

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 176/2007 – 61,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

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. 3299/07-1300-204964, kterým žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 17. 5. 2006, č. j. 53259/06/063911/2070. Tímto rozhodnutím správce daně doměřil stěžovateli daň z přidané hodnoty ve výši 8743 Kč za zdaňovací období prosinec 2001.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že celá konstrukce rozsudku je nesprávně postavena na tom, že 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. Z předmětného dokladu už nevyplývá, zda byla zbývající částka ve výši 90 000 Kč zaplacena a komu, ani to, kdo opravy vozu konkrétně prováděl.

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.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Současně stěžovatel navrhuje přiznat podané kasační stížnosti ve smyslu § 107 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), odkladný účinek.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 22. 10. 2009. Uvedl, 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 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 dopravním inspektorátu. 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 00 Kč. Odvolání, které stěžovatel uplatnil proti dodatečnému platebnímu výměru 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 dodatečnému platebnímu výměru doplnil. Rozhodnutí o zastavení řízení bylo zrušeno. Žalovaný má za to, že tento postup není nezákonný a s odkazem na ustanovení § 32 odst. 11 daňového řádu uvádí, že rozhodnutí nemuselo být odůvodněno.

Žalovaný navrhl 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. 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 J. P. dne 3. 10. 2005 vypověděl, že nakoupil u stěžovatele vozidlo zn.Peugeot 106 za kupní cenu 100 000 Kč, kterou předal do rukou panu Pokornému, který mu na tuto částku vystavil stvrzenku A 0473509. Kupovaný automobil byl sice bouraný, ale dalo se s ním jet. Opravu automobilu prováděl svépomocí, nezávisle na firmě pana Pokorného. Dále uvedl, že fakturu od stěžovatele nedostal. Stěžovatel, ačkoliv byl o konání výslechu vyrozuměn, se k výslechu nedostavil. V daňovém spisu se nachází i fotokopie úředního záznamu o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 5 tr. ř. J. P. učiněného Policii ČR, službě kriminální policie Příbram dne 14. 4. 2003, týkající se koupě vozidla zn. Peugeot 106, v němž J. P. uvedl, že uvedené vozidlo zakoupil v roce 2001 od firmy POKORNÝ TEAM za cenu 100 000 Kč, nejdříve složil zálohu 10 000 Kč a při přebírání automobilu doplatil 90 000 Kč, peníze předával přímo panu Pokornému. Automobil byl havarovaný, jeho opravu si zařizoval sám a přišla jej na částku přes 20 000 Kč. V daňovém spisu se nachází i protokol o výpovědi J. P. před Policií ČR, Okresním ředitelství Příbram, službou kriminální policie a vyšetřování Příbram dne 14. 5. 2004, kdy J. 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, což podle něho bylo 30. 10. 2001. Platba proběhla v kanceláři pana Pokorného. V době koupě bylo vozidlo havarované, přičemž opravu si zajišťoval a hradil sám svědek přes svého synovce na své náklady. Pan Pokorný mu s vozidlem předal jednotnou celní deklaraci a stvrzenku ze dne 30. 10. 2001.

Správce daně sepsal dne 16. 1. 2006 se stěžovatelem protokol o ústním jednání, v rámci něhož stěžovatel vypověděl, J. P. si u něj zakoupil havarované vozidlo, na které byla vystavena faktura na částku 51 500 Kč, dále, že od pana P. přijal částku 100 000 Kč, ale to, co bylo nad cenu vyfakturovanou, předal švagrovi pana P., panu V. , který prováděl opravu vozidla. Správce daně proto stěžovatele 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 uzavřel, že stěžovatel nevyvrátil tvrzení svědka a jím předložené doklady. Dne 17. 5. 2006 byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem doměřena daň z přidané hodnoty za prosinec 2001 ve výši 8743 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. Odvolání neodůvodnil. Správce daně dne 19. 7. 2006 odvolací řízení zastavil. Dne 23. 8. 2006 bylo rozhodnutí o zastavení řízení na základě podaného odvolání stěžovatele zrušeno a v řízení bylo pokračováno.

V průběhu ústního jednání dne 30. 1. 2006 jednatel stěžovatele Miroslav Pokorný uvedl, že doklad o předání částky 48 500 Kč panu V. nevystavil. Dne 2. 10. 2006 byl vyslechnut za účasti stěžovatele pan F. V., který vypověděl, že peníze na opravu auta od stěžovatele neobdržel. Panu P. (který je jeho švagrem) přislíbil opravu automobilu zadarmo. Jednatel stěžovatele Miroslav Pokorný na výpověď svědka reagoval tak, že uvedl,

že po vyslechnutí výpovědi pana V. se mu jeví, že tato výpověď je naprosto srozumitelná a logická k tomu, jak oprava vozidla proběhla. Domníval se, že nějakou finanční částku předával panu V., jak dříve vypovídal, ale po nynější výpovědi pana V. si uvědomuje, že oprava auta probíhala jiným způsobem a financování opravy probíhalo ve spolupráci s panem P. Stěžovatel zajišťoval náhradní díly a lakování, klempířskou práci. Financování těchto položek probíhalo přes firmu stěžovatele, v jejichž účetnictví jsou faktury o prodeji náhradních dílů klempířských prací a lakování, vystavené na pana P.

Žalovaný dne 6. 4. 2007 vyzval stěžovatele, aby výše specifikované faktury doložil. Stěžovatel k tomuto dne 23. 4. 2007 sdělil, že veškeré doklady z účetnictví správci daně předal a proto další předložit nemůže. Tvrzení pana P. považuje za zcestné a nešťastné a po poradě s právním zástupcem bude proti němu postupovat soudní cestou.

Dne 17. 5. 2007 žalovaný odvolání stěžovatele zamítl. Stěžovatel proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání brojil žalobou, kterou městský soud jako nedůvodnou kasační stížností napadeným rozsudkem 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 ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Předně stěžovatel namítá, že celá konstrukce rozsudku je nesprávně 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 zaúčtovatele. 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. Z předmětného dokladu dle stěžovatele už nevyplývá, zda byla zbývající částka ve výši 90 000 Kč zaplacena a komu, ani to, kdo opravy vozu konkrétně prováděl.

S hodnocením 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. Jak je již výše uvedeno, správce daně sepsal dne 16. 1. 2006 se stěžovatelem protokol o ústním jednání, v rámci něhož jednatel stěžovatele Miroslav Pokorný vypověděl, že Jan P. si u něj zakoupil havarované vozidlo, na které byla vystavena faktura na částku 51 500 Kč, dále, že od pana P. přijal částku 100 000 Kč, ale to, co bylo nad cenu vyfakturovanou, předal švagrovi pana P., panu V., který prováděl opravu vozidla. V průběhu daňového řízení tedy stěžovatel převzetí částky 100 000 Kč od J. P. připustil. Ze samotného dokladu (stvrzenky A 0473509 ze dne 30. 10. 2001) vyplývá, že částka 100 000 Kč byla celkovou cenou za prodej vozidla Peugeot 106, rok výroby 1997, nikoliv pouze odhadem ceny, jak nyní stěžovatel namítá. Ze stvrzenky nevyplývá, zda záloha 10 000 Kč byla vyplacena dne 30. 10. 2001, nebo jindy, když na stvrzence odpovídající rubrika „přijal“ není vyplněna. Text „datum převzetí 30. 10. 2001“ je uveden bezprostředně za textem „doplatek 90 000 Kč“. 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. Svědek připustil, že celkovou částku mohl zaplatit jednak zálohou 10 000 Kč při zamluvení vozidla a jednak doplatkem 90 000 Kč při převzetí vozidla. 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 J. 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 J. P. přijal částku 100 000 Kč. Ale dále uváděl, že z této částky si ponechal 51 500 Kč jako cenu vozidla včetně DPH a zbytek nad tuto částku předal švagrovi pana J. 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. Předání částky 48 500 Kč F. V. však stěžovatel neprokázal, protože písemný doklad o tom, jak sám připustil, nevyhotovil, a poté, co svědek F. V. u ústního jednání dne 2. 10. 2006 vyloučil, že by od stěžovatele obdržel peníze na opravu automobilu, jednatel stěžovatele Miroslav Pokorný uvedl, že oprava vozidla proběhla jinak, a to tak, že financování opravy probíhalo ve spolupráci s panem P. přes firmu stěžovatele, v jejímž účetnictví jsou faktury o prodeji náhradních dílů klempířských prací a lakování, vystavené na pana P. Toto své tvrzení předložením příslušných dokladů neprokázal, ačkoliv byl k němu vyzván. Svědek J. P. v daňovém řízení tvrdil, že si opravu vozidla zajistil sám (prostřednictvím synovce) a platil ji ze svých peněz.

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 J. P. zpochybňovaly. Obsah výpovědi J. 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. 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 stěžovatelem 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 svědek F. V. Ke kasační námitce stěžovatele, že F. V. popřené 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 F. V. stěžovatel svá skutková tvrzení změnil. Nově uvedl, že financování opravy probíhalo ve spolupráci přímo s J. P. a příslušné doklady jsou v účetnictví stěžovatele vystaveny přímo na J. 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.

Stěžovatel se mylně domnívá, že není 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. Takový postup je naopak plně v souladu se zásadami dokazování v daňovém řízení.

Jak Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, 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 *„daňové 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).

Dne 4. 12. 2001 vystavil stěžovatel fakturu č. 2172 na částku 51 500 Kč pro odběratele J. P. za prodej osobního automobilu Peugeot 106. Z faktury odvedl v příslušném zdaňovacím období daň ve výši 9287 Kč. Ve smyslu výše uvedeného § 31 odst. 9 daňového řádu bylo na stěžovateli, aby prokázal, že odvedená daň z přidané hodnoty odpovídá přijaté úplatě. S ohledem na skutečnost, že odběratel J. P. vypověděl, že fakturu neobdržel a částka zaplacená stěžovateli za prodej vozu činila 100 000 Kč, vznikly správci daně pochybnosti o výši přijaté úplaty. 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. Za této situace je závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem na místě, neboť stěžovatel žádným způsobem neprokázal, že by část finančních prostředků předal F. V., případně, že by byla oprava účtována přímo odběrateli vozu, naopak zjištěné skutečnosti svědčí tomu, že částka přijatá za motorové vozidlo byla v celkové výši 100 000 Kč. Účelem dokazování v předmětném daňovém řízení nebylo, jak zdůraznil městský soud, jak probíhala oprava předmětného vozu, kdo se na ni podílel a zda svědek případně mohl či měl předkládat doklady o svých tvrzeních, ale šlo o to, aby stěžovatel prokázal, že jeho účetnictví odůvodňuje odvedení daně ve výši učiněné stěžovatelem.

Námitka stěžovatele, dle které se městský soud nevypořádal s tvrzenou nevěrohodností svědků, není důvodná. Městský soud dospěl k závěru, že „námitky vedoucí ke znevěrohodnění svědeckých výpovědí, které byly v daňovém řízení provedeny nadále ničeho nemění na skutečnosti, že z daňových dokladů bylo v rámci daňové kontroly zjištěno, že žalobce přijal zálohu z celkové částky 100 000 Kč. Následně byla za prodej vozu fakturována částka nižší a žalobce poté, kdy připustil, že celou částku přijal, v daňovém řízení neprokázal svá následná tvrzení o tom, že nešlo o cenu za prodej vozu, ale o částku sloužící z části k jiným účelům (opravě auta).“ Městský soud se dále ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s. nezabýval námitkami stěžovatele zpochybňujícími obsah výpovědi s odkazem na následné hlavní líčení, které se konalo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

Věrohodnost svědka J. P. a pravdivost jeho výpovědi s odkazem na jeho výpověď učiněnou při hlavním líčení ve věci sp. zn. 3 T 25/2007 u Okresního soudu v Příbrami dne 22. 6. 2007 stěžovatel poprvé zpochybnil až v podané žalobě.

Námitky vztahující se k hlavnímu líčení provedenému u Okresního soudu v Příbrami ve dnech 22. 6. 2007 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, když v ní pouze uvádí, že (městský) „soud však předmětné výpovědi nezhodnotil správně (pokud vůbec jejich obsah hodnotil)“ a dále, že „soud opomněl posoudit věrohodnost těchto výpovědí“ , to je svědků J. P. a F. V., Nejvyšší správní soud má přesto potřebu se k tomuto právnímu závěru městského soudu vyjádřit.

S postupem městského soudu, který nevěrohodnost svědka ve vztahu k jeho výpovědi učiněné v hlavním líčení konaném dne 22. 6. 2007 ve věci sp. zn. 3 T 25/2007 u Okresního soudu v Příbrami odmítl posoudit s odkazem na ustanovení § 75 s. ř. s., 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 o nepoužitelnosti výše zmiňovaných protokolů vyhotovených po vydání napadeného rozhodnutí. Pokud svědek v rámci hlavního líčení vypovídal o skutečnostech, jež se odehrály v průběhu roku 2001, nejde o nový skutkový stav ve smyslu ustanovení § 75 s. ř. s. Svědek naopak v daném případě objasňuje či upřesňuje skutkový stav, který byl pro rozhodnutí o doměření daně rozhodný. Nelze vyloučit případy, kdy by správce daně vycházel při zjišťování skutkového stavu z výpovědi svědka učiněné v daňovém řízení, přičemž právě tato výpověď by byla stěžejní ve vztahu k doměření daně a následně by v rámci jiného řízení svědek vypovídal zcela odlišně, čímž by byla jeho věrohodnost zpochybněna. V daném případě, kdy hlavní líčení sice proběhlo v době po vydání rozhodnutí, avšak ve lhůtě pro podání žaloby, a stěžovatel uplatnil námitky v žalobě, mohl a měl městský soud ve smyslu ustanovení § 77 s. ř. s. doplnit dokazování a tvrzenou nevěrohodnost posoudit. Městskému soudu nic nebránilo, aby v rámci plné jurisdikce, pokud by shledal tvrzené rozpory ve výpovědích, za účelem jejich odstranění svědky vyslechl 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 se dále zabýval tím, zda toto pochybení mohlo mít v projednávané věci vliv na zákonnost napadeného rozsudku městského soudu a dospěl k závěru, že nikoli. Vychází přitom z toho, co sám stěžovatel uvedl v žalobě a z čeho vyvozuje nevěrohodnost svědka J. P. v daňovém řízení na základě jeho svědectví v uvedené trestní věci.V trestní věci svědek podle stěžovatele uvedl, že si není jist po shlédnutí obžalovaného pana Pokorného (jednatele stěžovatele), zda mu tvrzenou částku předával (jakoby v uvedené trestní věci obžalovaného Miroslava Pokorného nepoznával) a dále, že uhradil 10 000 Kč a následně 90 000 Kč, avšak obě částky neměl zaplatit ve stejný den, poté, že zaplatil celkem 100 000 Kč po slevení ceny vozidla na tuto cenu a že si vozidlo opravoval sám. Tyto, podle stěžovatele rozdíly ve výpovědích svědka v obou řízeních, činí podle stěžovatele, uvedeného svědka nevěrohodným. V tom, v čem stěžovatel spatřuje podstatné rozdíly ve výpovědích svědka, však nespatřuje rozdíly Nejvyšší správní soud, a to s poukazem na obsah výpovědí svědka J. P. obsažených v daňovém spisu. V řízení před správcem daně nevznikla žádná pochybnost o tom, že svědek J. P. od stěžovatele zakoupil osobní automobil a že svědek jednal s jednatelem společnosti stěžovatele Miroslavem

Pokorným. Svědek vypovídal tak, že automobil zakoupil za celkovou částku 100 000 Kč a připustil, že částku 10 000 Kč jako zálohu zaplatil dřív, než doplatek 90 000 Kč při převzetí vozidla. Jednatel stěžovatele Miroslav Pokorný opakovaně v daňovém řízení připustil, že částku 100 000 Kč od svědka převzal. Svědek stále tvrdil, že opravu poškozeného automobilu zajišťoval sám (respektive za pomoci svého synovce), tedy bez účasti stěžovatele a stěžovatel v daňovém řízení opak neprokázal, naopak svá tvrzení bez předložení potřebných důkazů měnil a tak je činil nevěrohodnými.

Celkové tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že z obsahu výpovědí svědků P. a V. je zřejmé, že oba svědci nehovoří pravdu o podstatných skutečnostech, které se váží k prodeji automobilu Peugeot 106, není důvodné.

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.

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 sp. zn. 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 ust. § 103 odst. 1 psím. a), b), a d) s. ř. s. a proto kasační stížnost v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Jelikož Nejvyšší správní soud bez odkladu rozhodl o celé kasační stížnosti stěžovatele, čímž plně vyčerpal předmět řízení vedeného před tímto soudem, nezabýval se již samostatně návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

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