatků získaných v rámci mezinárodní pomoci při správě daní od Spolkové republiky Německo. Opakovaná kontrola byla v r. 2004 zahájena pouze v intencích pochybností, jež vyvstaly na základě těchto poznatků. Není rozhodující, zda informace ze Spolkové republiky Německo byla zaslána jako spontánní či na žádost finančního ředitelství. Rozhodující bylo, že tato výměna informací probíhala v rámci mezinárodní výměny informací a v souladu s příslušnými zákony upravujícími tuto spolupráci. Rovněž není podstatné, zda případně s obchodním partnerem, resp. jeho vlastníky, probíhá trestní řízení. Finanční ředitelství odmítlo spekulaci stěžovatele, že listiny získané formou mezinárodní výměny informací byly vyrobeny z důvodu obrany německého daňového subjektu před trestněprávními dopady. Finanční úřad dokumenty ze zahraničí neosvědčil za jediné důkazní prostředky o výši daňové povinnosti, nýbrž provedl vlastní rozsáhlé důkazní řízení, které korespondovalo s těmito dokumenty a ze kterého vyplynulo, že přiznaná daňová povinnost stěžovatele byla stanovena v nesprávné výši. K námitce ohledně překladu listin finanční ředitelství odkázalo na předmětná rozhodnutí, ve kterých se s touto námitkou dostatečně vypořádalo. Dále uvedlo, že v napadených rozhodnutích je zdůvodněno, které důkazní prostředky byly osvědčeny jako důkazy a které nikoliv. Z těchto rozhodnutí je také naprosto zřejmé, z jakých podkladů finanční ředitelství vycházelo při přezkoumání rozhodnutí finančního úřadu. Veškeré stěžovatelovy námitky v průběhu daňového řízení se nesly převážně v obecné rovině, takže nebylo možné na ně adekvátně reagovat. Konkrétní důkazní prostředky byly vždy řádně přezkoumány a stěžovateli bylo sděleno, z jakého důvodu nebyly osvědčeny jako důkaz, např. při přezkoumání dalších obchodních partnerů, kteří se ukázali být fiktivními. Již v rozhodnutích o odvoláních bylo odmítnuto tvrzení stěžovatele o jakési vyšetřovací verzi a quasidůkazech, protože ze spisového materiálu je zřejmé, že důkazní řízení bylo vedeno ve smyslu příslušných ustanovení ZSDP. Podle názoru finančního ředitelství nedošlo k přechodu důkazního břemene na správce daně. Z napadených správních rozhodnutích je

seznatelné, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzené výše daňové povinnosti, a to ani na výzvy finančního úřadu. Naopak finanční úřad prokázal, že účetnictví stěžovatele bylo nesprávné a neúplné, neboť do něho nebyly zaúčtovány dodatečně navyšované částky výkonů a nebyl ani zvýšen základ daně. Rovněž výslechy svědků nesvědčily ve prospěch stěžovatele. Stěžovatelem vyslovený nesouhlas se závěry finančního ředitelství, aniž by byl doložen konkrétními důkazními prostředky, neznamená, že může přenést svoji zákonnou povinnost (prokázat své tvrzení) na správce daně. K námitce stěžovatele, že finanční ředitelství poškodilo jeho procesní práva, když vyhotovilo rozhodnutí předčasně a nevyčkalo na doložení avizovaných důkazních prostředků, uvedlo, že stěžovatel měl dostatečný časový prostor k předložení veškerých důkazních prostředků. Konkrétně k předložení důkazních prostředků ze Spolkové republiky Německo, které podle svého tvrzení stěžovatele měl k dispozici, tyto nepředložil ani na výzvu finančního úřadu ze dne 30. 10. 2006, a ani později do vydání rozhodnutí o odvolání dne 3. 12. 2007. Dále finanční ředitelství považovalo za nutné poukázat na to, že ze spisového materiálu vyplývá, že finanční úřad postupoval v součinnosti se stěžovatelem, který byl přítomen výslechu svědků a realizoval své právo nahlížet do spisu. Avizované listiny ze Spolkové republiky Německo stěžovatel předložil dne 6. 12. 2007, tj. až po vydání napadeného rozhodnutí, proto k nim nebylo možno přihlížet. Pouze pro úplnost finanční ředitelství konstatovalo, že následně doložené kopie listin se týkaly neexistujících osob a další listiny představovaly neoznačené pásky z počítačky s uvedením různých číselných položek, o nichž nebyla zřejmá souvislost s daňovým řízením stěžovatele. Podle názoru finančního ředitelství není kasační stížnost důvodná, a proto navrhlo, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou prekluze práva doměřit daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 až 1999.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námitky, vyslovil Ústavní soud ve svých nálezech ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/2007, a ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07 (všechny dostupné na http://nalus.usoud.cz). Citovanou judikaturou Ústavního soudu byl sice překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 – 73, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dostupné na www.nssoud.cz), ale tato nebyla Nejvyšším správním soudem akceptována. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*...vážil judikatorní střet mezi tímto soudem a soudem Ústavním. Oba zmíněné nálezy představují precedens a jako s takovými je s nimi nutno i zacházet. Byť se jedná o právní názor závazný, a to i nad rámec tehdy rozhodovaných případů, nejedná se o závaznost srovnatelnou s*

normativním právním aktem (k tomu srovnej nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, část II. B 1. 1c), dostupný na www.nalus.ussoud.cz). (...) V daném případě Nejvyšší správní soud shledává překážku širší závaznosti předmětných nálezů právě v jejich argumentačním deficitu. Za situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvém případě opřen o argumentaci míjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující."

Teprve poté v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.*" *(...)* „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*"

V rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na citovaný nález (a další nálezy ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07) Nejvyšší správní soud uvedl, že „*následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offo) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.*" Dále v tomto rozsudku uvedl, že povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu „*nelze chápat tak, že by soudy musely v každém své rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.*" Následně pak v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 – 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 – 92, bylo vysloveno, že Nejvyšší správní soud je povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně" vyjádřený právní názor

Ústavního soudu, byť usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu.

Vzhledem k tomu, že v době vydání napadeného rozsudku (24. 3. 2010) byl již judikaturou Nejvyššího správního soudu akceptován právní názor Ústavního soudu, že k prekluzi přihlíží soud z úřední povinnosti, lze dovozovat, že neuvedl-li nic krajský soud k otázce prekluze v odůvodnění napadeného rozsudku, implicitně se s ní vypořádal a dospěl k negativnímu závěru.

Pokud se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997, Nejvyšší správní soud dovodil prekluzi práva doměřit daň, protože prekluzívní lhůta začala běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, (viz nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. US 1611/07) a poslední den lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP připadl na 31. 12. 2000. Podle obsahu správního spisu byla daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období, která by mohla být úkonem podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, zahájena u stěžovatele až dne 31. 7. 2001, tedy po marném uplynutí prekluzívní lhůty k doměření daně. Jiný úkon správce daně, který by bylo možno posoudit jako úkon ve smyslu citovaného ustanovení, nebyl do 31. 12. 2000 učiněn. Jestliže k doměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1997 stěžovateli došlo vydáním dodatečného platebního výměru dne 23. 4. 2007, který nabyl právní moci až dne 6. 12. 2007, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí finančního ředitelství o zamítnutí odvolání, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzívní lhůty k doměření daně. Rozhodnutí finančního ředitelství i finančního úřadu o doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 jsou tak nezákonná.

Pokud se jedná o daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999, Nejvyšší správní soud nedovodil prekluzi práva doměřit daň, protože pokud prekluzívní lhůta začala běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, pak poslední den lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP připadl na 31. 12. 2001, resp. 31. 12. 2002. Vzhledem k tomu, že daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za předmětné zdaňovací období byla u stěžovatele zahájena dne 31. 7. 2001 a jedná se o úkon podle ust. § 47 odst. 2 ZSDP, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl stěžovatel o tomto úkonu zpraven.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížními námitkami týkající se doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 a 1999.

V daném případě správce daně zahájil u stěžovatele opakovanou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 až 2000 dne 25. 11. 2004, a to z důvodu, že v průběhu roku 2004 a 2005 mu byly doručeny k dalšímu řízení výsledky šetření Vrchního finančního ředitelství v Mnichově týkající se obchodního partnera stěžovatele společnosti KVH Hartung, GmbH (dále jen „společnost KVH“). Německou finanční správou bylo zjištěno, že tato společnost vystavila doklady o platbách v hotovosti v DEM, na kterých je jako příjemce uveden stěžovatel. Tato zjištění naznačovala, že stěžovatelem fakturované částky za výrobky dodané společnosti KVH, které byly touto společností hrazeny bankovním převodem, nebyly konečné, a že část hodnoty zboží byla společností KVH placena v hotovosti. Na základě informací získaných od německé

finanční správy finanční úřad při opakované daňové kontrole ověřoval zaúčtování přijatých plateb v hotovosti do pokladny a jejich zahrnutí do výnosů stěžovatele na základě dodatečného navýšení hodnoty zboží.

V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku důkazní síly listin zaslaných ze zahraničí, které nebyly vyžádány cestou mezinárodní výměny informací a nesplňovaly tak požadavky na relevantní důkazy podle ZSDP. Jak vyplývá ze správního spisu, tyto informace obdržely české finanční orgány zákonným způsobem, neboť byly předány v souladu s čl. 26 Smlouvy mezi Českou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, která byla publikována pod č. 18/1984 Sb. Tvrdí-li dále stěžovatel, že předmětné listiny byly vyrobeny z důvodu obrany německého daňového subjektu před trestněprávními dopady, jedná se o jeho ničím nepodloženou domněnku. V této souvislosti stěžovatel také namítal, že u přeložených listin jsou evidentní pochybnosti o správnosti překladu stěžejních pasáží textu, které jsou v nezdůvodněném rozporu s výsledky řádného dokazování v České republice. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel konkrétně neuvedl, o jaké rozpory se jedná a kterých listin či pasáží se týkají, nemohl se Nejvyšší správní soud v tomto rozsahu stížní námitkou zabývat.

Dále stěžovatel vytýkal krajskému soudu nesprávné posouzení souladu postupu finančního ředitelství při dokazování v daňovém řízení a hodnocení důkazů při stanovení daně dokazováním se ZSPD, když na jedné straně stály důkazy pořízené řádně v České republice a na druhé straně „důkazy“ pocházející ze Spolkové republiky Německo. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v průběhu daňové kontroly finanční úřad provedl rozsáhlé dokazování, zejména výslechy svědků (P. Č., M. V., J. B., V. P., Z. P. a M. T. S.) a měl k dispozici listinné důkazy (kopie dokumentů), které získal od německých finančních orgánů. Svědci P. Č., M. V., J. B., Z. P. a M. T. S. potvrdili, že podepsali doklady o převzetí peněz od společnosti KVH, na kterých byl jako příjemce uveden stěžovatel, a obálky s penězi předali do dispoziční sféry stěžovatele. Listinnými důkazy pak bylo prokázáno, že stěžovatel a společnost KVH vždy za skončený kalendářní měsíc prováděli korekci původně vyfakturovaných cen a rozdíl byl společností KVH doplácen v hotovosti. Stěžovatel přitom nenabídl, kromě svého účetnictví, v němž nebyly platby v hotovosti zahrnuty, žádný důkaz, kterými by skutečnosti vyplývající ze svědeckých výpovědí a listinných důkazů zpochybnil či vyvrátil. Finanční úřad v souladu s ust. § 2 odst. 3 ZSDP hodnotil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a dospěl ke správnému a logickému závěru, že stěžovatelem fakturované částky za výrobky dodané společnosti KVH nebyly konečné a že stěžovatel byl příjemcem hotovostních plateb od této společnosti. Proto tyto hotovostní platby měly být stěžovatelem zaúčtovány do pokladny a zahrnuty ve výnosech, což se však nestalo. Rovněž finanční ředitelství své rozhodnutí podrobně odůvodnilo a vypořádalo se všemi námitkami stěžovatele. Stížní námitka je proto nedůvodná.

Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně a že v daném případě důkazní břemeno přešlo na správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 ZSDP.

Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a také povinnost toto své tvrzení prokázat, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v rámci dokazování, které provádí správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt však neplatí bezvýjimečně, protože podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Citovaná ustanovení tak vyváženě upravují rozložení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně.

K rozložení důkazní povinnosti se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjádřil, např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, v němž uvedl, že daňový subjekt splní „*svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.*“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikován ve Sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.), v němž Ústavní soud vyslovil, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP, požaduje-li prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

V daném případě měl finanční úřad na základě listinných důkazů získaných od německých finančních orgánů a svědeckých výpovědí oprávněné pochybnosti o úplnosti a správnosti stěžovatelova účetnictví. Proto stěžovatele vyzval k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením krajského soudu, že důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP bylo na stěžovateli. Správce daně totiž neměl povinnost prokazovat, že údaje o určitých účetních případech jsou v účetnictví zaznamenány v rozporu se skutečností, případně že v něm nejsou zaznamenány vůbec. Postačilo mu prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochybnosti, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným a neprůkazným, což se také stalo. Bylo tedy na stěžovateli, aby navrhl důkazy, kterými by uvedené pochybnosti správce daně vyvrátil. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že ohledně svých tvrzení nesl důkazní břemeno stěžovatel. Tato kasační námitka je proto podle názoru Nejvyššího správního soudu nedůvodná.

Závěrem stěžovatel namítal, že krajský soud nepřihlédl k zásadní vadě odvolacího řízení spočívající v tom, že mu finanční ředitelství neumožnilo předložit listinné důkazy, které se pokusil získat ze zahraničí. Jak vyplývá ze správního spisu, stěžovatel v průběhu daňové kontroly v písemném sdělení ze dne 22. 9. 2006 uvedl, že si vyžádal a obdržel důležité listiny ze Spolkové republiky Německo. Protože však tyto listiny nepředložil, byl správcem daně vyzván (výzvou ze dne 30. 10. 2006), aby tak učinil ve lhůtě 15 dnů. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval písemným sdělením ze dne 15. 11. 2006, v němž uvedl, že nedostal od svého obchodního partnera ze Spolkové republiky Německo souhlas k jejich volnému použití v České republice a že pokud bude finanční úřad trvat na doměření daně, pokusí se listiny znovu obstarat v odvolacím řízení. V průběhu odvolacího řízení však tyto listiny rovněž nepředložil a učinil tak až 6. 12. 2007, tj. po vydání rozhodnutí o odvolání. Podle názoru Nejvyššího správního soudu měl tedy stěžovatel v průběhu celého daňového řízení možnost předložit veškeré důkazy, které považoval za významné pro prokázání svých tvrzení, a proto je tato kasační námitka nedůvodná.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. května 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu