



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. L. K.**, zastoupeného JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 7. 2007, čj. 10837/07-1102-709598, čj. 10839/07/1102-709598 a čj. 10840/07-1102-709598, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 2. 2008, čj. 31 Ca 174/2007 - 31,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2007, čj. 10837/07-1102-709598, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (správce daně) ze dne 13. 1. 2006, čj. 2565/06/303917/6388, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 437 401 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2007, čj. 10839/07/1102-709598, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (správce daně) ze dne 13. 1. 2006, čj. 2574/06/303917/6388, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 993 043 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 9. 7. 2007, čj. 10840/07-1102-709598, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (správce daně) ze dne 13. 1. 2006, čj. 2785/06/303917/6388, kterým byla žalobci vyměřena dodatečně daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 676 468 Kč a dodatečně vyměřena daňová ztráta ve výši 613 780 Kč.

II.

Žalobce napadl shora označená rozhodnutí žalovaného obsahově shodnými žalobami u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 26. 2. 2008, čj. 31 Ca 174/2007 - 31, spojil věci vedené u něj pod sp. zn. 31 Ca 174/2007, 31 Ca 175/2007 a 31 Ca 176/2007 ke společnému projednání a rozhodnutí a žaloby zamítl.

Krajský soud uvedl, že jádrem sporu je rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt [§ 31 odst. 8 a 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Žalobce tvrdil také porušení § 2 odst. 3 daňového řádu.

Krajský soud zjistil, že správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 2. 9. 2004, čj. 194110/04/303932/6070, k prokázání toho, že služby na zpochybných dokladech pro žalobce uskutečnily na nich jmenované firmy a vše předaly v termínu a v množství, jak bylo uvedeno; dále správce daně žádal doložení konkrétního obsahu dodávek, informace, kdo ve věci zakázek jednal, kdo práce prováděl, kdo prováděl konzultace ve věci a kde tato jednání probíhala. Výzvou ze dne 16. 6. 2005, čj. 133293/05/303932/6070, správce daně vyzval žalobce k prokázání obsahu CD, které mu žalobce předložil. Podle krajského soudu je povinností daňového subjektu prokázat skutečnosti, ke kterým je správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Neprokázání takových skutečností nutně způsobí to, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, které v první řadě v daňovém řízení stíhá jeho, nikoliv správce daně. Výzvy podle krajského soudu směřovaly k prokázání výdajů uváděných žalobcem, resp. k prokázání fakticity plnění, neboť předložené doklady, byť řádně vystavené a se všemi požadovanými náležitostmi, nemohou samy o sobě sloužit jako důkaz o uskutečnění plnění. Správce daně přitom nebyl povinen vyzývat žalobce k doložení konkrétních důkazů.

Ze subdodavatelských společností žalobce měla pouze firma BENY STAV s. r. o. v seznamu svých činností, zapsaných v obchodním rejstříku, činnost spojenou se softwarem, tedy činnost související s fakturovanými předměty plnění, proto se podle krajského soudu jeví výzvy k prokázání shora uvedených skutečností jako opodstatněné. Obsah výzev je přitom zcela konkrétní a pro žalobce srozumitelný. Ze zprávy o daňové kontrole i ze správního spisu krajskému soudu vyplynulo, že žalobce přes výzvu správce daně nedoložil konkrétní důkazy prokazující uskutečnění plnění. Zaměstnanci žalobce prokázali pouze skutečnost, že se subdodavateli nejednali a práci jim zadával žalobce. Výslech svědka M. C. neosvědčil žalovaný jako důkazní prostředek v odvolacím řízení, proto jej nepoužil při rozhodování. Odkaz žalobce na § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je v tomto ohledu nepatřičný. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplynulo, že nekontaktnost subdodavatelů žalobce, neschopnost žalobce podat popis odpovědných zástupců těchto společností a tvrzení správce daně o vizuální odlišnosti podpisů odpovědných zástupců, nebyly vyhodnoceny žalovaným jako důkazy a nebyly v odvolacím řízení použity.

Konečně se pak krajský soud shodl s žalovaným, že k prokázání skutečností, k němuž správce daně vyzval žalobce, nepostačovaly výpovědi jeho zaměstnanců (kteří nepřišli do styku se zástupci subdodavatelů žalobce), a nepostačuje ani to, že žalobce z finální projektové dokumentace vydělil části, které označil za dílčí dokumentace, aniž by byl schopen prokázat, že tyto části vytvořily jeho subdodavatelské firmy. Není na správci daně, aby za daňový subjekt zjišťoval skutečný stav věci, pokud tento subjekt přes výzvu správce daně neprokáže jím tvrzené skutečnosti. Neunesení důkazního břemene jde pak podle krajského soudu plně k tíži daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. 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, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel namítl, že důkazní břemeno je při správě daní jednoznačně rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Správce daně nemůže vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co subjekt tvrdí. I to má však podle stěžovatele své meze. Správce daně nemůže uvést pouze to, že předložené důkazní prostředky jsou jen formálními důkazy, které samy o sobě neprokazují, že konkrétní dodávky, práce či služby uskutečnil deklarovaný dodavatel, ale musí uvést skutečnosti, které předložené důkazy zpochybňují.

Stěžovatel doložil dodavatelské faktury, smlouvy o dílo, na jejichž základě spolupráce probíhala, a předávací protokoly, které dokumentovaly předání fakturovaných produktů, předložil tedy důkazní prostředky, jak je příkladmo uvádí § 31 odst. 4 daňového řádu a jak jsou v případě prokazování obvyklé. Správce daně nad rámec těchto standardních důkazních prostředků požadoval vydání a prokázání dodávek „polotovaru“, na kterých ovšem dále pracovali přímo spolupracovníci stěžovatele, a nebyly tedy zachovány v původní podobě. Stěžovatel proto reálně nemohl splnit výzvu správce daně, ale provedl restrikcí, která navodí výchozí stav polotovarů, na kterém bylo pokračováno k dokončení výsledných produktů, a výsledky předložil správci daně. Svědecké výpovědi k tomu, že existovaly polotovary, které byly dokončovány pro finální zakázky, stěžovatel poprvé navrhl dne 11. 5. 2005. Správce daně důkazy svědeckými výpověďmi odmítl provést, proto navrhovaní svědci předali čestná prohlášení dne 16. 12. 2005. Tato prohlášení i svědecké výpovědi provedené v odvolacím řízení prokázaly, že polotovary existovaly, že stěžovatel v rámci podnikatelské činnosti v tomto i v dalších případech osobně vymezoval podmínky zadávání subdodávek osobně a následně přebíral polotovary, jejichž dokončení do finální podoby ukládal za povinnost svědkům. Důkazy předložené stěžovatelem tvořily ucelený logický řetěz, který svědčil o tom, že subdodavatelé stěžovatele vytvořili polotovary, které pracovníci stěžovatele zapracovali do finálních produktů. Správce daně ani žalovaný neuvedli jediný důkaz, který by nasvědčoval tomu, že deklarovaní dodavatelé polotovary nedodali vůbec, nebo že je dodal někdo jiný. Daňové orgány tedy nesprávně hodnotily předložené důkazní prostředky, resp. je nehodnotily vůbec a pouze konstatovaly, že předložené důkazy neprokazují uskutečnění subdodávek. Takovéto „hodnocení“ je podle stěžovatele v rozporu s § 2 odst. 3 daňového řádu. Pokud se krajský soud shodl s žalovaným, pak přehlíží, že předložené důkazy tvořily ucelený řetěz svědčící o tom, že předmětné subdodavatelské práce provedli deklarovaní dodavatelé. Naopak žádné důkazy nesvědčí o tom, že by tomu bylo jinak. Krajský soud se navíc vůbec nevypořádal s námitkou porušení § 2 odst. 3 daňového řádu, proto je jeho rozsudek v tomto ohledu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Krajský soud se podle stěžovatele dostatečně nevypořádal ani s námitkou nesplnění povinnosti ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, tj. že daňové orgány neprokázaly existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Krajský soud pouze konstatoval, že výzvy k prokazování se jeví jako opodstatněné, neboť jen firma BENY STAV s. r. o. měla v seznamu svých činností zapsaných v obchodním rejstříku činnost, která měla

souvislost s fakturovanými předměty plnění. Vzhledem k tomu, že výzva se týkala i této společnosti, není podle stěžovatele v tomto případě argumentace soudu důvodná.

Konečně stěžovatel namítl, že se dovolával § 31 odst. 2 daňového řádu z toho důvodu, že daňové orgány nezkontrolovaly pravost razítek, podpisů ani faktur, neověřovaly, zda deklarovaní dodavatelé nemají předmětné faktury vedeny v účetnictví, popř. v záznamní povinnosti, a zda podali či nepodali v předmětných zdaňovacích obdobích daňová přiznání. Stěžovatel v této souvislosti nepožadoval, aby za něj daňové orgány zjišťovaly skutečný stav věcí, naopak předkládal zmíněné důkazy a bylo na daňových orgánech, aby vyvrátily, že tomu tak opravdu je.

III.2

Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního spisu vyplývá, že hlavním předmětem činnosti stěžovatele v letech 2001, 2002 a 2003 byl vývoj a konstrukce jednoúčelových strojů, softwarové služby a s nimi spojená obchodní činnost. Dne 8. 7. 2004 byla u stěžovatele zahájena kontrola mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a 2003. V průběhu této daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel uplatnil jako daňově relevantní výdaje za předmětná zdaňovací období výdaje doložené dodavatelskými fakturami od společností Kalinič Praha společnost s ručením omezeným a IFS GROUP s. r. o. v celkové výši 1 435 000 Kč za rok 2001, LEAD servis, s. r. o. v celkové výši 3 212 500 Kč za rok 2002 a LEAD servis, s. r. o. a BENY STAV, s. r. o. v celkové výši 2 960 000 Kč za rok 2003. Přitom pouze firma BENY STAV, s. r. o. měla v seznamu svých činností, zapsaných v obchodním rejstříku, činnost spojenou se softwarem, tedy činnost, která souvisela s fakturovanými předměty plnění. K jednotlivým fakturám od uvedených společností stěžovatel doložil smlouvy o dílo, jejichž předmět byl bez jakékoliv bližší specifikace obecně formulován jako tvorba aplikačního software, tvorba technické dokumentace, technická pomoc při vývoji a oživení, technická dokumentace strojní konstrukce, a dále předávací protokoly, jejichž znění měla obdobně obecnou formu. Správce daně vyzval stěžovatele výzvou podle § 16 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 31 odst. 9 daňového řádu ze dne 2. 9. 2004 k prokázání toho, že výdaje, které zaúčtoval na základě výše uvedených dodavatelských faktur, vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v předmětných zdaňovacích obdobích. Správce daně rovněž vyzval stěžovatele, aby prokázal, co konkrétně bylo předmětem dodávky, zda služby uvedené na předložených dokladech uvedené společnosti provedly a předaly tak, jak bylo těmito doklady deklarováno, a dále s kým bylo ze strany stěžovatele a jednotlivých dodavatelských společností jednáno, kdo deklarované práce prováděl, která osoba za uvedené společnosti prováděla konzultace se zástupci stěžovatele a kde tato jednání probíhala. Později správce daně stěžovateli adresoval další výzvu k dokazování podle § 16 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 31 odst. 9 daňového řádu.

Stěžovatel kromě dodavatelských faktur od uvedených společností, smluv o dílo a předávacích protokolů, nepředložil v průběhu daňového řízení (ani na výzvy správce daně)

žádné důkazy (např. konkrétní projektové dokumentace, které pro něj měly předmětné dodavatelské společnosti vyrobit), jimiž by prokázal, že výdaje na základě předložených dodavatelských faktur vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. U ústního jednání dne 3. 12. 2004 stěžovatel uvedl k dotazu správce daně, zda může předložit jednotlivé konkrétní projektové dokumentace, které pro něj měly vytvořit uvedené společnosti a které byly předmětem předložených smluv o dílo, předávacích protokolů a dodavatelských faktur, že „*Nelze doložit, z důvodu, že na těchto projektech se dále pracovalo a upravovaly se podle požadavků konečného zákazníka. Archivujeme až konečné produkty.*“. U ústního jednání dne 11. 5. 2005 stěžovatel uvedl, že osoby, které pracovaly na jednotlivých zakázkách a které navrhuje vyslechnout jako svědky, nikdy nejednaly se zástupci dodavatelských společností, nezúčastnily se předávání projektových dokumentací a všechny případné nesrovnalosti řešily prostřednictvím stěžovatele. Později stěžovatel doložil čestná prohlášení těchto osob s tímž obsahem. Dále stěžovatel předložil správci daně CD s tím, že obsahuje dílčí dokumentace dodané uvedenými společnostmi, které byly vyděleny z konečných verzí produktů. Z předložených dokumentací ovšem nelze zjistit, zda se jedná o data vytvořená dodavatelskými společnostmi. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o výpovědi stěžovatelem navržených svědků, z nichž vyplynulo, že svědci nepřišli s dodavatelskými společnostmi do styku a nebyli přítomni na žádném jednání s nimi, zadavatelem jejich práce byl vždy stěžovatel a pouze od něj se zprostředkovaně dozvěděli o jeho dodavatelích.

Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Správce daně může přezkoumat výši a oprávněnost daňového základu daňového subjektu a v případě pochybností daňový subjekt vyzvat k prokázání jeho tvrzení (srov. § 31 odst. 9 daňového řádu). Neuneseli-li daňový subjekt důkazní břemeno ohledně takového výdaje (nákladu), není možné považovat výdaj (náklad) za prokázaný.

Správní soudy k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení setrvale judikují, že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, www.nssoud.cz, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, čj. 31 Ca 62/2002 - 25, č. 94/2004 Sb. NSS). Správce daně prokazuje mj. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 5/2005 - 58, www.nssoud.cz). Podle § 31 odst. 9 daňového řádu leží v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu, a nesplnil-li tento subjekt svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS). Stanoví-li pak § 31 odst. 9 daňového řádu důkazní povinnost daňového subjektu, znamená to současně, že správce daně je oprávněn toto prokázání požadovat.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále odkazuje i na rozhodnutí, která již zmínil krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nedává § 31 odst. 9 daňového řádu správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, www.nssoud.cz, jedná-li se o výdaj (příjem), o němž je účtováno, resp. o něm účtováno být v souladu s právními předpisy mělo, stíhá důkazní břemeno osobu, která výdaj (příjem) uskutečnila (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu stíhá daňový subjekt ohledně všech skutečností, které v daňovém přiznání uvedl, resp. byl povinen uvést, nebo k nimž byl správcem daně vyzván, není však postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“. Ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ukládá při dokazování, kdy důkazní břemeno leží na daňovém subjektu, povinnost správci daně vyzvat daňový subjekt k prokázání tvrzených skutečností, nikoliv však povinnost vyzvat jej k předložení konkrétně specifikovaného důkazu.

Nejvyšší správní soud poukazuje i na skutečnost, že daňový subjekt nemá nárok na odpočet jakéhokoliv deklarovaného výdaje (nákladu), ale pouze toho, který byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a to ve výši prokázané poplatníkem a stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy (§ 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Totéž lze říci o smlouvách, na jejichž základě mělo k deklarovanému plnění dojít. Prokázání faktické existence předmětného plnění – deklarovaného výdaje - přitom leží pouze na daňovém subjektu. V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud vyslovil, že pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i s dosaženým příjmem, ale nelze opomíjet ani další podmínku stanovenou v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Doklady vystavené existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být samy o sobě zpravidla použity jako důkaz, že ke skutečnostem v nich deklarovaným došlo, není-li i jinak prokázáno, že tyto skutečnosti opravdu nastaly. Neprokáže-li daňový subjekt v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.

Stěžovatel uplatnil za předmětná zdaňovací období výdaje doložené dodavatelskými fakturami od shora uvedených společností. V průběhu daňového řízení stěžovatel s výjimkou předmětných dodavatelských faktur, smluv o dílo či předávacích protokolů, nepředložil žádné důkazy, kterými by prokázal, že předmětné výdaje vynaložil v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správce daně stěžovatele dvěma zcela konkrétními a srozumitelnými výzvami k dokazování podle § 16 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na § 31 odst. 9 daňového řádu vyzval k prokázání jím uváděných výdajů, resp. k prokázání uskutečnění deklarovaných plnění. Vzhledem k tomu, že pouze jedna ze subdodavatelských společností stěžovatele měla v seznamu svých činností zapsaných v obchodním rejstříku činnost, která měla souvislost s fakturovanými předměty plnění, jeví se výzvy jako opodstatněné. Stěžovatel nedoložil, a to ani po opakované výzvě správce daně, konkrétní předměty dodávek od shora uvedených společností. Data na předloženém CD s dílčími dokumentacemi údajně dodanými uvedenými společnostmi, které byly vyděleny z konečných verzí produktů, nebyla způsobilá prokázat, že se jedná o data vytvořená dodavatelskými společnostmi. Výpovědi stěžovatelem navržených svědků rovněž

ve vztahu k uskutečnění deklarovaných výdajů ničeho neprokázaly. Stěžovatel byl v daňovém řízení povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Pokud tedy uplatnil výdaje za úhradu předmětných dodavatelských faktur od výše uvedených společností jako daňově účinné výdaje, byl povinen prokázat nejen věcnou souvislost nákupu s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale současně i to, že jím deklarovaná plnění byla předmětnými dodavateli skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu. Tato důkazní povinnost daňového subjektu přitom nemůže být naplněna jen předložením byť i formálně bezvadného dokladu. Ani skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaúčtován, z něj ještě nečiní důkaz o tom, že výdaje na základě tohoto dokladu byly zahrnuty do základu daně oprávněně.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti a v souladu se svou dosavadní judikaturou i s judikaturou Ústavního soudu uzavírá, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Závěry daňových orgánů i krajského soudu jsou pak v tomto směru správné a vyčerpávající.

Stížní námitka, podle níž se krajský soud nevypořádal s námitkou porušení § 2 odst. 3 daňového řádu žalovaným, není důvodná. Stěžovatel uplatnil tuto námitku v žalobě ve zcela obecné rovině v souvislosti se svými ostatními námitkami vůči dokazování v daňovém řízení. Krajský soud posoudil zákonnost daňového dokazování v posuzované věci správně a úplně. Skutečnost, že krajský soud v napadeném rozsudku výslovně neuvedl, že daňové orgány hodnotily každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, tedy neparafrázoval § 2 odst. 3 daňového řádu, nepůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku za situace, kdy se krajský soud dokazování v daňovém řízení komplexně posoudil a postup daňových orgánů aproboval.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitce, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s námitkou nesplnění povinnosti podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu daňovými orgány. Krajský soud v napadeném rozsudku správně posoudil rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt a jeho unesení podle § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu a dovodil, že stěžovatel v posuzované věci své důkazní břemeno v daňovém řízení neunesl. Vzhledem k tomu, že daňové orgány v posuzované věci netvrdily nevěrohodnost, neprůkaznost, nesprávnost či neúplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených stěžovatelem, ale pouze požadovaly prokázání stěžovatelem deklarovaných výdajů, resp. prokázání uskutečnění deklarovaných plnění, nebyly povinny prokazovat existenci skutečností podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Konečně stěžovatel namítl, že se dovolával § 31 odst. 2 daňového řádu, protože daňové orgány nezkoumaly pravost razítek, podpisů ani faktur, neověřovaly, zda deklarovaní dodavatelé nemají předmětné faktury vedeny v účetnictví, popř. v záznamní povinnosti, a zda podali či nepodali v předmětných zdaňovacích obdobích daňová přiznání. K tomu krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že není na správci daně, aby zjišťoval za daňový subjekt skutečný stav věci, pokud tento subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, a to ani po výzvě správce daně, a že neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu jde plně k tíži daňového subjektu. Nejvyšší správní soud tomuto závěru přitakává a odkazuje v této souvislosti i na shora citovanou judikaturu. Nejvyšší správní soud tedy neshledal ani tuto stížní námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek krajského soudu zákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení 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 31. prosince 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu