

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce obchodní společnosti **M. – B. spol. s r. o.,** zast. JUDr. Milanem Frišmanem, advokátem se sídlem v Písku, Budovcova 2530, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, Mánesova 3, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 2. 2005, č. j. 10 Ca 172/2003 – 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne ze dne 23. 2. 2005, č. j. 10 Ca 172/2003 - 58, zamítl Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2003, č. j. 2102/120/2003, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 11. 2002, č. j. 23639/02/098970. Tímto rozhodnutím správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1997 v částce 294 450 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel kasační stížnost podává z důvodů vad řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“),

z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soudního řádu správního a taktéž pro nepřezkoumatelnost ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel již v podané žalobě ke krajskému soudu namítal, že správce daně postupoval při důkazním řízení v rozporu s právními předpisy. Správce daně vyzval stěžovatele výzvou z 10. 4. 2002 a další výzvou ze dne 10. 2. 2003, aby prokázal, že náhrady vyplacené M. S. za použití soukromého automobilu v roce 1997 ve výši 271 193,10 Kč jsou náklady na dosažení, zajištění a udržování zdanitelných příjmů. Stěžovatel na uvedenou výzvu řádně a včas odpověděl a navrhl provedení konkrétních důkazů. Správce daně některé z navržených důkazů provedl. Dne 11. 9. 2002 byl proveden výslech svědka K., k němuž stěžovatel nebyl přizván, zbaven tak byl svých práv dle § 16 odst. 4 zákona č. 337/92 Sb. (dále jen „daňový řád“).

Dále provedl správce daně i tři místní šetření, k nimž stěžovatel nebyl přizván – u B. T., a. s., byl slyšen R. L., nepochybně jako svědek, u J. d., a. s., B., byl slyšen zástupce společnosti, nepochybně ohledně důležitých okolností v daňovém řízení stěžovatele a nepochybně jako svědek, u S. B., a. s., byl slyšen Ing. P. K., nepochybně jako svědek.

Ve všech výše uvedených případech namítal stěžovatel již v podané žalobě, že důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem, nelze považovat za důkazní prostředky a vycházet z nich, není vůbec rozhodné, zda v rozporu se zákonem získané důkazy, o něž je opíráno žalobou napadené rozhodnutí, korespondují či nekorespondují s tvrzeními žalobce.

Důkazy, o něž se opírá, či které hodnotí správce daně ve svém rozhodnutí, ať již jsou ve prospěch či neprospěch daňového subjektu, musí být získány procesním způsobem, tedy v souladu se zákonem.

Nelze přece vůbec vyloučit, že při zajištění práva stěžovatele, které mu garantuje § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, mohly být zjištěny další, pro daňové řízení významné skutečnosti.

Krajský soud se v napadeném rozsudku s jeho námitkami vypořádal rozporně nebo nevypořádal a tím je tento rozsudek i nepřezkoumatelný.

Na str. 9, druhý odstavec, uvádí „soud námitky žalobce vyslovené v žalobě nesdílí“. Na str. 13, druhý odstavec, uvádí „soud přisvědčil v obecné poloze žalobci v jeho názoru, že měl být přítomen místnímu šetření, při kterém byli dotazováni statutární zástupci obchodních partnerů žalobce. Toto pochybení je nutno hodnotit jako procesní pochybení, které je bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí…“.

Na nesprávnost takového postupu i na nesprávnost hodnocení tohoto postupu, jak je činí krajský soud, je poukazováno i v rozsudku uveřejněném pod č. 255 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 7, ročník 2004, na který, zejména poslední odstavec jeho odůvodnění stěžovatel odkazuje. Stěžovatel rovněž setrvává na svém stanovisku uvedeném ve své žalobě ze dne 16. 9. 2003, str. 4 poslední odstavec.

Za neméně závažné pochybení stěžovatel pokládá, že byl v daňovém řízení nedostatečně zjištěn skutečný stav věci, způsobený neprovedením důkazů, které stěžovatelka navrhovala, a které byly pro správné posouzení věci významné. Stěžovatel řádně a včas

reagoval na výzvu správce daně, aby vyvrátil jeho pochybnosti ohledně pracovních cest pracovníků S. a K. Stěžovatel navrhl provedení konkrétních důkazů k prokázání služebních jízd a to výslechy svědků, dále jako důkaz předložil písemná prohlášení. Žalovaný se s písemnými čestnými prohlášeními jako s důkazy vypořádal vadně, když uvedl (rozhodnutí o odvolání vydané žalovaným dne 14. 7. 2003 str. 5): „Vámi předložená čestná prohlášení, která jste předložili jako listinné důkazní prostředky, nelze považovat za důkazy ve smyslu § 31 odst. 4 zák. o správě daní“.

Návrhy na provedeních výslechů navržených svědků pak žalovaný (účastník řízení o kasační stížnosti) tamtéž vyřídil následovně: „K vašemu návrhu na výslech svědků z řad obchodních partnerů správce daně nepřistoupil, neboť je nepravděpodobné, že by slyšení svědci mohli s takovým časovým odstupem potvrdit, v jaký konkrétní den se jednání, resp. služební cesta paní S. a pana K. soukromým autem uskutečnila, což ostatně sami uvádíte ve své odpovědi a proto v písemných prohlášeních i obchodní partneři uvádějí pouze četnost jednání a nikoliv konkrétní data. Dalším důvodem, proč k výslechu uvedených osob správce daně nepřistoupil, je skutečnost, že správce daně nezpochybnil, že uvedené automobily byly k pracovním cestám v určitém rozsahu využity, jak vám potvrzují i obchodní partneři a tyto výslechy nemohly tudíž vnést nová skutková zjištění do uvedeného případu.“.

Především není správné tvrzení, že předložená čestná prohlášení nejsou důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 zák. daňového řádu. Podle uvedeného zákonného ustanovení lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž se mohou ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Ustanovení dále uvádí příkladmo výčet takových důkazních prostředků. Stěžovatelem předložená písemná prohlášení tedy jsou důkazní prostředky ve smyslu § 31 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků a správce daně i napadené rozhodnutí se s nimi museli při hodnocení důkazů podle § 2 odst. 3 citovaného zákona řádně vypořádat.

Stejně tak stěžovatel považuje za nezákonné, že správce daně odmítl provést výslechy žalobcem navržených svědků a už vůbec nelze souhlasit s odůvodněním tohoto postupu, jak je uvedeno na str. 5 napadeného rozhodnutí a také citováno výše v této žalobě.

Je nesporné, že daňový subjekt má ze zákona povinnost prokazovat svá tvrzení ohledně skutečností, které tvrdí v daňovém řízení. Je tedy povinen navrhovat důkazní prostředky, kterými mohou být jak listiny či jiné hmotné důkazy, tak zejména svědectví jiných osob ve smyslu § 8 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků. Správce daně samozřejmě není povinen bez výjimky provést každý navržený důkaz. Nicméně je povinen podle § 31 odst. 2 daňového řádu dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, byly zjištěny co nejúplněji, jinými slovy je povinen zjistit řádně skutkový stav. Pokud navržené důkazní prostředky se vztahují k předmětu daňového řízení a mohou skutečnosti, které se tohoto řízení týkají, objasnit, je namístě navržené důkazy provést.

V souzené věci stěžovatel navrhoval výslechy řady svědků a to jasně k okolnostem, které se týkají jeho daňového řízení. Např. vůbec není pochybnost o tom, že navržený důkaz výslechem svědka H., který od stěžovatele koupil osobní automobil a ve svém čestném prohlášení potvrdil stav tachometru v únoru či březnu 2002, měl být proveden, protože by objasnil naprosto rozhodující okolnost, o níž vyslovil správce daně pochybnost a tato svědecká výpověď by se musela hodnotit také v souvislosti se zmíněným čestným prohlášením (a samozřejmě i důkazy dalšími).

Pokud správce daně neprovedl navržené důkazy, které mají souvislost s daňovým řízením, a jimiž daňový subjekt chtěl prokazovat skutečnosti rozhodné pro toto daňové řízení, pak nemohl správce daně provést řádné respektive žádné hodnocení důkazů.

Správce daně může samozřejmě odmítnout i provedení důkazů, které se týkají daňového řízení a které mohou objasnit důležité okolnosti, které se tohoto řízení týkají, to ovšem pouze v případě, když provedl jiné důkazy, kterými jsou bezpečně prokázány skutečnosti, jež se v daňovém řízení musí zjišťovat, takže je zbytečné provádět ke zjištění nějaké okolnosti další důkazy, jestliže tato okolnost je již důkazy provedenými objasněna.

V souzené věci však odmítl správce daně provést stěžovatelem navržené důkazy, ačkoli se týkaly okolností daňového řízení u žalobce, v podstatě s odůvodněním, že tito svědci by stejně nemohli nic potvrdit. Takový postup s ohledem na zásady, které jsou shora rozebrány, byl naprosto nepřípustný a v rozporu se zákonem. Navržené důkazy bylo nezbytné provést a závěry z nich mohl správce daně učinit teprve pote, co tyto důkazy zhodnotil a to samostatně a v souvislosti s důkazy ostatními.

Všechny výše uvedené námitky již stěžovatel uplatnil i v žalobě ze dne 16. 9. 2003, na základě níž byl vydán touto kasační stížností napadený rozsudek, krajský soud se však nekriticky v tomto směru s žalovaným v napadeném rozsudku ztotožnil.

V podané žalobě stěžovatel napadal, že jí napadené rozhodnutí nerespektuje zásadu volného hodnocení důkazů, jak je má na mysli § 2 odst. 3 daňového řádu. Zejména byly napadány závěry napadeného rozhodnutí, že prý „kniha jízd soukromého vozidla pana K. neobsahuje údaje o nástupu na služební cestu ani návratu a že tedy z této knihy jízd není zřejmá doba strávená na pracovní cestě“. Absence těchto údajů pak prý může důkazní hodnotu vedené evidence snižovat. Stěžovatel opakovaně tvrdí, že žádná kniha jízd soukromého vozidla není třeba a je nadbytečná. Pro stručnost zde poukazuje na str. 7 a 8 své žaloby z 16. 9. 2003. Jestliže žádnou výše uvedenou knihu zákon vést nenařizuje, pak nemůže být stěžovatelce přičítáno k tíži, že nečinila něco, co jí žádný obecně závazný předpis neukládá. Za takové situace však má mít daňový subjekt možnost dokazovat jízdy, jejich počet, všemi dostupnými zákonnými prostředky. Navržené důkazy v tomto směru, jak již výše stěžovatel uvádí, nebyly, v rozporu se zákonem, provedeny.

Krajský soud však v rozsudku, touto kasační stížností napadeném, opět převzal zcela nekriticky stanovisko žalovaného i v této otázce - str. 14, tvrdíc, že při nevedení evidence, (kterou žádný právní předpis neukládá) je daňový subjekt bez dalšího v důkazní nouzi. Na str. 12 napadeného rozsudku uvádí krajský soud, že rovněž v případě nákladů vynaložených na nákup nafty použité do vysokozdvižných vozíků stěžovatel nevedl analytickou evidenci nakupované nafty a tím se dostal do důkazní nouze, neboť nemohl prokázat její skutečnou spotřebu. Tímto postupem správce daně zpochybnil i správnost a průkaznost jím vedeného účetnictví. Z šetření, které správce daně provedl totiž vyplynulo, že nafta nebyla spotřebována jednorázově, byla skladována v kanystrech a spotřebována průběžně. Proto správce daně nevyslechl navrhované svědky, neboť svědci při neexistenci skladové evidence, nemohli prokázat skutečnou spotřebu nafty. Rovněž nabídnuté důkazní prostředky jako znalecký posudek či potvrzení výrobce nemohly nahradit absenci skladové evidence, neboť sice uváděly v jakém rozmezí se pohybuje spotřeba nafty vysokozdvižných vozíků, avšak skutečnou spotřebu prokázat nemohou. Skutečnou spotřebu nemohou prokázat ani daňové doklady čerpacích stanic. Tyto doklady mohou prokázat pouze to, že k nákupu v konkrétně uváděném rozsahu došlo, avšak nemohou již jednoznačně doložit, že nafta byla

skutečně spotřebována při provozu vysokozdvižných vozíků a že náklady na její nákup lze považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udrženích zdanitelných příjmů.“.

Stěžovatel tvrdí, že znaleckým posudkem prokázal, že celková spotřeba dvou vysokozdvižných vozíků odpovídá spotřebě nafty, která podle daňových dokladů byla pro tyto vozíky nakoupena.

Stěžovatel znovu poukázal (stejně jako v podané žalobě) na opatření FMF č. j. V/20 100/1992, podle něhož v daném případě mohl rozhodnout o naftě do pouhých dvou vozíků při jejím účtování jako o „druhu materiálu účtovaném do spotřeby, tj. bez zúčtování na sklad“. Pak se ovšem nemohl dostat do důkazní nouze, jak tvrdí v napadeném rozsudku krajský soud, a navrženými důkazy prokázal skutečnou spotřebu nafty při provozu oněch dvou vozíků. Pro stručnost pak poukazuje stěžovatel na svoji podrobnější argumentaci v této věci na str. 8 a 9 své žaloby ze dne 16. 9. 2003.

Stěžovatel v podané žalobě, na základě které byl krajským soudem vydán touto kasační stížností napadený rozsudek, namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, kdežto krajský soud v napadeném rozsudku došel k opačnému závěru.

Stěžovatel v tomto směru s napadeným rozsudkem nesouhlasí, neboť zde uváděné závěry krajského soudu nejsou v souladu ani se skutečností, ani se zákonem. Aby správce daně mohl k použití pomůcek přistoupit, musí být splněny následující podmínky:

1) Daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností.

2) V důsledku nesplnění této některé zákonné povinnosti daňovým subjektem nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním.

K naplnění podmínky č. 1:

“Obecně lze říci, že každý daňový subjekt má dvě základní povinnosti. Jednak povinnost tvrzení, tedy povinnost za podmínek a v případech stanovených hmotněprávními daňovými zákony (zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty atd.), podat daňové přiznání a v něm uvádět, tj. tvrdit zákony stanovené skutečnosti. Druhou základní povinností daňového subjektu je tzv. důkazní břemeno neboli povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je v daňovém přiznání povinen uvádět (viz ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu). Předpokladem pro možnost správce daně použít při stanovení daňového základu pomůcku, je tedy skutečnost, že daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňové kontroly neunesl“. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a nebo skutečnosti, k jejichž prokázání jej správce daně vyzve. V daném případě správce daně stěžovatele vyzval k prokázání řady skutečností, z nichž jako sporné (tj. takové u nichž správce daně podaná vysvětlení a předložené důkazní prostředky nepovažuje za průkazné), zůstaly:

- prokázání, že výdaje na služební jízdy S. a K. jsou daňově uznatelné,
- prokázání, že výdaje za naftu pro dva vysokozdvižné vozíky jsou daňově uznatelné.

K výdajům na služební jízdy S. a K. byly předloženy důkazní prostředky, tj. doklady o jízdách, prohlášení obchodním partnerů, návrhy na výslechy svědků. Správce daně neprovedl

všechny navržené důkazy a uzavřel, že najetí vysokého počtu kilometrů auty je nepravděpodobné. Stěžovatel předložil k prokázání cest pracovníků K. a S., ke spotřebě nafty u vysokozdvižných vozíků řádné doklady, vyúčtování cest, k odstranění pochybností správce daně předložil a navrhl provedení řádných důkazů.

Stěžovatel tak splnil své povinnosti podle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel splnil i své povinnosti podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Naopak správce daně neprokázal existenci žádných skutečností, které jsou uvedeny v § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona.

Nelze souhlasit se závěry, které učinil správce daně a také soud v odůvodnění napadeného rozsudku, totiž, že stěžovatel při dokazování jí uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, a že nevyvrátil pochybnosti vyjádřené správcem daně. Nic takového ze spisového materiálu nevyplývá, a je zřejmé, že soud tuto právní otázku posoudil nesprávně.

Stěžovatel předložil zákonem stanovené řádně vedené evidence (navíc navrhl i řadu důkazů), a v tomto okamžiku se důkazní břemeno přesměrovalo na správce daně.

Chtěl-li správce daně popřít správnost stěžovatelem předložených či navržených důkazů, pak měl především navrhované důkazy, které jsou relevantní, když jimi stěžovatel prokazuje okolnosti důležité pro daňové řízení, případně jiné provést, a teprve potom mohl tvrdit, že prokázal existenci skutečností správnost provedených důkazů vyvracejících, nikoli pouze zpochybňujících.

Krajský soud v napadeném rozsudku na několika místech uvádí, že stěžovatel pochybnosti správce daně neodstranil. Zcela přitom přehlíží, že „leží-li důkazní břemeno na správci daně (§ 31 odst. 8 daňového řádu), nepostačí k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, pouhé popření skutečností žalobcem tvrzených, aniž by správce daně provedl další dokazování, které je pro věc zásadní“ (Sbírka rozhodnutí NSS - 7/2004, str. 608, judikát 257).

V souzené věci správce daně pouze popírá stěžovatelem tvrzené a dokazované skutečnosti, neprovedl však žádné dokazování pro jejich vyvrácení. Zde tedy krajský soud sice správně poukazuje na daňový řád, jeho ustanovení § 31 odst. 8, ovšem nesprávně jej vykládá.

V daném případě nebyla splněna ani druhá podmínka k tomu, aby správce daně mohl přistoupit k použití pomůcek, totiž že daňovou povinnost nebylo možno stanovit stěžovateli dokazováním.

Tento předpoklad v sobě zahrnuje i předpoklad splnění povinnosti správce daně vyjádřené v ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, tedy povinnosti dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti kontrolovaného daňového subjektu (správně lze stanovit daňovou povinnost pouze dokazováním) byly zjištěny co nejúplněji. Přitom není správce daně vázán jen návrhy daňových subjektů. Zákon o správě daní a poplatků v souladu s logikou jednoznačně preferuje stanovení daňového základu a daně dokazováním. Správce daně může proto použít pomůcku pouze tehdy, jestliže daňový subjekt svým jednáním znemožnil dokazování v této věci a správce daně objektivně nemá možnost stanovit daňový základ správně. Tak tomu v souzené věci není.

V souzené věci tvrdí správce daně, že má pochybnosti ohledně některých nákladů stěžovatele, zda jsou daňově uznatelné. I kdyby správce daně prokázal daňovou neuznatelnost některých nákladů žalobce, což se nestalo, i pak by bylo možno stanovit žalobci základ daně a daň dokazováním. Základ daně by v takovém případě byl rozdíl mezi stěžovatelem uváděnými výnosy a správcem daně poníženými náklady. Za této situace v souzené věci přistoupil správce daně ke stanovení daňové povinnosti žalobce za použití pomůcek v rozporu s § 31 odst. 5 daňového řádu. Otázkou, zda byla v souzené věci výše uvedená druhá podmínka splněna, se však krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nezabývá. V odůvodnění napadeného rozsudku pouze opakovaně uvádí (str. 9, 13), že „žalobci nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním a tudíž byly stanoveny zákonné předpoklady pro postup dle § 31 odst. 5 daňového řádu“.

Proč ovšem nebylo možno stanovit stěžovateli daňovou povinnost dokazováním již krajský soud nezdůvodňuje. Napadený rozsudek je tedy i nepřezkoumatelný.

V neposlední řadě se krajský soud v tomto kasační stížností napadeném rozsudku nevypořádal s námitkou stěžovatele uvedenou na str. 2 a 3 jeho podání soudu z 1. 2. 2005. Stěžovatel zde, poukazujíc na další rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích tvrdí, že i z důvodů zde uváděných, nebyly podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. I z tohoto důvodu trpí napadený rozsudek vadou - nepřezkoumatelností.

Vzhledem ke všem skutečnostem výše uvedeným, stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek napadený rozsudek pro vytýkané vady zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Zároveň stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud přiznal této kasační stížnosti odkladný účinek.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 23. 6. 2005, kde uvádí, že stěžovatel vznáší de facto shodné námitky jako v žalobě, když namítá, že unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť na výzvy správce daně předložil větší množství důkazních listin a čestná prohlášení svých obchodních partnerů. Z tohoto důvodu tak dle jeho názoru nebyla splněna zákonná podmínka pro stanovení jeho daňové povinnosti podle pomůcek.

Námitky stěžovatele jsou nedůvodné. Na základě kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1997 zjistil správce daně, že stěžovatel měl v daňových nákladech mj. zahrnuty náhrady cestovních výdajů paní S. a pana K., aniž by prokázal, a to ani na výzvu správce daně, že pracovní cesty byly skutečně v rozsahu stěžovatelem uvedeném provedeny. Dne 10. 4. 2002 správce daně stěžovateli zaslal výzvu k prokázání skutečností č. j. 11194/02/098930, z které vyplývá, že správce daně vdaném případě zpochybnil rozsah pracovních cest shora citovaných zaměstnanců stěžovatele. Ze spisového materiálu je však zřejmé, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a uskutečnění jednotlivých pracovních cest neprokázal. Z tohoto důvodu nebylo možno stanovit jeho daňovou povinnost za rok 1997 dokazováním, jak se mylně domnívá, a finanční úřad byl oprávněn v souladu s ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu přistoupit k jejímu stanovení za použití pomůcek. Rovněž i postup finančního ředitelství, jako odvolacího orgánu, byl v souladu se zákonem, který, je-li podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, zkoumá dle § 50 odst. 5 citovaného zákona, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro tento náhradní způsob stanovení daně. Dále finanční ředitelství odkazuje na své vyjádření k žalobě

stěžovatele ze dne 13. 1. 2005, kde se podrobně vyjádřilo k jednotlivým žalobním námitkám a současně tedy i k námitkám, které stěžovatel vznesl v této kasační stížnosti.

Stěžovatel dále zpochybňuje veškeré výslechy zástupců svých obchodních partnerů, které byly, dle jeho názoru, provedeny nezákonným způsobem, když správce daně neumožnil stěžovateli klást svědkům při výslechu otázky.

Stěžovateli lze přisvědčit, že pokud byli v průběhu místních šetření dožádanými správci daně dotazováni statutární zástupci obchodních partnerů stěžovatele k případným návštěvám paní S., jednalo se o výslech svědka /totéž platí i v případě výpovědi pana J. K. Pokud bylo těmito důkazy potvrzováno tvrzení stěžovatele o pracovních návštěvách jeho zaměstnankyně u akciových společností, pak sice došlo k porušení procesního práva stěžovatele, avšak bez dopadu na jeho práva hmotná, a proto nebylo třeba tyto důkazy opakovat. Zástupci dotazovaných obchodních partnerů totiž potvrdili jak stěžovatelem požadovanou četnost návštěv, tak i obchodní vztah, a předmětné důkazy správce daně v daňovém řízení hodnotil v rámci volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu.

Tvrzení stěžovatele, že čestné prohlášení je v daňovém řízení důkazem, je nedůvodné. K tomu finanční ředitelství odkazuje na ustálenou judikaturu - např. rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 274/2001, 10 Ca 202/2001, 10 Ca 16/2002, dle nichž čestné prohlášení v daňovém řízení není v souladu s § 31 odst. 4 citovaného zákona důkazním prostředkem.

Rovněž nelze akceptovat názor stěžovatele, že by jím navrženými výslechy svědků, jeho obchodních partnerů, kteří podali čestná prohlášení, byla splněna jeho povinnost stěžovatele prokázat svá tvrzení.

K návrhu na výslech svědků z řad obchodních partnerů správce daně nepřistoupil, neboť je nepravděpodobné, že by slyšení svědci mohli s takovým časovým odstupem potvrdit, v jaký konkrétní den se jednání, resp. služební cesty uskutečnily, což ostatně stěžovatel sám uvedl ve své odpovědi. Dalším důvodem, proč k výslechu uvedených osob správce daně nepřistoupil, je skutečnost, že správce daně nezpochybnil, že předmětné automobily byly k pracovním cestám v určitém rozsahu využity, jak potvrzují i obchodní partneři, a tyto výslechy nemohly tudíž vnést nová skutková zjištění do uvedeného případu.

Dále stěžovatel vznáší námitky do rozsudku krajského soudu sp. zn. 10 Ca 172/2003, který je předmětem této kasační stížnosti. Žalovaný má za to, že mu nepřísluší se k nim vyjadřovat, neboť se jedná o závěry soudu.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti Finanční ředitelství v Českých Budějovicích navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k následujícím závěrům.

Nejvyšší správní soud především poukazuje na své závěry, které učinil již ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 34/2005, kterým rozhodl o kasační stížnosti

stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 2. 2005, č. j. 10 Ca 228/2004 - 19 ve věci předepsání k přímému placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1997 v částce 206 814 Kč stěžovateli, protože v této části vychází ze stejného skutkového základu, totiž že stěžovatel v roce 1997 svému jednateli M. K. a zaměstnankyni M. S. vyplácel částky, které deklaroval jako náhradu cestovních výdajů a tudíž jako jejich příjmy, které nejsou dle ustanovení § 6 odst. 7 písm. a/ zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků a jim takto vyplacené částky uplatnil jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a pro zjištění základu daně za zdaňovací období roku 1997 (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.).

Správce daně a posléze žalovaný dospěli k závěru, že stěžovatel v roce 1997 svému jednateli M. K. a zaměstnankyni M. S. vyplácel částky, které deklaroval jako náhradu cestovních výdajů, aniž by prokázal, a to ani na výzvu správce daně, že pracovní cesty byly jimi skutečně v uvedeném rozsahu provedeny. Stěžovatel má naopak za to, že v tomto směru postupoval správně a prokázal, respektive byl schopen prokázat, uskutečnění těchto pracovních cest, v čemž mu zabránil žalovaný, když jím navržené důkazy neprovedl. Podstatou sporu mezi účastníky v této věci tedy je, zda částky stěžovatelem za rok 1997 vyplacené jako cestovní náhrady při použití soukromého osobního vozidla ve výši 504 547,30 Kč M. K. (automobil zn. Chevrolet NOVA SPZ) při ujetí 57 306 km při pracovních cestách a 271 193,10 Kč M. S. (automobil zn. Renault Clio 1,2 SPZ) při ujetí 59 471 km při pracovních cestách v příslušném roce, jsou správně stěžovatelem uplatněné jako výdaj ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o příjmech a § 18 odst. 1 zákona č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách (oba ve znění v rozhodném období roku 1997) tedy jako příjmy obou jmenovaných nepodléhající dani z příjmu fyzické osoby. U správce daně vznikly v tomto směru pochybnosti a proto zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu jednak daně z příjmů fyzických osob (dne 2. 10. 2001, což tvrdí správce daně ve zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze dne 27. 2. 2004, kterou převzal za stěžovatele Ing. F. M., jeho daňový poradce, přičemž stěžovatel údaj o zahájení této daňové kontroly nenapadl v průběhu daňového řízení, v žalobě ani v kasační stížnosti) za roky 1997, 1998, 1999, 2000 a jednak daně z příjmů právnické osoby a daně silniční za roky 1997, 1998, 1999, 2000 dne 11. 12. 2001. Obě kontroly se navzájem prolínaly.Výsledky dokazování v průběhu jedné daňové kontroly použil správce daně i pro druhou daňovou kontrolu, přičemž tomuto postupu správce daně nelze vytýkat nesprávnost, respektive nezákonnost, protože kontrola se týkala v tomto případě stejných skutkových okolností, konkrétně pracovních cest obou jmenovaných v uvedeném období svými soukromými osobními automobily. Daňové kontroly probíhaly od roku 2001 a v jejich průběhu byla dne 4. 3. 2002 u ústního jednání za přítomnosti zástupce stěžovatele vyslechnuta jako svědkyně M. S., která potvrdila, že k pracovním cestám pro společnost stěžovatele používala svůj soukromý automobil zn. Renault Clio 1,2 SPZ a nejčastěji jezdila do S. p. ch. a h. v. v Ú. n. L., v P. např. do P., P.1, P.2. Tato svědkyně umožnila správci daně shlédnout své vozidlo, které stále vlastnila. Tato svědkyně byla vyslechnuta ještě 8. 3. 2002, kdy pracovníkům správce daně předložila kopii TP AL 953 361 (tři listy) a pracovníci správce daně ověřili stav tachometru automobilu zn. Renault Clio a zjistili, že je v něm zachyceno 99 833 km a tento stav zapsali do protokolu o ústním jednání. Dne 7. 8. 2002 byl u ústního jednání vyslechnut jako svědek J. S. (manžel svědkyně S.), který byl seznámen s tím, že stav tachometru vozidla zn. Renault Clio 1,2 SPZ byl ke dni 8. 3. 2002 99 833 km, přičemž jeho manželka při vykázaných pracovních cestách tímto vozidlem měla najet v létech 1997-2000 celkem 220 921 km a byl dotázán, kdy prováděl manipulaci s tachometrem a svědek odpověděl, že si to nepamatuje přesně, ale tehdy, když měla být prováděna technická prohlídka a počet ujetých kilometrů na tachometru snižoval tak, aby

každý rok odpovídal ujetým 8 – 9 tisícům kilometrů. Kolik mělo auto skutečně najeto do konce roku 2001 svědek nevěděl. Dne 11. 9. 2002 správce daně se dotázal J. K., zda je možné z osobního automobilu zn. Renault Clio 1,2 RL – rok výroby 1991 vymontovat tachometr a provést snížení počtu ujetých kilometrů na počítadle a dotázaný odpověděl, že „vymontování tachometru trvá řádově 1 hodinu, samotná úprava počítadla kolem 2 hodin, jedná se o velice náročnou věc, sestavení vlastního počitadla a jeho zpětná montáž do tachometru je složitá“. Tento úkon učinil správce daně v nepřítomnosti stěžovatele a ten v kasační stížnosti napadá nezákonnost jeho provedení a tedy nezákonnost celé daňové kontroly, neboť ze spisu nevyplývá v jakém postavení byl J. K. v daňovém řízení a správce daně porušil ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. Podle citovaného ustanovení daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Podle obsahu protokolu ze dne 11. 9. 2002 nadepsaného jako protokol o ústním jednání si však správce daně jen ověřoval odbornou technickou otázku, zda je možná manipulace s tachometrem – počitadlem ujetých kilometrů obecně u osobního automobilu zn. Renault Clio 1,2 RL – rok výroby 1991 a dostalo se mu odpovědi, že je to složitá věc, taková možnost však vyloučena nebyla (viz výše doslovná citace jeho vyjádření). J. K. se nevyjadřoval ke konkrétním poměrům stěžovatele a svým odborným vyjádřením nijak neovlivnil postavení stěžovatele ani jeho daňovou věc. To, že správce daně neuvedl v jakém postavení J. K. v daňovém řízení požádal o odborné vyjádření nezpůsobuje nezákonnost takového postupu správce daně. Podle obsahu daňového spisu zástupce stěžovatele se dostavil ke správci daně po předchozí domluvě dne 5. 11. 2002 a byla mu předána kopie protokolu o ústním jednání č. j. 19728/02/098930, což je právě protokol sepsaný s J. K. Ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnické osoby ze dne 22. 11. 2002 sice správce daně uvádí, že si v průběhu kontroly zjišťoval u J. K., který se zabývá, mimo jiné i prodejem a servisem automobilů Renault, obecné – technické informace ohledně náročnosti manipulace s počítadlem ujetých kilometrů u osobního automobilu Renault Clio 1,2, přičemž z jeho vyjádření vyplynulo, že počitadlo nelze vůbec jednoduše přetočit tak, jak to uvedl svědek S. při své výpovědi. Z této části zprávy správce daně, podle názoru Nejvyššího správního soudu,rozhodně nevyplývá, že by taková manipulace nebyla vůbec možná, není však tak snadná podle správce daně, jak ji svědek S. popisoval. Sám žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele sice připouští, že v případě výslechu J. K. se jednalo o výslech svědka a pokud u něj nebyl přítomen stěžovatel, bylo porušeno jeho procesní právo, avšak bez jakéhokoliv dopadu na jeho hmotná práva. O tom, že odborné vyjádření J. K. nemělo jakýkoliv vliv na hmotná práva stěžovatele, na jeho daňovou věc, nemá žádné pochybnosti ani Nejvyšší správní soud. Námitku stěžovatele v tomto směru proto nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Stejně tak Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou další námitku stěžovatele uvedenou v kasační stížnosti, totiž, že daňové řízení bylo nezákonné i proto, že správce daně (popř. správci daně jím dožádaní) některé výslechy svědků provedl nezákonným způsobem, když neumožnil stěžovateli klást svědkům při výslechu otázky, čímž opět postupoval v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. Poukázal tady na postup správce daně u a. s. B. T., a. s. J. d. B. a a. s. S. B. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že správce daně ve smyslu § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. požádal Finanční úřad v Táboře, aby provedl místní šetření u daňového subjektu B. T., a. s., a to zejména o prověření z knihy návštěv za roky 1997, 1998, zda ve dnech 11. 4. a 9. 12. 1997 a 30. 4.a 28. 5. 1998 byla u uvedené akciové společnosti M. S. a jednala za stěžovatele a zda v uvedených dnech byl povolen vjezd automobilu SPZ.V dožádání ze dne 25. 3. 2002 správce daně dožádaný orgán nepožádal, aby při požadovaném úkonu zajistil přítomnost stěžovatele. Dožádaný finanční úřad neprovedl prověření z knihy návštěv, ale dotázal se pracovníka a. s. B. T. R. L., s nímž

sepsal protokol dne 4. 4. 2002 bez přítomnosti stěžovatele, přičemž R. L. se vyjádřil tak, že pracovnice stěžovatele M. S. v dožádání uvedených dnech jednala se subjektem B. ve věci nákupu palet, přičemž jednání probíhala ústně. K další skutečnosti, tedy zda v uvedených dnech byl povolen do objektu a. s. B. vjezd vozidla SPZ se jmenovaný nevyjádřil ani na to nebyl výslovně tázán. Další dožádání učinil správce daně u Finančního úřadu ve Vodňanech písemností ze dne 25. 3. 2002, jíž žádal provedení místního šetření u a. s. J. d., V. z knih návštěv zda u uvedené akciové společnosti M. S. jednala za stěžovatele minimálně v roce 1997 ve dnech 23. 5., 30. 6., 19. 9. a 13. 11., v roce 1999 ve dnech 12. 2., 10. 3., 18. 5. a 29. 6. a v roce 2000 ve dnech 29. 8. a 15. 12. a zda v uvedených dnech byl povolen vjezd automobilu SPZ. V dožádání ze dne 25. 3. 2002 správce daně dožádaný orgán nepožádal, aby při požadovaném úkonu zajistil přítomnost stěžovatele. Dožádaný finanční úřad ve Vodňanech písemností ze dne 3. 4. 2002 správci daně sdělil, že knihy návštěv a evidence odjezdů a příjezdů vozidel jsou u a. s. J. d., V. vedeny, ale společnost M. B. v požadovaných dnech není evidována a ani návštěvu či obchodní jednání M. S. za tuto společnost nelze prokázat. Její případné jednání však přesto nelze úplně vyloučit, protože na příkaz generálního ředitele bylo strážné službě nařízeno neevidovat návštěvy u generálního ředitele Ing. T. a obchodního ředitele Ing. Ř. (u toho zpravidla). Dále správce daně požádal Finanční úřad ve Vlašimi o provedení místního šetření u S. a B. V. z knih návštěv, zda u uvedené akciové společnosti M. S. jednala za stěžovatele minimálně v roce 1997 ve dnech 7. 5., 2. 7., 5. 9., 6. 11. a 11. 12., v roce 1998 ve dnech 13. 1., 21. 7., 7. 8., 24. 9., 14. 10. a 4. 12., v roce 1999 dne 15. 7. a v roce 2000 ve dnech 24. 8. a 8. 11., a zda v uvedených dnech byl povolen vjezd automobilu SPZ. Dožádaný finanční úřad správci daně sdělil přípisem ze dne 18. 4. 2002, že při prověrce knih návštěv osob a knih návštěv cizích vozidel za celá období roků 1997, 1998, 1999 a 2000 neobsahuje záznam přítomnosti M. S. ani jiného zaměstnance M. spol. s r. o. B. ani záznam vjezdu vozidla SPZ. Dožádaný správce daně však navíc sepsal protokol se zástupci S. a B. V. Ing. K. a Ing. B. a ti uvedli, že do knih návštěv se zapisují pouze návštěvy osob a vjezdy motorových vozidel, které vstoupí do areálu a. s. vyjma návštěvních prostor ve vestibulu administrativní budovy a. s. O osobách se kterými probíhají obchodní a jiná jednání v prostorách jednacích místností tohoto vestibulu se písemné záznamy nevedou. Ekonomický ředitel a. s. Ing. K. uvedl, že s firmou stěžovatele proběhly obchody, nemůže vyloučit, že jednání mezi oběma obchodními partnery proběhla mimo areál a. s. Ani u tohoto místního šetření nebyl zástupce stěžovatele přítomen a v dožádání ze dne 25. 3. 2002 správce daně dožádaný orgán nepožádal, aby při požadovaném úkonu zajistil přítomnost stěžovatele.

Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e/ zákona č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Z dožádání správce daně výše uvedených vyplývá, že správce daně jimi nežádal výslech svědků, nýbrž jen zjištění z knih návštěv a vjezdů vozidel, přičemž pokud dožádané finanční úřady učinily i výslech některých pracovníků příslušných firem, učinily tak z vlastní iniciativy. Místní šetření i uvedené výslechy provedly v nepřítomnosti stěžovatele. Nelze než konstatovat, že to nebyl správný postup. K takovému závěru dospěl již krajský soud v odůvodnění svého rozsudku na straně 13. V tomto směru odkazuje Nejvyšší správní soud i na nález Ústavního soudu I. ÚS 54/01. Z obsahu správního-daňového spisu vyplývá, že stěžovatel byl seznámen s výše uvedenými dožádáními i odpověďmi příslušných dožádaných finančních úřadů, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání sepsaném správcem daně dne 5. 11. 2002 a byly mu vydány i pořízené kopie těchto dokladů, včetně protokolu o jednání č. j. 19728/02/098930. Se zprávou o daňové kontrole byl stěžovatel seznámen dne 25. 11. 2002. I když došlo k porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, bylo nutno zkoumat, zda mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c/

s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru jako krajský soud, totiž, že tomu tak není. Provedení těchto důkazů je nutno hodnotit se všemi ostatními důkazy, nikoliv osamoceně a je třeba přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo.

Stěžovatel dále uvádí, že pokud správce daně zpochybnil správnost a úplnost předkládané evidence pracovních cest soukromými vozidly M. K. a M. S., bylo na stěžovateli, aby prokázal, že pracovní cesty byly skutečně v tvrzeném rozsahu uskutečněny a současně tvrdí, že tak učinil předložením prohlášení obchodních partnerů, podklady prokazujícími obchodní spolupráci či listinami různých institucí, dále výslechy svědků a tím měl také za to, že splnil svoje povinnosti podle § 16 odst. 2 písm. c/ a e/ i podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. Správce daně ho neseznámil s žádnými přetrvávajícími pochybnostmi a proto se důkazní břemeno podle něj přesunulo na správce daně.

Důkazním břemenem obecně se rozumí procesní odpovědnost účastníka řízení za to, že za řízení nebyla prokázána jeho tvrzení a že z tohoto důvodu muselo být rozhodnuto o věci samé v jeho neprospěch. Protože mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, zákon o správě daní a poplatků rozložil důkazní břemeno v daňovém řízení a zcela jednoznačně vymezuje ohledně jakých skutečností tíží důkazní břemeno daňový subjekt (§ 31 odst. 9 cit. zákona) a ohledně kterých skutečností tato povinnost prokazovat existenci relevantních tvrzení stíhá správce daně (§ 31 odst. 8 cit. zákona). Přitom je nutno při vymezení rozsahu prokazovaných skutečností brát v potaz, že § 31 odst. 9 cit. zákona nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Důkazní břemeno tedy není „putovním“ instrumentem, který by bylo ohledně zákonem stanovených skutečností možno libovolně a nahodile přenášet kdykoli v řízení z daňového subjektu na správce daně a naopak. Otázkou, která je pro posouzení věci rozhodná, je především to, zda správce daně postavil své tvrzení o neunesení břemene daňovým subjektem zcela najisto a zda lze dospět k nezvratnému závěru, že správce daně zároveň naopak zcela dostál své povinnosti dle § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona.

V průběhu řádně zahájené daňové kontroly správce daně výzvou k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. ze dne 10. 4. 2002 stěžovatele vyzval k prokázání, že ve zdaňovacím období roků 1997, 1998, 1999 a 2000 došlo k uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu, jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních pracovních cest M. S. a M. K. a že náhrady vyplacené M. S. za použití soukromého motorového vozidla při pracovních cestách v roce 1997 ve výši 271 193,10 Kč, v roce 1998 ve výši 293 037,90 Kč, v roce 1999 ve výši 175 412,20 Kč a v roce 2000 ve výši 154 046,70 Kč jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, a že náhrady vyplacené M. K. za použití soukromého motorového vozidla při pracovních cestách v roce 1997 ve výši 504 547,30 Kč, v roce 1998 ve výši 453 190,90 Kč, v roce 1999 ve výši 405 284,70 Kč a v roce 2000 ve výši 365 037,60 Kč jsou nákladem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V uvedené výzvě na straně 2, 3 správce daně podrobně a výstižně popsal, proč u něj vznikly pochybnosti o správnosti údajů stěžovatele v jeho účetní evidenci o výše uvedených skutečnostech. Lhůtu stanovil správce daně v délce 15 dnů ode dne doručení výzvy, přičemž stěžovatel výzvu převzal dne 11. 4. 2002. Požádal o prodloužení lhůty o dalších patnáct dnů a správce daně mu rozhodnutím ze dne 12. 4. 2002 vyhověl – lhůtu mu prodloužil do 13. 5. 2002. Toto rozhodnutí převzal stěžovatel dne 17. 4. 2002. Dne 24. 4. 2002 požádal stěžovatel správce daně o nahlédnutí do spisu a správce daně mu vyhověl. Stěžovatel do spisu nahlédl dne 25. 4. 2002. K výzvě se stěžovatel vyjádřil písemností došlou správci daně dne 13. 5. 2002. V prvním doplnění této své odpovědi stěžovatel, mimo jiné, k pracovním cestám M. S. navrhl

seznam svědků v počtu 13, přičemž uvedl příjmení, někdy také jméno fyzické osoby a název firmy – obchodního partnera avšak bez uvedení ke kterým konkrétním okolnostem mají být svědci vyslechnuti, to znamená bez uvedení data či dat tvrzeného jednání – pouze obecně k pracovním cestám M. S. Dále uvedl, že své vyjádření bude dále doplňovat zejména o čestná prohlášení obchodních partnerů. Tato pak správci daně zaslal a správce daně je hodnotil. Písemností došlou správci daně dne 25. 7. 2002 stěžovatel poukázal na to, že ve svém vyjádření k výzvě správce daně ze dne 10. 4. 2002 došlém správci daně dne 13. 5. 2002, mimo jiné, navrhl výslech svědků a proto žádal o včasné vyrozumění o jejich výslechu a sdělení jakých konkrétních okolností se výslech bude týkat, aniž by ovšem, jak výše uvedeno v návrhu výslechu svědků sám uvedl, k jakým skutečnostem přesně mají být vyslechnuti. Výzvou k prokázání skutečnosti ze dne 10. 2. 2003 v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za roky 1997, 1998, 1999 a 2000 správce daně stěžovateli sdělil s odkazem na svoji výzvu ze dne 10. 4. 2002 v souvislosti s probíhající kontrolou daně z příjmů právnických osob, že odpovědí stěžovatele, která byla správci daně doručena dne 13. 5. 2002 a prohlášením jednotlivých obchodních partnerů stěžovatele s ní současně zaslanými, dále výpovědí svědka S. a dalšími šetřeními provedenými správcem daně nebyly jeho pochybnosti o uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních M. S. a M. K. vyvráceny a stěžovatel zároveň neprokázal, že pracovní cesty byly uskutečněny osobními automobily Renault Clio 1,2 RN SPZ a Chevrolet NOVA SPZ. Správce daně stěžovateli sdělil, že vyplacené částky poplatníkům M. S. a M. K. jsou zdanitelným příjmem a nelze je považovat dle ustanovení § 6 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. za částky, které nejsou předmětem daně ani příjmy ze závislé činnosti. Stěžovatele správce daně současně vyzval podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., aby, pokud má ještě jiné další důkazy mimo těch, které již uvedl v odpovědi na shora citovanou výzvu, která byla doručena správci daně dne 13. 5. 2002, k prokázání, že ve zdaňovacím období roků 1997, 1998, 1999 a 2000 skutečně došlo k uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu, jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních pracovních cest M. S. a M. K. a to předložením pouze takových důkazů, které již stěžovatel neuvedl v odpovědi na výzvu ze dne 10. 4. 2002 a která byla i s ostatními důkazy doručena správci daně dne 13. 5. 2002. Stěžovatel na výzvu odpověděl písemností ze dne 13. 3. 2003 došlou správci daně tentýž den v níž poukázal na jím dosud předložené a navržené důkazy, na nichž trval a současně navrhl výslech svědků podle přílohy 1 a 2. Příloha č. 1 obsahovala seznam 75 svědků (z nichž 13 svědků již opakoval ze svého vyjádření k výzvě správce daně ze dne 10. 4. 2002) k pracovním cestám M. S. a náhradám za ně vyplaceným bez bližšího vymezení dat pracovních cest. Příloha č. 2 obsahovala seznam svědků pracovních cest M. K. a/ v souvislosti s nákupy palet a materiálu (11), b/ v souvislosti se zajišťováním správních a organizačních služeb (19-21), c/ v souvislosti s nákupy strojů, náhradních dílů, zařizování oprav,obchodu s rámovými pilami (28), d/ v souvislosti s prodejem palet a řešením reklamací (26), rovněž bez bližšího vymezení dat pracovních cest.

Přesvědčení stěžovatele, že splnil svoji povinnost podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., tedy prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, protože splnil výzvu správce daně ze dne10. 2. 2003 a navrhl další důkazy, především výslech svědků a správce daně mu již nedal najevo žádné pochybnosti, neodpovídá skutečnosti. Ve výzvě ze dne10. 2. 2003 správce daně stěžovateli sdělil, že jeho odpovědí, která byla správci daně doručena dne 13. 5. 2002 a prohlášeními jeho jednotlivých obchodních partnerů s odpovědí současně zaslanými, dále výpovědí svědka S. a dalšími šetřeními provedenými správcem daně nebyly jeho pochybnosti o uskutečnění pracovních cest v tom rozsahu jak jsou uvedeny v předložených vyúčtováních M. S. a M. K. vyvráceny a

stěžovatel zároveň neprokázal, že pracovní cesty byly uskutečněny osobními automobily Renault Clio 1,2 RN SPZ a Chevrolet NOVA SPZ. Ze sdělení správce daně vyplývá, že zatím žádným důkazem nebo návrhem důkazu, to znamená ani navrženými výslechy 13 svědků v prvním doplnění odpovědi stěžovatele na výzvu správce daně ze dne 10. 4. 2002, mimo jiné, k pracovním cestám M. S., nebyly rozptýleny jeho pochybnosti jak shora uvedeno. Jen z toho, že stěžovatel návrh výslechu některých svědků opakoval a další takové navrhl nově opět bez konkrétního uvedení dat jednání a někdy bez uvedení řádné adresy a jména a příjmení svědka, nelze uzavřít, že splnil svoji povinnost ve smyslu citovaného ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., protože ho správce daně už nevyzval k předložení dalších důkazů. Správce daně mu totiž dal již předtím zcela jednoznačně najevo, že takovými návrhy důkazů jeho pochybnosti nebyly vyvráceny a to z důvodů, které současně ve výzvě ze dne10. 2. 2003 uvedl.

S předchozí námitkou souvisí i další námitka stěžovatele, totiž že v prokázání jím tvrzených skutečností mu správce daně zabránil tím, že jím navržené důkazy neprovedl. Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. 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. Podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c/ zákona č. 337/1999 Sb. daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky, případně navrhovat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Podle písm. b/ téhož ustanovení má právo být přítomen jednání s pracovníky správce daně a podle písm. e/ téhož ustanovení má právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Z práva předkládat a navrhovat důkazy však ještě nevyplývá povinnost správce daně navržené důkazy provést. Nejde přitom v daném případě o počet svědků, ale o to, co jejich výpovědí může být prokázáno a to vzhledem ke skutečnostem, které jimi mají být prokázány a vzhledem ke všem ostatním důkazům v řízení provedeným, respektive předloženým. Tady je nutné správci daně – daňovému orgánu přiznat právo posouzení, zda navrženým důkazem lze tvrzenou skutečnost prokázat či nikoliv. I v daňových řízeních je nutné sledovat hospodárnost řízení a neprovádět takové dokazování, které nemůže prokázat tvrzené skutečnosti. Nejde však o libovůli správce daně, protože ten musí svůj závěr o tom proč neprovedl navržené důkazy odůvodnit. Správce daně tak učiní ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb.). V daném případě tak správce daně učinil ve zprávě o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok v daném případě 1997 ze dne 25. 11. 2002 a ve zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za období 1997, 1998, 1999, 2000 ze dne 27. 2. 2004. Jeho závěry přezkoumal žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí a na základě žaloby stěžovatelem proti němu podané i krajský soud. V postupu daňových orgánů v tomto směru krajský soud neshledal pochybení a neshledává ho ani Nejvyšší správní soud. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěry daňových orgánů i závěrem, který učinil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku k stěžovatelem v daňovém řízení předloženým čestným prohlášením a na odůvodnění tohoto rozsudku odkazuje. Čestné prohlášení i podle názoru Nejvyššího správního soudu není důkazním prostředkem podle § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. Skutečnosti v nich uvedené by však mohly být prokázány jiným způsobem. V daném případě stěžovatel předložil s prvním doplněním výzvy správce daně ze dne 10. 4. 2002 asi 13 čestných prohlášení obchodních partnerů stěžovatele o pracovních cestách M. S., z nichž jen a. s. K. m. v. potvrdila konkrétní návštěvu M. S. v potvrzení uvedených dnech, ostatní uváděli jen počet návštěv v jednotlivých letech. V druhém doplnění k uvedené výzvě stěžovatel zaslal správci daně další písemnosti a čestná prohlášení, v nichž byla návštěva M. S. potvrzena jen uvedením počtu v jednotlivých letech a to někdy jen odhadem

(např. 3x – 4x ročně) a někdy nebyla potvrzena žádná návštěva. Totéž pak platí i o třetím doplnění výzvy k pracovním cestám M. S. a totéž platí i o prokazování pracovních cest jednatele M. K. předloženými prohlášeními a čestnými prohlášeními obchodních partnerů stěžovatele a jiných subjektů. Jestliže tedy údaje o jednáních M. S. a M. K. v čestných prohlášeních byly jen nekonkrétní a někdy jen odhadem, pak prokazování toho, co v nich bylo uvedeno, by nemohlo splnit svůj účel a tedy prokázat tvrzení stěžovatele respektive prokázat údaje uvedené v účetnictví stěžovatele a jeho dalších pomůckách. Představa stěžovatele, že by mohl prokázat tato svá tvrzení navrženými svědky, je zcela nereálná. Navíc svědky navrhl jen v obecné rovině (např. k pracovním cestám M. S. a M. K.), aniž by upřesnil konkrétně kdy se taková pracovní návštěva měla uskutečnit. Výslechem svědků navržených stěžovatelem vzhledem k okolnostem tohoto případu nemohly být tvrzení stěžovatele a údaje v jeho účetnictví potvrzeny a tedy prokázány. Tento závěr se týká i stěžovatelem vytýkaného postupu správce daně, který nevyslechl svědka H., který v čestném prohlášení potvrdil stav tachometru vozidla Chevrolet NOVA SPZ v únoru nebo březnu 2002, které zakoupil od M. K. (stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že by tento svědek objasnil naprosto rozhodující okolnost, o níž správce daně vyslovil pochybnost, neuvádí však konkrétně jakou). Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že v daňovém řízení byl nedostatečně zjištěný skutkový stav v důsledku neprovedení jím navržených důkazů o pracovních cestách M. S. a M. K. Dále také nesouhlasí s tím, že žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí nerespektoval zásadu volného hodnocení důkazů. Stěžovatel napadá závěry žalovaného o tom, že prý „kniha jízd soukromého vozidla pana K. neobsahuje údaje o nástupu na služební cestu ani návratu a že tedy z této knihy jízd není zřejmá doba strávená na pracovní cestě“. Podle stěžovatele žádná kniha jízd soukromého vozidla není třeba a je nadbytečná. Zákon její vedení nenařizuje a proto mu nemůže být přičítáno k tíži, že nečinil něco, co mu žádný závazný právní předpis neukládá. V tomto případě však stěžovatel namítá něco, co z rozhodnutí žalovaného zcela nevyplývá. Žalovaný totiž v přezkoumávaném rozhodnutí nehodnotí uvedený nedostatek jako zásadní, protože uvádí, že doba strávená na pracovní cestě není podstatná, její absence však může důkazní hodnotu vedené evidence snižovat a to právě v případech, kdy jsou zjištěny další nesrovnalosti, jako v daném případě. V této souvislosti žalovaný na základě údajů samotného stěžovatele také zpochybnil pracovní cesty M. K. z místa svého bydliště M., kde je také umístěna kancelář společnosti, do místa sídla stěžovatele B. a zpět, které konal bez uvedení účelu, takže neměl prakticky žádné soukromé cesty do zaměstnání a zpět, protože všechny tyto cesty vykazoval jako pracovní.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěry správních-daňových orgánů a krajského soudu o posouzení nákladů vynaložených na nákup nafty použité do vysokozdvižných vozíků. V tomto směru však jen namítl, že znaleckým posudkem prokázal, že celková spotřeba dvou vysokozdvižných vozíků odpovídá spotřebě nafty, která podle daňových dokladů byla pro tyto vozíky nakoupena. Z obsahu správního-daňového spisu vyplývá, že stěžovatel správci daně předložil znalecký posudek č. 536/02 o spotřebě nafty vypracovaný dne 3. 5. 2002 Ing. P. D. v jehož závěru je uvedeno, že celková spotřeba evidovaná v účetnictví v období roku 1997 až 31. 12. 2001 odpovídá parametrům, které uvádí výrobce a které lze uvažovat jako relevantní pro spotřebu a je spotřebou obvyklou ve smyslu podmínek provozu, provozního režimu a technických parametrů. Vzhledem k obsahu posudku Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem správních-daňových orgánů i krajského soudu, že tímto posudkem stěžovatel skutečnou spotřebu nafty do vysokozdvižných vozíků neprokázal a že tímto způsobem absenci skladové evidence nenahradil. V podrobnostech odkazuje Nejvyšší správní soud na rozhodnutí žalovaného i krajského soudu v tomto smyslu.

V řízení před správcem daně stěžovatel nesplnil svoji povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., kdežto správce daně splnil svoji povinnost vyplývající z ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona, zejména prokázal c/ existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, b/existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce. V tomto směru Nejvyšší správní soud odkazuje na podrobné a výstižné odůvodnění rozsudku krajského soudu, které vychází z obsahu daňového spisu a je s ním v souladu. Protože stěžovatel neprokázal své tvrzení o uskutečnění pracovních cest M. S. a M. K. jejich soukromými automobily v rozsahu v jeho evidenci o vyúčtování pracovních cest uvedeném a tedy neprokázal, že částky jim vyplacené jako náhrady cestovních výdajů jimi byly skutečně a proto správce daně dospěl k závěru, že celé tyto náhrady nejsou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (neboť ty se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy - § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.). Dále dospěl k závěru, že z části tvoří tyto částky vyplacené jako náhrady cestovních výdajů zdanitelný příjem obou jmenovaných (ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb.) a z části náhrady cestovních výdajů. Z nesplnění povinnosti stěžovatele pro správce daně vyplynulo, že v daném případě nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb. a správce daně byl oprávněn stanovit daň za použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona. To se týká především poměru vyplacených částek jako (zdanitelného) příjmu a jako cestovních náhrad M. S. a M. K. Stěžovatel také neprokázal skutečnou spotřebu nafty do vysokozdvižných vozíků. Námitky stěžovatele, že v jeho případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek neobstojí, jak již přesvědčivě odůvodnily daňové orgány i krajský soud v napadeném rozsudku. S jejich závěry Nejvyšší správní soud souhlasí.

Nejvyšší správní soud závěrem posoudil také to, zda v daném případě uplynutím času od zdaňovacích období 1997, 1998, 1999, 2000 do zahájení daňových kontrol v tomto rozhodnutí citovaných v roce 2001 se postavení stěžovatele nezhoršilo pokud jde o možnost prokázání tvrzených skutečností ve své evidenci a dospěl k závěru, že tomu tak není. Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy(§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.). Takovými výdaji (náklady) jsou i výdaje (náklady) na pracovní cesty (§ 24 odst. 2 písm. k/ zákona č. 586/1992 Sb.), a to mimo jiné i na dopravu vlastním silničním motorovým vozidlem.Pokud stěžovatel svému jednateli M. K. na základě smlouvy ze dne 30. 4. 1997 poskytl k služebnímu i soukromému použití služební vozidlo Felicia 1,9D SPZ a od 17. 6. 1999 na základě dohody ze dne 15. 6. 1999 ke stejným účelům služební vozidlo Škoda Octavia 1,9 TDI SPZ a souhlasil s tím, aby tento jeho jednatel vedle služebního vozidla používal pro pracovní cesty soukromé vozidlo Chevrolet Nova SPZ jehož spotřeba podle technického průkazu byla 26 litrů na 100 km (tedy šlo o značně nehospodárný provoz oproti služebním automobilům, když Škoda Felicia měla průměrnou spotřebu na 100 km 6,5 l a Škoda Octavia měla průměrnou spotřebu na 100 km 5,33 l) a pokud stěžovatel souhlasil s tím, aby zaměstnankyně M. S. používala na pracovní cesty soukromé vozidlo Renault Clio 1,2 RN SPZ, a výdaje (náklady) na pracovní cesty soukromými vozidly uplatnil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. jako výdaje (náklady), které odečetl pro výpočet základu daně (právnické osoby), pak ve své evidenci (evidenčních pomůckách) musel uvést takové skutečnosti, které by výši těchto výdajů (nákladů) zcela nezpochybnitelně prokázaly. Jen takové výdaje (náklady) mohou být daňově uznatelné. Tak ovšem stěžovatel nepostupoval. Jestliže mu bylo známo, že tachometr soukromého vozidla M. K. není funkční, bylo potřeba jiným způsobem objektivizovat jeho

pracovní cesty a počet ujetých kilometrů z tohoto důvodu. Tak se nestalo u něho ani u M. S. V jejím případě její manžel manipuloval s tachometrem jejich soukromého vozidla, jak sám svědek J. S. připustil, aby snížil počet kilometrů automobilem ujetých z důvodů jeho lepšího pozdějšího prodeje. Dobu manipulace neupřesnil s tím, že tak postupoval vždy, když měla být prováděna jeho technická prohlídka. To znamená, že už v průběhu zdaňovacích období byl prakticky tento stav stejný. Objektivizovat počet ujetých kilometrů pro pracovní cesty nebylo možné ani bezprostředně po skončení příslušného daňového období a uplynutí času do zahájení daňových kontrol nemá tedy žádný vliv na postavení stěžovatele, pokud jde o prokázání jím uváděných skutečnostech v účetnictví (evidenci). Z evidence stěžovatele tedy vyplývá jen to, co sami M. S. a M. K. jako zaměstnankyně a jednatel stěžovatele vykázali aniž by jejich údaje mohly být ověřeny správcem daně. Tyto údaje nejsou v rozporu se zvláštním zákonem (č. 119/1992 Sb.) jen při jejich formálním posouzení. Nemohou však být považovány za prokázané daňové výdaje vzhledem ke všem okolnostem tohoto případu.Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, pokud je daňový subjekt neprokáže (v této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud na usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 67/2000, v němž uvedený soud vyslovil, mimo jiné, že finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. To znamená podle Nejvyššího správního soudu, že i v případě prokázání výdajů mají finanční orgány právo je neuznat, jsou-li nepřiměřené, avšak takový závěr musí řádně odůvodnit). Pokud by tedy stěžovatel takové výdaje chtěl hradit např. ze svého zisku, pak si může svému jednateli a zaměstnankyni vyplatit na náhradách za pracovní cesty jejich soukromými vozidly cokoliv, pokud však tyto vyplacené náhrady uplatnil jako daňově uznatelné výdaje (náklady) a odečetl si je ze základu daně,pak je třeba, aby je prokázal. V daném případě však nebyly činěny ani žádné záznamy o uskutečněném jednání M. K. s obchodními partnery a jinými subjekty (a to ani v případě pracovních cest M. S. soukromým vozidlem). Stěžovatelem v průběhu daňové kontroly nabídnutá čestná prohlášení obchodních partnerů a dalších subjektů o uskutečnění pracovních jednání M. S. a M. K., daňovými orgány i krajským soudem odmítnutá s odůvodněním, že nemohou v daňovém řízení sloužit jako důkaz, v převážné většině ani konkrétní jednání nepotvrzovala a hlavně nepotvrzovala to, že k jednáním jmenovaní přijeli svými soukromými osobními automobily a jakými a už vůbec ne počet ujetých kilometrů. Ani navržení svědkové by skutečnosti rozhodné pro posouzení sporných skutečností nemohli potvrdit, jak již správně dovodil správce daně, žalovaný i krajský soud. Stěžovatel se skutečně dostal do důkazní nouze. Správcem daně zjištěný rozdíl mezi stavem ujetých kilometrů na tachometrech obou soukromých vozidel a počtem kilometrů vykázaných údajně při pracovních cestách M. S. a M. K. a nedostatek jiného objektivního průkazu takto ujetých kilometrů vedl k tomu, že správce daně takto prokázal ve smyslu již výše citovaného ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, tedy stěžovatelem. Stejný závěr lze učinit i v případě neprokázání skutečné spotřeby nafty do vysokozdvižných vozíků. V daném případě, však finanční orgány dospěly dále k závěru, který vyjádřil žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí, že vzhledem ke všem okolnostem případu vyplývá úmysl stěžovatele jako daňového subjektu zkrátit základ daně, a to nadhodnocováním nákladů vynaložených na pracovní cesty. Tento svůj závěr i další své závěry žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí velmi podrobně a přesvědčivě odůvodnil, stejně tak jako správce daně své závěry ve svých zprávách o daňových kontrolách v tomto rozsudku citovaných i krajský soud své závěry v napadeném rozsudku. Napadený rozsudek krajského soudu neshledal Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným.

Z důvodů v tomto rozsudku uvedených shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele nedůvodnou a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

V řízení o kasační stížnosti měl úspěch žalovaný a náležela by mu proto náhrada nákladů tohoto stadia řízení ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Protože žalovaný náhradu těchto nákladů jednak nežádal a jednak mu prokazatelné náklady v tomto řízení nevznikly, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, jak je ve výroku tohoto rozsudku uvedeno.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 31. května 2006

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu