

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **P. S.,** advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, zastoupeného JUDr. Alanem Korbelem, advokátem se sídlem nám. 14. října, Praha 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2005, č. j. 10 Ca 1/2004 - 34,

**takto:**

**I.** Kasační stížnost **se zamítá.**

**II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2003, č. j. 533/35 427/ 2003.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že městský soud při svém rozhodování nesprávně posoudil několik zásadních právních otázek. Zároveň pak při přezkoumávání zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí zcela pominul zásadní vady předcházejícího řízení. Stěžovatel svojí stížností napadá rozsudek městského soudu v rozsahu celého výroku z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Podle stěžovatele je předmětem sporu, a tím i předmětem posuzování právní otázky městským soudem otázka, zda se stěžovateli jako daňovému subjektu podařilo prokázat,

že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v rozhodném daňovém období vynaloženy a zda se správce daně ve fázi dokazování neodchýlil od zákonné úpravy. Městský soud v rámci soudního přezkumu posuzoval zákonnost rozhodnutí žalovaného, který napadeným rozhodnutím zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“). Stěžovatel v obou řízeních namítal nezákonnost postupu finančního ředitelství spočívající v tom, že řízení bylo ukončeno předčasně, když nebyly provedeny včas relevantně navržené a zdůvodněné výslechy svědků pana B. a B. 1 st. a nebyl tedy řádně zjištěn skutkový stav.

Stěžovatel konstatuje, že po celou dobu přezkumného řízení uváděl opakovaně a důsledně argumenty o tom, proč jsou v daném případě výslechy uvedených osob nezbytné a k prokázání jakých skutečností jsou v řízení navrhovány. V řízení, které trvá již 10 let, mu oba zúčastněné orgány státní správy (a následně i soud) zarytě upírají právo na to, aby byl v rámci spravedlivého procesu zjištěn skutkový stav tak, jak to požaduje ust. § 31 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „d. ř.“), pro jehož porušení byl vlastní přezkum povolen. Stěžovatel dále uvádí, že v rámci výslechu pana B. 1 ml. vyšlo najevo, že mechanismus placení za dovezené automobily a náhradní díly byl prováděn tak, jak stěžovatel tvrdil. Stěžovatel namítá, že nesouhlasí, jak se správce daně a následně i soud vyrovnali s návrhem na provedení výslechu klíčové osoby pana B., který se v řízení opakovaně vyjadřoval ke zcela zásadním otázkám a který byl příjemcem veškerých plateb stěžovatele za zboží, když spekulují o tom, co by asi tento svědek vypověděl a jak by jeho výpověď zhodnotili. Přitom měla být objasněna otázka, proč a pro jakou částku dluhu bylo podáno trestní oznámení, které zapříčinilo vznik pochybností správce daně o vynaložení výdajů stěžovatelem. Právě jen výslechem pana B. lze ověřit tvrzení stěžovatele o tom, v jaké výši existoval dluh, který byl uhrazen v jiném období, a tím ukončit řádné dokazování o tomto daňovém případě a stanovit v souladu se zákonem daň za předmětné daňové období. Stěžovatel dále konstatuje, že skutkový stav měl správce daně zjistit i provedením současně navrhovaného výslechu svědka pana B. 1 staršího. S tímto důkazním návrhem se ani správce daně ani městský soud nikterak nevypořádali, a to přesto, že právě tato osoba prakticky prováděla platby za zboží a přijetí těchto plateb si nechávala potvrzovat. Správce daně akceptoval spekulaci o nevěrohodnosti v řízení předložených listin, aniž by se pokusil tuto spekulaci ověřit výslechem navrženého svědka. Městský soud pak tuto nezákonnost v postupu správce daně zcela pominul. Podle stěžovatele tak městský soud přešel evidentní skutečnost, že v řízení nebylo provedeno řádné dokazování tak, jak bylo finanční ředitelství (provádějící přezkumné řízení) zavázáno provést, a rozhodnutí žalovaného jako nezákonné nezrušil. Městský soud tak nesprávně posoudil právní otázku zákonnosti postupu žalovaného při odmítnutí (resp. ztotožnění se s odmítnutím) provedení řádně a včas navržených výslechů svědků. Soud dále nesprávně posoudil právní otázku spočívající v tom, zda stěžovatel v řízení prokázal vynaložení finančních prostředků na nákup předmětného zboží v rámci svého podnikání.

S ohledem na tyto námitky stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a přiznal mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry městského soudu a má za to, že věc správně posoudil po stránce skutkové i právní. Žalovaný dále konstatoval, že souhlasí s názorem soudu, že pokud nevyplývají vynaložené výdaje, které by bylo možné odečíst od dosažených příjmů pro stanovení základu daně, především z průkazného účetnictví, jde tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Správce daně pak nemůže v tomto případě suplovat důkazní povinnost stěžovatele, což účastník

neučinil a neměl toto ani v úmyslu. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti a uložení povinnosti stěžovateli uhradit žalovanému náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť stěžovatel jednak namítá, že se mu podařilo prokázat, že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v rozhodném daňovém období vynaloženy, přičemž soud dospěl nesprávně k závěru opačnému [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], jednak namítá, že městský soud nezohlednil skutečnost, že v řízení nebylo provedeno řádné dokazování, jak bylo finanční ředitelství (provádějící přezkumné řízení) zavázáno provést, a rozhodnutí žalovaného jako nezákonné nezrušil [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 12. 1994, č. 366, č. j. 6001/6149/32/94, stanovil Finanční úřad v Plzni stěžovateli daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992 podle § 11 d. .ř. ve výši 303 240 Kč (po odkladu placení daně dle § 28 odst. 7 téhož zákona ve výši 181 944 Kč).

Finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 8. 1. 1996, č. j. 4068/32/95 zamítlo odvolání stěžovatele proti výše uvedenému platebnímu výměru z důvodu neprůkaznosti předložených dokladů, a to především zprostředkovatelské smlouvy ze dne 5. 2. 1991 a komisionářské smlouvy ze dne 1. 1. 1991, a kvůli rozporům v předkládaných dokladech včetně prohlášení p. C. B. ze dne 23. 11. 1995 a 1. 11. 1993, s přihlédnutím k tomu, že způsob prováděných úhrad zcela odporoval devizovému zákonu. Výdaje účtované stěžovatelem tak tedy, dle tohoto rozhodnutí, nebylo možné považovat za prokázané. Toto rozhodnutí stěžovatel napadl správní žalobou, Krajský soud v Plzni však řízení zastavil usnesením ze dne 19. 11. 1997 ve věci sp. zn. 30 Ca 133/96 pro neodstranění vad žaloby včas.

Dne 17. 12. 1998 žalovaný rozhodnutím č. j. 391/40 465/98 povolil přezkum výše uvedeného rozhodnutí finančního ředitelství. Poukázal na fakt, že při stanovení základu daně podle § 5 odst. 3 zákona č. 389/1990 Sb. se přihlíží jen k těm příjmům a výdajům, které byly uskutečněny v kalendářním roce, za který se daň vyměřuje. Dále uvedl, že je důvodné se domnívat, že ke stanovení daně došlo v nesprávné výši, pokud by provedení svědecké výpovědi p. P. B. 1, navrhované stěžovatelem, potvrdilo, že výdaje na nákup automobilů byly stěžovatelem v příslušných letech (tj. 1991 a 1992) skutečně vynaloženy. V žádosti žalovaného z téhož dne, v níž žádá finanční ředitelství o přezkoumání předmětného rozhodnutí, uvádí, že je nutné prošetřit otázku, zda mezi stěžovatelem a panem B. 1 byla uzavřena příkazní smlouva k zajištění úhrad nakoupených aut v hotovosti. Dále žalovaný konstatoval, že pokud svědek nepředloží důkazy, ze kterých by jasně vyplynuly jednotlivé platby za příslušné roky, nebude nutné dodatečné platební výměry měnit.

Rozhodnutím ze dne 29. 10. 2002 finanční ředitelství potvrdilo své původní rozhodnutí ze dne 8. 1. 1996. Svoje rozhodnutí odůvodnilo především tím, že svědecká výpověď pana P. B.1 byla zhodnocena jako nepřesvědčivá, nevěrohodná a rozporuplná, když svědek ani přesně nevěděl, jaké obchody zprostředkovával, dostával od stěžovatele peníze, jejichž převzetí ani nemusel stvrdit svým podpisem, a ty pak předával jemu neznámé osobě, se kterou se ani, vzhledem k jazykové bariéře, nemohl domluvit. Finanční ředitelství dále zhodnotilo kopie příjmových pokladních dokladů z let 1991-1992 předložených svědkem. Ten

závěrem svědecké výpovědi uvedl, že do 15. 10. 1999 předloží správci daně potvrzení o předávání peněz panu B., pokud tato potvrzení existují. Dne 11. 10. 1999 pan B. 1 telefonicky oznámil finančnímu ředitelství, že žádné doklady nebyly nalezeny. Dne 22. 10 1999 pak předložil kopie příjmových dokladů z předmětného období, podepsaných kromě stěžovatele i p. B. jako příjemcem a p. B. 1 jako pokladníkem. Na těchto dokladech chybí konkrétní účel platby, mají nečitelné číselné označení. Finanční ředitelství uvedlo, že je zcela nepochopitelné, proč tyto doklady, pokud byly skutečně vystaveny v uvedených dnech, nebyly součástí účetnictví stěžovatele a z jakého důvodu nebyly předloženy na výzvu správce daně. Vzhledem k tomu, že doklady stěžovatele, zahrnuté v jeho účetnictví, obsahovaly jako jednu z náležitostí číselné označení, zatímco doklady výše zmíněné toto označení nemají a stěžovatel je původně na výzvy finančního úřadu nepředložil, finanční ředitelství dovodilo, že se jedná o dodatečně vyhotovené účetní doklady. Tyto doklady jsou navíc vystaveny na vyšší částku, než byly výdaje uplatněné stěžovatelem v účetnictví. Dalším důvodem, na základě kterého finanční ředitelství má za nevěrohodné svědkem předložené doklady, je skutečnost, že p. B. podal na stěžovatele dne 4. 10. 1993 trestní oznámení pro neplnění závazků z let 1991-1992, ovšem zanedlouho byla mezi oběma sepsána dohoda, že si vzájemně přehodnotili své závazky a dohodli se na částce, kterou stěžovatel uhradí p. B., za což ten vezme zpět své trestní oznámení. Tato dohoda dle finančního ředitelství naopak potvrzuje, že závazky stěžovatele z předmětného období přetrvávaly až do listopadu 1993, a tudíž stěžovatel nemohl finanční prostředky na nákup automobilů vynaložit v letech 1991-1992. Finanční ředitelství dále konstatovalo, že stěžovatel se sice v průběhu celého řízení snažil předkládat určité důkazní prostředky, ale jím předložené listiny a podaná vyjádření však nakonec vždy dovedly odvolací orgán k dalším pochybnostem a nesrovnalostem mezi těmito předloženými důkazy. Po posouzení návrhu stěžovatele na výslechy jím uvedených osob dospělo finanční ředitelství k závěru, že ani tyto výslechy by neprokázaly skutečnou úhradu finančních prostředků za dovezené automobily, neboť jak sám stěžovatel uvedl, ani tyto osoby již nemají žádné další doklady, prokazující provedení plateb a jen ztěží by mohlo finanční ředitelství stavět na jejich případném ústním potvrzení plateb, a to vzhledem k tomu, co všechno bylo v celém procesu kontroly, odvolání i přezkumného řízení předloženo, prohlášeno apod.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání. V něm především uvedl, že spor spočívá v tom, zda se mu podařilo prokázat, že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v předmětných obdobích vynaloženy. Znovu upozornil na fakt, že se jedná o případy z let 1991 a 1992, kdy se poplatníci a správci daně prakticky učili všemu novému, což je nutné zohlednit. Konstatoval, že v ČR byl velký problém získat valuty a v cizině bylo nezpochybnitelné, že pokud někdo odebral zboží, tak jej i zaplatil. Stěžovatel ve svém odvolání znovu vyjasnil situaci kolem trestního oznámení p. B.; uvedl, že tento problém byl vyřešen zaplacením částky 10 000 DEM, když k tomuto zaplacení došlo skutečně až v roce 1993 a tato částka měla skutečně být z výdajů vyloučena. Dále zopakoval systém, kterým prováděl platby a který byl nezbytný kvůli stavu v devizové oblasti. Placení bylo prováděno stěžovatelem panu B., a to za účasti p. B. 1. staršího a jeho syna P. Pan B. 1. potřeboval českou měnu pro nákup nemovitostí a stěžovatel zase potřeboval valuty. Posílal mu tedy prostřednictvím jeho syna P. koruny a on za něho platil zboží, které pro něho na základě smlouvy nakoupil pan B.. Připustil, že tento postup asi nebyl v souladu s tehdy platnými devizovými předpisy, ale byl ujištěn, že případná trestnost tohoto jednání zanikla. Z těchto důvodů nemohl být v řízení před správcem daně předložen požadovaný bankovní výpis, ze kterého měla být patrna směna valut na nákup zboží. Dokládal notářské zápisy o prodeji, na kterých byla uvedena cena, a nenapadlo ho, že bude sporné zaplacení ceny na těchto dokladech uvedené. Stěžovatel dále konstatoval, že doklady o pohybu jednotlivých částek, které předával s českou měnou a uvedl na nich i obchodní případy, měly, z důvodu důvěry

v rodinu pana B. 1., pouze informativní charakter. Nepředpokládal tedy, že se ještě zachovaly a z toho důvodu nemohly být součástí jeho účetnictví. Stěžovatel dále namítal, že v průběhu nařízeného přezkumu došlo k porušení § 31 odst. 2 d. ř., když finanční ředitelství provedlo pouze jeden výslech svědka a způsobilo svými neodůvodněnými průtahy stav, kdy z důvodu časového odstupu jedenácti let zpochybňuje jeho výpověď a své závěry odůvodňuje nepravdivými rozpory, které pramení pouze z toho, že nepochopil základní skutečnosti. V závěru svého odvolání stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že v řízení bylo prokázáno, že v předmětném období vynaložil výdaje na nákup zboží ve výši uvedené v příslušných daňových přiznáních (kromě částky 10 000 DEM, kterou zaplatil až v roce 1993). Zároveň znovu navrhl provedení doplnění dokazování o výslech již dříve navržených svědků p. B., p. B. 1. staršího, event. dalších osob.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 10. 2003, č. j. 533/35 427/2003, bylo odvolání stěžovatele zamítnuto. Žalovaný zrekapituloval postup a závěry přezkumu uskutečněného finančním ředitelstvím a odvolání stěžovatele neshledal důvodným. Především uvedl, že stěžovatel neprokázal skutečnou úhradu zaúčtovaných výdajů za nákup automobilů a náhradních dílů v roce 1991 a 1992. Dále konstatoval, že důvodem pro povolení přezkumného řízení bylo vyslechnutí navrženého svědka pana P. B. 1.. Žalovaný dále konstatoval, že námitka stěžovatele, že jednotlivá tvrzení ze svědecké výpovědi jsou zkreslená a některé skutečnosti vypuštěny a finanční ředitelství podle jeho názoru hodnotí předpokládaný obsah výpovědi pana B., je nedůvodná. Stěžovatel navrhl výslech svědka P. B. 1, který, jak daňový subjekt v doplnění odvolání uvedl, osobně od daňového subjektu finanční částky přijal a následně platby prováděl. Když byl tento svědek v rámci přezkumného řízení vyslechnut a z jeho výpovědi vyplynuly jiné skutečnosti, sám daňový subjekt uvedl do protokolu o ústním jednání ze dne 14. 7. 2000, že tento svědek byl pouze prostředníkem a již si nemůže pamatovat věci, které se netýkaly bezprostředně jeho.

Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou ze dne 1. 1. 2004. V této žalobě tvrdil, že žalovaný zjevně čerpal argumenty podsouvané předchozím správcem daně a nevypořádal se s nejdůležitějšími částmi právního rozboru uvedeného v odvolání a zejména s důkazními návrhy v něm uvedenými. Stěžovatel odmítá tvrzení, že neprokázal skutečnou úhradu zaúčtovaných výdajů a že neuváděl jiné svědky. Tvrdil, že se po dobu více jak deseti let snaží prokázat, že v předmětném období nedovezl větší množství ojetých automobilů bez zaplacení. Za nepřijatelný považoval argument žalovaného o jediném důvodu povolení přezkumu s tím, že z rozhodnutí o povolení přezkumu nevyplývá omezení zákonného rozsahu dokazování v přezkumném řízení. Žalovaný se také nijak nevypořádal s odvolací námitkou stěžovatele, že z výdajů měla být vyloučena pouze částka 10 000 DEM, zaplacená při smírném řešení trestního oznámení p. B., a ani se nevypořádal s návrhem na provedení výslechu p. B. a s postavením pana B. 1. staršího.

Městský soud v Praze výše uvedenou žalobu stěžovatele zamítl. V odůvodnění uvedl, že způsob, jakým se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí s odvoláním stěžovatele, a to s odvolací námitkou, že z výdajů měla být vyloučena pouze částka 10 000 DEM, považuje soud za dostačující z hlediska zásady volného hodnocení důkazů a jejich zhodnocení správním orgánem po stránce věrohodnosti. Konstatoval, že shodně se správními orgány lze mít za to, že je to stěžovatel, který neunesl důkazní břemeno, a ani navrženou svědeckou výpovědí, ani předložením dokladů se mu nepodařilo prokázat výdaje z předmětného období neuznané správcem daně, tak jak mu ukládá ust. § 31 d. ř. Městský soud dále konstatoval, že ani výslech stěžovatelem navrhovaných svědků by nemohl ozřejmit a důkladně doložit konkrétní výdaje stěžovatele, a to bez předložení relevantních účetních dokladů.

Hodnověrnost a přesvědčivost údajů, které se týkají zcela jednoznačných konkrétních dat a výší zprostředkovaných plateb v průběhu roku 1992 a které by měly přinést výslechy svědků, je v dnešní době již nepravděpodobná, neboť nelze předpokládat, že by přinesly podrobnější objasnění než uskutečněný výslech svědka P. B.1. Ani tento výslech, včetně příjmových a výdajových dokladů předložených svědkem, a nikoli stěžovatelem, skutkovou stránku věci hodnověrně neobjasnil. Městský soud dále uvedl, že princip součinnosti, zákonnosti a volného hodnocení důkazů neznamená, že správní orgány jsou povinny neustále akceptovat další návrhy na provedení důkazů, včetně svědecké výpovědi, dojdou-li k logickému a přesvědčivému závěru, že na základě provedeného dokazování lze mít za to, že další důkazy již nepřinesou stěžovatelem uplatňovaná zjištění. Městský soud závěrem konstatoval, že přezkoumání, včetně doplnění dokazování, bylo finančním ředitelstvím provedeno zcela v intencích rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 1998, č. j. 391/40 465/98, a soud, stejně jako žalovaný, o jeho přesvědčivosti nemá pochybnosti. Zdůraznil, že důkazní břemeno v daňovém řízení, včetně povoleného přezkumného řízení, spočívá na daňovém subjektu; správce daně, jak vyplývá z předloženého správního spisu, neporušil procesní povinnost dbát, aby rozhodné skutečnosti byly zjištěny co nejúplněji.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Zdejší soud se nejdříve zabýval stěžovatelovou námitkou, že v řízení nebylo provedeno řádné dokazování. Podle stěžovatele k tomu došlo především tím, že v průběhu celého správního řízení nebyli vyslechnuti jím navrhovaní svědci p. B. 1 starší a p. B.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem městského soudu, že není povinností orgánů správce daně akceptovat všechny návrhy na provedení důkazů, dojdou-li k logickému a přesvědčivému závěru, že provedeným dokazováním byl skutkový stav zjištěn dostatečně a stěžovatelem navrhované důkazy nepochybně nemohou rozhodné skutečnosti prokázat (stejný právní názor vysloven např. v rozsudku Krajského soudu v Ostravě zde dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, publikováno pod č. 39/2003 Sb. NSS). Správní orgány v průběhu celého řízení shromáždily dostatek důkazů, aby byl daný skutkový stav prokázán. Jednalo se především o důkazy předložené stěžovatelem, případně jeho vyjádření. Stěžovatel měl dostatek prostoru, aby mohl předložit veškeré důkazy, které měl k dispozici, a měl možnost se ke všem provedeným důkazům vyjádřit.

Navrhovaný svědek p. B., v jehož nevyslechnutí stěžovatel vidí mj. nedostatečnost provedeného dokazování, podal v průběhu celého správního řízení několik obsáhlých písemných vyjádření, kde podrobně popisoval tvrzený skutkový stav. Lze souhlasit s hodnocením správních orgánu i městského soudu, že tyto informace byly úplné a dostačující k posouzení skutkového stavu. Takovéto hodnocení nelze považovat za úvahy typu „co by asi tento svědek vypověděl a jak by jeho výpověď zhodnotili“, jak uvádí stěžovatel ve své kasační stížnosti, ale jako postup volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 d. ř., kdy při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. V tomto případě došel k odůvodněnému a oprávněnému závěru, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a navrhované důkazy nepochybně nemohou rozhodné skutečnosti prokázat. Je velmi pravděpodobné, že pokud by p. B. (ale i p. B. 1 starší) měl k dispozici nějaké důkazy k prokázání předmětných skutečností (např. listinné důkazy), a to nejen o prokázání způsobu provádění úhrad, ale i o jejich konkrétní výši a časovém určení, správci daně by je s vysokou pravděpodobností předložili. Svědek p. P. B. 1,

který byl vyslechnut poté, co byl povolen přezkum řízení (a je nutné podotknout, že přezkum řízení byl povolen na základě žádosti stěžovatele, kde požadoval výslech pouze P. B. 1, což bylo provedeno), předložil listinné důkazy, na kterých byli podepsáni všichni tři jmenovaní. Je tedy zřejmé, že tito další svědci by jiné konkrétnější a věrohodnější důkazy nepředložili, což stěžovatel ve své kasační stížnosti ani netvrdí. V tomto případě by se pak jednalo pouze o zopakování skutečností, které jsou již obsahem písemných vyjádření, obsažených ve správním spise. I bez výpovědí navrhovaných svědků byl tedy skutkový stav zjištěn dostatečně a správce daně postupoval v souladu s § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 d. ř.

Hodnocení věrohodnosti předložených listinných důkazů a posuzování toho, zda se stěžovateli podařilo prokázat, že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v rozhodném daňovém období vynaloženy, není předmětem posuzování této stěžovatelovy námitky, ale námitky následující.

Nejvyšší správní soud se tedy dále zabýval námitkou stěžovatele ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle níž městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda se stěžovateli podařilo prokázat, že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v rozhodném daňovém období vynaloženy. Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit, že npostačovalo prokázat pouze samotný mechanismus, jakým platby probíhaly, ale také, jaké výdaje v konkrétní výši a v konkrétním zdaňovacím období byly vynaloženy (tj. zjednodušeně řečeno, jaké částky a kdy byly komu za co placeny). Tento požadavek je samozřejmý a zcela logický a nevyžaduje žádné speciální znalosti daňového práva či jiných právních odvětví, neboť plyne ze samé podstaty institutu nutně vynaložených výdajů – mají-li být určité výdaje být výdaji daňově uznatelnými, musí jako vstupní a nutná podmínka být zřejmé, že byly učiněny, v jaké výši, vůči komu bylo plněno a kdy se tak stalo; bez znalosti těchto zcela zásadních základních parametrů nutno totiž považovat uplatnění výdajů za neurčité, a tedy neověřitelné. Toto si stěžovatel měl a mohl uvědomovat i v počátcích rozvíjejícího se tržního hospodářství, kdy s daňovým právem nebyly dostatečné zkušenosti, neboť – jak již výše uvedeno – jedná se o požadavek logický a samotným rozumem bez dalších potřebných znalostí či vědomostí seznatelný.

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 jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní (§ 31 odst. 9 d. ř.). Toto důkazní břemeno se netýká jen prokázání skutečnosti, že za dovezené automobily zaplatil. Povinností stěžovatele bylo i prokázat, že za ně zaplatil v předmětném období, a tudíž tyto náklady byly výdaji ve smyslu tehdy platného zák. č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva. Podle § 5 odst. 3 tohoto zákona se při stanovení základu daně přihlíží jen k těm příjmům a výdajům, které byly uskutečněny v kalendářním roce, za který se daň vyměřuje.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením správních orgánů i městského soudu, že stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl. V průběhu celého správního řízení stěžovatelem předkládané listinné důkazy postrádaly věrohodnost nebo konkrétnost. Příkladem je naprosto zřejmě antedatovaná komisionářská smlouva ze dne 1. 1. 1991, která odkazuje na zák. č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, jenž byl schválen až 5. 11. 1991 a publikován ve Sbírce zákonů 18. 12. 1991, tedy téměř rok po uzavření smlouvy. Lze snad připustit, byť jako variantu zcela nepravděpodobnou a spíše teoretickou, že by účastníci smlouvu uzavřeli podle nějakého návrhu či konceptu obchodního zákoníku, který by se jim shodou okolností dostal zhruba rok před jeho schválením do rukou; v podstatě nemožné ovšem je, aby, pokud by smlouva byla skutečně uzavřena v den, který je na ní uveden,

v ní účastníci přesně označili sbírkové číslo obchodního zákoníku, které, jak je všeobecně známo, vyhlašovaný právní předpis získává až po svém schválení a které je – v rámci pořadí vyhlašovaných zákonů – víceméně náhodné povahy a závislé zásadně pouze na době vyhlášení. Ani stěžovatelem předložená dohoda s p. B. o vypořádání pohledávek a závazků ze dne 1. 11. 1993 neobsahuje konkrétní údaje o výši plateb a jejich časovém určení.

Listinné doklady předložené svědkem p. P. B. 1, vyslechnutým v přezkumném řízení, také nejsou věrohodné. Ohledně těchto dokladů se v příslušných vyjádřeních a výsleších svědků objevuje mnoho rozporů. Stěžovatel nejdříve ve svých podáních popíral existenci jakýchkoliv podobných dokladů, a to s odkazem na dobré vztahy s rodinou svědka. Ten ve své svědecké výpovědi slíbil předložit je, pokud existují, poté telefonicky jejich existenci popřel a o pár dní později je předložil. Předložené doklady však nemají žádné číselné označení (výdajové pokladní doklady zahrnuté stěžovatelem v jeho účetnictví číselné označení obsahovaly), mají sice stejné datum jako výdaje uplatněné stěžovatelem, ale jsou vystaveny na jiné částky. Tyto doklady obsahují podpis stěžovatele, pana B. 1 a p. B.. Z výpovědí stěžovatele ani vyslechnutého svědka nevyplynulo, proč tyto doklady, pokud byly skutečně vyhotoveny ve dnech, které jsou na nich uvedené, nebyly součástí stěžovatelova účetnictví. Dne 4. 10. 1993 podal p. B. trestní oznámení pro neplnění závazků z let 1991 a 1992, ve kterém uvedl, že mu z důvodů nesplacení dodávek automobilů vznikla škoda 100 000 DM. Toto trestní oznámení p. B. vzal zpět na základě dohody o vzájemném vypořádání závazků a pohledávek ze dne 1. 11. 1993, která potvrzuje, že alespoň část závazků z let 1991 a 1992 přetrvávala do roku 1993, což ostatně tvrdí i stěžovatel v kasační stížnosti. Tento fakt tak je v rozporu s výdajovými doklady předloženými svědkem B. 1, neboť tyto jsou vystaveny v úhrnu na větší částku, než jakou stěžovatel uplatňoval ve výdajích na dosažení zajištění a udržení příjmů v letech 1991 a 1992. Pokud by tomu tak skutečně bylo, v listopadu 1993 by žádné závazky z let 1991 a 1992 nepřetrvávaly. V souladu s § 2 odst. 3 d.ř. tak tyto doklady skutečně nelze hodnotit jako důvěryhodné.

Svědecká výpověď p. B. 1 rovněž neprokázala, že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v rozhodném daňovém období vynaloženy. Nejvyšší správní soud znovu připomíná, že musí být nejen prokázáno, že výdaje byly vynaloženy, ale také, že byly vynaloženy v určitém daňovém období a v konkrétní výši. Výpověď předmětného svědka je značně neurčitá, takže z ní nelze mít za prokázané, že stěžovatelem uplatněné výdaje byly skutečně vynaloženy v tvrzeném období a v uplatněné výši. Lze tedy souhlasit s hodnocením, že ani tímto důkazem stěžovatel předmětnou otázku neprokázal.

Z výše uvedených důvodů městský soud správně posoudil právní otázku, zda se stěžovateli podařilo prokázat, že výdaje za nákup automobilů a náhradních dílů byly v rozhodném daňovém období vynaloženy, a tato námitka stěžovatele proto také není důvodná.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán, který měl ve věci úspěch, sice byl zastoupen advokátem a požaduje náhradu nákladů řízení, ale povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit proti správní žalobě či proti kasační stížnosti představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy, k níž je úřad personálně i finančně ze státního rozpočtu vybavován. Nelze proto

spravedlivě žádat na stěžovateli, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 - 23, publikováno pod. č. 873 v soukromé sbírce Soudní judikatura ve věcech správních). Žalovanému se proto nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 1. března 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu