



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **L. V.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Polákem, advokátem se sídlem Liběšice č. p. 89, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 2. 2006, č. j. 15 Ca 215/2004 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 1075 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Poláka.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým bylo zrušeno pro vady řízení jeho rozhodnutí ze dne 31. 8. 2004, č. j. 3407/110/04, jakož i dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 30. 7. 2003, č. j. 73306/3/196911/6742, č. 1030000632, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Stěžovatel svým rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byl dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) postupem dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobci za zdaňovací období roku 1999 stanoven základ daně ve výši 1 933 209 Kč, vyměřena daň ve výši 633 820 Kč a daňová ztráta ve výši -11 091 Kč.

Skutkový stav věci byl (dle obsahu správního spisu) zjištěn daňovými orgány následujícím způsobem: Žalobce podal řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, v němž uplatnil jako daňově účinné výdaje v celkové výši 1 955 371 Kč, jejichž součástí byla rovněž zůstatková cena hmotného majetku ve výši 1 944 300 Kč (za prodej gastronomické techniky k výrobě a prodeji zmrzliny). Daňová kontrola za tento rok byla zahájena dne 14. 3. 2002; zpráva o této kontrole byla projednána se zástupcem daňového subjektu dne 24. 7. 2003. Jejím předmětem bylo ověření, zda zůstatková cena hmotného investičního majetku (dále též „HIM“) ve výši 1 944 300 Kč, uplatněná ve výdajích dle § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů, byla žalobcem prokázána. Žalobce předložil evidenční kartu HIM, ze které se podává, že tento majetek byl zařazen do obchodního majetku dne 3. 1. 1999 a vyřazen ke dni 31. 3. 1999. Jeho vstupní cenu žalobce stanovil na základě znaleckého posudku z roku 1996, vypracovaného Ing. M. Š., a to ve výši 4 498 750 Kč (správnost těchto závěrů byla potvrzena znaleckým posudkem Ing. H. z roku 2002). Odpisy žalobce neuplatňoval a tvrdil, že zařízení pořídil již v roce 1993. Žalovaný dne 14. 10. 2002 vyzval žalobce ve smyslu § 16 a § 31 odst. 9 daňového řádu, aby prokázal způsob nabytí tohoto HIM. Žalobce k tomu sdělil, že i ze znaleckého posudku a z výrobních štítků vyplynulo, že zařízení bylo vyrobeno v roce 1992 a že je pořídil od společnosti MOLS, spol. s r. o., Brno, a navrhl výslech svědka B. W., zástupce společnosti CPT Děčín, k. s., která mu poskytla pro tyto účely půjčku ve výši 2 000 000 Kč. Dále žalobce předložil jako důkaz protokol o převzetí zálohy od společnosti CPT Děčín, k. s.. Provedeny byly též výslechy svědků B. W. a A. V. (u kterého mělo být zařízení uskladněno), avšak ani z jedné výpovědi nevyplývalo, že by žalobce pořídil gastronomickou technologii úplatně v době delší než pět let před vložením do obchodního majetku. Sám žalobce považoval vložení HIM do obchodního majetku za omyl, protože tento druh podnikání nakonec ani nezahájil. Správce daně na základě takto provedeného dokazování konstatoval, že žalobce neprokázal oprávněnost vložení předmětného HIM do obchodního majetku v reprodukční pořizovací ceně podle § 29 odst. 1 písm. a) a d) zákona o daních z příjmů, neboť nedoložil, že předmětnou techniku pořídil úplatně v době delší než 5 let před vložením do obchodního majetku. Neprokázal ani výši reprodukční pořizovací ceny, tedy že za jím uváděnou částku byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtovalo (§ 25 odst. 4 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů). Žalobce nedoložil nabytí HIM ani dokladově. Nebyla tedy prokázána vstupní cena, ze které by žalobce mohl vycházet při stanovení zůstatkové ceny, za kterou se dle § 29 odst. 2 zákona o daních z příjmů, považuje rozdíl mezi vstupní cenou hmotného majetku a celkovou výší odpisů tohoto majetku. Se závěry uvedenými ve zprávě o daňové kontrole žalobce nesouhlasil; zdůraznil, že majetek byl do obchodního majetku vložen chybně a příjem za jeho prodej byl od daně osvobozen podle § 4 písm. c) zákona o daních z příjmů, daň byla odvedena bezdůvodně a 5 letá požadovaná doba splněna byla.

Proti následně provedenému dodatečnému vyměření daně podal žalobce odvolání, které bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 8. 2004, č. j. 3407/110/04, zamítnuto, jelikož žalovaný neměl pochyb o tom, že v případě prodeje gastronomického zařízení se jednalo o zdanitelný příjem, který nebyl od daně z příjmů osvobozen (evidence v obchodním majetku, účtování o něm, evidenční karty, pokladní doklady o prodeji, odvod daně z přidané hodnoty, příjem uvedený v dílčím základu daně žalobce, výdaj zůstatkové ceny). Žalovaný tedy označil za účelovou změnu v tvrzení žalobce o tom, že

účtování o pořízeném majetku bylo mylné a prodej měl být od daně z příjmů osvobozen. Za nedůvodnou považoval také námitku, dle které tento majetek nesplňoval podmínky stanovené zákonem pro zařazení do podnikání. Žalovaný se dále vyjádřil k jednotlivým důkazům provedeným správcem daně. K výpovědi A. V. uvedl, že u nákupu majetku svědek nebyl schopen uvést jeho datum, účel, původ a povahu, ani kdo majetek k němu na uskladnění přivezl a kdy byl uveden do provozu. B. W. se při své svědecké výpovědi domníval, že kolem roku 1992 společnost CPT Děčín, k. s., za účelem společného podnikání půjčku žalobci poskytla, účel však nedokázal specifikovat. K realizaci podnikatelského záměru nedošlo a žalobce peníze vrátil po částech. Žalobce nenavrhl provedení důkazu šetřením u společnosti MOLS, spol. s r. o., pouze správci daně sdělil, že od této společnosti předmětný majetek nabyt. Správce daně, ačkoli není povinen opatřovat si důkazní prostředky za daňový subjekt, dožádal již dne 11. 10. 2002 správce daně místně příslušného, který provedl šetření a zjistil, že na majetek společnosti MOLS, spol. s r. o. byl prohlášen konkurs; správci konkurzní podstaty nebyly účetní doklady jednatelem společnosti předány a jednatel zůstal nekontaktní. Žalovaný tak uzavřel, že žalobce v daňovém řízení věrohodně nedoložil a neprokázal, kdy a za jakou cenu movitý majetek evidovaný v obchodním majetku úplatně nabyt. Nelze přijmout úsudek, že se na něj vztahoval časový test 5 let, po jehož uplynutí byl u tohoto majetku při zařazení do podnikání oprávněn použit jako vstupní ceny reprodukční pořizovací ceny. Tvrze ne skutečnosti nevyplynuly ani z výpovědí žalobcem navržených a vyslechnutých svědků; návrh žalobce na opakovaný výslech svědka V. a výslech znalce Ing. H. považoval žalovaný za nedůvodný pro úplnost a nerozpornost již provedených důkazů s ostatními zjištěními. Návrh na výslech svědka B. správce daně neakceptoval, neboť v roce 1992 (v době tvrzeného pořízení techniky) byl tento svědek nezletilý. Žalovaný neuznal za důkazní prostředek ani ověřenou kopii protokolu o převzetí zálohy od společnosti CTP Děčín, k. s., jelikož z tohoto dokladu pouze vyplývá, že žalobce obdržel zálohu na nákup technického vybavení cukrárny ve výši 2 000 000 Kč, není z něj však zřejmé, o jaké zařízení se jednalo, za jakou celkovou cenu a kdy bylo pořízeno. Žalobce tedy při prokazování zůstatkové ceny a charakteru pořízeného majetku [§ 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů] neunesl své důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného i prvostupňového správního orgánu s tím, že žalovaný nesprávně vyhodnotil pojetí důkazního břemene žalobcem, pokud jde o dokazování týkající se společnosti MOLS, spol. s r. o. Uvedl, že žalobce dostatečně tuto společnost identifikoval, stejně jako osoby oprávněné za ni jednat, a to za účelem prokázání doby pořízení posuzovaného majetku. Zde přisvědčil tvrzení žalobce, že nemůže jít k jeho tíži skutečnost, že společnost je nekontaktní. Krajský soud měl zato, že právě vyjádření zástupců této společnosti by mohlo v daném případě objasnit dobu pořízení gastronomické techniky, jeho cenu a účel pořízení. Konstatoval, že žalobce učinil návrh v tomto směru vůči správci daně, ten dožádal prověření sporných otázek; tyto však nemohly být zodpovězeny, neboť stávající jednatel byl nekontaktní, společnost je v konkurzu a žádné doklady nebyly správci konkurzní podstaty předány, s čímž se správce daně i žalovaný spokojili. Krajský soud vytkl daňovým orgánům nedostatečné využití veškerých procesních prostředků k zajištění součinnosti (předvolání, předvedení, pokuta, součinnost třetích osob) a uvedl, že za tohoto stavu věci nemohl žalovaný uzavřít, že žalobce v daném případě neunesl důkazní břemeno, když ten pro zajištění vyjádření ze strany společnosti MOLS, spol. s r. o., vyvinul veškeré úsilí. Krajský soud vyhodnotil,

že žalobcovým tvrzením o pořízení majetku korespondují svědecké výpovědi, znalecké posudky a písemné potvrzení, proto dospěl k závěru, že za daného stavu řízení tížilo důkazní břemeno právě správce daně a nikoliv žalobce. Bylo tedy na místě, aby daňové orgány zcela využily všech svých zákonných pravomocí k zajištění vyjádření společnosti MOLS, spol. s r. o.

Dále krajský soud uvedl, že v roce 1999 platilo, že pokud byl majetek uveden do užívání účetně, pak úprava daně z příjmů toto uvedení plně akceptovala. Proto se soud ztotožnil s žalobcem, že pro zodpovězení otázky, zda se pořizované věci staly hmotným investičním majetkem žalobce, je nutné vycházet z toho, zda byla pořízená gastronomická technika uvedena do užívání podle předpisů o účetnictví. Soud dále uvedl, že v případě, že by se správci daně přes patřičně vynaložené úsilí nepodařilo získat vyjádření společnosti MOLS, spol. s r. o., bylo namístě, aby zkoumal, zda toto zařízení žalobce využíval k podnikatelské činnosti. Jestliže by technika nebyla v době rozhodné uvedena žalobcem do užívání, pak by nemohla mít povahu HIM; pokud by se nejednalo o HIM, pak by nemohlo jít ani o daňově relevantní příjem z jeho prodeje. Správce daně ani žalovaný však blíže nezkoumali, zda předmětné zařízení žalobce někdy skutečně využil v rámci své podnikatelské činnosti, když pro ně bylo pouze směrodatné, že o majetku účtoval. Tyto skutečnosti krajský soud považoval za podstatné vady řízení vzniklé již před prvostupňovým správním orgánem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti tomu v kasační stížnosti, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku neuvedení majetku do užívání a význam této skutečnosti pro správné stanovení daně; dle jeho názoru rovněž nesprávně považoval za vadu řízení fakt, že daňové orgány nezkoumaly, zda žalobce koupené zařízení skutečně využil v rámci své podnikatelské činnosti, ale bylo pro ně pouze směrodatné, že o majetku účtoval.

Stěžovatel namítl, že skutečnost, že zařízení bylo obchodním majetkem, neměl důvod zpochybňovat, neboť žalobce o tomto zařízení jako o obchodním majetku účtoval a v daňovém přiznání uvedl příjem z jeho prodeje. Teprve po seznámení se s výsledky daňové kontroly začal žalobce tvrdit, že majetek byl chybně vložen do obchodního majetku a že se nejednalo o zdanitelné příjmy. Pokud by tomu tak bylo, pak by žalobce příjem z prodeje majetku nemusel uvádět v daňovém přiznání, protože by šlo o příjem od daně osvobozený. Skutečnost, zda bylo zařízení uvedeno do užívání a zda se jednalo o HIM, by měla význam pouze v případě, pokud by z něho žalobce uplatňoval odpisy a předmětem sporu by byla správnost těchto odpisů. Povinnost odepisovat investiční majetek však žalobce neměl a také to nečinil. V dané věci bylo rozhodnou skutečností, že se jednalo o obchodní majetek, což vyplynulo i dalšího chování žalobce, který v roce 1999 o tomto majetku účtoval a vystavil karty HIM s datem zařazení a vyřazení z obchodního majetku. Při jeho prodeji vystavil daňový doklad, který dával možnost kupujícímu uplatnit si odpočet daně z přidané hodnoty, uskutečnění zdanitelného plnění z prodeje této techniky zahrnul do evidence daně z přidané hodnoty a uvedl ho do daňového přiznání. Rovněž v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvedl příjem z prodeje jako zdanitelný příjem z podnikatelské činnosti. Pro posouzení, zda se jednalo o obchodní

majetek, přitom nemělo význam, zda bylo zařízení žalobcem fakticky užíváno, ale pouze skutečnost, zda bylo zařízení samo o sobě schopné užívání a zda splňovalo podmínky pro zařazení do užívání. Ze znaleckých posudků předložených žalobcem vyplynulo, že se jednalo o zařízení, které již bylo běžně používané a k jeho užívání není třeba žádných zvláštních technických funkcí, jelikož se jednalo o zařízení podobné lednici, jež funguje po připojení přívodního kabelu do zásuvky. Stěžovatel tvrdil, že krajský soud nedostatečně vyložil, jaké podmínky rozhodné pro zařazení do užívání mělo zařízení splňovat a pouze obecně odkázal na příslušné účetní postupy, jež toto požadují. Je přitom zřejmé, že u zařízení tohoto druhu se při uvedení do užívání nevyžaduje samostatné hygienické, požární a další posouzení a splnění příslušných podmínek.

Dle názoru stěžovatele krajský soud též nesprávně posoudil právní otázku přechodu důkazního břemene na stěžovatele dle § 31 odst. 8 daňového řádu, když dospěl k závěru, že důkazní břemeno stran vyjádření společnosti MOLS, spol. s r. o., netížilo daňový subjekt, ale daňové orgány. Ze správního spisu je přitom zřejmé, že šetření u společnosti MOLS, spol. s r. o. ani výslech osob oprávněných jednat za tuto společnost nebylo navrženo jako důkaz žalobcem, ale provedení úkonu dožádaným správcem daně bylo žádáno z vlastní iniciativy správce daně, ještě před vydáním výzvy k dokazování směřované žalobci. V době provádění daňové kontroly již byla společnost MOLS, spol. s r. o., v konkurzu, proto se správce daně obracel na správce konkurzní podstaty. Ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu sice ukládá správci daně dbát o co nejúplnější zjištění rozhodných skutečností, ale neukládá mu povinnost vyhledávat důkazní prostředky za daňový subjekt. Žalobce v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 14. 10. 2002 pouze uvedl, že mu byly doklady odcizeny, nepokusil se však sám získat jejich kopie u společnosti MOLS, spol. s r. o. V roce 1996 tato společnost nebyla v konkurzu a jeden ze společníků – Ing. M. Š. – vyhotovil žalobci znalecký posudek na ocenění gastronomické techniky; žalobce tedy s ním v kontaktu byl a mohl ho požádat o pomoc se získáním kopií odcizených dokladů. V roce 2002 v odpovědi na výzvu již bylo pozdě konstatovat, že je společnost MOLS, spol. s r. o. nekontaktní a navrhopat, aby důkazní prostředky zajistil správce daně.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry krajského soudu, dle kterého s tvrzeními žalobce o okolnostech pořízení techniky korespondují (a vzájemně je doplňují) poskytnuté svědecké výpovědi, znalecké posudky a písemná potvrzení. Dle názoru stěžovatele totiž žádný ze svědků nebyl schopen dosvědčit, o jakou gastronomickou techniku se jednalo, kdy byla nakoupena, od koho a za jakou cenu; proto svědecké výpovědi nebyly správcem daně hodnoceny jako důkazy o těchto skutečnostech. Stěžovatel uvedl příklad nesrovnalostí ve výpovědi svědka A. V. a B. W.. Zdůraznil, že nezpochybňoval existenci gastronomické techniky, nýbrž její pořizovací cenu, jelikož aplikace reprodukční ceny uplatněné žalobcem byla v rozporu se zákonem. Zde stěžovatel zdůraznil právo správce daně na hodnocení důkazů podle své úvahy (§ 2 odst. 3 daňového řádu).

Jako další důvod kasační stížnosti stěžovatel uplatnil nepřezkoumatelnost rozsudku. Krajský soud uvedl, že se stěžovatel nevypořádal s výsledky doplněného dokazování v odvolacím řízení a z tohoto důvodu shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným. Stěžovatel však v odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání uvedl, že opakovaný výslech svědka A. V. a znalce Ing. H. považoval za nedůvodný a tento svůj názor náležitě

odůvodnil; odůvodněné bylo rovněž odepření výsledku svědka M. B.. Nadto soudem tvrzená nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele nemohla být důvodem pro zrušení rozhodnutí prvostupňového správního orgánu.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě namítl, že hmotným majetkem evidovaným v majetku poplatníka se rozumí majetek uvedený do užívání podle předpisů o účetnictví. „Uvedením do užívání“ se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými. Je tedy zřejmé, že jestliže žalobce svůj podnikatelský záměr na tomto úseku nerealizoval, nezískal k němu ani živnostenské oprávnění, nemohl uvedenou gastronomickou techniku do užívání ani uvést a ze stejného důvodu ji ani pro své podnikání využít. K názoru stěžovatele, že se žalobce k povaze příjmů vykázaných v daňovém přiznání za rok 1999 vyjádřil až při daňové kontrole, žalobce upřesnil, že v rámci zahájené daňové kontroly požádal advokáta o poskytnutí právní služby, jejímž výsledkem bylo vyjádření právního názoru, že žalobce při podání předmětného daňového přiznání učinil zřejmou účetní chybu ve svůj neprospěch. Žalobce se ztotožnil se závěrem soudu o tom, že správce daně nezkoumal skutečné využití koupeného zařízení v rámci jeho podnikatelské činnosti, když za směrodatný považoval pouze fakt, že o něm bylo účtováno. K přesunu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt žalobce uvedl, že povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, nemůže být absolutní; vždy je třeba přihlížet k objektivním okolnostem. V projednávané věci žalobce nemůže odpovídat za porušování zákonů jinou společností. Žalobce spatřuje porušení zákona i v tom, že nebyl řádně seznámen s výsledky doplněného dokazování bez ohledu na to, zda byl či mohl být u jednotlivých úkonů přítomen. Rozhodnutí o odvolání neobsahovalo nic o tom, že nějaké doplnění dokazování vůbec bylo prováděno a jak to názor stěžovatele ovlivnilo. Z uvedených důvodů tedy navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud především odkazuje na zjištěný skutkový stav, jak je popsán ve druhém odstavci tohoto odůvodnění, zejména na klíčovou pasáž o důkazních návrzích žalobce.

Z ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu vyplývá, že *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*. Naopak z ustanovení § 31 odst. 8 téhož zákona vyplývá, že *správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí*.

Tato zákonná ustanovení upravují rozdělení důkazního břemene, které vychází z břemene tvrzení. Je zjevné, že daňovému subjektu zákon ukládá prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového přiznání vyzván. Je to tedy daňový subjekt, kdo je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (shodně např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, č. j. 31 Ca 62/2002 - 25, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 94/2004, či nálezný Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dohledatelný na www.nalus.usoud.cz). V daném případě je nepochybné, že žalobce uvedl v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1999 jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů zůstatkovou cenu hmotného majetku ve výši 1 944 300 Kč, a to za prodej gastronomické techniky. Správce daně při provádění daňové kontroly vyzval žalobce dne 14. 10. 2002 k prokázání pravdivosti svého tvrzení o tom, že nakoupil předmětnou technologii jako soukromá osoba v roce 1993. K tomu žalobce navrhl dne 30. 10. 2002 provedení znaleckých posudků, sdělil, od koho technologii nakoupil a dne 5. 2. 2003 navrhl výslech svědků B. W., A. V. a M. B. Ze správního spisu je zřejmé, že jak znalecké posudky, tak výsledky navržených svědků, provedeny byly, popřípadě se stěžovatel vypořádal v rámci svého odůvodnění s tím, proč výslech svědka neprovedl. Lze tedy konstatovat, že správní orgán řádně a úplně provedl daňovým subjektem navržené důkazy. V rozhodnutí stěžovatele je (na str. 6) uveden způsob, jakým se stěžovatel vypořádal s návrhy na opakování výslechů svědků, respektive provedení výslechů dalších. Správní spis rovněž obsahuje důkazy o tom, že k prováděným svědeckým výpovědím byl vždy žalobce prostřednictvím svého zástupce přizván.

Pokud jde o námitku stěžovatele, týkající se dožádání správce daně ohledně vyjádření zástupců společnosti MOLS, spol. s r. o. (tedy prodávajícího předmětné technologie), Nejvyšší správní soud, na rozdíl od krajského soudu, vychází ze skutečnosti, že správní orgán prvního stupně dožádal příslušného správce daně o zjištění reálií v předstihu, tj. 11. 10. 2002, tedy ještě před vydáním výzvy daňovému subjektu ze dne 14. 10. 2002. Toto jednání správce daně lze chápat v daném případě jako jakousi „přípravu“ k možným důkazním návrhům učiněným žalobcem, nikoli jako přechod důkazního břemene na správce daně, jak to vyložil krajský soud ve svém rozhodnutí. Jak již bylo uvedeno, důkazní břemeno tíží správce daně pouze v případech taxativně vyjmenovaných v ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, v daném případě se však nejednalo ani o jeden z nich. Je tedy zřejmé, že úmysl správce daně o opatření vyjádření společnosti MOLS, spol. s r. o. byl veden snahou o zjištění co nejúplnějšího skutkového stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu).

Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že daňové řízení, respektive dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publ. ve Sb. NSS pod č. 1022/2007). Lze tedy dodat, že v daném případě to byl právě žalobce, na kom ležela procesní aktivita navrhopat další důkazy k prokázání svých tvrzení, jimiž si lze kupř. představit již žalovaným zmíněné kopie účetních dokladů od jednatele společnosti MOLS, spol. s r. o. již v době jejich odcizení, popř. výsledkem účetní atp.

I přes výše zmiňované výhrady k interpretaci ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu nicméně považuje Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu týkající se nedostatku dokazování v daňovém řízení, pokud jde o šetření u společnosti MOLS, spol. s r. o., za správné. Především je nutno zdůraznit, že vyjádření jmenované společnosti k okolnostem prodeje gastronomického zařízení žalobci by mohlo mít pro uznatelnost žalobcem deklarovaného výdaje zásadní význam. Není přitom rozhodující, zda šetření provedené správcem daně bylo provedeno z jeho vlastní iniciativy, či šlo-li o reakci na důkazní návrh žalobce. Za podstatnou lze považovat skutečnost, že správce daně si byl potenciálního významu tohoto důkazního prostředku vědom; proto jej ostatně cestou dožádaného orgánu sám provedl, zcela v souladu s jeho povinností rozhodovat na základě co nejúplněji zjištěného stavu věci (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud přitom správně poukázal na skutečnost, že se daňové orgány obou stupňů spokojily pouze se zjištěním, že společnost je v konkurzu, její jednatel je nekontaktní a potřebné doklady nejsou ani v držení správce konkurzní podstaty, jakkoli zde ještě existoval prostor pro provedení dalších šetření. Souhlasit lze též s jeho názorem, že daňové orgány disponují (na rozdíl od daňového subjektu) poměrně silnými procesními prostředky k zajištění součinnosti jiných orgánů či osob a ke zjištění potřebných informací.

Nad tento rámec je nutno poukázat na skutečnost, že dožádaný správce daně se evidentně pokoušel kontaktovat stávajícího jednatele společnosti MOLS, spol. s r. o. (viz jeho odpověď ze dne 21. 10. 2002, č. j. 186142/02/008511/5193), jakkoli z logiky věci by ke zjištění okolností prodeje gastronomického zařízení v roce 1993 bylo nutno vyslechnout osobu, která byla jednatelem v této době. Zde Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že dle úplného výpisu z obchodního rejstříku zastává současný jednatel V. S. tuto funkci až od roku 1998 a stěž by se proto mohl vyjádřit k okolnostem prodeje konkrétního zařízení v roce 1993.

S ohledem na tyto skutečnosti lze tedy uzavřít, že krajský soud správně dovodil nedostatečnost skutkových zjištění v této otázce i jejich význam pro zjištění skutkového základu projednávané věci. Nejvyšší správní soud se též ztotožňuje s jeho názorem, že tento procesní nedostatek lze přičíst na vrub daňových orgánů a nikoli žalobce.

Krajský soud s právě argumentovanou otázkou důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu spojil další otázku týkající se hodnocení účetní povahy gastronomické techniky. Uvedl, že pokud se stěžovateli nepodaří získat vyjádření prodávajícího (MOLS, spol. s r. o.), bude třeba zkoumat, zda žalobce toto zařízení skutečně využíval ke své podnikatelské činnosti. Tento svůj úsudek opřel o opatření Ministerstva financí ČR č. 281/71 702/95 ze dne 28. 11. 1995, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, účinné od 1. 1. 1996 do 1. 1. 2001 (tedy pro právě posuzované období). Tento předpis prováděl § 4 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro posuzované období (rok 1999), dle kterého *účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhláší je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů*. Zmíněné opatření

Ministerstva financí ve své příloze č. 1, čl. I vymezuje některé pojmy pro účely postupů vedení jednoduchého účetnictví, konkrétně v odst. 2 *in fine* definuje, že *hmotným investičním majetkem se stávají věci uvedené do užívání. Uvedením do užívání se rozumí zabezpečení všech technických funkcí potřebných k užívání a splnění všech povinností stanovených právními předpisy, např. stavebními, ekologickými, požárními, bezpečnostními a hygienickými.* Nejvyšší správní soud proto s ohledem na právě uvedené (a zcela v souladu s náhledem krajského soudu) uzavírá, že tato nastíněná cesta aplikace prováděcího účetního předpisu bude na místě za situace, kdy dokazování zaměřené na zjištění okolností (zejména pak doby) pořízení gastronomické techniky prováděné u společnosti MOLS, spol. s r. o. nebude úspěšné.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., ji rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Ze soudního spisu a ze sdělení zaslaného zdejšímu soudu vyplývá, že procesně úspěšný účastník - žalobce byl zastoupen advokátem, který vyčíslil náhrady nákladů řízení tak, že účtuje jeden úkon právní služby za vyjádření ke kasační stížnosti. Soud proto žalobci přiznal náhradu nákladů řízení spočívající v odměně za jeden úkon právní služby v částce 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 30. 8. 2006] a v náhradě hotových výdajů v částce 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobci částku 1075 Kč.

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

V Brně dne 29. února 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu