



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci **žalobce: P. Č.**, zast. Mgr. Svatoplukem Šplechtnou, advokátem se sídlem Jindřišská 20, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4. 10. 2010, č. j. 12029/10-1100-103204, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 Af 57/2010 – 59,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2013, č. j. 9 Af 57/2010 – 59, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 4. 10. 2010, č. j. 12029/10-1100-103204, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti v celkové výši **23 428 Kč**, k rukám jeho zástupce Mgr. Svatopluka Šplechtny, advokáta se sídlem Jindřišská 20, Praha 1, do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „odvolací orgán“). Rozhodnutím odvolacího orgánu bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 6 (dále jen

„správce daně“) dne 18. 5. 2010, č. j. 177601/10/006911105118, na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Tímto platebním výměrem byla stěžovateli na základě daňové kontroly dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 47 988 Kč a současně sděleno penále ve výši 9 597 Kč.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu v projednávané věci je otázka přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jakož i zákonnost provedení dokazování ve věci stěžovatelem daňově uplatněných výdajů, vynaložených na pořízení automobilu PEUGEOT 307 (dále jen „automobil“ či „Peugeot“).

[3] Městský soud konstatoval, že důkazní břemeno ohledně výdajů uplatněných ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nese daňový subjekt. Povinnost stěžovatele prokázat jím tvrzenou výši daňově účinných výdajů plyne též z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. K prokázání pořizovací ceny zakoupeného automobilu byl stěžovatel opakovaně vyzván.

[4] Zdůraznil, že v souzené věci nebylo správcem daně zpochybněno, že stěžovatel vozidlo (nějakým způsobem) nabyl a že ho následně prodal za cenu 365 000 Kč. Pochybnosti panovaly o tom, zda skutečně automobil nabyl jím uváděným a dokladovaným způsobem, tedy koupí od pana E. F. ve Spolkové republice Německo (dále také „SRN“ nebo „Německo“) za částku 11 900 EUR. Tyto pochybnosti stěžovatel nevyvrátil a nepředložil žádný věrohodný důkaz, že automobil za jím deklarovanou cenu pořídil.

[5] Věrohodnost stěžovatelem předložených dokladů (kupní smlouva o pořízení použitého vozidla, kopie německého Osvědčení o evidenci vozidla, osvědčení společnosti CEBIA o prověření původu vozidla v systému OCIS či potvrzení prodávajícího o přijetí částky odpovídající sjednané kupní ceně) byla zásadně zpochybněna informacemi, které byly k žádosti správce daně poskytnuty německou stranou v rámci mezinárodní výměny informací dle článku 5 a 19 nařízení 2003/1798/ES. Z těchto informací totiž vyplývá, že zakoupený vůz dle údajů Spolkového dopravního úřadu nebyl nikdy propuštěn do Německa, kde ho měl stěžovatel koupit, dále že prodávající p. E. F. podle informace přihlašovacího úřadu nikdy nebydlel na adrese uvedené v předložených dokladech (B. 4, Z.). Jmenovaný navíc popřel, že by o prodeji vozidla cokoliv věděl, a také jeho podpis na řidičském průkazu se evidentně liší od podpisu na stěžovatelem předložených dokladech.

[6] Skutečnost, že uvedené nařízení upravuje správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty, sama o sobě neznámá, že takto získané informace nejsou použitelné v řízeních týkajících se jiných daní (zde daně z příjmů fyzických osob); rozhodující je především obsah daných informací. Použitelnost sdělení německé strany jako důkazního prostředku v řízení o dani z příjmů vyplývá z § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

[7] Se skutečnostmi zjištěnými v rámci mezinárodní spolupráce byl stěžovatel seznámen. Přes opakované výzvy ze strany správce daně nebyly žádným důkazem vyvráceny, stěžovatel neprokázal od koho a za kolik automobil koupil. V podání ze dne 30. 12. 2009, které bylo reakcí na výzvu správce daně ze dne 9. 12. 2009, se stěžovatel omezil toliko na opakované předložení těch listinných dokladů, které již dříve správci daně předložil. Jediným nově předloženým listinným dokladem bylo čestné prohlášení Ing. A. M. sepsané formou notářského zápisu ze dne 9. 9. 2009. Čestné prohlášení však nemohlo být dle městského soudu v daňovém řízení použito jako důkaz.

[8] K jednoznačnému závěru o nepoužitelnosti čestného prohlášení jako důkazního prostředku v daňovém řízení dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 – 43. V uvedeném rozhodnutí soud dovodil, že čestné prohlášení je v první řadě institutem obecného správního řízení, nikoli řízení daňového; daňový řád se o čestném prohlášení vůbec nezmiňuje. Po 1. 1. 2006 je čestné prohlášení upraveno v § 53 odst. 5 nového správního řádu (zákon č. 500/2004 Sb., účinný od 1. 1. 2006); i po tomto datu zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v § 99 stanoví, že pro daňové řízení se správní řád nepoužije.

[9] Čestným prohlášením nemůže být nikdy proveden důkaz: skutečnost jím nemůže být prokázána, ale pouze osvědčena. Nízká vypovídací hodnota čestného prohlášení se odrazila i v poměrně přísné zákonné úpravě podmínek, za nichž bylo možno ve správním řízení připustit čestné prohlášení. V některých fázích správních řízení řídících se správním řádem, kde se lze obejít bez důkazu a postačí určitou skutečnost osvědčit, tedy může mít čestné prohlášení své místo. Pojmově je však vyloučeno jej užít tam, kde nelze určité skutečnosti stanovit jinak než dokazováním. Tak je tomu právě u stanovení daňové povinnosti ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Ve světle shora uvedeného tedy správce daně ani žalovaný nepochybily, jestliže čestné prohlášení Ing. A. M. sepsané formou notářského zápisu ze dne 9. 9. 2009 neakceptovaly jako důkaz prokazující zakoupení vozidla za částku 11 900 EUR. Na nemožnost použití tohoto čestného prohlášení jako důkazního prostředku v daňovém řízení nemá žádný vliv ani skutečnost, že bylo sepsáno formou notářského zápisu. Notář sepsáním notářského zápisu neosvědčuje pravdivost tvrzení Ing. A. M., které jsou obsahem jeho čestného prohlášení, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale osvědčuje pouze to, že před ním jmenovaná osoba uvedené čestné prohlášení učinila.

[10] Svědecký výslech pana E. F. stěžovatel nenavrhla ani v průběhu daňové kontroly, ani v rámci odvolacího řízení. V odvolání pouze namítal, že hlavním důkazem při stanovení daně byla svědecká výpověď E. F. zajištěná v rámci mezinárodní právní pomoci, a brojil proti tomu, že o výsledku jmenovaného svědka nebyl informován. Z obsahu správního spisu městský soud ověřil, že svědecký výslech uvedené osoby prováděn nebyl. K této odvolací námitce odvolací orgán stěžovateli dle závěru soudu v souladu se skutečným stavem věci vysvětlil, že informace o osobě E. F. byly získány na základě žádosti o výměnu informací podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 a že vyjádření E. F. k danému případu nelze označit za svědeckou výpověď provedenou v rámci daňové kontroly dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní. Stěžovateli nic nebránilo navrhnout v daňovém řízení jako důkazní prostředek svědecký výslech E. F., popř. označit jiné důkazní prostředky, které by mohly sloužit k

objasnění okolností týkajících se daného obchodního případu.

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

[12] Městský soud žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[13] Proti rozsudku městského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Po shrnutí dosavadního průběhu řízení namítá, že se městský soud žádným způsobem nevypořádal s žalobní námitkou, dle které se správci daně zabývali pouze důkazy svědčícími v jeho neprospěch, čímž porušili § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

[14] Po věcné stránce stěžovatel namítá, že městský soud posoudil jím předložené čestné prohlášení nesprávně. Judikatura prvního senátu, na kterou městský soud v této souvislosti odkázal a ze které obsáhle citoval, byla překonána pozdější judikaturou. Z této pozdější judikatury vyplývá, že čestné prohlášení je listinným důkazem ve smyslu § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a není jej možné vyloučit pouze z titulu, že zákon o správě daní a poplatků vylučoval použití správního řádu, který upravuje institut čestného prohlášení, ale bylo na místě provést důkaz listinou, neboť dle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterému odpovídá ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu, lze jako důkazních prostředků „užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013). Povinností správních orgánů bylo čestné prohlášení Ing. A. M. vyhodnotit.

[15] Stěžovatel se dále dovolává porušení § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Má za to, že tvrzením v čestném prohlášení se měly správní orgány zabývat z úřední povinnosti. Dle judikatury Nejvyššího správního soudu jsou finanční orgány povinny vyslechnout svědka i bez výslovného návrhu účastníka řízení, pokud takový výslech může přispět k objasnění okolností, za nichž se realizovaly obchodní vztahy mezi účastníkem a uvedeným svědkem. Podle § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Pokud daňový subjekt uvede osobu, která se obchodního případu účastnila a může tak objasnit, zda ke zdanitelným plněním skutečně došlo, je povinností správce daně takovou osobu předvolat a vyslechnout (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 7 Afs 113/2009, sp. zn. 1 Afs 45/2006 či rozsudek ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57). V této souvislosti je vhodné upozornit také na to, že odmítne-li správce daně nějaký důkaz provést, musí své rozhodnutí odůvodnit, nikoli odmítnout provedení důkazu jen proto, že to daňový subjekt nenavrhoval.

[16] Hlavním důkazem při stanovení daně bylo zejména sdělení pana E. F. zajištěné v rámci mezinárodní právní pomoci. Takové sdělení je nepochybně důležitou otázkou v předmětu sporu. Ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 232/02 „*jestliže je příslušná osoba dotazována na důležité okolnosti v daňovém řízení, jež se týkají jiných osob, jsou-li jí známy* (§ 8 odst. 1 věta první zákona o správě daní a poplatků), jedná se zjevně o výslech svědka“. Tak tomu bylo i v projednávané věci a povinností správců daně bylo, aby tuto výpověď hodnotili v souvislosti s dalšími shromážděnými důkazy. Stěžovatel a pan F. nepochybně mohli mít z hlediska sporného obchodního případu protichůdné zájmy. Odmítnutí důkazních prostředků předložených stěžovatelem s pouhým odkazem na získané informace z Německa, možné není.

[17] V závěru kasační stížnosti stěžovatel obsáhle argumentuje judikaturou Nejvyššího správního soudu týkající se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve vztahu k dobré víře. Navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěrem městského soudu. Obsáhle odůvodňuje zejména namítanou nepřezkoumatelnost odůvodnění městského soudu a zdůrazňuje, že dílčí pochybení v odůvodnění nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí jako celku.

[19] Má za to, že vedle nepřezkoumatelnosti jsou v kasační stížnosti uplatněny pouze kasační důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., nikoli nesprávné právní posouzení. Po věcné stránce odkazuje na vyjádření k žalobě a argumentuje principy dokazování v daňovém řízení. Stěžovatel byl se všemi okolnostmi seznámen a byl mu poskytnut prostor k prokázání jím tvrzených skutečností. Informace z německé strany považuje za dostatečný podklad pro závěr, že stěžovatel důkazní břemeno neunesl.

[20] Ztotožňuje se také s posouzením čestného prohlášení jako důkazu, který je způsobilý určité skutečnosti osvědčit, nikoli prokázat. Připomíná, že sám stěžovatel nepožadoval zohlednit čestné prohlášení jako důkaz, ale jako pomůcku. Setrvává na svém přesvědčení, že návrh na výslech pana E. F. nebyl před správními orgány vznesen.

[21] Judikatura Soudního dvora Evropské unie, týkající se nároku na odpočet daně z přidané hodnoty při řetězových dodávkách, na projednávanou věc nedopadá.

[22] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[23] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

[24] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že z účetnictví stěžovatele bylo zjištěno, že dne 31. 12. 2006 byla účtována do nákladů na účet 504 pořizovací cena automobilu PEUGEOT 307 SP 1,4 VIN X ve výši 334 390 Kč na základě předložené smlouvy ze dne 15. 8. 2006 a výdajového pokladního dokladu ze dne 15. 8. 2006 na celkovou částku 11 900 EUR. Na dokladech byl uveden jako dodavatel „pan E. F. B. 4, Z., N.“. Zakoupené auto bylo prodáno dne 1. 9. 2006 společnosti S Autoleasing, a.s., Střelničná 8/1680, Praha 8, za cenu 365 000 Kč v režimu použitého zboží dle ustanovení § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2006.

[25] Výzvou ze dne 25. 11. 2008 byl stěžovatel vyzván k prokázání způsobu nákupu sporného vozidla (pořízení za cenu bez daně z přidané hodnoty), k prokázání toho, zda se jedná o nákup od osoby, která je registrovaná k DPH v jiném členském státě, ke splnění podmínek pro uplatňování zvláštního režimu DPH pro obchodníky s použitým zbožím a k doložení daňového dokladu.

[26] K této výzvě stěžovatel uvedl, že automobil zakoupil v Německu od fyzické osoby, která jej dovezla z Francie, což je patrné z osvědčení firmy Cebia o prověření původu vozidla v systému OCIS, jehož kopii spolu s kopií německého technického průkazu UD 604352 zasílá. Jednalo se o vozidlo kategorie M1, u kterého nelze uplatnit odpočet DPH (písemnost ze dne 23. 12. 2008, založená na l. č. 6 správního spisu).

[27] Další výzvou ze dne 14. 1. 2009 byl stěžovatel informován o tom, že z jeho sdělení není zřejmé, kdo byl prodávajícím a dále že stěžovatel nepředložil správcem daně požadovaný daňový doklad. Stěžovatel byl opět vyzván k prokázání způsobu nákupu sporného automobilu (pořízení za cenu bez DPH), k prokázání toho, zda se jedná o nákup od osoby, která je registrovaná v jiném členském státě, ke splnění podmínek pro uplatňování zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím a k doložení daňového dokladu.

[28] Stěžovatel k této výzvě sdělil (písemnost ze dne 23. 1. 2009), že šlo o nákup na inzerát přes internet od občana v Německu. Vůz přebíral na parkovišti před obchodním domem, obdržel velký technický průkaz a klíče. Vůz si nechal nejprve prověřit od VIN, zda není v databázi odcizených vozidel, následně od společnosti Cebia. Proávající, uvedený v kupní smlouvě není v žádném státě vedený jako plátce DPH.

[29] Z formuláře SCAC 2004, založeném na listu č. 12 správního spisu, vyplývá, že správce daně v rámci dožádání do SRN (14. 1. 2009) uvedl, že mu český plátce daně (stěžovatel) sdělil, že od německého plátce daně (pan E. F.) ve zdaňovacím období srpen 2006 nakoupil zboží (ojeté automobily) ve zvláštním režimu. Správce daně zaslal dožádanému správci daně kopii kupní smlouvy ze dne 15. 8. 2006, kopii výdajového pokladního dokladu ze dne 15. 8. 2006 a kopii potvrzení ze dne 15. 8. 2006 o přijetí částky 11 900 EUR). Dotazoval se, zda se jedná o německého plátce DPH, který může prodávat zboží ve zvláštním režimu.

[30] Z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 7. 5. 2009 (formulář SCAC 2004, založený na l. č. 13 správního spisu) vyplývá, že plátce není registrován k daňovým účelům. Popírá, že by auto prodal, podpisy na dokladech očividně nepochází od něj. Dle údajů Spolkového dopravního úřadu nebyl vůz nikdy propuštěn do SRN, zjišťování v databázi Peugeot ukázala, že vůz byl 1. 5. 2005 propuštěn do Francie za účelem pronájmu. Plátce také dle informací přihlašovacího úřadu nikdy nebydlel na adrese B. 4, Z. Výpověď ohledně

formy zdanění proto nemůže být brána v potaz. Dožádaný správce daně požádal o sdělení jakékoliv informace či poznatku o skutečném německém prodeji.

[31] Se všemi skutečnostmi byl stěžovatel seznámen písemností ze dne 9. 12. 2009 a byl současně opětovně vyzván k prokázání sporného nákupu. Po opakovaných omluvách z nařízeného ústního jednání (cca 4 po sobě jdoucí omluvy) zaslal stěžovatel správci daně čestné prohlášení formou notářského zápisu, které dle jeho tvrzení sepsal svědek sporného obchodního případu. Z obsahu čestného prohlášení vyplývá, že pan Ing. A. M. se dne 15. 8. 2006 zúčastnil koupě osobního automobilu Peugeot 1, 4 modré barvy, VIN X, S. G., B. a současně potvrzuje, že byl přítomen platbě ve výši 11 900 EUR. Kupní cena byla prodávajícímu předána v hotovosti.

[32] Správce daně žádné další dokazování neprováděl, celou věc uzavřel tak, že stěžovatel daňovou uznatelnost výdajů vynaložených na nákup automobilu neprokázal. Na základě tohoto závěru vydal dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli doměřil daň a předsal penále.

[33] V odvolání stěžovatel mj. namítal, že skutkový stav nebyl zjištěn správně. Měl za to, daň měla být stanovena dle pomůcek, nikoli dokazováním. V této souvislosti namítal, že při stanovení daně podle pomůcek by měl správce daně povinen vzít v úvahu „*příjmový doklad na částku 11. 900, EUR) a svědecké prohlášení pana Ing. A. M. o vynaložení této částky*“. Nezpochybnil-li správce ani existenci samotného vozidla ani jeho úplatné nabytí, ale pouze totožnost prodávajícího, je nezohlednění těchto nezpochybněných skutečností při stanovení daně v rozporu se zásadou přiměřenosti.

[34] Dále namítal porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, neboť vzal-li svědeckou výpověď prodávajícího správce daně za důkaz, měl požádat německou stranu o provedení výsledku svědka v souladu s českým daňovým řádem. Měl za to, že měl být o tomto výsledku včas informován, a mělo mu být umožněno účastnit se výsledku a klást svědkovi otázky. Provedené dokazování považoval za nezákonné.

[35] Odvolací orgán pochybení při nezohlednění čestného prohlášení odmítl, když podrobně odůvodnil, z jakého důvodu nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pochybení ohledně neprovedení svědecké výpovědi odmítl s tím, že zrekapituloval informace získané v rámci mezinárodní výměny informací. Zdůraznil, že informace o osobě prodávajícího byly získány podle příslušné směrnice o spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a sdělení plátce (prodávajícího) nelze označit za svědeckou výpověď, neboť svědeckou výpověď český správce daně nepožadoval.

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí městského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že žalobou napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[37] Z obsahu žaloby podstatného pro posouzení kasačních námitek Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel namítal nesprávný postup při stanovení daně ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

[38] Jednak měl za to, že bylo-li čestné prohlášení pořízeno formou notářského zápisu, jedná se o veřejnou listinu, jejíž obsah jsou správní orgány povinny vyvrátit. Vytýkal žalovanému resp. odvolacímu orgánu to, že tento pouze uvedl, že předložené čestné prohlášení nelze využít pro stanovení daně podle pomůcek, ale nevypořádal se s ním jako s veřejnou listinou, jejíž obsah nebyl vyvrácen ve smyslu § 134 občanského soudního řádu. S touto argumentací se městský soud vypořádal na str. 15 napadeného rozsudku.

[39] Stěžovatel také namítal, že informace získané v rámci mezinárodní spolupráce se týkají daně z přidané hodnoty a vůbec nemusí být relevantní pro stanovení daně z příjmů. Ze získaných informací nevyplývá, že by sporný nákup neprovedl. Lze z nich totiž naopak vyčíst to, že automobil existuje, byl zřejmě poprvé registrován ve Francii (1. 5. 2005 pod reg. zn. Y) a nebyl propuštěn do Německa. Posledně uvedená informace, kterou považovaly správní orgány za rozhodnou, označil za informaci v rozporu s jím předloženými důkazními prostředky, a to Osvědčením o evidenci vydaným 14. 2. 2006 Region Hannover Team Kfz (německý technický průkaz) a Osvědčením o prověření původu vozidla v systému OCIS. Z osvědčení vyplývá, že první evidence vozidla byla ve Francii 21. 4. 2005, Francii vozidlo opustilo dne 28. 12. 2005, následně bylo exportováno přes SRN do České republiky a nebylo k datu vydání osvědčení evidováno jako odcizené. Skutečnost, že dle informací přihlašovacího úřadu prodávající na označené adrese nebyl přihlášen, sama o sobě neznamena, že na této adrese nebydlí. Tato informace je pro posouzení sporných nákladů irelevantní. Stěžovatel v této souvislosti také namítal, že správní orgány nesprávně vycházely z tvrzení pana E. F., „že nic neví o uvedeném případě“, které však nebylo pořízeno svědeckou výpovědí. Pokud navíc prodávající nepřiznal příjmy z prodeje vozu ke zdanění, nelze jeho prohlášení bez řádné svědecké výpovědi použít jako důkaz. Správcem daně i odvolacím orgánem byly hodnoceny pouze skutečnosti svědčící v jeho neprospěch, čímž došlo k porušení § 31 i § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

[40] Tato námitka byla vypořádána ze strany městského soudu pouze částečně. Na str. 12 se městský soud v obecné rovině vypořádává s použitelností informací získaných v rámci mezinárodní výměny informací v oblasti daně z přidané hodnoty pro účely daně z příjmů fyzických osob. Konkrétně však městský soud získané informace nehodnotil a stěžovatelem namítanou rozporností získaných informací a předložených důkazních prostředků se vůbec nezabýval. Omezil se pouze na rekapitulaci získaných informací (včetně prohlášení prodávajícího) a ztotožnil se závěrem odvolacího orgánu, že tyto informace zásadním způsobem zpochybnily důkazy předložené stěžovatelem, které stěžovatel ani přes opakované výzvy nevyvrátil. K nevyslechnutí svědka uvedl, že informace o osobě E. F. byly získány na základě žádosti o výměnu informací podle nařízení Rady (ES) č. 1798/2003, a ztotožnil se se závěrem odvolacího orgánu, že vyjádření E. F. k danému případu nelze označit za svědeckou výpověď provedenou v rámci daňové kontroly dle § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Zdůraznil, že svědecký výslech pana E. F. stěžovatel nenavrhoval ani v průběhu daňové kontroly, ani v rámci odvolacího řízení. Tvrzení zpochybňující důvěryhodnost prodávajícího označil za ničím nepodložená.

[41] Z výše uvedeného je zřejmé, že některé stěžovatelem řádně uplatněné žalobní

námítky zůstaly ze strany městského soudu nevypořádány. Již tyto důvody musí vést ke zrušení kasační stížností napadeného rozsudku.

[42] V projednávané věci však nemá oporu ve spisu ani konstatování odvolacího orgánu, že veškeré důkazy byly vyhodnoceny ve smyslu § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Ze spisu naopak vyplývá, že žádné vyhodnocení důkazního řízení prováděno nebylo, neboť správce daně vzal bez dalšího za prokázané pouze informace získané na základě mezinárodní výměny informací, aniž by je podrobil jakémukoliv vyhodnocení ve vztahu k dosavadně zjištěnému skutkovému stavu, a to jak ke stěžovatelem doloženým listinám, tak k jeho tvrzením.

[43] Účelem dožádání resp. mezinárodní výměny informací bylo ověřit zákonnost stěžovatelem uplatněného režimu na dani z přidané hodnoty dle § 90 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud nepochybně, že na základě získaných informací pojal správce daně pochybnosti i ve věci stěžovatelem daňově uplatněných výdajů na dani z příjmů a že důkazní břemeno leží na stěžovateli. Má však za to, že stěžovatel informace získané v rámci mezinárodní spolupráce rozporoval (otázku, zda úspěšně či neúspěšně, ponechává Nejvyšší správní soud stranou), a proto měl právo na řádné vyhodnocení všech svých předložených důkazních prostředků, včetně rozporů mezi jeho tvrzeními a tvrzeními osoby, označené na dokladech jako prodávající.

[44] Správce daně jakož i odvolací orgán považovaly informace získané na základě mezinárodní výměny informací pro účely DPH za důkazy, a to důkazy automaticky vyvracející důkazní prostředky a tvrzení stěžovatele v řízení o dani z příjmů fyzických osob. Ze spisu vůbec není zřejmé, jakým způsobem byly tyto informace, z nichž některé byly pouze v rovině tvrzení, porovnány s tvrzeními a listinami předloženými stěžovatelem. Správce daně ani odvolací orgán se žádným způsobem nevyjádřily např. k Osvědčení o evidenci sporného vozidla, vydaného ve SRN dne 14. 2. 2006 Region Hannover Team Kfz (technický průkaz k automobilu, vydaný v SRN) či k Osvědčení o prověření původu vozidla v systému OCIS, ze kterého vyplývá, že ve Francii byl vůz registrován pouze do 28. 12. 2005 a následně exportován přes SRN do České republiky. Ničím nepodložené konstatování, že vzhledem k zjištěným informacím se stěžovatelem předložené listiny důkazem nestaly, nelze přezkoumat.

[45] Ze spisu je naopak zřejmé, že nejpozději v odvolání zpochybnil stěžovatel tvrzení prodávajícího a namítal, že mají-li být tvrzení prodávajícího považována za důkaz, bylo povinností provést řádný svědecký výslech, a to za jeho účasti. Odvolací orgán tuto námítku vypořádal zcela účelovým a zavádějícím způsobem tak, že správce daně svědeckou výpověď nepožadoval a ta ani nebyla prováděna. V této souvislosti je nutné připomenout, že správce daně v rámci své mezinárodní žádosti ve věci DPH nepožadoval prověřit žádné skutečnosti, týkající se sporného nákupu z hlediska daně z příjmů, přesto získané informace automaticky bez jakéhokoli dalšího prověřování a vyhodnocení považoval za důkazy vyvracející listiny a tvrzení stěžovatele, a to dokonce včetně ničím nepodloženého tvrzení prodávajícího, že o obchodu nic neví. Buď mělo být řádně odůvodněno, proč skutkově odlišná tvrzení ohledně sporného obchodu nejsou rozhodná, nebo měly být zjištěné rozpory odstraněny, tj. provedením řádné svědecké výpovědi a jejím vyhodnocením (účast stěžovatele by byla možná jen, pokud by takovou účast umožňovaly procesní předpisy dožádaného státu, srov. rozsudek

NSS ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011 - 167).

[46] Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že závěry ohledně řádně provedeného dokazování nemají oporu ve zjištěném skutkovém stavu, a nejsou proto přezkoumatelné. Městský soud měl pro tyto v žalobě namítané vady rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[47] Závěry městského soudu ohledně čestného prohlášení předloženého v projednávané věci stěžovatel interpretuje v kasační stížnosti zavádějícím způsobem a kasačními námitkami brojí spíše proti závěrům prvního senátu Nejvyššího správního soudu. Je totiž nutné připomenout, že stěžovatel spojoval žalobní námitku nepřihlédnutí k obsahu čestného prohlášení s tím, že jde o veřejnou listinu, jejíž obsah nebyl vyvrácen, a proto je třeba takovou listinu považovat za důkaz svědčící ve prospěch stěžovatele (srov. str. 3 žaloby, bod 2. Notářský zápis - osvědčení právně významné skutečnosti). Městský soud v této souvislosti uvedl, že sepsáním notářského zápisu se neosvědčuje pravdivost tvrzení Ing. A. M., které jsou obsahem jeho čestného prohlášení, jak se mylně domnívá stěžovatel, ale osvědčuje pouze to, že před ním jmenovaná osoba uvedené čestné prohlášení učinila. S tímto závěrem se lze plně ztotožnit.

[48] Závěry prvního senátu citované v odůvodnění městského soudu nejsou pro posuzovanou věc přílehlavé, a to nejen ve vztahu k obsahu uplatněné žalobní námitky. V důkazním řízení je třeba rozlišovat čestné prohlášení daňového subjektu a čestné prohlášení jiné osoby. Čestné prohlášení daňového subjektu je pouze jeho tvrzení zachycené v písemné formě. Stejně tak jako ničím nepodložené tvrzení ústní, nemůže být tvrzení sepsané formou čestného prohlášení samo o sobě důkazem prokazující vynaložení výdaje v nějaké výši. Pokud by bylo možné ve vyměřovacím řízení považovat obecně institut čestného prohlášení za důkaz prokazující skutečnosti „čestně prohlášené“, pozbyl by institut stanovení daně podle pomůcek jakéhokoli smyslu, protože chybějící důkazní prostředky by bylo vždy možno nahradit čestným prohlášením, a tím by bylo zhojeno neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. V rozsudku prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2005 bylo posuzováno čestné prohlášení samotného žalobce. Naproti tomu, v rozsudku druhého senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 11/2013, kterým argumentuje stěžovatel v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud posuzoval čestné prohlášení třetích osob, nazvané jako „svědecká výpověď“, což je nepochybně něco jiného než „čestně prohlášené tvrzení daňového subjektu“. Tvrzení třetí osoby, zachycené v písemné formě bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši.

[49] Na druhou stranu ani první senát, ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu a ani městský soud v projednávané věci nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího vyloučit. V odůvodnění citovaného rozsudku první senát uvedl, že *„pro správce daně bylo čestné prohlášení užitečným podnětem k tomu, aby provedl dokazování prostřednictvím svědecké výpovědi pana I. B. (jenž byl v čestném prohlášení označen jako kupující), a pokusil se tak o to, podložit pouhé tvrzení ve formě čestného prohlášení důkazem. To se nezdařilo, a sporný výdaj tak nebyl prokázán.“*

[50] Jakkoliv musí správce daně přihlédnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyjdou najevo, neznamená to, že jakékoliv skutečnosti či dokonce tvrzení musí

následně zohlednit jako důkazy. Podle § 31 zákona o správě daní a poplatků teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, či zda je na místě skutkový stav dále šetřit. V projednávané věci k žádnému vyhodnocení důkazního řízení nedošlo. Nelze proto ani souhlasit s kasační námitkou, dle které měl správce daně z úřední povinnosti provést výslech Ing. A. M. Správce daně nelze obecně zavázat, aby veškerá tvrzení daňového subjektu či třetích osob, včetně tvrzení předkládaných formou čestného prohlášení následně z úřední povinnosti ověřoval prostřednictvím dokazování. Vždy bude záležet na konkrétních skutkových okolnostech posuzovaného případu a na míře zjištěného skutkového stavu. Bude-li skutkový stav dostatečně objasněn, není rozhodně účelné ničím nepodložená tvrzení následně prověřovat z úřední povinnosti. Judikatura posuzující jiné skutkové příběhy (včetně stěžovatelem uváděné judikatury Soudního dvora Evropské unie) nemůže být sama o sobě relevantní. Nejedná se o posouzení právních otázek, a proto je k její aplikaci na konkrétní věc třeba, aby se týkala případu skutkově shodného či velmi obdobného s posuzovanou věcí.

IV. Závěr a náklady řízení

[51] Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek městského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před městským soudem důvody pro to, aby bylo rozhodnutí odvolacího orgánu zrušeno, nevrátil věc městskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadených rozhodnutí odvolacího orgánu nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí městského soudu rozhodl postupem podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil také rozhodnutí odvolacího orgánu a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení [§ 109 odst. 4 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., za přiměřeného použití 78 odst. 4 s. ř. s.]. Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

[52] V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[53] Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny jednak částkou 7 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč). Dále jsou náklady řízení tvořeny částkou 16 428 Kč.

[54] Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě, Ing. Vladislav Mírek, daňový poradce učinil ve věci celkem tři úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů za poskytování právních služeb

(advokátní tarif), ve znění účinném k 2. 12. 2010, dále jen („advokátní tarif“) a písemné podání ve věci samé (žaloba) ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a účast na jednání soudu. Za úkon právní služby dle advokátního tarifu náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2 400 Kč. Třetím úkonem je účast na jednání soudu dne 23. 10. 2013. Jednání soudu proběhlo po novele advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 486/2012 Sb., a dle přiloženého záznamu na l. č. 57 soudního spisu nepřesáhlo 2 hodiny. Za tento úkon právní služby náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Daňový poradce soudu nedoložil osvědčení o registraci k DPH. K nákladům řízení o žalobě tedy daň z přidané hodnoty přičíst nelze.

[55] Zástupce stěžovatele v řízení o kasační stížnosti, Mgr. Svatopluk Šplechtna, advokát se sídlem Jindřišská 20, Praha 1, učinil ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a písemné podání soudu ve věci samé [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Jelikož zástupce stěžovatele učinil úkony právní služby po novele advokátního tarifu provedené vyhláškou č. 486/2012 Sb., tak mu za jeden úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3 400 Kč. Zástupce stěžovatele pro řízení o kasační stížnosti soudu doložil osvědčení o registraci k dani z přidané hodnoty, proto se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti zvyšuje o příslušnou částku DPH v sazbě platné ke dni ukončení tohoto řízení, tj. ve výši 1 428 Kč.

[56] Celková částka náhrady nákladů řízení před městským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 23 428 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupce Mgr. Svatopluka Šplechtny, advokáta se sídlem Jindřišská 20, Praha 1. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 21. srpna 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

