



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **P. Č.**, zast. Ing. Vladislavem Mírkem, daňovým poradcem se sídlem Praha 1, Těšnov 1163/5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4.10.2010, č.j.: 12029/10-1100-103204

t a k t o:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) zamítlo odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6 dne 18.5.2010 pod č.j. 177601/10/006911105118. V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán konstatoval, že žalobci byla na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 ve výši 47.988,- Kč a současně sděleno penále ve výši 9 597,- Kč z dodatečně vyměřené daně podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní z důvodu uvedeného ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. 23314/10/330932704186. K odvolací námitce žalobce stran nezákonného zahájení daňové kontroly odvolací orgán uvedl, že kontrola daně z příjmů fyzických osob za roky 2004-2006 byla se žalobcem zahájena dne 28.8.2008 protokolem o ústním jednání č.j. 104520/08/330932/0303. Podle vyjádření pracovnice správce daně, která je uvedena na protokolu, byla kontrola zahájena s žalobcem, který byl osobně přítomen, jednal a protokol

o ústním jednání před uvedenou pracovní správcem daně podepsal. Jeho totožnost pracovnice správce daně ověřila dle občanského průkazu. Skutečnost, že konkrétním daňovým řízením byla právě probíhající kontrola zahájena již v roce 2008, lze dále dovodit nejen z jednání správce daně, ale i z podání žalobce, kterými reagoval na výzvy správce daně. Jedná se o výzvy k prokázání skutečností podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní č.j. 109754/08/330932/0303, 126094/08/330932/0303 a 2764/09/330932700303, ve kterých se správce daně odvolává na probíhající kontrolu a vyzývá žalobce k prokázání uvedených skutečností, a o podání žalobce ze dne 15.10.2008, 23.12.2008 a 23.1.2009, ze kterých je zřejmý jeho vlastní aktivní přístup v průběhu daňové kontroly. Na uvedených podáních je podpis žalobce, který potvrzuje obsah sdělení, tj. že podává vysvětlení k probíhající kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2006. Žalobce kontrolu akceptuje, navrhuje důkazní prostředky jako důkaz své vlastní daňové povinnosti za rok 2006, podává k nim vysvětlení. Jestliže žalobce akceptoval probíhající kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 již v roce 2008, byla kontrola v roce 2008 již zahájena.

Žalobce se odvolává na probíhající daňovou kontrolu i v podání ze dne 10.9.2009, ve kterém předkládá důkazní prostředky dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní. Ve sdělení ze dne 30.12.2009 žalobce sám cituje výzvu č.j. 126094/08/330932/0303 z roku 2008 a výzvu č.j. 2764/09/330932700303 a uvádí: „V příloze Vám zasílám kopie veškerých mých dokladů k uvedenému vozu, které byly již dávno předloženy. Jedná se o Kaufvertrag für ein gebrauchtes Kraftfahrzeug (kupní smlouva pro použité vozidlo), Fahrzeugbrief (německý technický průkaz) od tohoto vozu, kopii Osvědčení o prověření původu vozidla v systému OCIS.“ Z uvedeného je zřejmé, že kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 probíhala již v roce 2008. Výzvy byly vydány podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 zákona o správě daní a správce daně se v nich odvolával na probíhající daňovou kontrolu a na žalobcem předložené účetnictví. Žalobce sám akceptoval probíhající daňovou kontrolu a v průběhu kontroly předkládal na základě výše uvedených výzev důkazní prostředky. Z uvedeného je zřejmé, že kontrola byla zahájena v roce 2008, a to konkrétními aktivními úkony správce daně, z kterých je zřejmé, že kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 probíhala již v roce 2008.

Z účetnictví žalobce bylo zjištěno, že dne 31.12.2006 byla účtována do nákladů na účet 504 pořizovací cena automobilu PEUGEOT 307 SP 1,4, VIN VF33CKUC84070281 (dále jen PEUGEOT 307") ve výši 334 390,- Kč na základě předložené smlouvy ze dne 15.8.2006 a výdajového pokladního dokladu ze dne 15.8.2006 na celkovou částku 11.900,- EUR. Na dokladech byl uveden jako dodavatel pan E. F., B. str. 4, 06780 Z., N.. Toto auto bylo prodáno dne 1.9.2006 společnosti S Autoleasing, a.s., Střelničná 8/1680, Praha 8, za cenu 365 000,- Kč v režimu použitého zboží dle ustanovení § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rok 2006. Správce daně vyzval žalobce k prokázání pořizovací ceny automobilu PEUGEOT 307 výzvami č.j. 109754/08/330932/0303, 126094/08/330932/0303 a 2764/09/330932700300. Žalobce předložil výdajový pokladní doklad ze dne 15. 8. 2006, kupní smlouvu o pořízení použitého vozidla ze dne 15. 8. 2006 a potvrzení ze dne 15. 8. 2006 pana E. F., B., Z. o přijetí částky 11 900 EUR. Protože v odpovědi na výzvy správce daně ze dne 23.12.2008 a ze dne 23.1.2009 žalobce osobu prodávajícího uvedenou na výdajových pokladních dokladech nespécifikoval, požádal správce daně o informace o německém plátcí (prodávajícím) a o vozidle v rámci mezinárodní výměny informací dle článku 5 a 19 nařízení 2003/1798/ES. Dle údajů Spolkového dopravního úřadu nebyl vůz nikdy propuštěn do Německa. Zjišťování v databázi vozů PEUGEOT ukázala, že vůz byl 1.5.2005 propuštěn do Francie v departmentu Oise za účelem pronájmu s SPZ 846AQQ60. K osobě plátce (prodávajícího vozu PEUGEOT 307) uvedeného na dokladech

bylo německou stranou sděleno, že uvedená osoba není registrována k daňovým účelům. Podle informace přihlašovacího úřadu tato osoba nikdy nebydlela na adrese uvedené na dokladech (B., Z.). Dále bylo sděleno, že tato osoba neví nic ohledně tohoto případu. Pro porovnání podpisů uvedených na potvrzujících dokladech byla německou stranou zaslána kopie řidičského průkazu p. E. F. se závěrem, že podpisy na předložených dokladech nepocházejí od této osoby.

Správce daně následně seznámil žalobce s informacemi poskytnutými státními orgány Německa a vyzval jej výzvou podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní k prokázání pořizovací ceny vozidla PEUGEOT 307, která byla zaúčtována v účetnictví žalobce dne 31.12.2006 na vrub účtu 504 ve výši 334 390,- Kč, a to vzhledem k pochybnostem o uskutečnění pořízení vozu od osoby, která byla uvedena na kupní smlouvě a výdajových pokladních dokladech předložených žalobcem. Uvedenou výzvou č.j. 120699/09/330932704189 ze dne 9.12.2009 dožádaný správce daně, Finanční úřad v Třebíči, seznámil žalobce se zjištěními získanými dne 7.5.2009 č.j. 67007/09 na základě žádosti o mezinárodní výměnu informací dle článku 5 a 19 nařízení 2003/1798/ES. Sdělením ze dne 30.12.2009 oznámil žalobce správci daně, že k vozidlu PEUGEOT 307 již předložil veškeré doklady s odvoláním se na svá sdělení ze dne 23.12.2008 a 23.1.2009. Současně s tímto sdělením znovu opakovaně předložil kopii kupní smlouvy pro použité vozidlo, německý technický průkaz a osvědčení o prověření správci daně.

Tvrzení žalobce, že správce daně ve výzvách uvádí, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, nemá oporu ve spisovém materiálu žalobce. Jeho tvrzení se zřejmě vztahuje pouze k výzvě č.j. 109754/08/330930932/0303 ze dne 24.9.2008, která mu byla doručena dne 27.9.2008. Ze spisového materiálu plyne, že na tuto výzvu žalobce odpověděl podáním dne 15.10.2008. V odpovědi na výzvu správce daně se žalobce ke všem otázkám uvedeným v bodu 1) výzvy č.j. 109754/08/33093032/0303 nevyjádřil, nedoložil ani neodkázal na důkazní prostředek, který by se vztahoval k prokázání pořízení vozidla PEUGEOT 307. Tuto skutečnost konstatoval správce ve výzvě č.j. 120699/09/330932704186 ze dne 9.12.2009, ve které rekapituloval průběh daňové kontroly a seznamoval žalobce se zjištěními poskytnutými Německem na základě žádosti o výměnu informací č.j. 2807/09/330930705290 ze dne 14.1.2009 dle článku 5 a 19 nařízení 2003/1798/ES. Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně měl k dispozici ke kontrole účetnictví již v roce 2008. Jak výzvy správce daně vydané v roce 2008, tak i reakce žalobce na tyto výzvy odkazují na předložené účetní doklady. Tvrzení uplatněné žalobcem v odvolání, že „žádné písemnosti tohoto typu jsem však správci daně nepředkládal," je v rozporu s jeho vlastním jednáním v průběhu kontroly. Žalobce byl vyzván jak k prokázání pořizovací ceny vozu PEUGEOT 307, tak k doložení a prokázání, jakým způsobem byl vůz nakoupen, zda se jednalo o nákup od osoby, která je registrována k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě, zda byl oprávněn u prodeje vozu použít zvláštní režim ve smyslu § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění pro rok 2006. Správce daně postupoval při kontrole v úzké součinnosti s daňovým subjektem. Protože však žalobce neprokázal nákup vozu PEUGEOT 307 od osoby, která byla uvedena na jím předložených důkazních prostředcích (kupní smlouvě ze dne 15.8.2006, příjmovém dokladu ze dne 15.8.2006 vystaveném osobou E.F., B., Z., výdajovém dokladu ze dne 15.8.2006 vystaveném firmou Petr Čermák, Josefa Suka 532/1, 674 01 Třebíč), a to ani na výzvu správce daně č.j. 120699/09/330932704186 ze dne 9.12.2009, která byla doručena žalobci dne 17.12.2009, neprokázal, že vůz PEUGEOT 307 byl pořízen za cenu ve výši 11.900 EUR, tj. 334 390,- Kč, neboť uvedené důkazní prostředky se nestaly důkazem, že by tato částka byla vydána prodejci uvedenému na předložených dokladech a jiný relevantní důkazní prostředek žalobce v průběhu kontroly nepředložil.

Z výše uvedeného dle odvolacího orgánu plyne, že námitka žalobce, že účetní doklady byly získány bez jeho součinnosti, je nedůvodná. Nedůvodná je i námitka, že při předání dokladů nebyl sepsán protokol. Podle ustanovení § 16 odst. 7 zákona o správě daní převzetí dokladů a jiných věcí potvrdí pracovník správce daně ve zprávě o kontrole nebo samostatně při převzetí. Na str. 2 Zprávy o výsledku daňové kontroly se žalobce vyjádřil a podepsal, že předložil k daňové kontrole všechny doklady a žádné nebyly zatajeny a potvrdil, že veškeré doklady a písemnosti předložené pracovníkům správce daně provádějícím tuto kontrolu byly daňovému subjektu v pořádku vráceny.

K návrhu žalobce na změnu způsobu stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 z dokazování na pomůcky a k přihlídnutí k zaplacení částky 11 900 EUR prodávajícímu žalobcem dle předloženého osvědčení právně významné skutečnosti formou čestného prohlášení pana Ing. Antonína Matouška odvolací orgán uvádí, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2006 byla stanovena dokazováním správně, neboť nebyly dány zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní. V uvedeném případě žalobce sice nesplnil při dokazování zákonnou povinnost stanovenou výše uvedenými výzvami, ale daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 zákona o správě daní. Postup ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní správce daně použije pouze při stanovení základu daně a daně podle pomůcek, což není případ žalobce.

V odvolání žalobce rovněž namítl, že hlavním důkazem při stanovení daně byla svědecká výpověď pana E. F. zajištěná v rámci mezinárodní právní pomoci. Namítl, že správce měl požádat německou stranu, aby byl výslech veden v souladu s českým daňovým řádem, tj. že žalobce měl být o výsledku informován tak, aby měl možnost být účasten výsledku svědka a klást svědkovi otázky. V tom žalobce spatřuje porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní, neboť dle jeho názoru došlo k získání důkazu nezákonným způsobem. K této námitce odvolací orgán uvedl, že informace o osobě p. E.F.a předmětu prodeje (vozu PEUGEOT 307) byly získány na základě žádosti o výměnu informací podle NAŘÍZENÍ RADY (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92. Jednalo se o celý komplex informací získaných z registru plátců DPH (registrace k daňovým účelům), ze Spolkového dopravního úřadu, z databáze vozů PEUGEOT (vůz nebyl propuštěn do Německa, byl propuštěn 1.5. 2005 do Francie v departmentu Oise za účelem pronájmu s SPZ 846AQQ60), z přihlašovacího úřadu (prodávající na adrese B., Z. nikdy nebydlel). Sdělení plátce (prodávajícího p. E. F.), že auto neprodal a podpisy na dokladech nepochází také očividně od něj, nelze označit za svědeckou výpověď provedenou v rámci kontroly dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a hlavní důkaz při stanovení daně. Z Formuláře žádosti o výměnu informací jednoznačně plyne, že český správce nepožadoval zjistit informace ze zahraničí za pomoci výsledku svědka, nežádal ani o sdělení data a místa konání výsledku z důvodu aplikace českých právních předpisů. Český správce daně požadoval pouze informace z registrů a databází jiných členských států Evropské unie. Ze spisového materiálu plyne, že ani žalobce nenavrhoval výslech svědka v zahraničí.

Odvolací orgán dále konstatoval, že žalobce byl v rámci dokazování seznámen se všemi výše uvedenými informacemi získanými ze zahraničí a vyzván, aby se k poskytnutým informacím ve vztahu k dosud předloženým důkazním prostředkům vyjádřil, případně aby předložil další důkazní prostředky, které prokazují jeho vlastní tvrzení v průběhu kontroly. Žalobce však na výzvu správce daně odpověděl, že všechny důkazní prostředky již byly

předloženy na základě výzev č.j. 126094/08330932/0303 a 2764/09/330932700303 a znovu zaslal kopii kupní smlouvy pro použité vozidlo ze dne 15.8.2006, kopii německého technického průkazu a kopii Osvědčení o prověření původu vozidla v systému OCIS s prohlášením, že jsou to veškeré doklady k uvedenému vozu. Správce daně při rozhodování hodnotil všechny důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní). Osvědčil, že žalobcem předložené důkazní prostředky, kupní smlouva ze dne 15. 8. 2006, příjmový doklad vystavený na jméno E. F. a výdajový pokladní doklad vystavený žalobcem, kde je uvedeno, že částka 11 900 EUR byla vyplacena E. F., se nestaly důkazem toho, že částka ve výši 11 900 EUR byla vynaložena na pořízení vozu PEUGEOT 307 od osoby uvedené na předložených dokladech. Žalobce ani žádnými jinými důkazními prostředky neprokázal nabývací cenu vozu PEUGEOT. Z uvedených důvodů není částka 11 900 EUR, tj. 334 390,- Kč výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a proto byl o tuto částku žalobci zvýšen základ daně podle ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů.

Žalobou ze dne 2.12.2010 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, jakož i zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě nejprve uvedl, že dne 15.8.2006 pořídil použitý osobní automobil Peugeot 307 (VIN VF33CKFUC84070281) za částku 11.900,- EUR na základě kupní smlouvy s p. E. F., B. Z., SRN. Tato skutečnost je doložena kupní smlouvou ze dne 15.8.2006, výdajovým dokladem a potvrzením o příjmu této částky ze dne 15.8.2006. Pořízení vozidla zaúčtoval ve svém účetnictví částkou 334,390.00 Kč dle kursu ČNB platného ke dni 15.8.2006. Předmětný automobil následně prodal společnosti S Autoleasing, a.s., Střelnická 8/1680, Praha 8 za částku 365,000.00 Kč (faktura č. 05/40/2006) a pořizovací cenu vozu uplatnil ve svých nákladech při výpočtu základu daně z příjmů za zdaňovací období roku 2006. Místně příslušný Finanční úřad v Třebíči uskutečnil ve dnech 28.8.2008 až 4.5.2010 u žalobce daňovou kontrolu mimo jiné u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2006, při které vyloučil ze základu daně z příjmů fyzických osob pořizovací cenu předmětného automobilu. Po změně místní příslušnosti žalobce vystavil nový místně příslušný Finanční úřad pro Prahu 6 dodatečný platební výměr č.j. 177601/10/006911105118 ze dne 18.5.2010 na částku 67,437.00 Kč, kde dodatečně stanovená daň činila 47.988,- Kč a penále 19.449,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, které bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto.

V průběhu celého daňového řízení se podle žalobce dokazování soustředilo pouze na skutečnosti od koho a za kolik osobní auto žalobce koupil. K těmto skutečnostem byly ověřovány pouze následně uvedené důkazní prostředky:

1. Kupní smlouva a doklad o zaplacení - finančnímu úřadu, který uskutečňoval daňovou kontrolu, nevznikly pochybnosti o tom, že žalobce předmětné vozidlo nabyt do vlastnictví a následně je prodal, ale vznikly mu pochybnosti o tom, od koho je nabyt, a tím i o správnosti jeho pořizovací ceny. Žalobce předložil jak kupní smlouvu, tak i doklad o zaplacení s následujícími identifikačními údaji prodávajícího: E. F., bytem B., Z., Spolková republika Německo. Tyto doklady však finanční úřad neosvědčil jako důkazy.

2. Notářský zápis - osvědčení právně významné skutečnosti - správce daně tak neučinil ani v případě notářského zápisu č. NZ 645/2009 a N 687/2009 vyhotoveného Notářským úřadem JUDr. Jiřího Strnada, Třebíč, Jungmannova 1 sepsaného dne 9.9.2009,

podle kterého p. Ing. Antonín Matoušek, bytem Dlouhá 38/715, Praha 1, prohlašuje, že byl účasten koupě předmětného osobního automobilu v místě Schwäbische Gmünd, BRD, a potvrzuje, že byl přítomen platbě za tento specifikovaný osobní automobil ve výši 11,900,- EUR. Notářský zápis přitom splňuje všechny náležitosti veřejné listiny, a proto je podle § 134 o.s.ř. ověřena platnost jejího obsahu, není-li dokázán opak. Protože ani Finanční úřad v Třebíči, který uskutečnil daňovou kontrolu, ani Finanční úřad pro Prahu 6, který vydal dodatečný platební výměr, ani žalovaný nevyvrátili tvrzení obsažené v této veřejné listině, je třeba jí považovat za důkaz svědčící ve prospěch žalobce do té doby, než by byl prokázán opak. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že tento notářský zápis nelze využít pro stanovení daně podle pomůcek, ale nevypořádává se s ním jako s veřejnou listinou a vůbec jej v důkazním řízení nebere na vědomí.

3. Informace vyžádaná podle Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 - všechny daňové orgány uvedené v předchozím odstavci naopak přijaly jako důkaz informaci vyžádanou podle Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty od příslušného orgánu Německa. Žalobce považuje za nezbytné zdůraznit, že uvedené Nařízení Rady se týká výměny informací v oblasti daně z přidané hodnoty a že takto poskytnuté informace jsou zpracovatelem formulovány s ohledem na společný systém daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie a vůbec nemusí být relevantní pro posuzování otázek daně z příjmů u příjemce informace. Jak lze zjistit z níže uvedeného, nemusí ve všech údajích odpovídat skutečnosti podle jiných dokumentů. Z této informace vyplývá, že předmětný osobní automobil existuje, byl „propuštěn“ (zřejmě poprvé registrován) 1.5.2005 ve Francii pod registrační značkou 846 AQQ 60 v Departementu Oise a nebyl propuštěn do Německa. Uváděné tvrzení, že automobil nebyl propuštěn do Německa, je však v rozporu s Osvědčením o evidenci Část II. (Zulassungsbescheinigung Teil II), vydaným pod č. UD604352 dne 14.2.2006 Region Hannover Team Kfz (Hamelner Str. 3a, 30952 Ronnenberg) na FS FAHRZEUGSERVICE GMBH. & CO.KG (Lägenfeldstr. 2, 30952 Ronnenberg) i s Osvědčením o prověření původu vozidla v systému OCIS (CEBIA, objednáč číslo PO-06-0107252 ze dne 30.8.2006), která předložil žalobce. Z těchto osvědčení navíc vyplývá, že první evidence předmětného vozidla byla již od 21.4.2005, Francii vozidlo opustilo 28.12.2005 a následně bylo exportováno přes SRN do ČR a nebylo k datu vydání osvědčení evidováno jako odcizené.

Ve výše uvedené informaci příslušné orgány dále sdělují, že pan E. F. není registrován k daňovým účelům. Tato informace je pro důkazní řízení vedené správcem daně irrelevantní. Dále se v ní uvádí, že dle informace přihlašovacího úřadu pan E. F. nikdy nebydlel na adrese B., 06780 Z. Tuto informaci ale nemůže přihlašovací úřad relevantně poskytnout, protože skutečnost, že určitá osoba je někde přihlášena a jinde bydlí, nelze vyloučit. Tuto skutečnost jako důkaz o tom, že pan E. F. nebo jím udaná adresa bydliště neexistují, nelze v důkazním řízení použít. Dále podle sdělení německých úřadů p. E. F. sdělil, že „nic neví o uvedeném případě“. Tato informace je naprosto irrelevantní, protože nelze vůbec prokázat, že mluvil pravdu, jestliže příjem z prodeje nepřiznal ke zdanění, a proto jí nelze použít jako důkaz v daňovém řízení. Vůbec tedy nelze přijmout tvrzení žalovaného uvedené v napadeném rozhodnutí, že se jednalo „o celý komplex informací“, když pro dokazování byla použita pouze tvrzení, že p. E. F. nebyl nikdy přihlášena na jím udané adrese a že „nic neví o uvedeném případě“. K provedení takového důkazu by byl nezbytný výslech svědka v rozsahu a za podmínek zákona o správě daní, který žalobce navrhl, ale tento návrh nebyl akceptován. Porovnávání podpisu p. E. F. na výdajovém dokladu s podpisem na kopii řidičského průkazu správcem daně už dle mínění žalobce nemá s kvalifikovaným důkazním řízením pranic společného.

Z výše uvedeného dle názoru žalobce vyplývá, že žalovaný a další správní orgány (Finanční úřad v Třebíči a Finanční úřad pro Prahu 6) v rámci dokazování postupovaly při zjištění skutkového stavu způsobem, který nemůže vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. Tvrzení žalovaného, že správní orgány v této věci hodnotily všechny důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, je nepravdivé, protože správní orgány osvědčovaly jako důkazy pouze ty důkazní prostředky, které směřovaly k napadenému rozhodnutí, aniž by vzaly v úvahu relevanci důkazních prostředků, které jsou v rozporu s jimi osvědčenými „důkazy“, čímž porušily ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Tím došlo k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu. V konečném důsledku takový postup zasahuje do žalobcova práva chráněného dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a současně je v rozporu s ust. § 2 odst. 1 zákona o správě daní.

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto původní žalovaný navrhlo, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě popřelo opodstatněnost uplatněných žalobních námitek. Uvedlo, že pochybnosti o zaúčtování správné výše pořizovací ceny uvedené na kupní smlouvě a výdajovém dokladu ze dne 15. 8. 2006 měl správce daně poté, co v odpovědích ze dne 23.12.2008 a ze dne 23.1.2009 na výzvy č.j. 109754/08/330932/0303, 126094/08/330932/0303 a 2764/09/330932700300 žalobce nespecifikoval osobu prodávajícího. Proto správce daně požádal o informace v rámci mezinárodní výměny informací.

Relevantnost informací poskytnutých v rámci mezinárodní výměny informací pro účely daně z přidané hodnoty s ohledem na využití pro účely daně z příjmů fyzických osob je posuzována z hlediska příslušných ustanovení zákona o správě daní a daně z příjmů fyzických osob. Žalobce byl vyzván, aby prokázal pořizovací cenu auta PEUGEOT 307 pořízeného dle dokladů od p. E. F. Proti sdělení získanému v rámci mezinárodní výměny informací z oficiálního registru Spolkového dopravního úřadu, který uvedl, že auto nebylo propuštěno do Německa, staví žalobce Osvědčení o prověření původu vozidla v systému OCIS soukromé firmy CEBIA, která sama uvádí, že informace jsou vydány na základě prověření původu vozidla v systému OCIS a potvrzuje, že vozidlo s uvedenými identifikačními údaji nebylo evidováno ke dni 28.8.2006 jako odcizené v informačním systému odcizených motorových vozidel států SRN, Francie a bylo registrováno v informačním systému registrovaných vozidel Francie od 21.4.2005 do 28.12.2005, a informace uvedené v jím předložené kopii Fahrzeugbrief . S informacemi sdělenými Spolkovým dopravním úřadem byl v rámci dokazování žalobce seznámen. Z předložených dokladů „Fahrzeugbrief“ i Osvědčení o prověření původu vozidla v systému OCIS není zřejmé, od koho a kdy bylo vozidlo pořízeno. Žalobce se k informacím sděleným v rámci mezinárodní výměny informací na výzvu správce daně nevyjádřil a trval na jím předložených dokladech, kupní smlouvě a výdajovém dokladu, kde je uveden jako prodávající pan E. F.. Sdělení ze SRN (přihlašovacího úřadu), že na adrese uvedené na kupní smlouvě (B. 06780 Z.) pan E. F. nikdy nebydlel, je však informací, která identifikaci prodávajícího zpochybňovala. Tvrzení, že informace o místě přihlášení prodávajícího může být odlišná od místa bydliště uvedeného na předložených dokladech, žalobce neopírá o žádná zjištěná fakta.

Co se týče žalobcem předloženého notářského zápisu, tato veřejná listina, která byla vydána v mezích pravomoci státního orgánu, osvědčuje, že Ing. Antonín Matoušek učinil prohlášení. K obsahu tohoto prohlášení žalovaný uvedl, že se nejednalo o svědeckou

výpověď, ale o čestné prohlášení, které není důkazem ve smyslu § 34 odst. 4 zákona o správě daní, jímž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Čestné prohlášení není v oblasti práva veřejného přesvědčivým důkazem, protože objektivně neprokazuje danou skutečnost, nehledě k tomu, že zákon o správě daní a poplatků tento institut nezná. V daňovém řízení čestné prohlášení o určitých skutečnostech může mít pouze charakter tvrzení nikoli důkazu. Protože žalobce v odvolání žádal přihlédnout k osvědčení jen jako k okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek v rámci ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní, bylo žalovaným v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedeno, z jakých důvodů nelze k osvědčení přihlédnout.

K žalobní námitce, že rozhodujícím důkazem v dané věci byla svědecká výpověď pana E. F., která byla provedena bez účasti žalobce, žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že svědecká výpověď jmenovaného nebyla provedena vůbec, protože v rámci mezinárodní výměny informací nebylo o výpověď svědka vůbec žádáno, ani nebyla navržena výpověď svědka daňovým subjektem. Pokud bylo sděleno, že pan E. F. před úřadem prohlásil, že podpis není jeho a že nemá s prodejem nic společného, bylo bezpředmětné provádět výpověď jeho osoby jako svědka. Správce daně nemohl označit sdělení ze zahraničních evidencí jako svědeckou výpověď. Nebyla-li provedena svědecká výpověď, nemůže žalobce tvrdit, že byla provedena v rozporu se zákonem. Sdělení plátce (prodávajícího), že auto neprodal, nelze označit za svědeckou výpověď provedenou v rámci daňové kontroly dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a za hlavní důkaz.

Z výše uvedeného vyplývá, že správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně z přidané hodnoty a zároveň i daně z příjmů fyzických osob, avšak údaje zjištěné mezinárodní výměnou informací nevedly k osvědčení oprávněnosti postupu žalobce spočívajícího v zahrnutí zaúčtovaného nákladu do daňově účinných výdajů.

Z průběhu daňového řízení zachyceného spisovým materiálem dle žalovaného jednoznačně vyplývá, že v první řadě bylo na žalobci, aby oprávněnost zachycení účetního případu jako daňově účinného výdaje prokázal a následně se k rozporům ve zjištěných skutečnostech vyjádřil. Absence vyjádření žalobce ke zjištěným rozporům vedla správce daně k závěru, že účetnictvím zachycený sporný náklad nelze považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť za takový lze považovat pouze výdaj ve výši prokázané žalobcem. Důkazní povinnost je žalobci uložena ustanovením § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní, a žalobce byl tedy povinen prokázat oprávněnost uplatnění sporného daňového výdaje v průběhu prováděné daňové kontroly. K prokázání oprávněnosti uplatnění nákladu jako daňového výdaje byl žalobce v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní správcem daně rovněž opakovaně vyzván. Nestačí pouze tvrdit, že motorové vozidlo bylo zakoupeno, ale je třeba toto tvrzení všemi dostupnými prostředky prokázat. V dané situaci leží důkazní břemeno zcela na žalobci a bylo na něm, aby se k rozporům a nesrovnalostem vyjádřil a oprávněnost zahrnutí nákladu do výdajů daňově účinných prokázal. Tíhu důkazního břemene žalobce neunesl, avšak viní žalovaného, že porušil ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní. Tato námitka je zavádějící, neboť správce daně při rozhodování důkazy hodnotil, jak mu ukládá zákon o správě daní, a nezbylo mu než uzavřít, že pro přetrvávající rozpory a nesrovnalosti nelze sporný náklad osvědčit za prokázaný a tím daňově účinný. Jelikož nebylo shledáno porušení základních zásad daňového řízení podle zákona o správě daní, nebylo zasaženo do práva žalobce garantovaného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

V podání ze dne 5.9.2011 žalobce poukázal na to, že žalovaný ve vyjádření k žalobě mj. setrval na svém stanovisku, že daňová kontrola byla u žalobce zahájena, a tím došlo k přerušení běhu lhůty pro vyměření daně. Tím se žalovaný dostává do rozporu s instančně nadřazeným správcem daně, kterým je Generální finanční ředitelství. Dle názoru Generálního finančního ředitelství totiž uplynula lhůta pro vyměření daně dnem 31.12.2009, protože ze spisového materiálu jednoznačně nevyplyvá, že by byl její průběh přerušen ve smyslu § 47 zákona o správě daní s ohledem na ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu. Z tohoto důvodu Generální finanční ředitelství také konstatovalo, že nelze nařídít žalobcem požadované přezkoumání napadeného rozhodnutí. Vyjádření žalovaného je v rozporu i s rozhodnutím samotného žalovaného č.j. 15457/10-1300-108624 ze dne 6.12.2010, kterým bylo rozhodnuto kladně o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2006 ze dne 17.10.2010 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6 pod č.j. 176235/10/006911105118. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno, že „odvolací orgán přezkoumal napadený dodatečný platební výměr v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a došel k závěru, že ze spisového materiálu jednoznačně nevyplyvá, že by byla řádně zahájena kontrola daně z přidané hodnoty“. Přitom se jednalo o společnou „daňovou kontrolu“ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 a 2006 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí 2006.

Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, Finanční ředitelství v Praze ke dni 1.1.2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství. Od uvedeného data je tedy žalovaným v této věci Odvolací finanční ředitelství (§ 69 s.ř.s.).

Při ústním jednání před soudem setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích. Právní zástupce žalobce k věci samé uvedl, že nadřazený orgán žalovaného rozhodl, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob uplynula 31.12.2009, což bylo žalovaným uznáno v řízení týkajícím se DPH. Žalobce žádal Generální finanční ředitelství o prohlášení nicotnosti rozhodnutí ve věci samé, ale jeho žádost byla zamítnuta. Právní zástupce žalobce dále poukázal na to, že informace, kterou správní orgán získal podle Nařízení Rady ES, že předmětné vozidlo nebylo nikdo propuštěno do Německa, je v rozporu s osvědčením o evidenci vozidla vydaným společností CEBIA, které žalobce v řízení předložil. Žalobce nepovažuje za důkaz to, že pan F. řekl, že nikdy na dané adrese nebydlel. Je totiž běžné, že člověk má tzv. trvalé bydliště republiky a ve skutečnosti bydlí někde jinde. Pan F. také řekl, že o uvedeném případě nic neví, přitom je ale známo, že příjem z prodeje vozu nepřiznal ke zdanění, takže si asi lze dovodit, proč tvrdil, že k tomu obchodu nikdy nedošlo. Když žalobce žádal, aby byl proveden nezbytný výslech svědka v rámci mezinárodní pomoci, jeho návrh nebyl akceptován. Žalovaný při ústním jednání před soudem setrval na názoru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, přičemž odkázal na jeho odůvodnění a na písemné vyjádření k žalobě.

Soud na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.). Po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné zdaňovací období, je základem daně rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při

respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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.

Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Soud o věci uvažil takto:

Nelze přisvědčit názoru žalobce, že dodatečný platební výměr byl správcem daně vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, která je zakotvena v § 47 zákona o správě daní. Protože se v souzené věci jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, tříletá prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní končila dne 31.12.2009. Běh této lhůty byl však přetržen zahájením daňové kontroly vůči žalobci, ke kterému došlo v roce 2008, což mělo za následek, že tříletá

lhůta pro dodatečné vyměření daně běžela podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní znovu od konce roku 2008, v němž byl žalobce o tomto úkonu, tj. o zahájení daňové kontroly, zpraven, a uplynula až dne 31.12.2011. Žalobci tak byla daň dodatečným platebním výměrem ze dne 18.5.2010 ve spojení s napadeným rozhodnutím ze dne 4.10.2010 pravomocně vyměřena v rámci zákonem stanovené prekluzivní lhůty pro vyměření daně a nikoliv až po jejím uplynutí.

Soud nemá žádné pochybnosti o tom, že daňové kontrola byla vůči žalobci zahájena v roce 2008. To prokazuje jak protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 28.8.2008, tak zejména výzvy správce daně k prokázání relevantních skutečností ze dne 24.9.2008 a ze dne 25.11.2008 vydané podle § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v nichž je výslovně odkazováno na probíhající daňovou kontrolu. Žalobce na tyto výzvy správce daně reagoval podáními ze dne 15.10.2008 a ze dne 23.12.2008, z čehož je mj. zřejmé, že o probíhající daňové kontrole musel vědět. Soud v této souvislosti považuje za nutné zdůraznit, že žalobce v žalobě žádným argumentem nezpochybnil řádné zahájení daňové kontroly v roce 2008. Konstatováním, že „místně příslušný Finanční úřad v Třebíči uskutečnil ve dnech 28.8.2008 až 4.5.2010 u žalobce daňovou kontrolu mimo jiné u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2006.....“, naopak sám zahájení daňové kontroly v roce 2008 výslovně potvrdil.

Odlišný názor Generálního finančního ředitelství na otázku zachování prekluzivní lhůty pro vyměření daně, ani výsledek řízení týkajícího se DPH, na něž žalobce poukázal v podání ze dne 5.9.2011, nejsou pro soud závazné. Soud k tomu dodává, že rozhodnutí žalovaného ze dne 6.12.2010 o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2006 bylo vydáno *až po napadeném rozhodnutí*. Nebylo tedy součástí skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.) a nemůže představovat závaznou správní praxi, k níž by byl žalovaný při vydání napadeného rozhodnutí povinen přihlížet.

V rámci vypořádání žalobních námitek považuje soud za nezbytné zmínit zásady, jimiž je ovládáno dokazování v daňovém řízení. Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů zcela jednoznačně vyplývá, že daňovým subjektem uplatňované výdaje (náklady), o kterých daňový subjekt tvrdí, že je vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (v souzené věci se jedná o částku zaplacenou žalobcem za pořízení vozidla PEUGEOT 307), se pro zjištění základu daně odečtou ve výši *prokázané poplatníkem*. Důkazní břemeno ohledně prokázání výše těchto výdajů nese daňový subjekt. Povinnost žalobce prokázat jím tvrzenou výši výdajů vynaložených na pořízení vozidla PEUGEOT 307 plyne též z § 31 odst. 9 zákona o správě daní, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. K prokázání pořizovací ceny předmětného vozidla byl žalobce vyzván výzvou správce daně ze dne 24.9.2008.

Pro uznání oprávněnosti žalobcem uplatněných výdajů na pořízení předmětného vozidla nepostačovalo předložení listinných dokladů vztahujících se k danému účetnímu případu (kupní smlouva o pořízení použitého vozidla, kopie německého Osvědčení o evidenci vozidla, osvědčení společnosti CEBIA o prověření původu vozidla v systému OCIS, či potvrzení prodávajícího o přijetí částky odpovídající sjednané kupní ceně), neboť v průběhu řízení vyšly najevo pochybnosti o věrohodnosti těchto listinných důkazních prostředků, na základě kterých bylo možné důvodně usuzovat na to, že zmíněné listinné důkazní prostředky nejsou v souladu s faktickým stavem. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30.6.2005 č.j. 7 As 39/2003 – 55 týkajícím se prokazování nároku na odpočet DPH,

prokazování je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně *je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním*. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, *není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno*. Daňový doklad, který jen simuluje uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotněprávního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění. Ani samotná smlouva proto nemusí být dostatečným doložením uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud daňový subjekt není schopen předložit dostatečné důkazy o tom, jakým konkrétním způsobem byla zdanitelná plnění realizována, neunesse důkazní břemeno.

Výše citované závěry Nejvyššího správního soudu lze vztáhnout i na nyní projednávanou věc, přestože se v ní nejedná o prokazování nároku na odpočet DPH, ale o prokazování výše výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely zjištění základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Správci daně vznikly v souzené věci oprávněné pochybnosti o pravdivosti a věrohodnosti žalobcem předložených listinných dokladů na základě informací, které mu byly na jeho žádost poskytnuty německou stranou v rámci mezinárodní výměny informací dle článku 5 a 19 nařízení 2003/1798/ES. Skutečnost, že uvedené nařízení upravuje správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, sama o sobě neznamená, že takto získané informace nejsou použitelné v řízeních týkajících se jiných daní (zde daně z příjmů fyzických osob); rozhodující je především obsah daných informací. Použitelnost sdělení německé strany jako důkazního prostředku v řízení o dani z příjmů žalobce vyplývá z § 31 odst. 4 zákona o správě daní, podle kterého lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Informace, které byly správci daně na jeho žádost poskytnuty německou stranou v rámci mezinárodní výměny informací, ve svém souhrnu zásadním způsobem zpochybňují pravdivost a věrohodnost listinných dokladů, jimiž žalobce dokládal uskutečnění daného obchodního případu (pořízení vozidla). Z těchto informací totiž vyplývá, že předmětný vůz dle údajů Spolkového dopravního úřadu nebyl nikdy propuštěn do Německa, kde ho měl žalobce koupit, dále že prodávající p. E. F. podle informace přihlašovacího úřadu nikdy nebydlel na adrese uvedené v žalobcem předložených dokladech (B., Z.). Jmenovaný navíc popřel, že by o prodeji vozidla cokoliv věděl, a také jeho podpis na řidičském průkazu se evidentně liší od podpisu na žalobcem předložených dokladech.

V souzené věci nebylo správcem daně zpochybněno, že žalobce předmětné vozidlo (nějakým způsobem) nabyl a že ho následně prodal společnosti S Autoleasing, a.s., za cenu 365.000,- Kč. Na základě informací poskytnutých německou stranou vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně předmětné vozidlo nabyl jím uváděným a dokladovaným způsobem, tedy koupí od pana E. F. v Německu za částku 11.900,- EUR. Vzhledem ke vzniklým pochybnostem byl správce daně oprávněn požadovat, aby žalobce prokázal, že předmětné vozidlo skutečně nabyl od E. F. za kupní (pořizovací) cenu 11.900,- EUR. K doložení a prokázání způsobu, jakým nakoupil předmětné vozidlo, směřovala nejenom výzva správce daně ze dne 24.9.2008, ale též následné výzvy správce daně ze dne 25.11.2008, 14.1.2009 a ze dne 9.12.2009.

Jak již bylo soudem uvedeno shora, důkazní břemeno ohledně prokázání těchto skutečností tížilo žalobce. Podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k otázce působení důkazního břemene v daňovém řízení platí, že daňový subjekt zásadně prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (odst. 2 citovaného ustanovení), *není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2005, čj. 1 Afs 54/2004 – 125 a rozhodnutí publikované pod č. 94/2004 Sb. NSS).

V rozsudku ze dne 9.2.2005, čj. 1 Afs 54/2004 – 125 se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou přechodu důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně (§ 31 odst. 9 a § 31 odst. 8 daňového řádu). Dospěl přitom k závěru, že ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu se použije až tehdy, podaří-li se daňovému subjektu prokázat skutečnosti, které prokazuje podle § 31 odst. 9 daňového řádu, *předkládá-li hodnověrné důkazy pro své tvrzení*, avšak správce daně je nepřijme. Pak je skutečně na správci daně, aby prokázal, že důkazy subjektem předložené nejsou s to obstát.

Jestliže ale daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt; a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, čj. 5 Afs 40/2005-72).

Nelze než přisvědčit žalovanému, že žalobce důkazní břemeno, které jej v daňovém řízení tížilo, neunesl. Přes opakované výzvy ze strany správce daně žádným relevantním důkazem nevyvrátil vzniklé pochybnosti, a neprokázal tak, že předmětné vozidlo skutečně koupil od pana E. F. za částku 11.900,- EUR. Prokázání této skutečnosti (výše kupní ceny) bylo přitom klíčové pro zjištění základu daně, resp. pro zahrnutí této částky do nákladů vynaložených žalobcem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správci daně proto nelze vytýkat, že se při dokazování zaměřil právě na to, od koho a za kolik předmětné vozidlo žalobce koupil.

Nutno konstatovat, že žalobce správci daně přes jeho výzvy nepředložil ani neoznačil žádné nové důkazní prostředky, které by byly s to hodnověrně prokázat způsob nabytí předmětného vozidla včetně výše žalobcem zaplacené kupní ceny, a odstranit tak vzniklé pochybnosti správce daně. V podání ze dne 30.12.2009, které bylo reakcí na výzvu správce daně ze dne 9.12.2009, se žalobce omezil toliko na opakované předložení těch listinných dokladů, které již dříve správci daně předložil. Jediným nově předloženým listinným dokladem bylo čestné prohlášení Ing. Antonína Matouška sepsané formou notářského zápisu ze dne 9.9.2009. Toto čestné prohlášení nicméně v daňovém řízení nemohlo být vůbec použito jako důkaz.

K jednoznačnému závěru o nepoužitelnosti čestného prohlášení jako důkazního prostředku v daňovém řízení dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24.5.2006 č.j. 1 Afs 77/2005 – 43. V uvedeném rozhodnutí dovodil, že čestné prohlášení je v první řadě institutem obecného správního řízení, nikoli řízení daňového; daňový řád se o čestném

prohlášení vůbec nezmiňuje. Po 1.1.2006 je čestné prohlášení upraveno v § 53 odst. 5 nového správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., účinný od 1. 1. 2006); i po tomto datu daňový řád v § 99 stanoví, že pro daňové řízení se správní řád nepoužije.

Demonstrativní výčet důkazních prostředků v § 31 odst. 4 zákona o správě daní pojmově neobsahuje veškeré možné eventuality a je do právního předpisu vkládán právě proto, aby do něj bylo možno při aplikaci předpisu zahrnout i prvky výslovně neuvedené. Ty musí být ovšem svou podstatou příbuzné s prvky výslovně vypočtenými, a čestné prohlášení ve vztahu k obecné množině důkazních prostředků tuto podmínku nesplňuje. Jak výslovně uvádí § 39 odst. 1 správního řádu z roku 1967, správní orgán mohl místo důkazu připustit čestné prohlášení účastníka, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Čestné prohlášení tedy není jedním z možných důkazních prostředků, nýbrž institutem zcela odlišným (srov. jednoznačnou formulaci místo důkazu), který pouze v některých případech může posloužit stejnému cíli, tedy tvořit podklad pro rozhodnutí; to z něj však nečiní důkazní prostředek.

Čestným prohlášením tedy nemůže být nikdy proveden důkaz: skutečnost jím nemůže být prokázána – pouze osvědčena. Nízká vypovídací hodnota čestného prohlášení se odrazila i v poměrně přísné zákonné úpravě podmínek, za nichž bylo možno připustit čestné prohlášení. Ustanovení § 39 odst. 1 správního řádu z roku 1967 svědčí o tom, že se jedná o institut výjimečný, který měl být užíván jen v úzce vymezených případech. Čestné prohlášení nebylo podle tohoto ustanovení možno připustit tehdy, bránil-li tomu obecný zájem, byla-li by tím porušena rovnost mezi účastníky řízení nebo měly-li se by takto osvědčovat skutečnosti, k jejichž odbornému posouzení je třeba znaleckého posudku. V novém správním řádu (§ 53 odst. 5) je pak tento institut obecně nepoužitelný: lze jím sice nahradit předložení listiny, ovšem jen v případech a za podmínek stanovených zvláštním zákonem, nikoli obecně podle správního řádu, jak tomu bylo do 31.12.2005.

V některých fázích správních řízení spravujících se správním řádem, kde se lze obejít bez důkazu a postačí určitou skutečnost osvědčit, tedy může mít čestné prohlášení své místo. Pojmově je však vyloučeno jej užít tam, kde nelze určité skutečnosti stanovit jinak než dokazováním – a tak je tomu právě u stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Nelze-li daňovou povinnost stanovit dokazováním, vede to podle zákona o správě daní nevyhnutelně k tomu, že správce daně je oprávněn stanovit ji podle pomůcek (§ 31 odst. 5.) Čestné prohlášení nemůže vstupovat do daňového řízení také proto, že by vytvářelo nepřípustný mezistupeň mezi oběma způsoby stanovení daně. Pokud by totiž bylo možné užít ve vyměřovacím řízení institut čestného prohlášení, pozbyl by institut stanovení daně podle pomůcek jakéhokoli smyslu, protože chybějící důkazní prostředky by bylo vždy možno nahradit čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene v daňovém řízení; to je ale absurdní. Je tak zřejmé, že mlčí-li zákon o správě daní o čestném prohlášení, je to mlčení záměrné, podložené zvláštním významem dokazování v daňovém řízení a s tím spojenou přísnou návazností jednotlivých způsobů stanovení daně (konec citace rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.5.2006 č.j. 1 Afs 77/2005 – 43).

Ve světle shora uvedeného tedy žalovaný nepochybil, jestliže čestné prohlášení Ing. Antonína Matouška sepsané formou notářského zápisu ze dne 9.9.2009 vůbec neakceptoval jako důkaz prokazující zakoupení předmětného vozidla žalobcem za částku 11.900,- EUR. Na nemožnost použití tohoto čestného prohlášení jako důkazního prostředku v daňovém řízení nemá žádný vliv ani skutečnost, že bylo sepsáno formou notářského zápisu. Soud k tomu dodává, že notář sepsáním notářského zápisu neosvědčuje pravdivost tvrzení

Ing. Antonína Matouška, které jsou obsahem jeho čestného prohlášení, jak se mylně domnívá žalobce, ale osvědčuje pouze to, že před ním jmenovaná osoba uvedené čestné prohlášení učinila.

Není pravdou, že žalobce v průběhu daňového řízení navrhl jako důkazní prostředek svědecký výslech pana E. F.. Obsah spisového materiálu prokazuje, že žalobce tak neučinil ani v průběhu daňové kontroly, ani v rámci odvolacího řízení. V odvolání žalobce pouze namítal, že hlavním důkazem při stanovení daně byla svědecká výpověď E. F. zajištěná v rámci mezinárodní právní pomoci, a brojil proti tomu, že o výsledku jmenovaného svědka nebyl informován. K této odvolací námitce odvolací orgán žalobci v souladu se skutečným stavem věci vysvětlil, že informace o osobě E. F. byly získány na základě žádosti o výměnu informací podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 a že vyjádření E. F. k danému případu nelze označit za svědeckou výpověď provedenou v rámci daňové kontroly dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní. S tímto vypořádáním uvedené odvolací námitky se soud plně ztotožňuje a dodává, že žalobci nic nebránilo navrhnout v daňovém řízení jako důkazní prostředek svědecký výslech E. F., popř. označit jiné důkazní prostředky, které by mohly sloužit k objasnění okolností týkajících se daného obchodního případu. Žalobce tak ale neučinil a s výjimkou (v daňovém řízení nepoužitelného) čestného prohlášení Ing. Antonína Matouška žádné další důkazní prostředky neoznačil.

Pokud žalobce uvádí, že pan E. F. může být formálně hlášen k pobytu na jiné adrese, nicméně fakticky může bydlet na adrese B.4, Z., a že k „výpovědi“ jmenovaného nelze přihlížet, protože příjem z prodeje předmětného vozidla nepřiznal ke zdanění, jedná se z jeho strany pouze o ničím neprokázaná tvrzení.

Lze shrnout, že žalobce přes opakované výzvy správce daně v průběhu daňového řízení nevyvrátil pochybnosti o uskutečnění daného obchodního případu, které správce daně pojal na základě informací poskytnutých německou stranou v rámci mezinárodní výměny informací, a žádným relevantním důkazním prostředkem neprokázal, že předmětné vozidlo skutečně koupil od pana E. F. za částku 11.900,- EUR. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že žalobcem předložená kopie Osvědčení o evidenci vozidla Část II. (Zulassungsbescheinigung Teil II), ani Osvědčení o prověření původu vozidla v systému OCIS vystavené společností CEBIA, vůbec nevypovídají o tom, od koho a za jakou částku žalobce předmětné vozidlo koupil, a nelze je tedy osvědčit jako důkaz prokazující výši žalobcem zaplacené kupní ceny. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, jestliže ze základu daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 vyloučil žalobcem zaúčtovanou pořizovací cenu předmětného vozidla, jejíž výši žalobce v daňovém řízení neprokázal. V uvedeném postupu správce daně, jenž byl následně stvrzen napadeným rozhodnutím, nelze spatřovat porušení zásady zákonnosti zakotvené v § 2 odst. 1 daňového řádu, ani porušení žalobcova práva vlastnit majetek garantovaného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Ve druhém výroku rozsudku soud podle § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské

náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

V Praze dne 23. října 2013

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Matznerová, DiS.