

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **POKORNÝ TEAM, s. r. o.,** se sídlem Drásov 205, Dlouhá Lhota, zast. Mgr. Ing. Janem Drobným, advokátem se sídlem Thámova 402/4, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2009, č. j. 11 Ca 177/2007 – 88,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností napadeným rozsudkem Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl žalobu žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2007, č. j. 1671/07-1200-203335, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 5. 2006, č. j. 53072/06/063912/4270. Tímto rozhodnutím správce daně doměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 22 630 Kč.

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb.,

soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“), uplatňuje též kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť má za to, že zjištěný skutkový stav nemá oporu v provedeném dokazování a namítá nepřezkoumatelnost rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K případu doměření daně ve věci prodeje vozidla panu P. stěžovatel uvádí, že celá nesprávná konstrukce rozsudku je postavena na tom, že stěžovatel přijal od pana P. částku 100 000 Kč a z této neodvedl příslušnou daň. Fakticky však stěžovatel výše uvedenou částku nikdy nepřijal, což vyplývá z listinných důkazů a provedených svědeckých výpovědí. Městský soud tyto výpovědi nesprávně hodnotil, pokud se jimi vůbec zabýval. Stěžovatel tvrdí, že z žádného důkazu nevyplývá, že by předmětnou částku stěžovatel od pana P. přijal. Pokud stěžovatel hovořil o nějaké částce, byla to jistě celková částka včetně opravy, nastrojení a přihlášení vozu, které stěžovatel nikdy neprováděl, tudíž je nemohl ani vykázat účetně. Pokud pan V. uvedl, že vozidlo opravoval pro pana P. zdarma, není to pravda., neboť z faktury za lakování vozu vyplývá uhrazení částky za tuto činnost. Skutečnost, že stěžovatel neprováděl činnosti nad rámec částky 51 500 Kč za prodej ojetého vozu, nemůže být stěžovateli přičítána k tíži, neboť společnost stěžovatele předmětné činnosti nikdy neprováděla. To, že pan V. popírá převzetí částky 48 500 Kč za opravu vozu je pouze jeho tvrzení, navíc nepodpořené žádným důkazem. Stěžovatel má dále za to, že není pravdivé tvrzení pana P. o nevědomosti celé koupě vozu, neboť mu bylo zcela zřejmé, že předmětná faktura za prodej vozu byla vystavena na částku 51 500 Kč, a to z důvodu, že prodané vozidlo by nemohlo být nikdy bez vystavené faktury přihlášeno dopravním inspektorátem. Protože pan P. nikdy nedal žádnou plnou moc k vyřízení tohoto přihlášení, logicky tedy musel přihlášení učinit osobně.

Z obsahu výpovědí svědků P. a V. je zřejmé, že oba svědci nehovoří pravdu o podstatných skutečnostech, které se váží k tomuto prodeji, a ze kterých k tíži stěžovatele vycházel soud.

Soud dle mínění stěžovatele opomněl posoudit věrohodnost těchto výpovědí. Pan P. nepravdivě vypověděl, že za nákup auta zaplatil 100 000 Kč. Panu P. bylo známo, že vozidlo je havarované, přičemž chtěl převzít vozidlo provozuschopné, opravené, včetně vyřízení všech dokladů. Z předložené stvrzenky je zřejmé pouze to, že celková částka za všechny činnosti je odhadována na 100 000 Kč. Ve skutečnosti byla předána pouze záloha ve výši 10 000 Kč.

Stěžovatel dále namítá, že správce daně nepostupoval dle § 2 odst. 3, 7 a § 31 odst. 2, 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) a jeho rozhodnutí je nezákonné. Dokazování bylo vedeno účelově jednostranně, když bylo na stěžovateli neustále požadováno, aby doložil na základě vydaných výzev doklady, kterými nemohl disponovat. Konfrontace se svědky panem P. a V. nebyla nikdy provedena. Rozpory ve výpovědích správce daně neodstranil, nebylo taktéž vyžádáno předložení účetnictví pana V., ze kterého by jednoznačně vyplynulo, jaké opravy a co konkrétně na předmětném vozu prováděl.

Není tedy správný postup správce daně, když opakovaně daňový subjekt vyzývá ke sdělení požadované informace a předložení důkazů a pokud nejsou tyto předloženy, uzavře že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.

Napadený rozsudek trpí dle stěžovatele i právními vadami, neboť soud opomněl posoudit výše zmiňovaná ustanovení daňového řádu. Soud pouze jednostranně přitaká žalovanému.

Dále stěžovatel namítá, že nebylo řádně zdůvodněno, proč bylo zrušeno rozhodnutí FÚ Příbram ze dne 23. 8. 2006 o zastavení odvolacího řízení. Lze se tak oprávněně domnívat, že se tak stalo v důsledku nějakého blíže nespecifikovaného pochybení. Následným postupem se tak orgány snaží zakrýt tuto vadu řízení. Libovůle správce daně je tak zjevná a nezpochybnitelná.

K případu doměření daně ve věci prodeje vozidla panu Š. stěžovatel namítá, že skutkový stav, ze kterého vycházel městský soud, nemá oporu v provedeném dokazování.

Stěžovatel má za to, že celé daňové řízení bylo vedeno jednostranně, a to požadováním vysvětlení určitých věcí po stěžovateli, aniž by byla ověřena validita a věrohodnost získaných důkazů. Svědek Š. jednou uvedl, že za vozidlo zaplatil 170 000 Kč (jeho výpověď ze dne 8. 11. 2005), podruhé je 140 577,76 Kč (90 000 Kč a 2800 DEM). Žádným z orgánů však nebyla přezkoumávána věrohodnost tohoto pro věc klíčového svědka. K tomu stěžovatel doplňuje, že pokud vystavil daňový doklad na částku 100 000 Kč a tento předal panu Š., aby si vyřídil převod vozidla na dopravním inspektorátu, musel svědek zákonitě namítnout, že za vozidlo nezaplatil 100 000 Kč, ale částku jinou, což se však nestalo. Svědek lže, pokud popírá, že fakturu za prodej nikdy neobdržel. Vozidlo nemohlo být bez faktury přihlášeno na dopravním inspektorátu. Stěžovatel shledává administrativní pochybení na jeho straně, pokud si nenechal podepsat stvrzenku na vrácení jím předávané hotovosti (90 000 Kč a 2800 DEM). Stěžovatel zdůrazňuje, že se tak stalo, i když převzetí nebyla účastna žádná jiná osoba. Navíc je dle stěžovatele nelogické, aby pan Š. předával hotovost 25. 1. 2001, aby bylo vozidlo stěžovatelem přivezeno z Belgie až dne 29. 1. 2001, když jak sám svědek uvádí, již jednou v Belgii byl a vozidlo si tam vybral. Správce daně nezjišťoval a svědek nevysvětlil, proč si v Belgii svědek sám auto nekoupil. Správce daně se taktéž vůbec nevypořádal, proč byla vystavena faktura č. 2138 až dne 8. 4. 2001.

Stěžovatel napadá postup správce daně, který vycházel z částky 140 577,76 Kč a nikoli z částky jiné, kterou svědek také uvedl. Správce daně neposuzoval věrohodnost výpovědi svědka. Bezmezně tomuto uvěřil, avšak bez jakéhokoliv odůvodnění. Z napadeného rozsudku pak není zřejmé, proč městský soud dal za pravdu správci daně.

Skutkový stav byl zjištěn v rozporu s § 2 odst. 3, 7 a § 31 odst. 2, 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Není tedy správný postup správce daně, když opakovaně daňový subjekt vyzývá ke sdělení požadované informace a předložení důkazů a pokud nejsou tyto předloženy, uzavře že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 21. 8. 2009. Uvádí, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že pan P. nakoupil u stěžovatele vozidlo značky Peugeot 106.

K tomuto prodeji doložil stěžovatel fakturu č. 2172 ze dne 4. 12. 2001 na částku 51 500 Kč. Protože uvedená částka neodpovídala stvrzence A 0473509 ze dne 30. 10. 2001, předvolal správce daně pana P. k podání svědecké výpovědi. Svědek dne 3. 10. 2005 vypověděl, že nakoupil u stěžovatele vozidlo zn. Peugeot 106 za částku 100 000 Kč a na tuto částku obdržel od stěžovatele stvrzenku A 0473509. Dále uvedl, že fakturu od stěžovatele nedostal. Stěžovatel se k výslechu svědka přes vyrozumění nedostavil.

Ke svědecké výpovědi pana P. se stěžovatel vyjádřil v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 1. 2006. Stěžovatel potvrdil, že převzal od pana P. částku 100 000 Kč. Fakturu vystavil na 51 500 Kč a zbytek, tj. 48 500 Kč předal panu V., který prováděl se synem opravu vozidla a zajišťoval přihlášení na dopravní inspektorát. K výzvě správce daně, aby stěžovatel předložil doklad, na základě kterého předal panu V. částku 48 500 Kč, stěžovatel uvedl, že doklad o předání nevystavil. Stěžovatel za účelem potvrzení převzetí výše uvedené částky navrhl vyslechnout pana V. Pan V. dne 2. 10. 2006 vypověděl, že žádné peníze od stěžovatele na opravu auta nepřijal a že vozidlo opravil sám a zadarmo. Stěžovatel se dostavil k tomuto jednání a svou předchozí výpověď změnil v tom smyslu, že uvedl, že oprava probíhala jiným způsobem, nežli se domníval a financování probíhalo ve spolupráci s panem P., stěžovatel zajišťoval náhradní díly a lakování, klempířskou práci, pan V. zajišťoval nastrojení a odstrojení vozidla a přípravu na STK. K prokázání výše uvedených skutečností žalovaný stěžovatele dne 6. 4. 2007 vyzval. Stěžovatel uvedl, že žádné další účetní podklady předložit nemůže. Žalovaný uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť žádným způsobem neprokázal, že by část finančních prostředků byla předána panu V., případně, že by opravu prováděl stěžovatel, naopak zjištěné skutečnosti svědčí tomu, že částka přijatá za motorové vozidlo byla v celkové výši 100 000 Kč.

K obchodnímu případu týkající se prodeje Renault Laguna panu Š. žalovaný uvádí, že stěžovatel potvrdil do protokolu ze dne 16. 1. 2006, že od pana Š. obdržel finanční prostředky ve výši 90 000 Kč a 2830 DEM na nákup vozidla. Přijetí částky potvrzuje stvrzenka podepsaná stěžovatelem. Správce daně vyslechl pana Š., který do protokolu dne 8. 11. 2005 vypověděl, že zaplatil za auto asi 170 000 Kč. Svou výpověď upřesnil odkazem na fotokopii stvrzenky. Stěžovatel se výslechu nezúčastnil. K výpovědi svědka stěžovatel uvedl, že panu Š. dovezl auto, které se mu nelíbilo, nevzal si ho a z tohoto důvodu mu byla vrácena celá částka. Na vrácení peněz stěžovatel výdajový doklad nevystavil. Poté stěžovatel s panem Š. odjeli do Belgie, kde stěžovatel od belgického subjektu nakoupil auto značky Renault Laguna. Stěžovatel vystavil fakturu č. 2138 na celkovou částku 100 000 Kč, kterou od pana Š. spolu s provizí ve výši 3000 Kč přijal. Žalovaný prověřoval tvrzení stěžovatele, přičemž zjistil, že v databázi centrálního registru JCD je zaneseno, že automobil Renault Laguna byl do celního režimu propuštěn dne 30. 1. 2001. V databázi stěžovatelem tvrzený předchozí dovoz výše uvedeného automobilu zjištěn nebyl. Žalovaný uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, neboť žádným způsobem neprokázal svá tvrzení ohledně výše přijaté částky a způsobu dovozu vozidla.

Odvolání, které stěžovatel uplatnil proti dodatečným platebním výměrům neobsahovalo požadované náležitosti. Stěžovatel byl proto vyzván k jejich doplnění. Protože tak neučinil, správce daně odvolací řízení rozhodnutím ze dne 19. 7. 2006 zastavil. Proti rozhodnutí o zastavení řízení se stěžovatel odvolal. Stěžovatel poté následně dne 21. 8. 2006 do protokolu odvolání proti dodatečným platebním výměrům doplnil. Rozhodnutí o

zastavení řízení bylo zrušeno. Žalovaný má za to, že tento postup není nezákonný a s odkazem na § 32 odst. 11 daňového řádu uvádí, že rozhodnutí nemuselo být odůvodněno.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně dne 19. 3. 2004 zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z přidané hodnoty za rok 2001 a daň z příjmů za zdaňovací období roku 2001. Součástí kontroly byl i obchodní případ - prodej vozidla Peugeot 106 panu J. P. v říjnu 2001. K tomuto prodeji doložil stěžovatel fakturu č. 2172 ze dne 4. 12. 2001 na částku 51 500 Kč. Protože uvedená částka neodpovídala stvrzence A 0473509 ze dne 30. 10. 2001, předvolal správce daně pana P. k podání svědecké výpovědi. Svědek dne 3. 10. 2005 vypověděl, že nakoupil u stěžovatele vozidlo zn.Peugeot 106 za částku 100 000 Kč a na tuto částku obdržel od stěžovatele stvrzenku A 0473509. Dále uvedl, že fakturu od stěžovatele nedostal. Stěžovatel, ačkoliv byl o konání výslechu vyrozuměn, se k výslechu nedostavil.

Obsah výpovědi pana P. koresponduje s výpovědí v úředním záznamu o podaném vysvětlení Policii ČR, služby kriminální policie Příbram dne 14. 4. 2003 a též s výpovědí při následném výslechu na Policii konaném dne 14. 5. 2004, kde pan P. jako svědek uvedl, že výše uvedený automobil koupil za 100 000 Kč od stěžovatele. Na to mu byla vystavena stvrzenka. Zaplacena byla nejdříve záloha ve výši 10 000 Kč při zamluvení vozidla a 90 000 Kč při jeho převzetí. Platba proběhla v kanceláři pana P. V době koupě bylo vozidlo havarované, přičemž opravu si zajišťoval a hradil sám svědek, přišla jej na 20 000 Kč.

K výše uvedené svědecké výpovědi se stěžovatel vyjádřil dne 16. 1. 2006. Stěžovatel vypověděl, že od pana P. přijal částku 100 000 Kč. Ponechal si však pouze částku 51 500 Kč jako cenu vozidla včetně DPH a zbytek, tj. 48 500 Kč předal švagrovi pana P., panu V., který měl provést opravu vozidla. Správce daně proto stěžovatele poté dne 20. 1. 2006 vyzval, aby předložil doklad o předání částky 48 500 Kč panu F. V. Stěžovatel k výzvě dne 30. 1. 2006 uvedl, že doklad na předání nevystavil. Správce daně po provedeném dokazování konstatoval, že stěžovatel nevyvrátil tvrzení svědka a jím předložené doklady. Dle § 18 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předmětem daně výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Správce daně uzavřel, že stěžovatel neoprávněně snížil daňové výnosy o 39 757 Kč.

Součástí kontroly byl dále obchodní případ - prodej vozidla Renault Laguna panu M. Š. K tomuto prodeji doložil stěžovatel fakturu č. 2138 ze dne 8. 4. 2001 na částku 100 000 Kč. Kupující pan Š. do protokolu dne 8. 11. 2005 vypověděl, že za vůz zaplatil asi 170 000Kč a předložil stvrzenku ze dne 25. 1. 2005, podle které stěžovatel převzal od svědka 2830 DEM a 90 000 Kč. K provedené svědecké výpovědi se stěžovatel vyjádřil dne 16. 1. 2006. Uvedl, že částky na stvrzence převzal a následně po zakoupení vozidla provedl finanční vyrovnání a rozdíl oproti záloze na nákup vozidla vyrovnal. Žádné důkazní prostředky k tomuto tvrzení nedoložil. Správce daně tak uzavřel, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzených skutečností a neoprávněně snížil daňové výnosy o 33 264,40 Kč.

Dne 16. 5. 2006 vydal správce daně na základě výsledků z kontroly dodatečný platební výměr č. 53072/06/063912/4270, kterým stěžovateli doměřil daň z příjmů

právnických osob ve výši 22 630 Kč. Stěžovatel podal proti rozhodnutí odvolání, které žalovaný dne 17. 5. 2007 zamítl.

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.).

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v rozsahu uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost stěžovatel podává z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s“), uplatňuje též kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť má za to, že zjištěný skutkový stav nemá oporu v provedeném dokazování a namítá nepřezkoumatelnost rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K obchodnímu případu týkající se prodeje vozidla Peugeot 106 panu J. P. v říjnu 2001 stěžovatel namítá, že celá nesprávná konstrukce rozsudku je postavena na tom, že stěžovatel přijal od pana P. částku 100 000 Kč a z této neodvedl příslušnou daň. Fakticky však stěžovatel výše uvedenou částku nikdy nepřijal, což vyplývá z listinných důkazů a provedených svědeckých výpovědí. Městský soud tyto výpovědi nesprávně hodnotil, pokud se jimi vůbec zabýval. Stěžovatel tvrdí, že z žádného důkazu nevyplývá, že by předmětnou částku stěžovatel od pana P. přijal.

Námitky stěžovatele nejsou důvodné.

Ve správním spise je k předmětnému obchodnímu případu založen příjmový doklad (stvrzenka) A 0473509 ze dne 30. 10. 2001. V rubrice „přijato od“ je uveden pan J. P., Příbram 3/65, v rubrice „účel“ je uvedeno záloha 10 000 Kč. V dalším textu je specifikováno prodávané vozidlo a dále je uvedena celková cena 100 000 Kč, doplatek 90 000 Kč, datum převzetí 30. 10. 2001 a následuje podpis stěžovatele. Dle názoru stěžovatele je z předložené stvrzenky zřejmé pouze to, že celková částka za všechny činnosti je odhadována na 100 000 Kč. Ve skutečnosti byla předána pouze záloha ve výši 10 000 Kč. V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že skutkový stav, ze kterého vycházel městský soud, nemá oporu v provedeném dokazování. Stěžovatel má za to, že celé daňové řízení bylo vedeno jednostranně, a to požadováním vysvětlení určitých věcí po stěžovateli, aniž by byla ověřena validita a věrohodnost získaných důkazů. Správce daně neposuzoval věrohodnost výpovědi svědka J. P. Bezmezně tomuto uvěřil, avšak bez jakéhokoliv odůvodnění. Z napadeného rozsudku pak není zřejmé, proč městský soud dal za pravdu správci daně.

S hodnocením vypovídací schopnosti výše uvedeného dokladu tak, jak jej provedl stěžovatel, se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Především je nutno zdůraznit, že stěžovatel teprve v žalobě poprvé začal tvrdit, že od pana P. částku 100 000 Kč neobdržel. Za účelem zjištění, jakou částku a kdy stěžovatel převzal, vyslechl správce daně dne 3. 10. 2005 pana P. Svědek uvedl, že stěžovateli zaplatil za prodej automobilu 100 000 Kč v hotovosti a

od stěžovatele dostal jako doklad výše uvedenou stvrzenku. Fakturu od stěžovatele neobdržel. Stěžovatel se výslechu, ačkoliv byl vyrozuměn, nezúčastnil a nevyužil tak možnosti klást svědkovi otázky. Nelze proto následně žalovanému účinně vytýkat, tak jak to v kasační stížnosti činí stěžovatel, že neprovedl konfrontaci se svědkem panem P.

S obsahem výpovědi svědka pana P. byl stěžovatel seznámen dne 16. 1. 2006. Stěžovatel věrohodnost svědka v této fázi daňového řízení nezpochybňoval, svědkem tvrzené skutečnosti nijak nerozporoval a naopak sám potvrdil, že od pana P. přijal částku 100 000 Kč. Z této částky si ponechal 51 500 Kč jako cenu vozidla včetně DPH a zbytek, tj. 48 500 Kč předal švagrovi pana P., panu F. V., který měl provést opravu vozidla. Věrohodnost svědka pana P. nenapadl stěžovatel ani v podaném odvolání. V rámci odvolacího řízení stěžovatel znovu konstatoval, že firma POKORNÝ TEAM převzala od svědka částku 100 000 Kč. Věrohodnost svědka a pravdivost jeho výpovědi, stejně jako přijetí částky 100 000 Kč, stěžovatel poprvé zpochybnil až v podané žalobě.

V daňovém řízení je rozsah dokazování předurčen skutečnostmi tvrzenými daňovým subjektem. Daňový subjekt je povinen prokazovat údaje uvedené v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a v průběhu daňové kontroly předkládat na požádání důkazní prostředky, které prokazují správnost přiznané daňové povinnosti a pravdivost tvrzení v průběhu daňové kontroly [§ 16 odst. 2 písm. c) a e) citovaného zákona].

Pokud v projednávané věci po celou dobu daňové kontroly a následně i v řízení odvolacím stěžovatel shodně se svědkem tvrdil, že částku 100 000 Kč přijal, nebylo na místě, aby byla tato skutečnost předmětem dalšího dokazování. Obdobně nebyl správce daně ani žalovaný povinen posuzovat v žalobě tvrzenou nevěrohodnost svědka, neboť sám stěžovatel příslušný návrh neučinil a v průběhu daňového řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti, jež by věrohodnost svědka pana P. zpochybňovaly. Obsah výpovědi pana P. před správcem daně korespondoval s výpovědí v úředním záznamu o podaném vysvětlení Policii ČR, služby kriminální policie Příbram dne 14. 4. 2003 a též s výpovědí při následném výslechu na Policii konaného dne 14. 5. 2004, kde pan P. jako svědek uvedl, že výše uvedený automobil koupil za 100 000 Kč od stěžovatele. Na to mu byla vystavena stvrzenka. Zaplacena byla nejdříve záloha ve výši 10 000 Kč při zamluvení vozidla a 90 000 Kč při jeho převzetí dne 30. 10. 2001. Peníze předával svědek přímo stěžovateli. Na rozdíl od stěžovatele, jež svou výpověď v průběhu daňového řízení měnil, svědek vypovídal konzistentně. Za této situace nelze žalovanému vytknout, pokud v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů osvědčil jako důkaz stvrzenku ze dne 30. 10. 2001 i výpověď svědka pana P. a uzavřel, že zjištěné skutečnosti svědčí tomu, že částka přijatá za motorové vozidlo byla v celkové výši 100 000 Kč.

Ve smyslu již výše citovaného ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu byly předmětem dokazování v projednávané věci skutečnosti tvrzené samotným stěžovatelem. Pokud stěžovatel tvrdil, že částku 48 500 Kč z přijatých 100 000 Kč předal panu V., který měl zajišťovat opravy auta, postupoval správce daně v souladu s § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu, když stěžovatele dne 20. 1. 2006 vyzval, aby předání výše uvedené částky doložil příslušnými důkazními prostředky. Stěžovatel k výzvě dne 30. 1. 2006 uvedl, že doklad na předání nevystavil. Předání výše uvedené částky nepotvrdil následně provedenou svědeckou výpovědí ani pan V. Ke kasační námitce stěžovatele, že panem V.

popření převzetí částky 48 500 Kč za opravu vozu je pouze jeho tvrzení, navíc nepodpořené žádným důkazem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že svědecká výpověď je důkazním prostředkem sama o sobě a svědek tedy nemusí prokazovat skutečnosti, o nichž vypovídal, nějakým dalším důkazním prostředkem.

Po výslechu svědka pana V. stěžovatel svá skutková tvrzení změnil. Nově uvedl, že financování opravy probíhalo ve spolupráci přímo s panem P. a příslušné doklady jsou v účetnictví stěžovatele vystaveny přímo na pana P. Správce daně s ohledem na nová tvrzení stěžovatele tohoto opět dne 6. 4. 2007 vyzval, aby důkazními prostředky svá tvrzení doložil. Stěžovatel výzvě nevyhověl. Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel nebyl v průběhu daňového řízení vyzýván k předložení dokladů, kterými nemohl disponovat, jak namítá v kasační stížnosti, nýbrž byl vyzýván k prokázání toho, co sám tvrdil a v případě výzvy ze dne 6. 4. 2007 k doložení dokladů, jejíž existenci sám zmínil.

Pokud stěžovatel výzvám správce daně a žalovaného nevyhověl, a neprokázal svá tvrzení o předání částky 48 500 Kč panu F. V., je závěr o neunesené důkazního břemene na místě. Stěžovatel zaúčtoval do výnosů 42 213 Kč na základě faktury č. 2172, přičemž výsledkem provedené dokazování bylo zjištění, že stěžovatel přijal úplatu ve výši 100 000 Kč.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně namítá, že z obsahu výpovědí svědků P. a V. je zřejmé, že oba svědci nehovoří pravdu o podstatných skutečnostech, které se váží k tomuto prodeji, nelze s ním souhlasit. Jak již bylo výše uvedeno, pochybnosti o věrohodnosti svědků v daňovém řízení nevyvstaly, když ve svědeckých výpovědích nebyly shledány zásadní rozpory.

Rozporně v daňovém řízení vypovídal sám stěžovatel, který své výpovědi v průběhu daňového řízení měnil. Nejprve tvrdil, že část přijaté úplaty předal panu V., v rozporu s tímto pak nově odlišně uvedl, že opravy zajišťoval sám a fakturoval je kupujícímu a následně zcela opačná skutková tvrzení o tom, že úplatu v plné výši nepřijal, vznesl stěžovatel v žalobě. V důsledku výše zmíněných zásadních rozporů a obratů ve výpovědích stěžovatele v daňovém řízení se naopak jeho tvrzení v žalobě a následně v kasační stížnosti jeví jako nevěrohodná a účelová.

Obdobně k obchodnímu případu týkající se prodeje automobilu Renault Laguna panu Š. stěžovatel namítá, že správce daně neposuzoval věrohodnost výpovědi svědka. Bezmezně tomuto uvěřil, avšak bez jakéhokoliv odůvodnění.

Z provedeného daňového řízení bylo zjištěno, že stěžovatel vystavil dne 8. 4. 2001 fakturu č. 2138 na částku 100 000 Kč pro odběratele pana Š. za prodej osobního automobilu Renault Laguna. Odběratel pan Š. dne 8. 11. 2005 vypověděl, že částka zaplacená stěžovateli za prodej vozu činila asi 170 000 Kč a předložil stvrzenku ze dne 25. 1. 2001, podle které stěžovatel převzal od svědka 2830 DEM a 90 000 Kč. K provedené svědecké výpovědi se stěžovatel vyjádřil dne 16. 1. 2006. Uvedl, že částku přijal a následně svědkovi vrátil, neboť se mu přivezené auto nelíbilo. V tomto rozsahu pak bylo vedeno i dokazování. Správce daně poskytl stěžovateli dostatečný prostor na to, aby prokázal svá tvrzení. Stěžovatel však výzvám správce daně nevyhověl a žádné doklady k prokázání svých tvrzení nedoložil. Účelem dokazování v předmětném daňovém řízení bylo, aby stěžovatel prokázal, že jeho

účetnictví odůvodňuje zaúčtování výnosů ve výši odpovídající vystavené faktuře. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzení o vrácení přijaté částky z důvodu reklamace automobilu panem Š. ani tvrzení o následném dovozu automobilu nového. Žádné důkazy, jež by osvědčovaly skutečnosti uváděné stěžovatelem, správci daně ani žalovanému předloženy nebyly. Stěžovatel tak zůstal pouze v rovině tvrzení. Obdobně tak činí v kasační stížnosti, když zdůrazňuje, že přijatou úplatu vrátil, i když vrácení nebyla účastna žádná jiná osoba.

Pokud v projednávané věci po celou dobu daňové kontroly a následně i v řízení odvolacím stěžovatel shodně se svědkem tvrdil, že částku 2830 DEM a 90 000 Kč za nákup přijal, nebylo na místě, aby byla tato skutečnost předmětem dalšího dokazování. Obdobně nebyl správce daně ani žalovaný povinen posuzovat v žalobě tvrzenou nevěrohodnost svědka, neboť sám stěžovatel příslušný návrh neučinil a v průběhu daňového řízení nevyšly najevo žádné skutečnosti, jež by věrohodnost svědka pana Š. zpochybňovaly.

Věrohodnost svědků J. P. a M. Š., a pravdivost jejich výpovědí s odkazem na jejich výpovědi učiněné při hlavním líčení ve věci sp. zn. 3 T 25/2007 u Okresního soudu v Příbrami ve dnech 19. - 22. 6. 2007 stěžovatel poprvé zpochybnil až v podané žalobě.

Všechny námitky vztahující se k hlavnímu líčení provedenému u Okresního soudu v Příbrami ve dnech 19. - 22. 6. 2007 ve věci sp. zn. 3 T 25/2007 a k důkazům tam provedeným označil městský soud s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s. za nedůvodné, neboť hlavní líčení se konalo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný tak nemohl reagovat na okolnosti, které v průběhu líčení mohly vyjít najevo. Proto námitky týkající se hlavního líčení nemohou mít místo v rámci soudního přezkumu, nýbrž pouze v rámci mimořádných opravných prostředků.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně tento posledně uvedený právní závěr městského soudu nenapadá, Nejvyšší správní soud má přesto potřebu se k tomuto právnímu závěru městského soudu vyjádřit. S tímto právním závěrem Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

Dle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Dle § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, ze kterého vyplývá, *„že soud při svém rozhodování nesmí být omezen ve skutkových otázkách jen tím, co zde nalezl správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení ze známých hledisek závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Soud tedy zcela samostatně a nezávisle hodnotí správnost a úplnost skutkových zjištění učiněných správním orgánem a zjistí-li přitom skutkové či (procesně) právní deficity,*

může reagovat jednak tím, že uloží správnímu orgánu jejich odstranění, nahrazení či doplnění, nebo tak učiní sám".

V rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89 Nejvyšší správní soud pak dospěl k závěru, že „*ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.*"

Ve smyslu výše uvedeného nemůže obstát kategorický závěr městského soudu. V daném případě, kdy hlavní líčení sice proběhlo v době po vydání rozhodnutí žalovaného, avšak ve lhůtě pro podání žaloby proti němu, a stěžovatel uplatnil námitky v žalobě, městskému soudu nic nebránilo, aby v rámci plné jurisdikce, pokud by shledal tvrzené rozpory ve výpovědích, za účelem jejich odstranění svědky vyslechl, respektive provedl jiné důkazy, a podle zjištěného stavu rozhodl. Pokud by věrohodnost svědků byla zpochybněna až výslechem učiněným po vydání žalobou napadeného rozhodnutí, nebylo by na místě žalobci vyčítat, že příslušnou námitku nevznesl již v průběhu daňového řízení, neboť o této mít povědomost nemohl. Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že toto pochybení nemohlo mít v projednávané věci vliv na zákonnost napadeného rozsudku městského soudu, již jen vzhledem k tomu, z čeho stěžovatel nevěrohodnost svědků vyvozoval a z jakého zjištěného, tedy prokázaného skutkového stavu vycházeli v rozhodnutí žalovaný a v napadeném rozsudku městský soud. O zjištěném skutkovém stavu nemá ani Nejvyšší správní soud pochybnosti.

Pokud jde o námitku stěžovatele, dle které správce daně neodůvodnil, proč při doměření daně vycházel z částky 140 577,76 Kč a nikoli z částky jiné, kterou svědek také uvedl, tato nebyla v průběhu soudního řízení zmíněna a tvoří z tohoto pohledu novum ve smyslu § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud ve smyslu výše citovaného ustanovení nepřihlížel při rozhodování ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá postup správce daně, který opakovaně daňový subjekt vyzývá ke sdělení požadované informace a předložení důkazů a pokud nejsou tyto předloženy, uzavře že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno.

Se stěžovatelem nelze souhlasit.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Úprava důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. „*Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. (...) Důkazní břemeno, které stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá, nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 cit. zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené*

skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění." (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, dostupný z www.nssoud.cz). Z rozsudku zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125, publikovaného pod č. 1022/2007 Sb. NSS, se rovněž podává, že „*[d]aňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí..*" K této otázce se opakovaně vyjádřil i Ústavní soud; a to například v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném z http://nalus.usoud.cz, kde konstatoval, že „*úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona.*" Je to tedy daňový subjekt, kdo je povinen prokazovat veškeré údaje uvedené v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 daňového řádu).

V daňovém řízení je daňový subjekt povinen prokazovat údaje uvedené v daňovém přiznání (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a v průběhu daňové kontroly předkládat na požádání důkazní prostředky, které prokazují správnost přiznané daňové povinnosti a pravdivost tvrzení v průběhu daňové kontroly [§ 16 odst. 2 písm. c) a e) citovaného zákona].

Postup, kdy správce daně ve smyslu výše citovaného § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu vyzýval stěžovatele k prokázání tvrzení, jež stěžovatel uváděl, je plně v souladu se zásadami dokazování v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že městský soud nepochybil, pokud setrval na názoru žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, když závěry žalovaného mají oporu v provedeném dokazování.

Dále stěžovatel namítá, že nebylo řádně zdůvodněno, proč bylo zrušeno rozhodnutí FÚ Příbram ze dne 23. 8. 2006 o zastavení odvolacího řízení. Lze se tak oprávněně domnívat, že se tak stalo v důsledku nějakého blíže nespecifikovaného pochybení. Následným postupem se tak orgány snaží zakrýt tuto vadu řízení. Libovůle správce daně je tak zjevná a nezpochybnitelná Stejnou námitku vznesl stěžovatel v žalobě. Městský soud tuto posoudil a dospěl k závěru, že ve zrušení rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení z důvodů doplnění chybějících náležitostí odvolání nelze shledat procesní vadu, protože naopak vydáním tohoto rozhodnutí byla žalobci práva rozšířena a byl mu dán prostor uplatnit námitky v odvolacím řízení.

S názorem městského soudu lze souhlasit, neboť práva stěžovatele nemohla být výše uvedeným rozhodnutím nijak zkrácena. Nadto je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že rozhodnutí o zastavení řízení mohl stěžovatel, pokud s jeho vydáním nesouhlasil a považoval jej za nezákonné, napadnout opravnými prostředky a následně se bránit samostatnou žalobou. Dle rozsudku č. j. 1 Afs 86/2004 ze dne 26. 10. 2005

Nejvyššího správního soudu *„kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu proto, že nenaplňuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to včetně těch, jež pramení v ústavním či v mezinárodním právu; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu.“*

Nejvyšší správní soud tedy neshledal naplnění kasačního důvodu ve smyslu § 103 odst. 1 psím. a), b), a d) s. ř. s. a proto kasační stížnost 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. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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 29. ledna 2010

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu