



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, PhD. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **K. Ch.**, zastoupený Mgr. Vítem Burešem, advokátem se sídlem v Brně, Dobrovského 50, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 115/2006 – 32,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad Brno-venkov dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 8. 2004, č. j. 146001/04/293912/0883, č. j. 146008/04/293912/0883 a č. j. 146098/04/293912/0883 žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 433 499 Kč, za rok 2001 ve výši 14 490 Kč a za rok 2002 ve výši 373 204 Kč.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 17. 5. 2006, č. j. 7982/06/FR/110-0107, č. j. 7983/06/FR/110-0107 a č. j. 8001/06/FR/110-0107 zamítl.

Žalobce napadl tato rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami ke Krajskému soudu v Brně, ve kterých byly vzneseny zejména následující okruhy námitek. Za prvé, žalobce uvedl, že před zahájením daňové kontroly mu byla většina daňových dokladů odcizena, což žalobce oznámil jako trestný čin na obvodní oddělení Policie ČR Brno-Bystrc, kde byla věc dále řešena. Přes takto ztíženou situaci se žalobce, dle jeho tvrzení, snažil zajistit doklady dle požadavků správce daně. Žalobce ve své stěžejní žalobní námítce vychází ze skutečnosti, že správci daně předložil peněžní deník, který zaznamenával jednotlivé položky, veškeré splátkové kalendáře, leasingové smlouvy, kopie žádostí o vystavení opisů daňových dokladů od různých obchodních partnerů. Žalobce uvedl, že doklady, na základě kterých jsou provedeny záznamy v peněžním deníku, měly veškeré náležitosti daňového dokladu, a na základě toho se žalobce domníval, že splnil veškeré zákonné podmínky pro řádné uplatnění výdajů ovlivňujících základ daně. Žalobce byl toho názoru, že správce daně porušil svou povinnost vyplývající z § 31 odst. 2 a § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), přičemž se odvolával také na § 34 odst. 4 a § 2 odst. 9 daňového řádu, neboť správce daně měl podle žalobce sám využít svých oprávnění a zajistit doklady, na které odkazovala žalobcem předložená evidence. Tím, že správce daně nepostupoval v dokazování z úřední povinnosti, ale pouze konstatoval neunesení důkazního břemene, jednal protizákonně.

Za druhé, žalobce považoval výzvy správce daně k dokazování pro jejich neurčitost za nezákonné a v rozporu s § 31 daňového řádu.

Za třetí, žalobce brojil proti tomu, že správce daně ani žalovaný nepovažovali peněžní deník (pokud jde o výdaje) za důkazní prostředek. Dále pak konstatoval, že finanční orgány ve skutečnosti přiznaly peněžnímu deníku důkazní sílu, pokud jde o uskutečněné příjmy uvedené v peněžním deníku, zatímco jako důkaz uskutečněných výdajů peněžní deník neakceptovaly.

Za čtvrté, žalobce tvrdil, že správce daně nedodržel zákonem stanovené postupy provádění daňové kontroly podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, neboť ze zpráv o daňové kontrole nebylo patrné, ze kterých důkazů správce daně vycházel, které důkazy uznal a které ne a proč takto postupoval, a tudíž pro tuto nekonkrétnost zpráv nebylo žalobci řádně umožněno v souladu se zákonem se vyjádřit k závěrům uvedeným ve zprávách o daňové kontrole a navrhnout jejich případné doplnění.

Krajský soud po zjištění, že se jedná a skutkově a právně obdobné věci shodných účastníků řízení, rozhodl usnesením ze dne 11. 2. 2007, č. j. 31 Ca 115/2006 - 24, o spojení věcí vedených pod sp. zn. 31 Ca 115/2006, 31 Ca 116/2006 a 31 Ca 117/2006 s tím, že tyto věci budou nadále vedeny pod sp. zn. 31 Ca 115/2006.

Krajský soud žaloby následně zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2007. K první námítce krajský soud uvedl, že důkazní břemeno podle daňového řádu stíhá primárně daňový subjekt, tedy žalobce a je povinností daňového subjektu prokázat veškeré skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Z toho plyne povinnost daňového subjektu unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Neunesení důkazního břemene pak znamená, že správce daně nemůže vycházet ze skutečností tvrzených daňovým subjektem (krajský soud zde cituje mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60, www.nssoud.cz a nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Správce daně opakovaně vyzýval

žalobce k prokázání předmětných skutečností, přičemž žalobce opakovaně nesplnil výzvu správce daně k prokázání výdajů uvedených v peněžním deníku. Navíc v případech, kdy žalobce doložil výdaje nebo je správce daně zjistil svou činností, byly žalobci tyto výdaje správcem daně uznány. Povinnost správce daně je výzvou daňovému subjektu splněna, pokud správce daně vyzve daňový subjekt k prokázání tvrzených skutečností, není povinností správce daně vyzývat daňový subjekt k předložení konkrétně specifikovaného důkazního prostředku.

Ke druhé námitce krajský soud konstatoval, že jednotlivé výzvy, jejichž neurčitost žalobce namítal, shledává dostatečně určitými a konkrétními. Ke třetí námitce krajský soud uvedl, že peněžní deník ani záznamová evidence o DPH nemohou nahradit daňové doklady vystavené daňovým subjektem, kterými se příslušné výdaje u správce daně prokazují, neboť jednak nesplňují nutné náležitosti požadované § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a jednak jsou to záznamy vedené přímo žalobcem, to znamená, že jde z hlediska důkazní hodnoty takové evidence pouze o tvrzení daňového subjektu, které musí být daňovými doklady prokázáno. Čtvrtou námitku shledal krajský soud rovněž nedůvodnou, neboť ve zprávách o daňové kontrole je jasně uveden seznam daňových dokladů požadovaných správcem daně a nedoložených žalobcem, zástupce daňového subjektu byl správcem daně seznámen s veškerým spisovým materiálem při daňové kontrole (což je prokázáno uvedeným protokolem o ústním jednání ze dne 27. 7. 2004) a předmětné zprávy o daňové kontrole podepsal. Ze zmiňovaného protokolu rovněž nevyplývá, že by zástupce daňového subjektu uplatňoval vůči postupu správce daně do protokolu jakékoliv námitky, naopak výslovně svým podpisem stvrdil, že bere na vědomí zjištění správce daně a že s nimi byl podrobně seznámen.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž explicitně poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“); ve skutečnosti se však opíral rovněž o § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti rozvíjí své námitky uvedené v žalobách. Za první, stěžovatel namítá, že správce daně i žalovaný uznali v plné výši existenci příjmů uvedených v peněžním deníku, a tudíž měli uznat i existenci výdajů tam uvedených. Finanční orgány navíc existenci daňově uznatelných výdajů (tak jak jsou uvedeny v peněžním deníku) nevyvrátily ani nezpochybnilly, a tudíž stěžovatel unesl své důkazní břemeno. Za druhé, stěžovatel nesouhlasí s tím, že peněžní deník ani záznamová evidence DPH nebyly považovány za důkazní prostředek, nýbrž pouze za tvrzení stěžovatele. Za třetí, stěžovatel poukazuje na výslech svědkyň I. Š. a Ing. S. K., které vedly účetnictví stěžovatele v letech 2000-2002. Za čtvrté, stěžovatel namítá, že pokud krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, pak z toho vyplývá, že mu neměla být daň stanovena dokazováním, nýbrž podle pomůcek. Za páté, stěžovatel tvrdí, že obraty na podnikatelském účtu stěžovatele se shodují s údaji uvedenými v peněžním deníku, z čehož dovozuje správnost těchto údajů v peněžním deníku. Za šesté, stěžovatel poukazuje na skutečnost, že na rozdíl od správce daně nemá možnost vyzvat k součinnosti třetí subjekty a že tuto povinnost z hlediska rozložení důkazního břemene v daňovém řízení má správce daně. Za sedmé, stěžovatel zopakoval svou žalobní námitku, podle níž správce daně nedodržel zákonem stanovené postupy provádění daňové kontroly.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 3. 2008 navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K výše uvedeným námitkám konstatoval mj., že: (1) v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu leží břemeno tvrzení i břemeno důkazní primárně na daňovém subjektu, přičemž i případná důkazní nouze jde k tíži toho, kdo nese důkazní břemeno; (2) stěžovatel neprokázal, že neuznané výdaje uvedené v peněžním deníku byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; (3) stěžovatel nepředložil ani nenavrhl žádné důkazní prostředky, ze kterých by byla patrna identifikace odběratelů a dodavatelů tak, aby mohl správce daně získat opisy potřebných dokladů; (4) z daňově uznatelných výdajů nebyly vyloučeny všechny výdaje, nýbrž jen ty, u nichž stěžovatel neprokázal jejich vynaložení v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; (5) pokud jde o svědkyně, žalovaný konstatuje, že sice vedly účetnictví stěžovatele, nicméně doklady stěžovatele nemají k dispozici; a (6) pokud jde o tvrzenou nezákonnost daňové kontroly provedené u stěžovatele, žalovaný se plně ztotožňuje s krajským soudem.

III.

Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

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.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

Zda-li měla být daňová povinnost zjištěna dokazováním, nebo podle pomůcek

Jako první je nutné posoudit námitku, podle níž za předpokladu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neměla být daň stanovena dokazováním, nýbrž podle pomůcek.

Ke vztahu stanovení daně dokazováním (§ 31 odst. 1 až 4 daňového řádu) a stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 daňového řádu) se vyjádřil Nejvyšší správní soud již opakovaně. Již v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, publikovaném pod č. 327/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „způsob stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 d. ř.) je způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit jen v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, je určena ustanovením § 31 odst. 9 d. ř. Z právní úpravy je tak zřejmé, že k vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit jen tehdy, když daňovým subjektem nebyla splněna některá z jeho povinností uložených mu zákonem, **a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze stanovit daň dokazováním, neboť zákon zcela jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů, které v průběhu daňového řízení provede. Je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul veškeré své příjmy a uplatnil jen uznatelné daňové výdaje, a teprve pokud údaje v daňovém řízení řádně nedoloží, může správce daně stanovit jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem**“ (důraz doplněn).

Z tohoto rozsudku jednoznačně vyplývá primát dokazování před metodou pomůcek, která je pouze subsidiární (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54; a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, vše www.nssoud.cz). Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek tak musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publikovaný pod č. 1222/2007 Sb. NSS).

V projednávané věci je zjevné, že klíčovou otázkou je posouzení toho, zda byly současně splněny obě prvně zmíněné podmínky, tzn. nesplnění důkazní povinnosti stěžovatelem a zároveň nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že obě podmínky musí být splněny kumulativně.

Pokud jde o posouzení podmínky, zda-li stěžovatel splnil svou důkazní povinnost, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že nikoliv [viz níže bod III. b)]. Zbývá tedy posoudit, zda-li bylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, či nikoliv. Této otázce se Nejvyšší správní soud již rovněž ve své judikatuře věnoval a dospěl k závěru, že pokud daňový subjekt neprokázal oprávněnost pouze některých dílčích položek, které účtoval na straně výdajů či příjmů, neznamená to, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87, www.nssoud.cz; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, publikovaný pod č. 1222/2007 Sb. NSS; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, www.nssoud.cz). Jinými slovy, nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu musí být takového zásadního charakteru, aby byla možnost stanovení základu daně i daně samotné dokazováním právě pro tento nedostatek vyloučena. Pouze v takovém případě lze přistoupit k subsidiární metodě vyměření daně prostřednictvím pomůcek, při níž je procesní obrana daňového subjektu výrazně omezena (srov. § 50 odst. 5 daňového řádu a k němu se vztahující judikaturu správních soudů i Ústavního soudu).

V projednávaném případě – i přes důkazní nouzi způsobenou tvrzeným odcizením účetnictví – měl stěžovatel k dispozici peněžní deník (který zaznamenával jednotlivé položky na straně výdajů a příjmů), splátkové kalendáře, leasingové smlouvy a záznamovou evidenci o DPH. Správce daně pak ze své iniciativy shromáždil řadu důkazů, na základě nichž byl schopen rekonstruovat účetnictví stěžovatele do takové míry, že bylo možné vyměřit daň dokazováním (správce daně ostatně uznal stěžovateli řadu výdajů, u nichž zjistil jejich oprávněnost). Za těchto okolností tedy nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že správce daně nepochybil, když stanovil daňovou povinnost dokazováním a nepřistoupil k vyměření daně prostřednictvím pomůcek. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že stěžovateli muselo být známo, s kým v předmětném období obchodoval, a bylo tedy na něm, aby získal od svých obchodních partnerů potřebné doklady, nebo aby alespoň sdělil správci daně konkrétní identifikační údaje těchto subjektů (které nevyplývaly z předložených evidencí), aby je správce daně následně mohl vyzvat k poskytnutí součinnosti za účelem ověření údajů uvedených v peněžním deníku. Nic takového však stěžovatel neučinil.

Čtvrtá námitka stěžovatele tedy není důvodná.

III. b)

Rozložení důkazního břemene podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu

Většina námitek stěžovatele (konkrétně první, druhá, třetí, pátá a šestá námitka) míří k otázce správného výkladu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, tedy k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval následující: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, 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. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání cehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze sbora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a sbora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto 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 případě 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 případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatamní 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. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nabradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz).

Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnobodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.“ (srov. rovněž rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz)

Při aplikaci výše uvedených zásad na projednávaný případ Nejvyšší správní soud dospěl k následujícímu závěru. Stěžovatel v projednávané věci unesl pouze břemeno tvrzení, když předložil správci daně (vedle příslušných daňových příznání) pouze peněžní deník a záznamní povinnost o DPH. Neunesl však již břemeno důkazní, neboť svá tvrzení nebyl schopen doložit svým kompletním účetnictvím, které by poskytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o podnikání stěžovatele. Nejvyšší správní soud v této souvislosti shledává nedůvodnou druhou a třetí námitku stěžovatele.

Pokud jde o druhou námitku, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že peněžní deník ani záznamová evidence DPH samy o sobě nepředstavují důkazní prostředek, nýbrž pouze tvrzení stěžovatele. Peněžní deník je pouhým záznamem vedeným přímo stěžovatelem, takže z hlediska důkazní hodnoty takové evidence jde pouze o tvrzení daňového subjektu, které musí být příslušnými účetními doklady či jiným způsobem prokázáno. Navíc peněžní deník stěžovatele u sporných položek neobsahoval žádné informace o jeho obchodních partnerech, a tudíž nebylo možné údaje v něm uvedené bez příslušné součinnosti stěžovatele nijak ověřit. Obdobně to platí o záznamové evidenci DPH. Tam, kde bylo možné ze stěžovatelem předložených podkladů či na základě vlastní iniciativy správce daně získat konkrétní informace o subjektech, s nimiž stěžovatel obchodoval, a tudíž i ověřit jednotlivé platby zaznamenané v peněžním deníku, byly takto zaúčtované náklady správcem daně uznány.

Pokud jde o třetí námitku, Nejvyšší správní soud je toho názoru, že výpovědi svědkyň I. Š. a Ing. S. K. rovněž samy o sobě nemohou stačit k *prokázání* tvrzení stěžovatele. Tyto svědkyně sice vedly účetnictví stěžovatele v příslušném období, nicméně účetní doklady nemají k dispozici, jejich výpovědi byly povšechné a nekonkrétní, přičemž svědkyně rovněž nebyly schopny identifikovat stěžovatelovy obchodní partnery tak, aby správce daně mohl účel neuznaných výdajů ověřit.

Jelikož stěžovatel neunesl své prvotní důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, nedošlo k přesunu důkazního břemene na správce daně a správce daně tudíž nemusel prokazovat, že o souladu se skutečností *existují natolik vážné a důvodné pochyby*, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Z tohoto důvodu je lichá první námitka stěžovatele, že finanční orgány nevyvrátily ani nezpochybnily existenci jeho daňově uznatelných výdajů, neboť v daném případě tak vůbec činit nemusely (viz citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Pokud jde o šestou námitku, podle níž stěžovatel na rozdíl od správce daně nemá možnost vyzvat k součinnosti třetí subjekty, Nejvyšší správní soud konstatuje, že důkazní břemeno leží primárně na stěžovateli, je tedy jeho povinností buď sám předložit určité (v daném případě listinné) důkazy, nebo, není-li to pro případný nedostatek součinnosti ze strany třetích osob možné, tyto důkazy alespoň přesně identifikovat s tím, aby si je vyžádal správce daně. Tuto povinnost stěžovatel nesplnil, neboť nejenže ke zcela konkrétním výzvám správce daně, jež obsahovaly soupis sporných položek v peněžním deníku, které správce daně požadoval prokázat, příslušné důkazy nepředložil, ale navíc, jak již bylo řečeno, nebyl správcem daně ani schopen sdělit, s kým obchodoval, aby správce daně mohl následně tyto třetí subjekty vyzvat k součinnosti. Za těchto okolností je jasné, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno nikoliv z důvodu nedostatku součinnosti ze strany správce daně či jeho šikanózního přístupu, ale proto, že stěžovatel nebyl schopen dostát své důkazní povinnosti.

Pokud jde o první námitku, že žalovaný uznal v plné výši existenci příjmů uvedených v peněžním deníku, a tudíž měl uznat i existenci výdajů tam uvedených, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že stěžovatel nikterak nerozporuje závěry finančních orgánů ohledně svých příjmů (ačkoliv tak samozřejmě učinit mohl). Dále je třeba říci, že není pravdou, že by finanční orgány bez dalšího akceptovaly veškeré údaje, které stěžovatel uváděl o svých příjmech. V odvolacím řízení bylo prováděno dokazování k ověření správnosti stěžovatelem vykázaných příjmů od společnosti Pastýřka, s. r. o., výsledkem bylo zjištění, že tyto údaje odpovídají skutečnosti. Naopak, pokud jde o zdaňovací období roku 2002, správce daně neakceptoval, že stěžovatel vyloučil ze svého daňového základu příjmy v celkové částce 750 000 Kč jakožto příjmy nedaňové, neboť stěžovatel neprokázal, že by se jednalo o nedaňové příjmy. Rovněž o tuto částku tedy byl navýšen základ daně za toto zdaňovací období. Pokud jde o ostatní příjmy, které stěžovatel do svého daňového základu zahrnul, neměl správce daně důvod vyzývat stěžovatele k prokázání jím takto uváděných příjmů. Taková situace by mohl nastat např. v případě existence oznámení ve smyslu § 34 odst. 5 daňového řádu a důvodného podezření správce daně, že stěžovatel své příjmy v plné výši nepřiznal. Pokud však takové podezření správce daně neměl, těžko mohl předpokládat, že by stěžovatel uvedl do svého daňového příznání daňově relevantní příjmy, které ve skutečnosti vůbec neměl, oprávněně tedy vycházel z tvrzení stěžovatele.

Pokud jde o uplatněné výdaje, které samozřejmě snižují základ daně, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru [viz výše bod III.a)], že se správcem daně podařilo rekonstruovat účetnictví stěžovatele do takové míry, že bylo možné stanovit daň dokazováním (a nebylo nutné přistoupit k vyměření daně prostřednictvím pomůcek). Bylo tedy na stěžovateli, aby prokázal nejen to, že sporné výdaje skutečně vynaložil (k čemuž mohl posloužit peněžní deník, resp. výpisy z bankovního účtu), ale rovněž to, že tyto výdaje byly daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy že je vynaložil na dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů. To se však stěžovateli nepodařilo, a proto správce daně ty výdaje, u nichž nebylo prokázáno, že byly vynaloženy v souladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neakceptoval jako daňově uznatelné.

Z tohoto důvodu je tedy nedůvodná i pátá námitka stěžovatele, podle níž pokud se obraty na podnikatelském účtu stěžovatele shodují s údaji uvedenými v peněžním deníku, správce daně je povinen údaje v peněžním deníku akceptovat. Jak již bylo uvedeno výše, skutečnost, že peníze byly skutečně odeslány z bankovního účtu stěžovatele, ještě bez dalšího neznamená, že byly tyto výdaje vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Navíc již bylo několikrát zmíněno, že z daňově uznatelných výdajů nebyly vyloučeny všechny výdaje, nýbrž jen ty, u nichž stěžovatel neprokázal jejich vynaložení v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ty výdaje, u kterých byl správce daně schopen dohledat příjemce těchto plateb (leasingové společnosti, pojišťovny, telekomunikační společnosti), byly správcem daně uznány.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dotčené výdaje byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. První, druhá, třetí, pátá a šestá námitka jsou tudíž rovněž nedůvodné.

III. c)

Námítka dalších vad řízení před správními orgány

Zbývá tedy posoudit sedmou námitku, tj. zda správce daně dodržel zákonem stanovený postup při provádění daňové kontroly.

Stěžovatel tvrdil, že ze zpráv o daňové kontrole nebylo patrné, ze kterých důkazů správce daně vycházel, které důkazy uznal a které ne a proč takto postupoval, a tudíž pro tuto nekonkrétnost zpráv nebylo stěžovateli řádně umožněno v souladu se zákonem se vyjádřit k závěrům uvedeným ve zprávách o daňové kontrole a navrhnout jejich případné doplnění.

Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nesouhlasí a ztotožňuje se s hodnocením krajského soudu. Ze správního spisu jasně vyplývá, že ve zprávách o daňové kontrole je zcela konkrétně uveden seznam stěžovatelem vykázaných výdajů dle peněžního deníku, jejichž oprávněnost stěžovatel neprokázal, a je zde vysvětleno, proč je neprokázal. Uvedené zprávy o daňové kontrole zástupce daňového subjektu podepsal. Součástí správního spisu je i protokol o ústním jednání ze dne 27. 7. 2004, č. j. 135907/04/293932/5270, z něhož vyplývá, že stěžovatel byl prostřednictvím svého zástupce seznámen s výsledky daňové kontroly, a to s každým zjištěním a vzal tato zjištění na vědomí. Protokol podepsal zástupce stěžovatele a nevyplývá z něj, že by stěžovatel uplatňoval vůči postupu správce daně do protokolu jakékoliv námitky.

Nejvyšší správní soud tedy nemůže ani tuto kasační námitku uznat jako důvodnou.

IV.

Shrnutí a rozhodnutí o nákladech řízení

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné, nad rámec stížných bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

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

V Brně dne 19. února 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu