ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **PAT, spol. s r. o.,** se sídlem Jáchymovská 175, Ostrov, zastoupeného JUDr. Janem Jasou, advokátem se sídlem Jaltská 7, Karlovy Vary proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2006, čj. 4395/06-120J, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 11. 2007, čj. 57 Ca 125/2006 - 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**
II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I.

Finanční úřad v Ostrově (správce daně) doměřil žalobci rozhodnutím ze dne 4. 5. 2005, čj. 22032/05/129970, na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 částku ve výši 345 340 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 6. 2006, čj. 4395/06-120J, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Plzni, který ji rozsudkem ze dne 14. 11. 2007, čj. 57 Ca 125/2006 - 92, zamítl.

Krajský soud neshledal důvodnou námitku žalobce, podle níž byla dodatečně stanovená daňová povinnost vyměřena v nesprávné výši, neboť k technickému zhodnocení majetku žalobce mohlo dojít pouze do výše 52 767 Kč.

Podle krajského soudu nebylo mezi účastníky řízení sporu o tom, že žalobce pronajal nebytové prostory a v nájemní smlouvě v článku 5 nazvaném „Ostatní ujednání“ v bodu 5.1 ujednal s nájemcem, že je nájemce povinen hradit náklady spojené s obvyklým udržováním, malování místností atd., a je oprávněn provádět bez souhlasu pronajímatele drobné vnitřní úpravy nutné pro svou podnikatelskou činnost. V bodu 5.2 nájemní smlouvy žalobce ujednal s nájemcem, že technické zhodnocení pronajatého majetku bude odepisovat nájemce. Nájemce pak prováděl úpravy na pronajatých budovách, provedl přístavbu k pronajatému skladu a zhotovil základy (betonovou desku), na které postavil objekt šaten (buňky).

Ze správního spisu krajskému soudu vyplynulo, že správce daně vyčíslil zůstatkovou cenu technického zhodnocení provedeného a hrazeného nájemcem na pronajatém majetku celkovou částkou 1 113 430 Kč, jako hodnotu technického zhodnocení budovy ve výši 639 348 Kč a technického zhodnocení přístavbou skladu ve výši 471 082 Kč. Tuto částku správce daně zjistil z účetnictví nájemce, který ji podle článku 5 bodu 5.2 nájemní smlouvy (Smlouva o nájmu nebytových prostor č. 3175-96 ze dne 4. 2. 1997) se souhlasem žalobce v roce 2002 odepisoval. Nájemní vztah mezi žalobcem a nájemcem byl v roce 2002 ukončen, proto bylo povinností žalobce ve smyslu § 23 odst. 6 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zahrnout do základu daně zůstatkovou cenu technického zhodnocení provedeného nájemcem ve zdaňovacím období, ve kterém došlo k ukončení nájemního vztahu. Žalobce však zůstatkovou cenu technického zhodnocení do základu nezahrnul a o technickém zhodnocení svého hmotného majetku neúčtoval.

Důkazní břemeno k prokázání tvrzení žalobce, že u výdajů zahrnutých do technického zhodnocení nedošlo k naplnění podmínek stanovených v § 33 odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů, leželo podle krajského soudu ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), na žalobci. Správce daně se v rámci daňové kontroly podrobně zabýval otázkou, co je součástí technického zhodnocení, jakkoliv přitom vycházel zejména z účetní evidence vedené nájemcem, neboť žalobce o technickém zhodnocení sám neúčtoval. Správce daně ve zprávě o kontrole uvedl, z jakých důkazů vycházel. Žalobce s nájemcem se při ukončení nájemního vztahu dohodli, že likvidaci základů (betonové desky) ponese žalobce, který jako kompenzaci obdrží od nájemce polovinu skladovací haly, jím vybudovanou na vlastní náklady. K likvidaci základů (betonové desky) nedošlo, nebyla tedy prokázána skutečná existence pohledávky za nájemcem a nemohlo dojít ke kompenzaci nákladů a výnosů. Zároveň správce daně podle krajského soudu správně dovodil, že se nájemce při ukončení nájmu vzdal nároku na finanční vypořádání, které mu náleželo. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování, podrobně se zabýval odvolacími námitkami a podle krajského soudu správně dovodil, že náklady na technické zhodnocení pronajatého majetku byly posuzovány v souladu s platnými právními předpisy z hlediska jejich věcné souvislosti s technickým zhodnocením. Krajský soud přitakal i závěru žalovaného, podle nějž nebylo prokázáno, že by nájemce do nákladů na technické zhodnocení zahrnul náklady na svůj později demontovaný a odvezený majetek nebo že by došlo k demontáži a odvozu zařízení, které se stalo součástí technického zhodnocení budovy. V tomto směru krajský soud rovněž konstatoval, že v celém daňovém řízení nebylo prokázáno, že by nájemce při ukončení nájmu demontoval movité věci, které žalobce s výjimkou venkovních protislunečních markýz ostatně ani nespecifikoval.

Namítl-li žalobce, že do technického zhodnocení byly zahrnuty náklady na běžnou údržbu, krajský soud přitakal žalovanému, že náklady, k nimž došlo při technickém zhodnocení, musí být z hlediska zákona o daních z příjmů vždy posouzeny jako součást technického zhodnocení. Tak je tomu podle krajského soudu i tehdy, jsou-li součástí technického zhodnocení náklady spojené s drobnou údržbou.

K prokázání výše vyčísleného technického zhodnocení krajský soud uvedl, že žalobce byl povinen účtovat po ukončení nájmu o zůstatkové ceně technického zhodnocení provedeného nájemcem a ve zdaňovacím období, kdy došlo k ukončení nájemního vztahu, tuto částku zahrnout do svých příjmů. Měl-li žalobce v době ukončení nájmu v roce 2002 pochybnosti o výši technického zhodnocení, jak o něm účtoval nájemce, mohl sám nechat toto nepeněžité plnění ocenit znaleckým posudkem. Žalobce tak neučinil a o zůstatkové ceně technického zhodnocení neúčtoval, přestože na něm leželo důkazní břemeno k prokázání tvrzení o pochybnosti výše zůstatkové ceny technického zhodnocení. Správci daně a žalovanému nelze klást k tíži, že neprovedli znalecký posudek k porovnání stavu původního se stavem po provedeném technickém zhodnocení. Krajský soud uzavřel, že správní orgány vycházely z dostatečných podkladů, které měly v daňovém řízení k dispozici a z těchto zjištění vyvodily logický závěr.

Krajský soud nepřisvědčil ani namítanému nerespektování § 2 odst. 7 daňového řádu, podle kterého se při uplatňování daňových zákonů bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním, a uzavřel, že o takovou situaci se v případu žalobce nejednalo.

Podpořil-li žalobce svou argumentaci odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 13. 12. 2005, čj. 59 Ca 136/2003 - 58 (č. 817/2006 Sb. NSS), krajský soud uvedl, že se jedná o odlišnou situaci, neboť v citovaném rozhodnutí daňový subjekt označil jím vynaložený náklad jako výdaj na opravu hmotného majetku, srozumitelně sdělil důvody tohoto zařazení a svá tvrzení doložil důkazy, důkazní břemeno tak přešlo na správce daně. V nyní posuzované věci žalobce vůbec neúčtoval o zvýšení nepeněžních příjmů z důvodu technického zhodnocení hmotného majetku a důkazní břemeno k prokázání jím tvrzených skutečností zůstalo na něm.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, podle níž se žalovaný nezabýval vytýkaným nesprávným výkladem článku 5 bodu 5.2 nájemní smlouvy s tím, že jím žalobce nedal obecný souhlas k rekonstrukci a modernizaci najatého majetku a že náklady na stavební úpravy provedené nájemcem bez stavebního povolení neměl žalovaný započíst do technického zhodnocení hmotného majetku žalobce. Žalovaný podle krajského soudu odpovídající odvolací námitku akceptoval, sám se zabýval výkladem citovaného ustanovení nájemní smlouvy i námitkami týkajícími se udělení souhlasu žalobce k provedeným úpravám pronajatého majetku a uzavřel, že je třeba vycházet i z článku 5 bodu 5.1 nájemní smlouvy. Krajský soud se pak ztotožnil s názorem žalovaného, že se jednalo o řadu drobných vnitřních úprav, které byl nájemce oprávněn provádět podle článku 5 bodu 5.1 nájemní smlouvy i bez výslovného souhlasu žalobce. Jednalo-li se přitom o náklady vynaložené v souvislosti s technickým zhodnocením, je třeba hodnotit je jako jeho součást. Krajský soud s odkazem k provedeným důkazům uzavřel, že se nejednalo o stavební úpravy provedené nájemcem bez stavebního povolení a znovu připomněl, že žalobce mohl v případě pochybností o výši nájemcem evidovaného zhodnocení provedeného nad rámec smluveného nájemného ocenit toto zhodnocení znaleckým posudkem.

Namítl-li žalobce, že přenechání přístavby skladu nájemcem představovalo kompenzaci škody vzniklé na majetku žalobce (likvidace základu – betonové desky), nedal mu krajský soud za pravdu. Shodně s žalovaným totiž uzavřel, že toto ujednání o kompenzaci mezi žalobcem a nájemcem bylo předběžné a nebylo naplněno, resp. nebylo potvrzeno následným předávacím protokolem. To je podle krajského soudu potvrzeno i tím, že nájemce nepožadoval úhradu z titulu provedeného technického zhodnocení skladu a žalobce o takovém závazku neúčtoval.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností opírající se o stížní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívajících v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel namítl, že zjištění správce daně nemají oporu ve skutečném zjištění fyzického stavu jeho majetku a vychází pouze z účetnictví nájemce bez dalšího ověření a návaznosti na fyzický majetek stěžovatele. Stěžovatel odmítl, že by bylo na jeho majetku vynaloženo tvrzené technické zhodnocení v uvedené výši a zdůraznil, že se jednalo o provedení obvyklé údržby a drobných oprav na pronajatých nemovitostech. K provedení technického zhodnocení stěžovatel nedal souhlas a do doby doručení dodatečného platebního výměru správce daně o něm nevěděl.

Stěžovatel dále uvedl, že v průběhu řízení vznikly pochybnosti o otázce, zda se jedná o technické zhodnocení majetku nebo o drobnou údržbu a opravu majetku stěžovatele, neboť tyto náklady by byly vedeny v účetnictví nájemce jako položka náklady, nikoliv jako technické zhodnocení nemovitosti. Skutečnost, že částka 745 776,83 Kč představuje drobné opravy a údržbu, je podle stěžovatele patrná i z názoru krajského soudu, který se v rozsudku odvolává na článek 5.1 nájemní smlouvy. Pokud nájemce i krajský soud konstatoval, že stěžovatel neudělil souhlas k provedení technického zhodnocení nemovitosti, nebyla splněna zákonná podmínka pro jeho vznik.

Konečně stěžovatel namítl, že za této situace je důkazní břemeno na straně žalovaného, jak rozhodl již v minulosti i Nejvyšší správní soud rozhodnutím č. 817/2006 Sb. NSS. Žalovaný proto své důkazní břemeno podle stěžovatele neunesl.

III.2.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. Zdůraznil, že při ukončení nájmu a předávání majetku pronajímateli bylo stěžovateli známo, že na tomto majetku bylo provedeno technické zhodnocení, které byl povinen ocenit zůstatkovou cenou, kterou by měl majetkem při rovnoměrném odepisování, nebo mohl provést ocenění znaleckým posudkem [§ 23 odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů]. Pokud stěžovateli nebyl znám rozsah nájemcem provedeno technického zhodnocení nebo nesouhlasil s nájemcem evidovanou výší tohoto majetku, mohl předmětný majetek ocenit právě na základě znaleckého posudku, což neučinil. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, podle níž stěžovatel neměl žádnou vědomost o technickém zhodnocení, a uvedl, že při předávání majetku bylo zcela evidentní, že nájemce provedl stavební úpravy, pochybnosti tak spočívají pouze v tom, zda znal stěžovatel jejich přesnou výši.

Dále žalovaný uvedl, že není rozhodující vyřešení hypotetického posouzení předmětných výdajů (nákladů), kdyby o nich nájemce účtoval jinak než činil. Správce daně i žalovaný posuzovali skutečnosti jak o nich nájemce účtoval, neboť v době jejich řízení již nebylo možné zjistit fyzický stav majetku v době ukončení nájemní smlouvy a jeho předání stěžovateli. Žalovaný uzavřel, že výdaje na zásahy, které měly charakter běžné opravy či údržby, ale byly vyvolány prováděným technickým zhodnocením, bylo nutné zahrnout do ocenění technického zhodnocení.

Úpravy na majetku jsou tedy podle žalovaného v posuzované věci technickým zhodnocením a stěžovatel k nim udělil souhlas v článku 5 bodu 5.1 nájemní smlouvy, podle nějž byl nájemce oprávněn provádět drobné vnitřní úpravy nutné pro jeho podnikatelskou činnost bez dalšího souhlasu stěžovatele.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel po rekapitulaci dosavadního průběhu řízení namítl, že zjištění správce daně nemají oporu ve skutečném zjištění fyzického stavu majetku stěžovatele a že se jednalo o provedení obvyklé údržby a drobných oprav, nikoliv však o technické zhodnocení.

Nejvyšší správní soud ve vztahu k této námitce konstatuje, že není zřejmé, v čem je spatřováno pochybení krajského soudu, který se s žalobou a s žalobními námitkami vypořádal, včetně toho, zda má skutkový stav, ze kterého správní orgány vycházely, oporu ve spisech a v provedeném dokazování. Není-li pak ze stížní námitky zřejmé, v čem krajský soud pochybil, Nejvyšší správní soud připomíná, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu a tedy i stížní námitky, jimiž se Nejvyšší správní soud zabývá (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), se vždy odvíjejí od tvrzeného pochybení soudu (srov. např. rozsudky ze dne 26. 6. 2008. čj. 8 Afs 4/2007 - 72, a ze dne 24. 7. 2008, čj. 8 Afs 104/2007 - 101, www.nssoud.cz). Toto pochybení může představovat jak nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], tak nezohlednění vad řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jsou-li ovšem kasační stížností namítány vady řízení před správním orgánem, musí se jednat vždy o vady, které mj. byly namítány před krajským soudem, nebo ke kterým byl tento soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 76 s. ř. s.). Jak vyplývá i z textu „*a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit*“ [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Takové námitky proto musí brojit primárně proti rozhodnutí krajského soudu, nikoliv proti samotnému rozhodnutí správního orgánu. Stěžovatel je povinen uvést v kasační stížnosti důvody tvrzené nezákonnosti napadeného soudního rozhodnutí a vymezit tak rozsah přezkumu tohoto rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005 - 74, www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních stížních námitek přitom nelze nahradit zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006 - 58, www.nssoud.cz). Stěžovatel samozřejmě může v kasační stížnosti odkázat na skutečnosti či argumentaci popsané nebo jinak zachycené ve správním či soudním spisu, musí tak ovšem učinit způsobem, ze kterého bude zřejmé, jakých konkrétních nezákonných kroků nebo závěrů se měl dopustit krajský soud. Stěžovatel tak v nyní posuzované věci neučinil, Nejvyšší správní soud proto neshledal námitku důvodnou.

Stěžovatel namítl, že i v průběhu řízení vznikly pochybnosti o otázce, zda se jedná o technické zhodnocení majetku nebo drobnou údržbu a opravu majetku stěžovatele, „*když tyto náklady by byly vedeny v účetnictví nájemce jako položka náklady a nikoliv jako technické zhodnocení*“. Nejvyšší správní soud především konstatuje, že tvrzení o pochybnostech není zcela přesné. Krajský soud totiž shodně s žalovaným uzavřel, že i náklady na obvyklou údržbu mohou být posouzeny jako náklady na technické zhodnocení, došlo-li k nim právě v souvislosti

s technickým zhodnocením. Tento závěr stěžovatel konkrétní argumentací nenapadl. Ve vztahu ke stěžovatelem hypoteticky vznesené otázce pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že tuto námitku stěžovatel vznesl poprvé až v kasační stížnosti, přičemž nejde o skutečnost, která by v řízení o žalobě nemohla být uplatněna. Takový důvod kasační stížnosti je nepřípustný (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pouze na okraj proto Nejvyšší správní soud doplňuje, ostatně ve shodě s vyjádřením žalovaného, že ani pro případ řádného uplatnění námitky není zřejmé, proč by mělo být rozhodující posouzení hypotetické otázky, jak by se věc vyvíjela, kdyby nájemce o výdajích (nákladech) účtoval jinak než činil ve skutečnosti. Stěžovateli lze jistě přisvědčit, že provedl-li by nájemce opravu či údržbu majetku nesouvisející s technickým zhodnocením, účtoval by o nákladech a ne o technickém zhodnocení. Na posouzení věci však tato úvaha nemá žádný vliv.

Skutečnost, že se v posuzované věci jednalo o drobné opravy a údržbu, je podle stěžovatele patrná i ze skutečnosti, že se krajský soud odvolal na článek 5 bod 5.1 nájemní smlouvy. Stěžovatel rovněž zdůraznil, že podle krajského soudu stěžovatel neudělil nájemci souhlas k provedení technického zhodnocení nemovitosti a nebyla tedy splněna zákonná podmínka pro vznik technického zhodnocení nemovitosti.

Takto formulovaná námitka je ovšem nepřesná a zavádějící. Podle článku 5 bodu 5.1 nájemní smlouvy je nájemce povinen hradit náklady spojené s obvyklým udržováním a dále je oprávněn provádět bez souhlasu pronajímatele drobné vnitřní úpravy nutné pro svou podnikatelskou činnost. Toto ustanovení je nutno vyložit jako obecný souhlas stěžovatele s prováděním drobných vnitřních úprav nájemcem, nutným pro jeho podnikatelskou činnost, aniž by v případě každé jednotlivé drobné úpravy bylo nutné vyžadovat vždy znovu individuální souhlas. Stejně je třeba chápat i závěr krajského soudu, že „*se jedná o řadu drobných vnitřních úprav, které byl nájemce oprávněn provádět v souladu s čl. 5 odst. 5.1. nájemní smlouvy a to bez výslovného souhlasu*“. Za situace, kdy je možné i drobné úpravy nebo udržování nemovitosti považovat za technické zhodnocení (a stěžovatel tento závěr krajského soudu dostatečně konkrétně formulovanými námitkami nezpochybnil), mohlo k takovému zhodnocení dojít právě na základě obecného souhlasu stěžovatele s prováděním úprav, obsaženým v článku 5 bodu 5.1 nájemní smlouvy. Na tomto místě lze ostatně na okraj doplnit, že stejným ujednáním nájemní smlouvy bylo např. také dohodnuto, že budou na náklady nájemce stěžovatelem odstraněny vnitřní příčky mezi tam specifikovanými místnostmi. Konečně pak Nejvyšší správní soud připomíná, že např. již v rozsudku ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87 (www.nssoud.cz), vyslovil, že odstranění částečného fyzického opotřebení nebo poškození není automaticky opravou, ale může být podle okolností věci i technickým zhodnocením.

Dále Nejvyšší správní soud zcela ve shodě s krajským soudem dodává, že rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 13. 12. 2005, čj. 59 Ca 136/2003 - 58 (č. 817/2006 Sb. NSS), kterého se stěžovatel dovolává, není v nyní posuzované dané věci přiléhavý. V citovaném rozhodnutí daňový subjekt splnil povinnost tvrzení i důkazní podle § 31 odst. 9 daňového řádu, výdaje (náklady) týkající se jednotlivých zásahů do svého hmotného majetku zanesl do daňového přiznání i účetnictví a předkládal v průběhu daňového řízení další důkazy podporující jím zvolený způsob uplatnění konkrétních výdajů (nákladů). V nyní posuzovaném případě naopak stěžovatel nesplnil povinnost tvrzení a neúčtoval ani o nepeněžitém příjmu z titulu technického zhodnocení pronajatého majetku. V takovém případě jej stíhá důkazní břemeno prokázání jím tvrzených skutečností (zejm. nesprávnost stanovené výše zůstatkové ceny technického zhodnocení jeho hmotného majetku). Nejvyšší správní soud opět připomíná svůj rozsudek ze dne 28. 2. 2007, čj. 1 Afs 29/2006 - 87 (www.nssoud.cz), kdy uzavřel, že při zjišťování, zda došlo k technickému zhodnocení je nutné posuzovat konkrétní stav, v němž se předmětná nemovitost nachází po provedení úpravy,

a konfrontovat ho se stavem, v němž byla před jejím provedením. V nyní posuzované věci správní orgány vyšly z jim dostupných důkazních prostředků, na jejichž základě dospěly k závěru o výši ceny technického zhodnocení, stěžovatel pak jejich závěry konkrétními důkazy nevyvrátil.

Nejvyšší správní soud se obecně k otázce rozsahu důkazní povinnosti daňového subjektu ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu opakovaně vyjádřil (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb.NSS, a ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz) a na svou předchozí judikaturu nyní pro stručnost odkazuje. Jakkoliv se citované rozsudky týkaly věcně různých daní, je v nich vymezen i rozsah důkazní povinnosti. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v předmětné věci správně vyložil § 31 odst. 9 daňového řádu, a stížní námitku neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že rozsudek krajského soudu poměřený stížními námitkami není nezákonný, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. prosince 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu