



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D., v právní věci žalobce: **M. S.**, zastoupený JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem v Karlových Varech, Jugoslávská 14, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 12. 2007, č. j. 30 Ca 7/2006 - 47,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

I.  
**Vymezení věci**

Finanční úřad v Sokolově dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 11. 2004, č. j. 73926/04/155920, žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 86 796 Kč namísto daňové ztráty ve výši 2 047 769 Kč, kterou žalobce vykázal v daňovém přiznání.

Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 11. 2005, č. j. 7457/05-110 Šo, zamítl.

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Plzni, v níž brojil proti závěrům žalovaného, podle nichž žalobce neprokázal, že částka 2 000 000 Kč účtovaná jako vklad do podnikání tvoří jeho nedaňový příjem, a proto tuto částku považoval žalovaný za příjem z podnikání dosažený v roce 2000 a podléhající dani z příjmů. Pokud jde o tento první okruh námitek, žalobce namítal zejména, že (1) teprve po podání odvolání proti rozsahu, kterým bylo žalobci umožněno nahlížet do spisu, byl žalobci předán protokol o výsledku svědka P. B. provedeného italskou daňovou správou; (2) mu nebylo umožněno být přítomen při výsledku tohoto svědka; a (3) že se žalovaný nevypořádal s námitkou, že sporný příjem žalobce není součástí zdaňovacího období roku 2000, neboť žalobce nabyl dotčené prostředky již v roce 1999 a teprve v roce 2000 o nich účtoval jako o vkladu.

Pokud jde o druhý okruh žalobních námitek, žalobce namítal, že žalovaný pochybil, když navýšil pořizovací cenu obytných přívěsů o přepravní náklady. Žalobce podle svých slov nakoupil samostatné movité věci, které byly v době nákupu zcela způsobilé k užívání i bez dalších přepravních nákladů. Tyto věci (obytné přívěsy) byly samostatným hmotným majetkem v době nákupu zařazeným do užívání na základě rozhodnutí žalobce. Nelze proto dovozovat, že jejich následný převoz na jiné místo je nutno zahrnout do pořizovací ceny.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 5. 12. 2007. K prvnímu okruhu žalobních námitek krajský soud uvedl následující: (1) ze zprávy o daňové kontrole i z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že správce daně vycházel z informací poskytnutých italskou daňovou správou, které hodnotil jako listinný důkaz, nikoli jako důkaz výsledkem svědka dle § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž správce daně správně vycházel z toho, že je na žalobci, aby ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal, že je částka 2 000 000 Kč osobním vkladem, který nepodléhá dani z příjmů, jak o něm účtoval; (2) výslech pana P. B. dožádanou italskou daňovou správou nebyl výsledkem svědka ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu, ale podáním informací v rámci mezinárodní pomoci při správě daní, a proto se na proces poskytnutí těchto informací nevztahuje český daňový řád; (3) v každém případě žalovaný hodnotil obsah dožádání jako listinný důkaz, který jen prohloubil jeho pochybnosti o tom, zda dotčené peněžní prostředky pocházejí ze zdaněných příjmů nebo příjmů, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny, tedy, že se jedná o příjem neovlivňující základ daně; (4) žalobce netvrdil, že předmětné peněžní prostředky nabyt v předchozím období (tj. v roce 1999), a jak bylo již uvedeno, uskutečnění půjčky od pana P. B. ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu neprokázal.

Ke druhému okruhu žalobních námitek krajský soud konstatoval, že vstupní cenou hmotného majetku podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně, přičemž pořizovací cenou se podle § 25 odst. 4 písm. a) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v relevantním znění (dále jen „zákon o účetnictví“) rozumí cena, za kterou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související. Není proto rozhodný okamžik, kdy bylo započato s užíváním hmotného majetku. Zákon o daních z příjmů neupravuje okamžik, odkdy se jedná o hmotný majetek, příp. odkdy byl použit k

podnikání. Jelikož pořizovací cena jednoho obytného přívěsu byla vyšší než 40 000 Kč, předmětné přívěsy byly podle § 29 odst. 1 písm. a) a § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů hmotným majetkem a jejich pořizovací cenu tak nebylo možné vzhledem k § 25 odst. 1 písm. a) téhož zákona uznat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tedy zařadit je do přímých daňových nákladů, ale bylo nutné je postupně daňově odepisovat.

## II.

### Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž explicitně odkazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), dle obsahu kasačních námitek však uplatnil rovněž důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti navazuje na své námitky k první sporné otázce pouze v tom ohledu, že napadá hodnocení sporného důkazu výpovědi P. B. ze strany krajského soudu. Závěr krajského soudu, podle něhož u poskytnutí informací od pana P. B. nešlo o výslech svědka, neboť správci daně byl takto poskytnut toliko listinný důkaz, považuje stěžovatel za hrubé překroucení výkladu práva daňového subjektu být přítomen u výslechu svědka. Jde podle stěžovatele o obcházení zákonné povinnosti správce daně spolupracovat s daňovým subjektem, šetřit jeho práva a umožnit mu aktivní účast na správním řízení; v tomto případě mu umožnit být přítomen u výslechu svědka, a to i přesto, že je k provedení tohoto úkonu dožádán jiný, než místně příslušný správní orgán. Vzhledem k tomu, že žalovaný upřel stěžovateli možnost klást svědkovi otázky, které by případně lépe osvětlily průběh poskytnuté půjčky, došlo ke hrubému zkreslení ve vyměření daně. Dále stěžovatel uvedl, že přestože svědek potvrdil poskytnutí půjčky, uvedl částku, kterou k okamžiku výslechu stěžovatel jednak již uhradil, a dále, jaký zbytek částky mu ještě dluží, žalovaný tyto argumenty zcela pominul a odmítl se blíže důkazním prostředkem zabývat.

Ke druhé sporné otázce stěžovatel namítal, že nelze paušálně říci, že všechny výdaje související s hospodařením s jednotlivým majetkem jsou náklady na jeho pořízení. V případě, že by byl nakoupen předmět za částku 39 990 Kč ve stavu způsobilém v daném okamžiku nákupu k jeho užívání, bude se zřejmě jednat o majetek neodepisovaný a jeho pořízení bude okamžitým daňovým nákladem. Podle právního názoru krajského soudu by však došlo k absurdní situaci, neboť na základě kdykoliv později vynaloženého nákladu např. na umytí takového majetku jinou osobou, která by si za takovou službu účtovala např. 200,- Kč, by došlo k přiřazení této hodnoty k ceně pořízení a vznikl by tak hmotný majetek s povinností odepisovat. Takto však podle stěžovatele zákon nezní a je třeba pečlivě zkoumat termín „náklady související s pořízením“. V případě pořízení obytných přívěsů, které jsou již ze samé podstaty určeny k převozům mezi různými místy, není možno dovozovat, že ceny hrazené za jejich přepravu jsou náklady souvisejícími s pořízením hmotného majetku. Argumentace soudu, že u hmotného majetku není rozhodující okamžik vzniku hmotného majetku, odporuje podle stěžovatele jednak zákonu, jednak pravidlům formální logiky, protože by pak zřejmě mohlo dojít k situaci, že by se jakýkoliv výdaj týkající se pořízeného předmětu mohl posuzovat jako náklad na

pořízení, stále by bylo nutno sledovat měnící se vstupní cenu majetku a nelze ani domyslet otázku, z jaké ceny by mělo být odepisováno v průběhu dlouhodobého užívání takového majetku, jeho přepravování z místa na místo a kdy by se jednalo o náklady na opravu a údržbu a kdy o náklady na jeho pořízení.

### III.

#### Posouzení podmínek řízení a právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost ve svém celku důvodnou.

### III. a)

#### Posouzení stěžovatelova vkladu do podnikání

Pokud jde o samotnou argumentaci stěžovatele týkající se hodnocení přípustnosti důkazu výpovědi pana P. B., je nutno jí přisvědčit. Jak vyplývá z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, hodlá-li správce daně opřít své závěry o výpověď třetí osoby a je zároveň možné provést výslech této osoby, musí být tento výslech proveden a daňovému subjektu musí být umožněno být takovému výslechu přítomen a klást svědkovi otázky, a to v kterékoli fázi daňového řízení.

Ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS, zdejší soud konstatoval následující: „*Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výslechu přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výslechu svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výslechu svědků a jejich nabazování listinnými důkazy, například protokoly o výslechu pořízenými v jiných řízeních o právech a povinnostech.“*

V téže věci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech)*“. V projednávané věci sice stěžovatel výslech svědka P. B. nenavrhoval, o jeho výpověď však hodlal opřít své skutkové závěry správce daně, proto měly finanční orgány právě v rámci mezinárodní právní pomoci požádat italskou stranu, aby vedla výslech rovněž v souladu s českým daňovým řádem, což by ve skutečnosti neznamenal nic jiného, než že by o výslechu uvědomila v dostatečném předstihu stěžovatele a umožnila mu tak výslechu se účastnit a klást svědkovi (v případě potřeby za pomoci tlumočníka) dotazy. Bylo by pak samozřejmě na stěžovateli, zda-li by se rozhodl tohoto práva využít a nést tedy i náklady na cestu do Itálie (a případně na tlumočníka) za účelem přítomnosti při výslechu pana P. B., či nikoli. Teprve v případě, pokud by italská strana takový postup s odkazem na své vnitrostátní předpisy odmítla, byl by správce daně oprávněn použít jako důkaz informace týkající se mimo jiné výpovědi dané osoby, kterou by italská strana pořídila v souladu se svými vnitrostátními předpisy. Takový důkaz by ovšem nejen musel být učiněn součástí veřejné části správního spisu, ale musel by být stěžovateli také předestřen a dána mu tak možnost se k němu vyjádřit a navrhnout případně další důkazy, jež by výpověď dané osoby podpořily či naopak zpochybnilly. Ze správního spisu je zřejmé, že takto české finanční orgány nepostupovaly a o pořízení výpovědi daného svědka v souladu s daňovým řádem italskou stranu nepožádaly.

Přitom, aniž by chtěl Nejvyšší správní soud spekulovat o obsahu italských předpisů týkajících se výslechu svědků v daňovém řízení, je zřejmé, že samotný dvoustranný právní rámec upravující mezinárodní spolupráci ve věcech daní mezi českými a italskými finančními orgány takové žádosti české strany nebrání, či spíše ji podporuje. Pro tuto spolupráci poskytuje právní základ vzájemná smlouva mezi oběma zeměmi o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zabránění daňovému úniku (č. 17/1985 Sb.), přičemž na tento typ smluv odkazuje z české strany zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci při správě daní“), a od vstupu ČR do EU je základem spolupráce také směrnice Rady (EHS) č. 77/799, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „směrnice č. 77/799“), jež měly obě členské země povinnost transponovat do svých vnitrostátních právních předpisů a česká strana tak učinila právě v zákoně o mezinárodní pomoci při správě daní. (V daném případě poskytla Itálie mezinárodní pomoc ještě těsně před vstupem ČR do EU, nicméně právní úprava vycházející ze směrnice mohla být v případě nutnosti použita pro případné opakované dožádání z české strany.) Samotná dvoustranná smlouva upravuje výměnu informací mezi oběma zeměmi v oblasti přímých daní v čl. 26, který provedení výslechu italskou stranou způsobem, jež by odpovídal požadavkům českého daňového řádu, rozhodně neodporuje, samozřejmě za předpokladu, že takovému postupu nebrání italské právní předpisy. Směrnice je založena na obdobném modelu s tím, že navíc předpokládá mj. možnost konzultací mezi oběma stranami a dokonce možnou přítomnost pracovníků správce daně dožadujícího státu ve státě dožádaném. Na české straně § 3 odst. 3 (resp. dříve § 3 odst. 2) zákona o mezinárodní pomoci při správě daní již v té době stanovil, že český orgán

postupuje podle daňového řádu. Procesní práva, o jejichž respektování by měla být italská strana požádána, by tedy v případě opačné žádosti měla být na české straně italskému daňovému subjektu rovněž garantována.

Lze tedy uzavřít, že získaný záznam výpovědi jmenovaného svědka nebylo možné v dané věci použít bez toho, aniž by se finanční orgány nejprve pokusily získat tuto výpověď formou řádného výsledku, u něž by byla garantována procesní práva stěžovatele jakožto daňového subjektu. S dílčím závěrem krajského soudu o tom, že jde v těchto případech o přípustné listinné důkazy, tedy nelze souhlasit (viz rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 175, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS).

Je ovšem třeba se dále zabývat tím, zda toto pochybení krajského soudu mělo v daném případě vliv na výrok jeho rozhodnutí ve věci samé, zda tedy šlo skutečně o takovou vadu v řízení před správním orgánem, pro níž měl krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit, tedy zda skutečně došlo či mohlo dojít vlivem nesprávného provedení tohoto důkazu „ke hrubému zkreslení ve vyměření daně“, jak tvrdil stěžovatel v kasační stížnosti. V tomto ohledu již však Nejvyšší správní soud kasační stížnosti přisvědčit nemohl.

Jestliže správce daně provádí ze své iniciativy důkaz výsledkem svědka, a přitom nerespektuje procesní práva daňového subjektu, má taková procesní vada vždy za následek nepoužitelnost takto získaného důkazu v neprospěch daňového subjektu pro hodnocení skutkové stránky věci. To však ještě bez dalšího neznamená, že se ve všech případech jedná o takovou procesní vadu, která mohla mít ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, a pro níž měl tedy krajský soud, je-li tato vada řádně vytýkána, žalobou napadené rozhodnutí zrušit. V této souvislosti je totiž třeba odpovědět na otázku, zda skutkové závěry finančních orgánů obstojí i bez použití takového důkazu v neprospěch daňového subjektu, či nikoliv.

Pro posouzení této otázky je pak klíčový výklad § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, tedy rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu na toto téma lze připomenout již zde citovaný rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval následující: *„Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost*

*účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.*

*Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného (...).*

*Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení § 31 odst. 9 a odst. 8 písm. c) d. ř. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.*

*Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).*

*Smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňově-právních vztahů: Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nevhodné, aby důkazní*

*břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu, který povinnost důkazní může relativně jednoduše splnit svým účetnictvím, avšak jen za předpokladu, že nebude správcem daně zpochybněno. Drtivá většina daňových případů se tak vyřídí v rovině správcem daně vůbec nezpochybněného tvrzení, menší část v rovině tvrzení doloženého účetnictvím resp. jinou povinnou evidencí a teprve poměrně malá část bude za situace, kdy správce daně relevantně zpochybní účetnictví či jinou povinnou evidenci daňového subjektu, řešena „plnohodnotným“ dokazováním v daňovém řízení.“ (srov. rovněž rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).*

Při aplikaci těchto zásad na projednávaný případ je třeba konstatovat následující:

Ze správního spisu vyplývá, že dne 23. 9. 2002 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001 a dne 18. 11. 2002 stěžovatele vyzval, aby prokázal, že částku ve výši 2 000 000 Kč stěžovatel zaúčtoval dne 1. 1. 2000 v souladu se skutečností jako osobní vklad do podnikání, který nepodléhá zdanění.

Dne 3. 12. 2002 stěžovatel na výzvu správce daně uvedl, že v případě osobního vkladu do podnikání ze dne 1. 1. 2000 ve výši 2 000 000 Kč se jednalo o peníze, které stěžovateli zapůjčila teta z Itálie na nákup karavanů, což doložil dohodou o půjčce ze dne 10. 12. 1999, podle které mu paní A. H., bytem V. C. 12, M., Itálie, zapůjčila částku 110 000 000 ITL, tj. cca 2 000 000 Kč. Dne 1. 4. 2003 zaslal stěžovatel správci daně doplňující sdělení, v němž uvedl, že jeho teta z Itálie se jmenuje A. H., že zemřela v roce 1987 a že jeho účet v Itálii spravuje pan P. B. z Ferrary v Itálii. Dne 28. 4. 2003 uvedl stěžovatel v rámci ústního jednání (protokol č. j. 80604/03/155930), že dohodu o půjčce ze dne 10. 12. 1999 podepsala žena pana P. B., který spravuje jeho účet v Itálii, že je to vzdálená příbuzná zemřelé A. H. (H.) a jejich jména se shodují. Dle informace italské daňové správy (na základě dožádání správce daně) je osoba jménem A. H. či A. H. neznámým subjektem. Dne 22. 5. 2003 doručil stěžovatel správci daně doklad nazvaný smlouva o půjčce bez uvedení data podpisu smlouvy, kde je uvedeno, že pan P. B., bytem V. G. 20, F., Itálie, narozen X, stvrzuje, že stěžovateli v roce 2000 půjčil 100 miliónů ITL k zakoupení karavanu, s podpisem P. B. a stěžovatele. Dne 29. 4. 2004 dle informace italské daňové správy vypověděl pan P. B. (tento důkaz, jak již bylo řečeno, nelze v neprospěch stěžovatele použít), že se stěžovatelem neměl žádné obchodní vztahy, že pouze stěžovateli půjčil peníze v průběhu let, nepamatuje si zapůjčenou částku, že půjčky nebyly přímo na stěžovatele, ale na společnou známou jménem M. R., která předala peníze stěžovateli. V průběhu odvolacího řízení pak stěžovatel předložil potvrzení, ve kterém paní R. M. potvrzuje předání částky 30 000 EUR stěžovateli, nicméně bez uvedení data, kdy měla být předmětná částka předána.

Z výše uvedených skutečností finanční orgány dovodily, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, a to z následujících důvodů. Za prvé, stěžovatel neustále účelově měnil své výpovědi. Za druhé, paní A. H. dle stěžovatele

zemřela v roce 1987, a tudíž nemohla dne 10. 12. 1999 (ani k pozdějšímu datu) stěžovateli zapůjčit podle stěžovatelem předložené dohody o půjčce uvedenou částku a dohodu vlastnoručně podepsat. Za třetí, stěžovatel nejprve tvrdil, že smlouva o půjčce byla podepsána dne 10. 12. 1999, ale posléze změnil svoji výpověď a tvrdil, že půjčka se uskutečnila v roce 2000 (přičemž dle účetnictví se osobní vklad do podnikání ve výši 2 000 000 Kč uskutečnil již dne 1. 1. 2000). Za čtvrté, na potvrzení přiloženém stěžovatelem k odvolání paní R. M. potvrzuje předání pouze částky 30 000 EUR, tedy částky zhruba poloviční, a navíc bez uvedení data, kdy měla být předmětná částka předána. V roce 2000 se navíc ještě měna euro fyzicky nepoužívala (v této době se používala pouze pro bankovní operace), neboť bankovky a mince začaly platit v zemích Evropské unie až od 1. 1. 2002.

Finanční orgány tedy důkazní řízení vyhodnotily tak, že stěžovatel neprokázal, že peněžní prostředky zaúčtované dne 1. 1. 2000 ve výši 2 000 000 Kč jako osobní vklady do podnikání pocházejí ze zdaněných příjmů anebo se jedná o příjmy, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozené, tj. že se jedná o příjmy, které se dle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů neuvádějí do daňového přiznání, a o částku 2 000 000 Kč navýšil stěžovateli základ daně za zdaňovací období roku 2000. K shodnému závěru dospěl i žalovaný, a to i přesto, že zcela správně z důkazu výpovědi P. B. nevycházel (viz strana 4 odvolacího rozhodnutí). Tyto skutkové závěry posléze akceptoval i krajský soud.

Ve světle výše uvedených zásad pro rozložení důkazního břemene nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než konstatovat, že skutkové závěry finančních orgánů i bez použití zmíněného důkazu plně ob stojí, neboť správce daně unesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tím, že zcela důvodně poukázal na zásadní změny a rozpory ve stěžovatelových tvrzeních a jím předkládaných důkazech, jež měly doložit správnost zaúčtování předmětné částky. Pokud by stěžovatel neměnil zásadním způsobem svá tvrzení tak, že vždy svou pozdější výpovědí zcela vyvrátil nebo podstatně znevěrohodnil své předchozí výpovědi (jak bylo uvedeno již výše, stěžovatel opakovaně měnil své výpovědi ohledně všech aspektů domnělé půjčky, počínaje osobou věřitele přes půjčenou částku a její měnu až po datum sjednání půjčky) a omezil se od počátku na tvrzení, že mu celou částku zapůjčil pan P. B., případně prostřednictvím paní R. M., nebyly by závěry o skutkové stránce věci zdaleka tak jednoznačné. Zmíněné zásadní rozpory a obraty ve výpovědích stěžovatele však činí nevěrohodnými i tato jeho pozdější tvrzení a k nim předkládané listinné důkazy. Byl to tedy naopak stěžovatel, kdo neunesl důkazní břemeno vyplývající pro něj z § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť neprokázal věrohodnost a správnost svého účetnictví, o němž měl správce daně vážné a důvodné pochyby.

Přitom, jak již bylo řečeno, výpověď pana P. B., pořízenou procesně vadným způsobem, nelze použít v neprospěch stěžovatele, ovšem vzhledem k jejímu obsahu a k výše uvedeným okolnostem nemůže ani doložit stěžovatelova tvrzení, která uváděl v daňovém řízení. Z této výpovědi totiž ani ve spojení s ostatními důkazy nevyplývá, že by částka 30 000 EUR, kterou měl stěžovatel v době předmětné výpovědi tomuto svědkovi dlužit a k níž stěžovatel předložil potvrzení paní R. M., měla být nesplaceným zůstatkem půjčky ve výši 2 000 000 Kč z období předcházejícího dni zaúčtování sporné částky, tj. 1. 1. 2000. Pokud chtěl stěžovatel svá tvrzení za pomoci uvedeného svědka prokázat, měl navrhnout jeho řádný výslech, a pak by byly finanční orgány povinny o takový výslech

italskou stranu požádat. To však stěžovatel ani v odvolacím řízení neučinil, byť nesl za daných okolností důkazní břemeno a byl s dosavadní výpovědí tohoto svědka v průběhu odvolacího řízení, jak sám uváděl, seznámen.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že prostředky zaúčtované dne 1. 1. 2000 ve výši 2 000 000 Kč jako osobní vklady do podnikání pocházejí ze zdaněných příjmů anebo se jedná o příjmy, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozené. Výše uvedené dílčí pochybení krajského soudu při hodnocení přípustnosti důkazu zachycujícího výpověď pana P. B. tedy nemohlo mít v daném případě vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť sice skutečně došlo k vadě řízení před správním orgánem, nikoliv však takové, pro níž měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Byť se tedy Nejvyšší správní soud ztotožnil s částí argumentace stěžovatele, předmětnou kasační námitku hodnotil z celkového hlediska jako nedůvodnou.

### III. b)

#### Zda-li pořizovací cena zahrnovala i náklady na dopravu obytných přívěsů

Druhá námitka se týká stanovení vstupní ceny hmotného majetku ve smyslu § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Vstupní cenou hmotného majetku pro odpisování, je-li pořízen úplatně, se podle tohoto ustanovení rozumí pořizovací cena, přičemž pořizovací cenou se podle § 25 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví rozumí cena, za jakou byl majetek pořízen, a náklady s jeho pořízením související. Pro posouzení projednávané věci je klíčové, zda-li náklady vynaložené stěžovatelem na dopravu obytných přívěsů na místo, kde byly stěžovatelem posléze pronajímány, představují „náklad s pořízením majetku související“ ve smyslu § 25 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví.

Podle čl. II odst. 2 písm. b) přílohy č. 1 Opatření Ministerstva financí č. j. 281/71 702/1995, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění účinném v předmětném zdaňovacím a účetním období, se za výdaje spojené s pořízením hmotného investičního majetku považovaly mj. výdaje na „*dopravné, montáž a clo*“. Dodavatel předmětné obytné přívěsy dovezl na místo určení, kde byly tyto trvale umístěny a stěžovatel je zde pronajímal k rekreaci, kterou zajišťovala jeho cestovní kancelář. Ve shodě s žalovaným a krajským soudem nemůže ani zdejší soud přisvědčit tvrzení stěžovatele, že tyto obytné přívěsy stěžovatel užil pro podnikání již v okamžiku zaplacení. Aby tyto obytné přívěsy mohl stěžovatel použít pro své podnikání, musel je nejdříve nechat dopravit na místo jejich užití, a proto byly náklady na jejich převoz oprávněně zahrnuty do jejich pořizovací ceny.

Argumentaci předloženou stěžovatelem v kasační stížnosti považuje kasační soud za originální, nicméně s jejím výsledkem nemůže souhlasit. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem, že nelze paušálně říci, že by všechny výdaje související s hospodařením s jednotlivým hmotným majetkem byly náklady na jeho pořízení. Náklad na umytí věci zakoupené za cenu 39 990 Kč jinou osobou, která by si za takovou službu účtovala 200 Kč, jak uvádí stěžovatel ve svém hypotetickém příkladu, jistě nelze bez

dalšího považovat za „náklad související s pořízením“ tohoto majetku. Nicméně správce daně považoval za „náklad související s pořízením“ pouze *prvotní* náklady na dopravu uvedených obytných přívěsů na místo určení (resp. do místa provozování podnikatelské činnosti), jež tak byly bezprostředně spojeny s koupí těchto přívěsů. Jen takové dopravné je „nákladem souvisejícím s pořízením“; finanční orgány ani krajský soud nedovožovaly, že každá úplata hrazená za případnou *pozdější* přepravu obytných přívěsů z jednoho místa na druhé by představovala náklad související s pořízením hmotného majetku. Zdejší soud toliko dodává, že pokud by přistoupil na argumentaci stěžovatele, znamenalo by to, že náklady na dopravu spojené s koupí jakékoliv movité věci by nebyly součástí pořizovací ceny, což je zjevně výklad v rozporu s uvedeným ustanovením tehdy platného opatření Ministerstva financí.

K povaze citovaného Opatření Ministerstva financí ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71 702/1995, lze uvést, že jeho vydání bylo oznámeno ve Sbírce zákonů v části 6/1996 s tím, že jeho plné znění bude uveřejněno ve Finančním zpravodaji a že do něj lze nahlédnout na Ministerstvu financí. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 62/2007 - 78, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) „*opatření vydaná Ministerstvem financí, upravující účetní postupy a metodiku účtování na základě zmocnění v zákoně o účetnictví, lze považovat za právní předpisy, byla-li náležitě publikována*“, což bylo tedy v případě daného opatření splněno.

Podle § 25 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat mj. výdaje na pořízení hmotného majetku. Podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů se hmotným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí mj. samostatné movité věci, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se vstupní cenou hmotného majetku rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně.

Stěžovatel záúčtoval do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dne 25. 3. 2000 výdaj na zakoupení 8 obytných přívěsů ve výši 293 440 Kč (tj. 36 680 Kč za jeden přívěs), a to jako nákup materiálu. Dále dne 4. 4. 2000 záúčtoval do výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů za převoz 8 přívěsů částku 78 202 Kč (tj. 9 775,25 Kč za jeden přívěs). Jak však z výše uvedeného vyplývá, je výdaj na převoz těchto přívěsů výdajem souvisejícím s jejich pořízením a je tudíž součástí jejich pořizovací ceny. Pořizovací cena 8 obytných přívěsů tak činí částku 371 642 Kč (tj. 46 455,25 Kč za jeden přívěs), a tudíž pořizovací cena jednoho přívěsu je vyšší než 40 000 Kč.

Jelikož pořizovací cena jednoho přívěsu byla vyšší než 40 000 Kč, předmětné přívěsy byly podle § 29 odst. 1 písm. a) a § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů hmotným majetkem a jejich pořizovací cenu nebylo možné dle § 25 odst. 1 písm. a) téhož zákona považovat za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely, tedy zařadit je do přímých daňových nákladů, ale bylo nutno tento hmotný majetek za účelem postupného uplatnění nákladů na jeho pořízení daňově odepisovat.

Nejvyšší správní soud tedy nemůže ani tuto kasační námitku uznat jako důvodnou.

## IV.

**Shrnutí a rozhodnutí o nákladech řízení**

Stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně tvrzení, že prostředky zaúčtované dne 1. 1. 2000 ve výši 2 000 000 Kč jako osobní vklady do podnikání pocházejí ze zdaněných příjmů anebo se jedná o příjmy, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozené. Dílčí pochybení krajského soudu při hodnocení přípustnosti důkazu zachycujícího výpověď pana P. B. nemohlo mít v daném případě vliv na zákonnost rozhodnutí krajského soudu, neboť při pořízení zmiňované výpovědi skutečně došlo k vadě řízení před správním orgánem, nikoliv však k takové, pro níž měl krajský soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Náklady vynaložené stěžovatelem na dopravu obytných přívěsů na místo, kde byly stěžovatelem posléze pronajímány, představovaly „náklad s pořízením majetku související“ ve smyslu § 25 odst. 4 písm. a) zákona o účetnictví a byly tudíž součástí pořizovací ceny těchto přívěsů. Předmětné obytné přívěsy tak byly podle § 29 odst. 1 písm. a) a § 26 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů hmotným majetkem, jejichž pořizovací cenu nebylo možné dle § 25 odst. 1 písm. a) téhož zákona zařadit do přímých daňových nákladů, ale bylo nutno tento hmotný majetek za účelem postupného uplatnění nákladů na jeho pořízení daňově odepisovat.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že uplatněné kasační námitky nejsou důvodné, nad rámec stížních bodů Nejvyšší správní soud konstatuje, že neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. března 2009

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu