



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **MVM Žatec s. r. o. v likvidaci**, se sídlem Oblouková 219, PSČ 438 01 Žatec, zastoupené JUDr. Pavlem Cibulkou, advokátem se sídlem Mostecká 2580, 438 01 Žatec, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2007, č. j. 514/07-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 8. 2008, č. j. 15 Ca 69/2007 - 27,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 1. 2007 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 20. 2. 2006, č. j. 8750/06/203970/1768, vydanému Finančním úřadem v Žatci (dále jen „správce daně“), kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 6. 5. 2003 do 31. 12. 2003 ve výši 160 890 Kč. Důvodem doměření byla skutečnost, že žalobkyně snížila své příjmy o částku 64 836 za zajištění a poskytnutí stravy svým zaměstnancům a současně uplatnila jako daňově uznatelný výdaj částku vyplacenou těmto zaměstnancům jako stravné dle zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. Došlo tak k duplicitnímu uplatnění výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů a současně ke snížení příjmů, a tedy k porušení § 23 a 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Správce daně za daňově účinné výdaje rovněž neuznal náklady vynaložené žalobkyní na základě faktur přijatých od společností LABEL – SP s. r. o., DEMONT & POM s. r. o., EMENDA, s. r. o., a GRIPITOR s. r. o., neboť žalobkyně neprokázala, že by fakturované práce byly ze strany těchto společností provedeny.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, avšak krajský soud neshledal žalobní námitky důvodnými a žalobu rozsudkem ze dne 22. 8. 2008 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně namítla, že závěry správce daně v otázce duplicitního uplatnění daňových výdajů za stravu podle faktury č. 27/03 jsou nesprávné. Žalobkyně byla odběratelem (společností Zlaté chmelové údolí s. r. o., již poskytovala zaměstnance k práci na chmelu) uvedena v omyl. Jednatel této společnosti, Ing. Koděra, totiž zástupci žalobkyně s odstupem dvou let od vystavení faktury předložil pod záminkou formálního doplnění listinných podkladů k podpisu předávací protokol, který však obsahově nesouhlasí se smlouvou uzavřenou mezi žalobkyní a společností Zlaté chmelové údolí s. r. o. Tento protokol žalobkyně neobdržela a společnost Zlaté chmelové údolí s. r. o. si jej připojila jako přílohu k faktuře č. 27/03. Rozpor mezi dodatečně předloženým protokolem a fakturou č. 27/03 vedl správce daně k nesprávnému závěru o duplicitně uplatněných daňových výdajích. Příloha nebyla součástí faktury, správce daně ji získal od společnosti Zlaté chmelové údolí dodatečně. Žalobkyně však účtovala podle faktury a nikoliv podle přílohy: v uvedené faktuře nicméně žádná částka za stravu uvedena nebyla, a tudíž nemohla ovlivnit výši výdajů u žalobkyně.

Společnost Zlaté chmelové údolí s. r. o. navíc v tomto protokolu vychází z výměry 50 ha chmelnic, ačkoliv podle mínění žalobkyně takovou výměrou nikdy nedisponovala a podle evidence Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského pěstovala chmel pouze na cca 30 ha chmelnic. Žalobkyně považuje za nesprávný závěr krajského soudu, že výměra chmelnic nemá žádný vliv na odečet částek za stravu, ubytování a dopravu, neboť od velikosti chmelnice se odvíjí i potřeba pracovních sil, jejich stravování, ubytování a doprava. Krajský soud se meritem tohoto problému vůbec nezabýval a odmítl provést žalobkyní navržené důkazy, mimo jiné zprávou Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského, pobočka Žatec, o evidované ploše chmelnic společnosti Zlaté chmelové údolí s. r. o.

Žalobkyně na podporu těchto svých stanovisek uvedla, že správce daně zahájil rovněž daňovou kontrolu (doposud neskončenou) u jednatele žalobkyně, pana Vlastimila Lukeše, za roky 2002 a 2003. Jednalo se o stejný skutkový stav a správce daně také nejprve označil výdaje za stravné za duplicitní. Později však svůj závěr přehodnotil s odkazem na zjištění, že o stravě nebylo dle faktury účtováno ani u žalobkyně, ani na straně společnosti Zlaté chmelové údolí s. r. o., a s odkazem na § 5 odst. 5 zákona č. 119/1992 Sb. K tomu žalobkyně přiložila kopii protokolu o ústním jednání ze dne 30. 10. 2008, č. j. 43914/08/203970/6338.

V další části kasační stížnosti žalobkyně brojí proti neuznání nákladů na základě přijatých faktur od společností LABEL - SP s. r. o., DEMONT & POM s. r. o., EMENDA, s. r. o., a GRIPITOR s. r. o. Podle žalobkyně není z postupu správce daně a žalovaného zřejmé, jak byly důkazy předložené k této otázce hodnoceny. Jednotlivé důkazy, předkládané žalobkyní k prokázání prací provedených těmito společnostmi, byly toliko odmítány většinou s dovětkem, že je „nelze označit za vhodný důkazní prostředek“. Hodnocení důkazů přitom musí být daňovému subjektu patrné ze správy o kontrole, k čemuž žalobkyně odkazuje na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 3 Afs 21/2003. Podle žalobkyně došlo v této souvislosti k porušení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), podle něž správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Žalobkyni se na rozdíl od správce daně a žalovaného podařilo s časovým odstupem jednatele společností LABEL – SP s. r. o., DEMONT & POM s. r. o. a EMENDA, s. r. o., kontaktovat a získat od nich písemná a úředně ověřená prohlášení, která potvrzují spolupráci s žalobkyní, jakož i zaplacení příslušných faktur. Žalobkyně již v žalobě trvala na provedení dalších důkazů, a to mj. svědeckými výpověďmi jednatelů všech výše uvedených společností. Ještě před rozhodnutím krajského soudu předložila žalobkyně čestné prohlášení jednatele společnosti EMENDA, s. r. o., avšak krajský soud tento důkaz s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s. odmítl. Další důkazy v podobě čestných prohlášení

jednatelů společností LABEL – SP s. r. o. a DEMONT & POM s. r. o. se podařilo žalobkyni opatřit až dne 16. 10. 2008. Podle žalobkyně měl krajský soud zkoumat, zda zjištěný skutkový stav skýtá oporu výroku rozhodnutí žalovaného a zda může takto zjištěný stav obstát či zda vyžaduje důkazní doplnění; soud může provádět i dokazování (§ 77 s. ř. s.), aby mohl věc řádně posoudit. K tomu žalobkyně cituje rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, sp. zn. 15 Ca 609/2000. Podle žalobkyně jsou sice dodatečně předložená čestná prohlášení jednatelů důkazy opatřenými později, avšak i při respektování ustanovení § 75 odst. 1 a § 109 odst. 4 s. ř. s. tyto důkazní prostředky prokazují, resp. osvědčují, skutkový stav, který existoval v době rozhodování správního orgánu. Žalobkyní navrhované dokazování by tak směřovalo výlučně ke zjištění skutkového stavu věci v době vydání správního rozhodnutí.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, ztotožnil se se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobkyně v kasační stížnosti předkládá, obdobně jako v žalobě, dva okruhy problémů vyvěrajících z daňové kontroly provedené správcem daně u žalobkyně – jednak otázku stravného, jednak otázku provedení úklidových a pomocných prací několika společnostmi pro žalobkyni. Nejvyšší správní soud proto nejprve samostatně posoudil problematiku stravného, a posléze se věnoval otázce unesení důkazního břemene žalobkyní v případě zmiňovaných prací.

Podle § 23 odst. 2 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně u poplatníků, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, vychází z hospodářského výsledku (zisk nebo ztráta), a u poplatníků, kteří účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, z rozdílu mezi příjmy a výdaji. Hospodářský výsledek nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji se přitom zvyšuje o částky neoprávněně zkracující příjmy a o částky, které nelze podle tohoto zákona zahrnout do výdajů [§ 23 odst. 3 písm. a) bod 1 a 2]. Podle § 24 téhož zákona se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy (mimo jiné i zákonem č. 119/1992 Sb.). Konečně § 5 odst. 5 zákona č. 119/1992 Sb. v příslušném znění stanoví, že zabezpečí-li zaměstnavatel zaměstnanci na pracovní cestě plně bezplatné stravování, stravné neposkytuje; zabezpečí-li bezplatné stravování částečně, stravné úměrně krátí, a to nejméně o 20 % a nejvýše o 40 % z určené výše stravného za každé bezplatně poskytnuté jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře. Z citovaných právních předpisů mimo jiné vyplývá, že je-li zaměstnanec na pracovní cestě, je jeho zaměstnavatel oprávněn volit mezi poskytnutím stravného (diet) či zajištěním celodenního stravování. Ve vztahu k dani z příjmů má pak tato volba ten následek, že jako daňově uznatelný výdaj může zaměstnavatel uplatnit pouze částku vynaloženou na zvolenou možnost stravování; není však možné snížit příjmy či zvýšit výdaje o částky vyplývající z obou těchto možností.

V projednávaném případě vyšel Nejvyšší správní soud zejména z toho, že strany nečiní spornou skutečnost, že žalobkyně zaměstnávala studenty – brigádníky, kterým vyplácela diety (stravné) podle zákona č. 119/1992 Sb. Ze správního spisu nevyplývá, zda zaměstnanci žalobkyně skutečně byli na pracovní cestě, nicméně žalobkyně ani tuto skutečnost tvrzenou správcem daně nijak nezpochybňuje. Spor je ze strany žalobkyně de facto veden o přílohu k faktuře č. 27/03 (předávací protokol). Touto fakturou žalobkyně vyúčtovala společnosti Zlaté chmelové údolí s. r. o. částku za práci svých zaměstnanců (studentů) odvedenou na chmelnici společnosti Zlaté chmelové údolí s. r. o. ve výši 226 381,45 Kč bez daně z přidané hodnoty. V příloze k této faktuře je uvedeno následující:

MVM Žatec s. r. o.

Příloha k faktuře 2703 - předávací protokol

Počet odpracovaných hodin 4948,5 x 58,85 Kč = 291 217,45 Kč

Strava, ubytování, doprava - 64 836,00 Kč

Celkem k fakturaci 226 381,45 Kč

Dále je zde uveden podpis dodavatele – Vlastimila Lukeše (jednatele žalobkyně) a odběratele – Ing. Ivana Koděry. Protokol je datován 1. 9. 2003 a podepsán v Lounech.

Z článku IV. odst. 10) smlouvy o provedení sklizně chmele na rok 2003 uzavřené mezi žalobkyní a společností Zlaté chmelové údolí s. r. o. pak plyne, že dodavatel (žalobkyně) se zavazuje uhradit na základě faktury vystavené odběratelem (společnost Zlaté chmelové údolí s. r. o.) a v souladu s výkazem stravy celodenní stravu svých pracovníků zajišťovanou odběratelem za cenu uvedenou v příloze (za osobu a den včetně daně z přidané hodnoty) při konečném vyúčtování formou odpočtu od konečné platby nebo přímou úhradou při obdržení smluvní částky. Z přílohy ke smlouvě vyplývá, že cena stravy byla stanovena na 100 Kč za osobu a den včetně daně z přidané hodnoty. Podle názoru Nejvyššího správního soudu předávací protokol připojený k faktuře č. 27/03 odpovídá citovanému ujednání smlouvy (jde o vyúčtování stravného formou odpočtu od konečné platby, tedy o jeden z dohodnutých způsobů úhrady stravného), a není zřejmé, z čeho žalobkyně dovozuje, že by byl předávací protokol s touto smlouvou v rozporu.

Z uvedené protokolu tedy vyplývá, že částka na faktuře (příjem žalobkyně) je již snížena o částku za stravné, ubytování a dopravu zaměstnanců žalobkyně; žalobkyně však současně vyplatila svým zaměstnancům diety, které uplatnila jako daňově uznatelný výdaj. Z toho správce daně a poté i žalovaný logicky dovodili, že žalobkyně si o částku 64 836 Kč neoprávněně snížila své příjmy a upravili jí proto v souladu se zákonem o tuto částku základ daně. Pochybnosti by v tomto ohledu mohla vyvolávat pouze skutečnost, že částka 64 836 Kč je v předávacím protokolu uvedena nejen jako částka za stravné, ale i za ubytování a dopravu. Částku za ubytování a dopravu by na rozdíl od stravného nebylo možno považovat za neoprávněné zvýšení příjmů. Žalobkyně nicméně v tomto ohledu nic nenamítá a navíc ze smlouvy o provedení sklizně na rok 2003 plyne (viz článek VII. Bod 1), že dopravu pracovníků obstarávala žalobkyně a nikoliv společnost Zlaté chmelové údolí s. r. o. (nebyl tedy důvod ji zahrnovat do odpočtu od konečné platby). V příloze k této smlouvě je pak cena za ubytování proškrtnutá, tudíž nemohla být žalobkyní hrazena, resp. odečtena od konečné platby.

Žalobkyně nicméně v této souvislosti namítá, že byla jednatelem společnosti Zlaté chmelové údolí s. r. o., Ing. Koděrou, uvedena v omyl v souvislosti s podpisem tohoto protokolu, který ani neobdržela. Nejvyšší správní soud se nicméně ztotožňuje se závěry správce daně a žalovaného k této otázce. Žalobkyně již v protokolu o ústním jednání ze dne 10. 1. 2005, č. j. 736/05/203930/6338, kdy bylo jednáno v této věci poprvé, uvedla, že příloha byla vyhotovena panem Koděrou, přílohu žalobkyně podepsala, ale neobdržela. Žalobkyně ani nenaznačila jakékoliv časové nesrovnalosti v této věci (že byl protokol podepsán až po dvou letech, jak tvrdí nyní). V dalším průběhu daňového a soudního řízení pak žalobkyně neposkytla ani nenavrhl žádný důkaz, který by mohl její tvrzení o jednání pana Ing. Koděry v této věci prokázat. Potom v situaci, kdy příloha k faktuře odpovídá příslušnému smluvnímu ujednání (opačné tvrzení žalobkyně v tomto směru je mylné) a žalobkyně nerozporuje ani to, že přílohu podepsala, nelze závěrům žalovaného a krajského soudu nic vytknout.

Závěr správce daně o zkrácení příjmů nemůže zvrátit ani tvrzení žalobkyně o nesprávné výměře chmelnice Zlatého chmelového údolí s. r. o., z níž měla údajně předmětná příloha vycházet. Lze jistě souhlasit s žalobkyní, že velikost chmelnice má vliv na počet pracovních sil, které jsou potřeba

k jejímu sklizení, a tím pádem i na výši výdajů za stravu, dopravu a ubytování pracovníků. Nejvyššímu správnímu soudu rovněž vůbec není zřejmé, jak by velikost chmelnice mohla mít vliv na to, že od částky za odvedenou práci byla odečtena částka za stravu. Argumentace žalobkyně výměrou chmelnice v souvislosti s odečtením nákladů za stravu však postrádá logiku: bez ohledu na to, zda chmelnice měla 50 ha nebo 30 ha, byla tato chmelnice sklizena pracovníky, kterým musela být poskytována strava. Tato strava byla poskytnuta v částce 64 836 Kč. Pokud měla žalobkyně za to, že se mělo jednat o částku nižší, mohla tuto skutečnost v průběhu daňového řízení namítnout a prokázat (například předložením výkazů stravy, o nichž hovoří smlouva o provedení sklizně chmele na rok 2003), nic takového ale neučinila. Z těchto důvodů neshledal Nejvyšší správní soud pochybení na straně krajského soudu, pokud nepřikročil k provedení důkazu zprávou Ústředního kontrolního a zkušebního ústavu zemědělského, pobočka Žatec, které by směřovalo pouze ke zjištění výměry chmelnic společnosti Zlaté chmelové údolí s. r. o.

Konečně žalobkyně v souvislosti s otázkou stravného poukazuje na skutečnost, že správce daně v jiném obdobném případě zaujal ve vztahu ke stravnému odlišný názor. Žalobkyně poukazuje na daňovou kontrolu prováděnou u jednatele žalobkyně a na protokol o ústním jednání z této kontroly vyhotovený dne 30. 10. 2008. Nejvyšší správní soud musel tuto námitku hodnotit v souladu s § 109 odst. 4 s. ř. s., podle nějž Nejvyšší správní soud nepřihlíží ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí krajského soudu. Jde o zakotvení principu zákazu novot v kasačním řízení, které je koncipované jako mimořádný opravný prostředek proti rozhodnutím krajských soudů. Posuzovaná skutečnost nastala a byla uplatněna až po vydání rozsudku krajským soudem: kasační soud k ní proto nemohl přihlídnout. Na okraj lze pouze poznamenat, že sama skutečnost, že správce daně zvolil v jedné věci jeden postup, nezakládá nezákonnost jiného postupu správce daně ve věci druhé.

Nejvyšší správní soud následně přikročil k přezkoumání rozsudku krajského soudu ve věci pomocných a úklidových prací, jež měly pro žalobkyni provést společnosti LABEL – SP s. r. o., DEMONT & POM s. r. o., EMENDA, s. r. o., a GRIPITOR s. r. o. Žalobkyně v této věci není spokojená s hodnocením důkazů ze strany správce daně a žalovaného a namítá porušení § 31 odst. 2 daňového řádu.

Podle § 31 odst. 2 správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení. Tyto povinnosti správce daně však není možné vnímat izolovaně a je třeba je číst v souvislosti s dalšími ustanoveními daňového řádu. Pro projednávaný případ je přitom určující § 31 odst. 9 daňového řádu stanovící povinnost daňovému subjektu (žalobkyni) prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V posledně citovaném ustanovení je obsaženo důkazní břemeno daňového subjektu, které je povinen nést daňovém řízení.

V protokolu o ústním jednání ze dne 10. 1. 2005, č. j. 736/05/203930/6338 je uvedeno, že v účetnictví jsou zaúčtovány náklady týkající se úklidových a pomocných prací od výše uvedených společností. Dle vyjádření žalobkyně se jednalo o pomocné práce na pile a v jarních a podzimních měsících o práce na chmelu. Správce daně od dožádaných správců daně zjistil, že společnosti LABEL - SP s. r. o., DEMONT & POM s. r. o. a EMENDA, s. r. o., jsou dlouhodobě nekontaktní a jejich jednatele neměli v roce 2003 na území České republiky povolený pobyt. Společnost GRIPITOR s. r. o. je nekontaktní od roku 2004, jednatel má povolený pobyt do 30. 6. 2006, avšak z hlavní knihy této společnosti vyplývá, že žalobkyně nebyla v roce 2003 jejím odběratelem. Správce daně dne 11. 4. 2005 vyzval žalobkyni k prokázání jaké konkrétní práce, kdy a kým byly provedeny, k doložení evidencí a smluv. Jako důkazy žalobkyně kromě fakturace

však předložila pouze smlouvy uzavřené s těmito společnostmi. Ve zprávě o kontrole pak správce daně shrnul a zhodnotil shromážděné důkazy a vyjádření žalobkyně a dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že by předmětné společnosti skutečně vykonávaly deklarované práce. Ačkoliv je argumentace správce daně ve zprávě o kontrole u jednotlivých společností téměř totožná, nelze mu jen z tohoto důvodu vytýkat, že by se s předloženými důkazy řádně nevypořádal. Správce daně uvedl, že předložené smlouvy (kromě faktur jediný předložený důkazní prostředek) jsou v některých případech bez data, ze smluv není jasné, kdo za výše uvedené společnosti jednal. Žalobkyně však zejména nedoložila žádné evidence ani jiné důkazní prostředky, které by potvrdzovaly faktický výkon těchto prací, ač k tomu byla vyzývána, a proto své důkazní břemeno neunesla. S tímto závěrem se ztotožnil krajský soud a Nejvyšší správní soud nevidí důvod, proč by s ním neměl souhlasit. Předložení smluvních ujednání či faktur totiž není samo o sobě způsobilé prokázat, že skutečně došlo k plnění (k výkonu prací), to zejména za situace, kdy správce daně pojme podložené podezření, že plnění realizováno nebylo.

Za důkaz prokazující pomocné práce od výše uvedených společností nelze považovat ani žalobkyní dále předložené výpisy z obchodního rejstříku těchto společností, jejich osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty či živnostenská oprávnění, která demonstrují pouze to, že předmětné společnosti byly založeny, že jsou registrovány k dani a že mají oprávnění vykonávat podnikatelskou činnost v určité oblasti. Nemohou však být dokladem toho, že tuto činnost skutečně vykonávají, a už vůbec nemohou prokazovat, že došlo k výkonu této činnosti v konkrétním případě žalobkyně.

Důkazní situaci pak nemohly zvrátit ani „výkazy řeziva“ předložené žalobkyní v odvolacím řízení, o nichž tvrdila, že jsou asi z roku 2003. Podle žalobkyně jsou tyto výkazy používány na pile, avšak nejsou archivovány. Dále předložila pracovní výkazy a různé záznamy z roku 2005 s tím, že od roku 2006 jsou záznamy a zápisy archivovány. Nejvyšší správní soud se v tomto bodu ztotožňuje se závěrem žalovaného: žalobkyní poskytnuté „výkazy řeziva“ nemohly pocházet z roku 2003, neboť jsou na nich uvedena lednová data. Žalobkyně však vznikla zápisem do obchodního rejstříku až dne 6. 5. 2003. Pro posouzení prací, které měly být provedeny v roce 2003 jsou pak zcela nerozhodné jak zápisy a záznamy z roku 2005, tak i ujištění žalobkyně, že od roku 2006 je veškerá evidence archivována.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že žalobkyně své důkazní břemeno neunesla a správce daně i žalovaný neporušili § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť skutkový stav věci zjistili dostatečně a své závěry odůvodnili. Neunesení důkazního břemena ze strany žalobkyně nelze klást k tíži správci daně.

Žalobkyně se v kasačním řízení domáhala provedení důkazů – čestných prohlášení jednatelů společností LABEL – SP s. r. o., DEMONT & POM s. r. o. a EMENDA, s. r. o., které v rámci daňového řízení nenavrhla. Při jejich posuzování musel kasační soud vyjít z toho, že k doměření daně v daném případě došlo na základě závěru správce daně (žalovaného) o neunesení důkazního břemena žalobkyní. Takový závěr musel žalovaný učinit k určitému časovému okamžiku (den vydání rozhodnutí v odvolacím řízení) poté, co žalobkyni umožnil předložit jakékoliv jí dostupné důkazy případně navrhnout provedení jiných. Jestliže však žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno v rámci daňového řízení (nepředložila ani nenavrhla důkazy, které by mohly vyvrátit závěr správce daně a žalovaného, že k provedení prací nedošlo), nemůže tento nedostatek napravit v soudním řízení: připuštění takového postupu by nutně vedlo k absurdní situaci, kdy by daňové subjekty nepředkládaly v daňovém řízení důkazy, ač by k tomu byly vyzvány, a tyto předkládaly až správnímu soudu. Jakkoliv obecně může správní soud doplňovat dokazování ve správním řízení (§ 77 s. ř. s.), nemůže tato skutečnost popřít jeden ze základních principů daňového řízení, jímž je povinnost daňového subjektu prokázat to, co tvrdí, případně k čemu je správcem daně vyzván, a nemůže současně posouvat správní soudy do role jakési třetí a čtvrté instance v rámci daňového řízení. Shodný názor ostatně zaujal zdejší soud

již v rozsudku ze dne 19. 8. 2004, č. j. 3 Afs 2/2003 - 58, www.nssoud.cz: „*neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno v daňovém řízení (§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), dodatečná náprava předkládáním nových důkazů v řízení před soudem není možná.*“ K novým důkazům vyvracejícím závěr správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní předloženým až v kasačním řízení tak Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet. Chyby se nedopustil ani krajský soud, pokud ze stejného důvodu nepřikročil k dokazování svědeckými výpověďmi jednatelů zmiňovaných společností a čestným prohlášením jednatele společnosti EMENDA, s. r. o., jak to ostatně přesvědčivě odůvodnil ve svém rozsudku.

Pokud žalobkyně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (sp. zn. 15 Ca 609/2000), pak právní názor v něm obsažený nelze na stávající případ aplikovat. Podle tohoto rozsudku totiž může soud v případě neunesení důkazního břemene daňovým subjektem v daňovém řízení sám důkazy provést, avšak za splnění dvou podmínek: musí se jednat pouze o ověření toho, zda skutkový stav existující v době napadeného daňového rozhodnutí byl zjištěn v dostatečné míře, a zejména musí jít o důkazy navržené daňovým subjektem již v rámci daňového řízení. V projednávaném případě však byla prohlášení jednatelů výše uvedených společností předložena až v řízení soudním.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 6. března 2009

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu