



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: B. S.**, bytem „X“, zastoupeného Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem se sídlem v Bílině, ul. 5. května č. p. 213, Bílina, PSČ 418 01, proti **žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební č. p. 61, PSČ 400 21, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 31. 10. 2008, č. j. 12788/08-1100-506441,

t a k t o :

- I.** Žaloba se **z a m í t á**.
- II.** V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 4. 2010, č. j. 15 Ca 308/2008 - 23, žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonné lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 10. 2008, č. j. 12788/08-1100-506441, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Bílině (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 10. 2007, č. j. 27504/07/211970/5075, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daňovou ztrátu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 41.571,-Kč oproti částce 397.012,-Kč vykázané v daňovém přiznání žalobce.

V žalobě uvedl, že výše uvedená v rozhodnutí žalovaného a správce daně jsou v rozporu s obecně závaznými předpisy. Dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 10. 2007 byla

žalobci dodatečně vyměřena daňová ztráta, a to na základě zprávy o daňové kontrole, č. j. 801/07/211930/1479, a protokolu o ústním jednání ze dne 5. 10. 2007, č. j. 27153/07/211930/1479. Správce daně ve výše uvedených listinách popsal průběh důkazního řízení, který se týkal prodejní ceny osobního automobilu tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD, rok výroby 1997, číslo karoserie „X“. Správce daně tak zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku 79.400,-Kč, neboť dle správce daně žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou 30.000,-Kč, za kterou prodal automobil osobě blízké a cenou zjištěnou dle zvláštního právního předpisu ve výši 109.400,-Kč. Žalobce uvedl, že v rámci daňové kontroly poukazoval, že částka ve výši 30.000,-Kč, jakožto cena za předmětné vozidlo, byla stanovena vzhledem ke zjištěnému stavu vozidla, neboť vady motoru byly tak závažné, že se vozidlo stalo nepojízdným. V kupní smlouvě ze dne 10. 11. 2004 je výslovně uvedeno, že vozidlo bylo havarováno na přední části vozu a má vadný motor. Kupující, kterou byla slečna A. B., musela proto zajistit kompletní opravu vozidla. Jakožto důkazní prostředky byly správci daně předloženy kopie dokladu o koupi dílů pro opravu vozidla. Až po opravě uvedeného vozu pak následně kupující vozidlo prodala zpět žalobci. Žalobce předmětné vozidlo získal dne 17. 8. 2004 a svépomocnými opravami poté zprovoznil. Protokolem ze dne 14. 10. 2004, č. 488/04N, došlo k provedení měření emisí vozidla. Následně však poškozením motoru se vozidlo stalo nepojízdným a to i v době jeho prodeje dne 10. 11. 2004 kupující. Toto tvrzení žalobce bylo prokázáno i svědeckou výpovědí pana P. V., kdy správce daně ani žalovaný neměli vůči svědecké výpovědi žádných námitek či výhrad. Z výše uvedeného se tedy dle žalobce jedná o nezákonné rozhodnutí správce daně, když tento uzavřel, že zvýšil rozdíl mezi příjmy a výdaji o částku 79.400,-Kč, jelikož dle jeho tvrzení žalobce uspokojivě nedoložil rozdíl mezi cenou 30.000,-Kč, za níž prodal vozidlo osobě blízké a cenou zjištěnou dle zvláštního právního předpisu ve výši 109.400,-Kč. Rovněž je dle žalobce nezákonné i rozhodnutí žalovaného, který postup správce daně v odůvodnění napadeného rozhodnutí osvědčil jako postup zákonný.

Dále žalobce uvedl, že cena vozidla byla stanovena soudním znalcem pro základní obor doprava, strojírenství, ekonomika - ceny a odhady motorových vozidel, Ing. J. Š., a to ve výši 109.400,-Kč. Znalecký posudek byl vypracován dne 3. 6. 2007 s tím, že znalec vycházel z popisu stavu vozidla správcem daně, z kopie německého technického průkazu, z kopie kupní smlouvy, kterou žalobce předmětné vozidlo nabyt, dále z kopie kupní smlouvy, kterou žalobce předmětné vozidlo prodal a kopie inzerce při nákupu vozidla žalobcem včetně fotografie z webových stránek. Dne 6. 9. 2007 se uskutečnilo na žádost žalobce u správce daně ústní jednání, při němž bylo umožněno zástupci žalobce klást znalci otázky. Z odpovědí znalce je dle žalobce nepochybné, že mu nebylo v době vypracování znaleckého posudku známo, že po dni, k němuž byla cena vozidla stanovována, došlo u uvedeného vozidla k výměně motoru, převodové skříně, přední nápravy, namontování funkční klimatizace a několika dalším opravám. Výměna dílů u vozidla má proto dle žalobce vliv na výši stanovené ceny, a to v krajním případě takovou, že by bylo nutno pohlížet na celé vozidlo jako na totálně zničené s použitím hodnoty použitelných zbytků, cena ve znaleckém posudku by při znalosti uvedených skutečností byla tedy nižší, než bez této znalosti. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že správce daně vycházel při zvýšení rozdílu mezi příjmy a výdaji z ceny 109.400,-Kč, kdy však tato v sobě nezahrnuje vliv následující výměny motoru, výše uvedených dílů a dalších oprav, dle žalobce tak správce daně vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a toto nedostatečné zjištění mělo za následek nesprávnost dodatečného platebního výměru. Žalobce má za to, že tvrzení žalovaného o tom, že soudní znalec měl při vypracování znaleckého posudku veškeré prokázané informace o technickém stavu vozidla včetně rozsahu

poškození motoru, sporné, neboť toto tvrzení nekoresponduje se znaleckým posudkem ani s obsahem znaleckého posudku. Žalobce je přesvědčen, že ani znalost veškerých prokázaných informací o technickém stavu vozidla, nemusí být dostatečná pro stanovení dostatečně spolehlivé ceny vozidla, protože rozsah prokázaných informací může být tak omezený, že stanovení spolehlivé ceny není z těchto informací možné. Žalobce proto uvedl, že vzhledem k tomu, že znalec neměl v době vypracování znaleckého posudku k dispozici veškeré informace, které mohly mít na výši stanovené ceny vliv, měl správce daně znalci zadat doplnění již vypracovaného znaleckého posudku či vypracování znaleckého posudku nového. Správce daně tak dle žalobce vycházel z nedostatečně zjištěné ceny předmětného vozidla. Rozhodnutí vydané na základě takového zjištění tedy nemůže být rozhodnutím zákonným.

Žalobce rovněž zmínil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že bylo na žalobci, aby prokázal, že k výměně motoru a dalších oprav na vozidle hrazené kupující skutečně došlo, a to z důvodu, že původní díly byly již v nepoužitelném stavu, tedy na hranici životnosti, přičemž dle tvrzení žalovaného žalobce tuto skutečnost neprokázal. Dle žalobce se však žalovaný nezabýval obsahem svědecké výpovědi P. V., neboť touto svědeckou výpovědí bylo prokázáno, že motor již nebylo možno dále provozovat. Dle žalobce je požadavek žalovaného k prokázání výměny motoru a dalších dílů požadavkem absurdním. Výměna dílů představuje zásadní zásah do vozidla, na němž je prováděna a představuje finanční náklad, jehož hodnota je ve vztahu k ceně vlastního vozidla podstatná. Proto si nelze představit jiný důvod výměny zmíněných dílů na vozidle, než dosažení hranice životnosti dílů původních. Kupující by tedy neprováděla nákladnou výměnu dílů, pokud by tato výměna nebyla nutná k dalšímu provozování vozidla. Dle názoru žalobce se požadavek k prokázání neexistence jiného důvodu provedení těchto oprav blíží požadavku na prokázání negativní skutečnosti, k níž správní orgány nejsou oprávněny vůbec. Žalobou napadené rozhodnutí je tedy i z tohoto důvodu nezákonné.

Vedle toho žalobce uvedl, že v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 5. 8. 2008, č. j. 23166/08/211930/157, mj. poukazoval na to, že správce daně prováděl současně s prováděním daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2004 u žalobce daňovou kontrolu shodné daně a zdaňovacího období u paní A. S., roz. B., současné manželky žalobce, které v roce 2004 předmětné vozidlo prodal, když tuto kontrolu prováděli shodní pracovníci správce daně, kteří prováděli i daňovou kontrolu u žalobce. Správce daně se taktéž zabýval v rámci daňové kontroly výši kupní ceny předmětného vozidla a tuto výši nezpochybnil. Z výsledků daňové kontroly u paní A. S. tedy vyplývá, že správce daně učinil během této daňové kontroly správní úvahu a dospěl k závěru, že kupní cena za předmětné vozidlo se nelišila od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami nebo že rozdíl těchto cen byl uspokojivě doložen. Dle žalobce by rozhodnutí správních orgánů měla být konzistentní a předvídatelná, takový požadavek je pak jistě oprávněný zejména v případě, kdy u obou účastníků obchodu, na který dopadá ust. § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), byla prováděna daňová kontrola souběžně, stejným správcem daně a shodnými pracovníky správce daně. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce žalobce uvedl, že o výši neprokázaného rozdílu nelze u osoby spojené, která dané vozidlo zakoupila upravit skutečně realizované výdaje při nabytí automobilu, neboť dle ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je výdajem, o který se snižuje příjem dle ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů z prodeje movité věci, cena, za níž poplatník věc prokazatelně nabyl a tato cena u paní A. B. činila 30.000,-Kč. Dle žalobce však žalovaný neuvedl, z jakého důvodu se ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nepoužije také na pojem cena, použitý v ust. § 10 odst. 5 téhož

zákona. Z výše uvedeného důvodu tedy dle žalobce není dodatečný platební výměr rozhodnutím vydaným v souladu se zákonem. Rozhodnutí žalovaného, které osvědčilo postup správce daně jako postup zákonný, je taktéž rozhodnutím nezákonným.

Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu pro nedůvodnost.

V tomto vyjádření uvedl, že žalobní námitky jsou shodné s námitkami podanými žalobcem v odvolání. S těmito námitkami se žalovaný plně vypořádal v odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Nad rámec odvolacích námitek je v žalobě uvedeno, že rozhodnutí správce daně i žalovaného nejsou konzistentní a zabývá se neúplností správní úvahy žalovaného, když se v daném rozhodnutí zabývá otázkou, že *"o výši neprokázaného rozdílu nelze u osoby spojené, která dané vozidlo zakoupila, upravit skutečně realizované výdaje při nabytí automobilu, neboť dle ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů, je výdajem, o který se snižuje příjem dle ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů z prodeje movité věci, cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyt a tato cena u paní B. činila 30.000,-Kč"*, ale již neuvádí, z jakého důvodu se ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů nepoužije také na pojem cena, použitý v ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů u současné manželky. Dle žalovaného ze znění ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že dosažené zdanitelné příjmy lze ponížít jen o prokazatelně vynaložený výdaj na jeho dosažení. V ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je uveden pouze mechanismus umožňující správci daně napravit daňovými subjekty neoprávněné snížení základu daně mezi spojenými osobami. Současná manželka není oprávněna zvýšit své výdaje deklarované v daňovém přiznání o zjištěný rozdíl dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 79.400,-Kč, neboť žalobci ve skutečnosti tuto částku neuhradila, což je základní podmínkou pro uplatnění daňově účinných výdajů v tomto případě dle ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalovaný tedy považuje žalobcovu námitku o nekonzistentnosti rozhodnutí správních orgánů za nedůvodnou.

Závěrem žalovaný uvedl, že pro veškerá svá tvrzení nachází oporu v zákonné úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), a zákoně o daních z příjmů a ve spisové dokumentaci správních orgánů obou stupňů, přičemž je zřejmé, že žalobce nebyl žalobou napadeným rozhodnutím a jemu předcházejícím platebním výměrem zkrácen na svých právech. Vedle toho žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť zástupce žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlédnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho

nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky včetně případné prekluze k doměření daňové povinnosti žalobci však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Na tomto místě soud považuje za potřebné rovněž podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správce daně odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud považuje za nutné zmínit, že v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 19. 4. 2010, č. j. 15 Ca 308/2008 – 23, jímž bylo zrušeno žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a současně i jemu předcházející dodatečný platební výměr správce daně. Soud v odůvodnění svého prvotního rozsudku uvedl, že se předně zabýval otázkou prekluze práva doměřit žalobci daňovou povinnost, přičemž tehdy vyslovil, že prekluzivní lhůta ve vztahu k roku 2004 začala běžet dnem 31. 12. 2004 a konec jejího běhu připadal na den 31. 12. 2007. Dále soud uvedl, že u žalobce sice došlo k zahájení daňové kontroly dne 11. 9. 2006, ale soud dospěl k závěru, že toto zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, a to s ohledem na fakt, že při zahájení kontroly nebyly účastníkovi řízení sděleny jakékoliv důvody k zahájení kontroly. V této souvislosti pak soud ve svém prvotním rozsudku odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 s tím, že podle tehdejšího názoru soudu zahájení daňové kontroly v předmětném případě trpí zásadním nedostatkem, pro který je nutné jej vyhodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon, přičemž se jedná o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení účastníkovi řízení, jakož i jejich vyjádření v protokole o ústním jednání ze dne 11. 9. 2006. Na základě toho pak soud dovodil, že pokud byla žalobci doměřena daňová povinnost dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 10. 2007, který nabyl právní moci až dne 6. 11. 2008, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí žalovaného, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně a rozhodnutí žalovaného i správce daně jsou nezákonná.

Ke kasační stížnosti žalovaného, v níž bylo brojeno proti závěrům soudu ohledně marného uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně, ovšem Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 22. 7. 2011, č. j. 5 Afs 61/2010 – 61, zrušil prvotní rozsudek krajského soudu, když vyslovil názor, že shora předestřený závěr o prekluzi, který byl opřen o nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, nemůže obstát, když nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Oproti krajskému soudu tak Nejvyšší správní soud zaujal názor, že zahájením daňové kontroly u žalobce daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 dne 11. 9. 2006, došlo k prolongaci prekluzivní lhůty a její konec nově připadal až ke dni 31. 12. 2009, takže k pravomocnému dodatečnému snížení daňové ztráty dne 6. 11. 2008 došlo v rámci zákonné prekluzivní lhůty.

V novém soudním řízení správním je zdejší krajský soud podle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán shora uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu obsaženým v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 5. 8. 2010 ohledně toho, že závěr krajského soudu o prekluzi v daném případě nemůže obstát.

V dalším řízení pak soud, vázán závěry obsaženými ve výše citovaném zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2011, vycházel ze skutečnosti, že k marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně nedošlo, neboť zahájením daňové kontroly u žalobce daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 dne

11. 9. 2006 nově připadl konec prekluzivní lhůty až na den 31. 12. 2009, zatímco daňová povinnost za zdaňovací období roku 2004 byla žalobci doměřena dodatečným platebním výměrem dne 8. 10. 2007, který nabyl právní moci již dne 6. 11. 2008, tedy před marným uplynutím prekluzivní lhůty. V této souvislosti soud považuje za potřebné podotknout, že v mezidobí i Ústavní soud výrazně korigoval svůj dosavadní náhled posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správci daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá z jeho stanoviska ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém dovodil, že za svévolný postup správce daně nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Za nastalé procesní situace tak soudu nic nebránilo v tom, aby se v dalším řízení zabýval tím, zda správní orgány obou stupňů byly oprávněny žalobci doměřit daňovou ztrátu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 41.571,-Kč oproti částce 397.012,-Kč vykázané v daňovém přiznání žalobce či nikoliv.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu soud dospěl k závěru, že předmětná žaloba je nedůvodná.

V posuzované věci se jednalo o problematiku daně z příjmů fyzických osob upravenou již zmiňovaným zákonem o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb. ve znění platném pro zdaňovací období roku 2004. Procesním předpisem, kterým se žalovaný stejně tak jako prvoinstanční správní orgán řídil, byl zákon o správě daní a poplatků – zákon č. 337/1992 Sb. Žalobci náleželo postavení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ve smyslu ust. § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí soud předně posuzoval z toho pohledu, zda bylo v rámci daňového řízení prováděno řádné dokazování v souladu s daňovým řádem a zda žalovaný ust. § 24 a § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů aplikoval vadným, tj. nezákonným způsobem.

V souvislosti s řádným dokazováním nelze pominout zejména ust. § 31 daňového řádu, které pojednává o dokazování v rámci daňového řízení, a také ust. § 2, jenž upravuje základní zásady daňového řízení, v jejichž duchu musí být tento daňový řád vykládán. Podle ust. § 2 odst. 1 daňového řádu správci daně v daňovém řízení jednají v souladu se zákonem a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu, přitom dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. V souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotí správce daně důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Z ust. § 2 odst. 7 téhož zákona vyplývá, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správné stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený odlišným stavem formálně právním. Podle § 31 odst. 1, odst. 2 cit. zákona dokazování provádí správce, který zároveň dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není přitom vázán jen návrhy daňových subjektů. Jako důkazní prostředky lze užít všechny ty, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Ust. § 31 odst. 8 daňového řádu ukládá správci daně mj.

prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Daňový subjekt je však naproti tomu povinen ve smyslu § 31 odst. 9 téhož zákona prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Ačkoli mezi správcem daně a daňovými subjekty neexistuje rovné postavení, když správce daně vystupuje v pozici vrchnostenské, přesto je právně zabezpečeno postavení daňových subjektů tak, aby své postavení nemohl správní orgán zneužívat. Jedním z prostředků vymezujících jasně vzájemný vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně je rozložení důkazního břemene v průběhu daňového řízení mezi tyto dva subjekty. Kogentní ust. § 31 odst. 9 daňového řádu ukládá daňovému subjektu povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, což přirozeně vyplývá ze skutečnosti, že právě daňový poplatník má detailní vědomost o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích. Z tohoto ustanovení vyplývá, že na daňovém orgánu není, aby zjišťoval skutečný stav věci a za daňový subjekt prokazoval výši daně. Na druhé straně důkazní břemeno ležící na správci daně formulované v ust. § 31 odst. 8 téhož zákona je podstatně užší a okruh případů je relativně přesně a taxativně vymezen. Přitom je nutné zdůraznit, že správci daně žádný právní předpis neukládá zjistit přesně skutečný stav věci. Z hlediska dokazování je pak třeba vzít v úvahu to, že nejen účetní doklady mohou sloužit jako důkazní prostředky ve smyslu ust. § 31 odst. 4 daňového řádu, nýbrž za důkazní prostředky je možno vzít vše, čím lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Důležitou skutečností pro posouzení, zda daňový poplatník přiznal a odvedl příslušnou daň státu v odpovídající výši, je jeho účetnictví, jehož řádné vedení mu přikazuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, konkrétně pak v ust. § 11 odst. 1 jsou stanoveny náležitosti účetních dokladů. Samotné zjištění o tom, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví, ještě automaticky neprokazuje, že deklarovaný výdaj byl skutečně příslušným daňovým poplatníkem vynaložen.

Pro vyhodnocení důvodnosti předmětné žaloby má význam i skutečnost, že podle ust. § 23 odst. 7 vět první zákona o daních z příjmů platí, že pokud se liší ceny sjednané mezi ekonomicky nebo personálně nebo jinak spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl.

Soudem již bylo výše nastíněno, že v daňovém řízení platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Touto problematikou se ostatně komplexně zabýval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, který je publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1572/2008 Sb. NSS a také na www.nssoud.cz. V některých případech ovšem toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace ust. § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů. Správce daně však může úpravu provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup. V první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu.

V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů, je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny

sjednané mezi těmito osobami od ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že správce daně musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně tedy ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Zjištění ceny skutečné zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu. Pro zjišťování ceny referenční musí být správce schopen unést břemeno tvrzení i břemeno důkazního ve vztahu ke všem rozhodným aspektům. Referenční cenu může správce daně určit, a zpravidla tomu tak bude, porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty. Může ji však určit, zejména pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách, jen jako hypotetický odhad opřený o logickou a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Třebaže by měl správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. unese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven, totiž ještě musí dostat prostor (časový i věcný), aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní, na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů, nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykající, a přitom ekonomicky racionální, důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční. Unese-li daňový subjekt toto břemeno, úprava základu daně nepřipadá v úvahu, jestliže neunese, vzniká legitimní prostor pro úpravu základu daně. Shodné závěry ohledně splnění podmínek pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zaujal i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010 – 81, který je publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2548/2012 Sb. NSS a také na www.nssoud.cz.

V dané věci měl správce daně pochybnost, zda prodejní cena osobního automobilu tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD, rok výroby 1997, číslo karoserie „X“, ve výši 30.000,-Kč při jeho prodeji dne 10. 11. 2004 žalobcem p. A. B. odpovídá ceně, která by byla sjednána v běžném obchodním vztahu mezi nezávislými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Tyto pochybnosti správce daně vznikly s ohledem na jeho zjištění, které nikterak nerozporoval žalobce, a to že žalobce, jenž v roce 2004 dovážel a prodával automobily a vedl o tom daňovou evidenci, dne 17. 8. 2004 pořídil z Německa dotýčný havarovaný osobní automobil tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD za vstupní cenu 136.839,-Kč, která se skládala z pořizovací ceny vozidla a výdajů za nakoupené autodíly k opravě tohoto vozidla v hodnotě 17.177,-Kč. Žalobce následně dotýčný osobní automobil tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD, jenž prodal dne 10. 11. 2004 A. B. za cenu 30.000,-Kč, od této ženy opět odkoupil po dvaceti dnech, tj. dne 30. 11. 2004, ovšem již za cenu 230.000,-Kč, která byla uhrazena ve výši 207.000,-Kč prostřednictvím úvěru a ve výši 23.000,-Kč finančními prostředky žalobce. Správce daně přitom zpětnou odkupní cenu ve výši 230.000,-Kč vyhodnotil jako cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, neboť dotýčné vozidlo se prodávalo za účasti třetí osoby, a to společnosti AUTOVIA, s.r.o.

K výše specifikovaným pochybnostem správce daně nesporně přispěla i skutečnost, že obchodní transakce v podobě prodeje a následného zpětného odkupu dotýčného osobního automobilu tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD, se uskutečnily mezi žalobcem a A. B. (budoucí

manželkou žalobce a tedy posléze S.), a to jakožto mezi tzv. spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a to konkrétně tzv. jinak spojenými osobami ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 4 zákona o daních z příjmů. V daném případě totiž žalobce nikterak nerozporoval zjištění správce daně, že A. B. v okamžiku inkriminovaného prodeje žila se žalobcem v jedné domácnosti, v níž vychovávali společného syna, který se narodil v roce 2001.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně svoji pochybnost náležitě sdělil žalobci ve výzvě ze dne 13. 11. 2006, č. j. 32989/06/211930/1479, přičemž touto výzvou bylo po žalobci požadováno prokázání rozdílu mezi prodejní cenou a zpětnou odkupní cenou ve výši 230.000,-Kč. Žalobce na tuto výzvu správce daně reagoval sdělením, že dotyčné vozidlo tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD bylo již před prodejem provozem poškozeno tak závažným způsobem, že bylo nepojízdným, neboť v době jeho prodeje bylo havarováno na přední část a mělo vadný motor s tím, že tato skutečnost byla uvedena i v kupní smlouvě ze dne 10. 1. 2004. Dále žalobce správci daně sdělil, že kupující A. B. po koupi dotyčného vozu tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD zajistila jeho kompletní opravu spočívající ve výměně motoru, předních částí karoserie a zakoupila na vozidlo nové disky a pneumatiky. Na podporu tohoto tvrzení žalobce předložil správci daně kopie dokladu o nákupu náhradních dílů včetně celého motoru ze dne 11. 11. 2004 v hodnotě 3.900,-EUR a dokladu o nákupu sady disků a pneumatik ze dne 20. 11. 2004 v hodnotě 25.000,-Kč. Následně žalobce správci daně ještě sdělil, že v době prodeje mu nebylo známo, že poškození motoru vozidla je takového charakteru, že bude nutné pro jeho další provoz vybavit jej novým motorem. Tuto skutečnost měl žalobce zjistit až v listopadu 2004, což významně ovlivnilo prodejní cenu dotyčného vozidla A. B., která mj. zakoupila funkční motor pro toto vozidlo. Na základě tohoto skutkového stavu pak správce daně předběžně uzavřel, že žalobce sice prokázal zhodnocení dotyčného vozidla A. B. o 142.000,-Kč, ovšem neprokázal částku ve výši 106.839,-Kč, která představuje rozdíl mezi vstupní cenou vozidla ve výši 136.839,-Kč a následnou prodejní cenou toliko ve výši 30.000,-Kč. Soud se s tímto dílčím závěrem ztotožnil, a to s ohledem na zjištění správce daně o tom, že již z pořizovacího dokladu dotyčného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD ze dne 17. 8. 2004 od německého dodavatele vyplývá, že toto vozidlo bylo havarováno na pravou stranu. Soud se s tímto dílčím závěrem správce daně ztotožnil i s ohledem na další zjištění správce daně, neboť ten v součinnosti třetích osob získal kopie dokladů týkajících se technické a evidenční kontroly předmětného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD včetně kopie protokolu o měření emisí vozidla ze dne 14. 10. 2004, č. 488/04N, z něhož zřetelně vyplývá, že žalobcovo tvrzení o tom, že dotyčné vozidlo bylo po jeho nákupu v Německu do doby prodeje nepojízdné a mělo neopravitelnou závadu na motoru, neodpovídá skutečnosti, neboť s nepojízdným vozidlem nelze provést měření emisí. Ostatně skutečnosti, že předmětné vozidlo bylo provozuschopné, koresponduje i fakt, že v mezidobí, tj. od jeho koupě v Německu do dne prodeje A. B. toto vozidlo ujelo 8.600 km, neboť dle kupní smlouvy uzavřené s německým dodavatelem počet ujetých kilometrů činil cca 150.000 km, zatímco v protokolu o měření emisí vozidla ze dne 14. 10. 2004, č. 488/04N, byl uveden počet ujetých kilometrů ve výši 158.600 km.

Žalobce sice poté, co správcem daně dne 26. 1. 2007 při ústním jednání seznámen s jeho dílčím závěrem o trvajících pochybnostech ohledně zjištěného rozdílu mezi prodejní cenou a zpětnou odkupní cenou dotyčného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD, začal měnit svá dosavadní tvrzení a nově začal tvrdit, že k závažnému poškození motoru v podobě prasknutí hlav motoru došlo až po provedeném měření emisí dne 14. 10. 2004, a proto nemohlo být schváleno jako vozidlo způsobilé k provozu na pozemních komunikacích,

přičemž pan P. V. měl žalobci sdělit, že motor vozidla bude nutno vyměnit. Výměnu motoru pak dle žalobce provedla A. B., která následně nechala dne 15. 11. 2004 ověřit i technickou způsobilost dotyčného vozidla. Na podporu těchto tvrzení žalobce navrhl výslech svědka P. V., od něhož již žalobce měl čestné prohlášení o tom, že v listopadu 2004 provedl prohlídku stavu dotyčného vozidla s tím, že byla zjištěna potřeba opatřit toto vozidlo novým motorem, které žalobce již správci daně předložil jako důkaz, avšak ten jej neosvědčil. Ze svědecké výpovědi P. V., která se uskutečnila v přítomnosti žalobce dne 23. 2. 2007, přitom vyplynulo, že pro žalobce prohlídkou provedl odhad nákladů na opravu vozidla, nicméně skutečností je, že tento svědek si nedokázal vzpomenout, že tuto prohlídku měl činit v listopadu 2004, jak tvrdil ve zmiňovaném čestném prohlášení, které dle výpovědi tohoto svědka pro něj připravil žalobce a svědek jej pouze podepsal. Dále tento svědek ve svědecké výpovědi uvedl, že zevrubnou prohlídkou motoru dotyčného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD shledal jeho velkou opotřebenost, když výměna jednotlivých hlav motoru by byla dražší než výměna celého motoru, a proto žalobci nedoporučil takto poškozený motor opravovat. Dále svědek vypověděl, že výměna celého motoru trvá okolo dvou dnů, zprovoznění klimatizace trvá déle, zatímco výměna převodovky a přední nápravy trvá jeden den. Soud má za to, že ani přes provedenou svědeckou výpověď P. V. žalobce uspokojivě nedoložil zjištěný rozdíl mezi prodejní cenou a zpětnou odkupní cenou dotyčného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD. Ve vztahu k uskutečněné svědecké výpovědi P. V. soud uvádí, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá, a to ze strany 4 a násl., že žalovaný bral v potaz obsah svědecké výpovědi tohoto svědka, jehož svědectví však ze shora uvedených důvodů nemělo pro jeho obsah náležitou vypovídací hodnotu v reflexi ostatních důkazních prostředků.

S ohledem na dosavadní výsledky dokazování je soud toho názoru, že správce daně legitimně přikročil k pověření soudního znalce Ing. J. Š. vypracováním znaleckého posudku o ceně předmětného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD ke dni 10. 11. 2004, kdy jej žalobce prodal A. B. toliko za cenu 30.000,-Kč, přestože jej dne 17. 8. 2004 zakoupil v Německu za cenu 136.839,-Kč, aby jej posléze po dvaceti dnech opět od A. B. zpětně odkoupil, ovšem již za cenu 230.000,-Kč. Na základě obsahu předloženého správního spisu soud přitom dospěl k závěru, že správce daně tomuto znalci předložil dostatečné množství nejrůznějších podkladů za účelem náležitého zpracování znaleckého posudku, aby poskytoval úplný a objektivní výsledek znaleckého zkoumání (detailní popis stavu vozidla dle údajů poskytnutých žalobcem od jeho nákupu do jeho prodeje, fotokopie německého technického průkazu, anonymizovaná fotokopie kupních smluv ze dne 17. 8. 2004 a 10. 11. 2004). Výsledkem znalecké činnosti bylo zpracování znaleckého posudku ze dne 3. 6. 2007, č. 922-18/2007, přičemž cena dotyčného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD ke dni 10. 11. 2004 byla znalcem stanovena ve výši 109.400,-Kč.

V důsledku kategorických námitek žalobce vůči závěrům citovaného znaleckého posudku, za současného detailního popisu stavu vozidla v době jeho koupě v Německu, prodeje a následného odkupu od A. B., správce daně uskutečnil v přítomnosti žalobce výslech dotyčného znalce, přičemž ten ve své výpovědi ze dne 6. 9. 2007 připustil, že mu nebyla známa skutečnost, že bezprostředně po dni, ke kterému byla cena vozidla stanovena, že došlo k výměně motoru, převodové skříně, přední nápravy, namontování funkční klimatizace a několika dalších oprav. K této skutečnosti pak znalec k dotazu žalobce dodal, že pokud by takováto oprava vozidla v podobě výměny motoru, převodovky a přední nápravy byla prováděna z důvodu, že původní skupiny byly již ve stavu, kdy je nebylo možné dále provozovat, tj. na hranici životnosti, pak by to mělo vliv na výši stanovené ceny, neboť

jestliže by se prokázalo, že tyto části vozidla byla nutná jejich výměna za jiné starší, když celková oprava by byla neekonomická, a bylo by možné odvodit, že odhadnutá cena by byla nižší. K hranici životnosti inkriminovaných dílů dotyčného vozidla z pohledu ujetých km znalec uvedl, že hranice 150.000 ujetých km není ještě hranicí životnosti uvedených dílů, jestliže tato udávaná hodnota odpovídá skutečnosti.

Ke znaleckému posudku ze dne 3. 6. 2007, č. 922-18/2007, Ing. J. Š., soud uvádí, že neshledal jedinou indicii vedoucí k závěru, že tento důkazní prostředek není úplný a objektivní pro potřeby daného daňového řízení a tedy že by z tohoto důkazního prostředku nemohl správce daně vycházet. Třebaže znalec připustil případné odhadnutí ceny nižší za jistých podmínek, a to výhradně v případě stavu, že by dotyčné vozidlo tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD bylo v totálně zničeném stavu za hranicí životnosti, tak tato skutečnost dle názoru soudu nesnižuje důkazní váhu tohoto důkazního prostředku. Žalobce totiž před správcem daně netvrdil, že v době, kdy prodával vozidlo A. B., dotyčné části vozidla (vyjma motoru) již nemohly plnit svoji funkci. Po zevrubném prostudování předloženého správního spisu soud tudíž v tomto směru uzavírá, že veškeré relevantní skutečnosti týkající se stavu vozidla ke dni 10. 11. 2004 byly znalci známy při jeho znaleckém zkoumání a byly také tímto znalcem zohledněny při vypracování výše zmíněného znaleckého posudku. Správce daně a potažmo žalovaný se proto nedopustili žádného pochybení, pokud vycházeli ze závěru dotyčného znaleckého posudku o tom, že cena inkriminovaného vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD ke dni 10. 11. 2004, která by byla sjednána mezi osobami nezávislými v běžných obchodních podmínkách, činila 109.400,-Kč. Z obsahu správního spisu přitom vyplývá, že i v rámci odvolacího řízení byla žalobci dána možnost prokázat uspokojivým způsobem rozdíl mezi prodejní cenou realizovanou s A. B., tedy s osobou spojenou, ve výši 30.000,-Kč, a cenou, která by byla sjednána mezi osobami nezávislými v běžných obchodních podmínkách, tj. ve výši 109.400,-Kč, jak byla stanovena výše citovaným znaleckým posudkem, nicméně žalobce setrval na svém nepodloženém tvrzení, že rozdíl těchto cen byl z jeho strany v dostatečné míře doložen a odkázal na dosavadní výsledky dokazování. Za tohoto procesního postoje žalobce, kdy ani v rámci odvolacího řízení (zejména při ústním jednání konaném dne 10. 10. 2008) netvrdil a ani neprokazoval, že by výměna dotyčných částí vozidla (vyjma motoru) byla činěna proto, že již tyto části nemohly plnit svoji funkci, důkazní pozice žalobce v daňovém řízení zůstala naprosto nezměněna, a tedy soud nemohl dospět k jinému závěru než k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že od okamžiku nákupu vozidla tov. zn. Chrysler Voyager 2,5TD v Německu dne 17. 8. 2004 do okamžiku jeho prodeje A. B. dne 10. 11. 2004 došlo k výraznému poškození tohoto vozidla v takovém rozsahu, které mělo za následek snížení jeho ceny na 30.000,-Kč z původních 136.839,-Kč. V důsledku toho žalobce nedoložil uspokojivým způsobem ani rozdíl ve výši 79.400,-Kč mezi cenou, za kterou vozidlo A. B. prodal, a cenou stanovenou znaleckým posudkem, která v tomto případě představuje cenu, jež by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích.

Pokud žalobce poukazoval na skutečnost, že z výsledku důkazního řízení provedeného v průběhu daňové kontroly u A. B. vyplývá, že bylo prokázáno, že nákupní cena ve výši 30.000,-Kč odpovídá ceně, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami, neboť jinak by správce daně byl povinen ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů její základ daně snížit o rozdíl zjištěný výše specifikovaným znaleckým posudkem, tak k tomu je třeba uvést, že tento poukaz není pro daný případ příhodný a věcně správný. Žalobce by měl vzít v potaz fakt, že v souvislosti s výsledkem šetření u žalobce tzv. ceny obvyklé ve smyslu ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů správce daně nemá oprávnění upravovat výši

uplatněných výdajů za nákup dotyčného vozidla u jiného daňového subjektu, tedy A. B.. Je tomu tak proto, že dle ust. § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů je základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. V případě příjmů z prodeje movité věci ve smyslu ust. § 10 odst. 1 písm. b) citovaného zákona, když A. B. dotyčné vozidlo rovněž prodala, je výdajem cena, za kterou poplatník věc prokazatelně nabyl, jak vyplývá z ust. § 10 odst. 5 téhož zákona, přičemž tato doložená kupní cena činila 30.000,-Kč. Ze znění ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů je zřejmé, že dosažené zdanitelné příjmy lze ponížít jen o prokazatelně vynaložený výdaj na jeho dosažení. V ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je uveden pouze mechanismus umožňující správci daně napravit daňovými subjekty neoprávněné snížení základu daně mezi spojenými osobami. Žalobce tudíž nesprávně dovozuje z postupu správce daně v průběhu daňové kontroly u A. B., že tímto postupem bylo prokázáno, že cena dotyčného vozidla prodaného dne 10. 11. 2004 se nelišila od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami. Současná manželka – A. S. (dříve B.) není oprávněna zvýšit své výdaje deklarované v daňovém přiznání o zjištěný rozdíl dle ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů ve výši 79.400,-Kč, neboť žalobci ve skutečnosti tuto částku neuhradila, což je základní podmínkou pro uplatnění daňově účinných výdajů v tomto případě dle ust. § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů. Žalobcova námitka o nekonzistentnosti rozhodnutí správních orgánů ve vztahu k žalobcově manželce, je tak zjevně nedůvodná.

S ohledem na skutečnost, že správce daně a žalovaný bezesbytku splnili svoje povinnosti uložené mu v ust. § 31 daňového řádu, oproti žalobci, který neunesl důkazní břemeno vyplývající z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, dále zjištění, že správce daně i žalovaný aplikovali daňové zásady v zcela souladu s daňovým řádem, důkazy hodnotili jednotlivě i v jejich souhrnu, své rozhodnutí podložili logickými závěry, a zjištění, že při stanovení základu daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 v případě žalobce byly splněny podmínky pro aplikaci ust. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. úpravu žalobcova základu daně o zjištěný rozdíl ve výši 79.400,-Kč, pak soudu nezbylo, než žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítnout.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. a ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. soud ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl konečný úspěch ve věci a žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval, přičemž mu ani žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Pro rozhodování o nákladech řízení je podstatný celkový úspěch ve věci, a nikoliv v některém jejím stadiu.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 Ústí nad Labem dne 26. září 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová