

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **R. P.,** zastoupeného JUDr. Alešem Vídenským, advokátem se sídlem Sokolská 22, 702 00 Ostrava - Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3162/3, 709 00 Ostrava, Moravská Ostrava a Přívoz, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2008, č. j. 3240/07-1101-807013, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 2. 2011, č. j. 22 Ca 116/2008 – 35,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) napadeným rozsudkem zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2008, č. j. 3240/07-1101-807013, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Novém Jičíně ze dne 12. 8. 2002, č. j. 61448/02/374910/3031. Tímto rozhodnutím Finanční úřad v Novém Jičíně (dále jen „ správce daně“) na základě výsledků kontroly daně z příjmů fyzických osob žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 822 590 Kč.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost. V této uplatňuje kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá, že se krajský soud

neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 5 Afs 32/2005 - 54.

Stěžovatel dále namítá, že správce daně nerespektoval ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a porušil ustanovení § 31 odst. 2 téhož předpisu, podle něhož správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Správce daně nerespektoval zásady logiky v případech, které jsou uvedeny pod body A a B napadeného rozsudku, neboť ze žádných důkazů nevyplývá verze zaujatá správcem daně. Naopak důkazní prostředky založené ve spise umožňují závěr o tom, že stěžovatel buď náklady na pořízení osobních automobilů vynaložil, případně, že ani vlastníkem automobilu nebyl a tudíž nemohl mít z prodeje automobilu či motocyklu žádný příjem. V tomto směru považuje stěžovatel rozhodnutí žalovaného a závěry soudu za nepřezkoumatelné, protože správcem daně nebyly shromážděny takové důkazy, které by jednoznačně svědčily o správnosti jeho závěru. Nejvyšší správní soud ve shora citovaném zrušujícím rozsudku nařídil provedení výslechu otce stěžovatele K. P., výslechem svědka J. J., M. J. a provedení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví. Opětovný výslech M. J. a důkaz znaleckým posudkem provedeny nebyly.

K prodeji automobilu Mercedes SPZ X stěžovatel trvá na tom, že před podáním žaloby ze dne 7. 4. 2008 navrhoval, aby byly vyslechnuty další osoby, a to E. P., J. S. a J. B., přičemž okolnost, že tyto osoby byly přítomny předání částky 500.000 Kč vyplynula ze svědecké výpovědi K. P. Výdej částky (byť nepřesné) vyplývá dle stěžovatele z protokolu o jednání Finančního úřadu v Tachově ze dne 10. 5. 2002, v němž M. J. jednoznačně potvrdil, že výměna dvou Mercedesů proběhla a že nějaké finanční prostředky převzal, ale kolik si nevzpomíná. Na protokolu se nacházejí tři vlastnoruční podpisy M. J., takže mohl být proveden důkaz znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví. Stěžovatel tvrdí, že na pořízení automobilu vynaložil 900 000 Kč, neboť 400 000 Kč představovala hodnota Mercedesu SPZ X a dále částka 500 000 Kč byla předána v hotovosti. Pokud jde o vyjádření J. J. a jeho svědecké výpovědi, tak jsou zmatečné a nemohou z nich být učiněny relevantní a nezpochybnitelné závěry. Sám K. P. uvedl, že u předávání doplatku byli kromě něj a M. J. ještě E. P., J. S. a J. B. V průběhu celého daňového řízení správce daně nerozlišoval detenci automobilu, která je předmětem příslušné evidence, a vlastnictví, i když tato možná námitka již byla v přípise J. J. ze dne 16. 12. 2001, v němž tento uvedl, že vozidlo napsal jeho syn na něho, neboť on je cizinec a musel by na vozidle vyměnit značku, že nikdy nic nekoupil ani neprodal. Z tohoto dopisu měl mít správce daně povědomost o rozdílu mezi vlastnictvím a držbou. Jestliže tedy na straně č. 4 napadeného rozsudku soud uvedl, že stěžovatel po celou dobu správního řízení uvedené skutečnosti netvrdil a nenavrhoval žádné výslechy, tak při různých skutkových verzích správce daně měl provést tyto důkazy a opravdu dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Právě proto, že výpověď J. J. je rozporuplná, nelogická a oproti tomu verze K. P. je logická, tak správci nic nebránilo, aby z vlastní iniciativy tyto výslechy provedl. Dále pak výslech svědka M. J. nařídil Nejvyšší správní soud a nemůže jít tedy k tíži stěžovatele, že tohoto svědka nebylo možné přes veškerou snahu správce daně vyslechnout. Z obsahu spisu nelze seznat, jaká konkrétní opatření správce daně učinil. Taktéž nemůže

jít k tíži stěžovatele skutečnost, že nebyl proveden znalecký posudek z oboru písmoznalectví.

K problematice výdajů za pořízení automobilu BMW 740iA a motocyklu BMW 1100GS stěžovatel uvádí, že faktury doložené do spisu prokazují jejich prodej panu K. P. Žádná nepeněžitá operace k poskytnutému úvěru či daru provedena nebyla a na obou fakturách je jako forma úhrady uvedeno hotově. Po obsahové stránce jsou faktury dokladem o uzavření kupní smlouvy mezi prodávajícím D. S. a kupujícím K. P., přičemž takové smlouvy by nemohla D. S. nikdy uzavřít, pokud by nebyla vlastníkem uvedených dopravních prostředků. Stěžovatel konstatuje, že nikdy vlastníkem výše uvedených dopravních prostředků nebyl. Již v žalobě tvrdil, že všechny faktury byly řádně zaevidovány a uznány správkyní konkurzní podstaty v rámci konkurzního řízení. Tedy faktury prokazují prodej uvedených dopravních prostředků K. P. Hodnocení soudu provedené na str. 4 rozsudku je nesprávné, protože jestliže na fakturách figuruje jiný odběratel než stěžovatel a jestliže se tyto faktury týkají jiného zdaňovacího období, tak by měly potvrzovat, kdy stěžovatel vozidla nabyl, kdy je zpětně firmě ALARM SERVIS s.r.o. prodal, aby je tato firma mohla prodat znovu otci stěžovatele. Z výpovědi D. S. nevyplývá uzavření smlouvy mezi jmenovanou, případně společnosti ALARM SERVIS s.r.o. a stěžovatelem. Výpověď naopak potvrzuje, že mimo směnky, která představovala jištění za půjčku a která byla uplatněna v konkurzním řízení, byly zastaveny automobil BMW 740 a motocykl BMW ve prospěch pana R. P. na dopravním inspektorátu. Z této svědecké výpovědi je patrné, že uvedené dopravní prostředky měly sloužit jako zástava a skutečnost, že stěžovatel byl vyznačen jako držitel vozidla nezakládá jeho vlastnictví. Dopravní prostředky tak stěžovatel nevlastnil a nemohl je tedy prodat a mít z nich příjem.

Je-li na straně č. 4 rozsudku konstatováno, že stěžovatel tvrdil, že vozidla koupil za hotovost a poukázal na faktury, tak s přihlédnutím k § 2 odst. 7 daňového řádu měl správce daně přihlédnout ke skutečnému obsahu právního úkonu a k dalším důkazním prostředkům. Jak faktury tak svědecká výpověď neprokazují nabytí vlastnického práva ze strany stěžovatele.

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

Žalovaný odkázal na rozhodnutí o odvolání a stanovisko zpracované k žalobě. Žalovaný považuje Napadený rozsudek krajského soudu považuje za zákonný a souhlasí s jeho závěry.

Navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalovaný dne 21. 2. 2008 znovu rozhodoval o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 12. 8. 2002, č. j. 1448/02/374910/3031, kterým správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 822 590 Kč. Předchozí rozhodnutí o odvolání bylo zrušeno krajským soudem poté, co byl krajský soud k tomuto postupu zavázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 5 Afs 32/2005 - 54. Žalovaný v souladu se závazným právním názorem v odvolacím řízení doplnil dokazování. Po doplnění odvolacího řízení dospěl žalovaný ke shodnému

závěru jako v rozhodnutí předchozím, a to, že stěžovatel v předmětném daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení a odvolání zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu v kasační stížnosti uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a o dst. 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti především namítá, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2006, č. j. 5 Afs 32/2005 - 54.

Dle § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.

Dle § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku ze dne 20. 12. 2006, č. j. 5 Afs 32/2005 - 54, zrušil ke kasační stížnosti stěžovatele rozsudek krajského soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 22 Ca 380/2003 - 32. Dospěl k závěru, že dokazování v předmětném daňovém řízení nebylo provedeno úplně a řádně a je potřeba jej doplnit. V souladu se závazným právním názorem krajský soud rozsudkem ze dne 22. 2. 2007, č. j. 22 Ca 42/2007 - 65, rozhodnutí žalovaného napadené žalobou pro vady řízení zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Žalovaného krajský soud zavázal shodně se závěry Nejvyššího správního soudu doplnit daňové řízení výslechem otce stěžovatele K. P., dále výslechem svědků J. J. a M. J. Z rozsudku krajského soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 22 Ca 42/2007 - 65, je zřejmé, že tento závazný právní názor Nejvyššího správního soudu krajský soud plně respektoval. Pokud se stěžovatel domníval, že tomu tak není, mohl v souladu s poučením předmětný rozsudek ze dne 22. 2. 2007 napadnout kasační stížností z důvodu nerespektování závazného právního názoru, což však neučinil.

Kasační stížnost v nyní projednávané věci již směřuje proti rozsudku, kterým krajský soud zamítl žalobu stěžovatele směřující proti novému rozhodnutí o odvolání žalobce, které žalovaný vydal vázán právním názorem krajského soudu vysloveného v rozsudku č. j. 22 Ca 42/2007 - 65 ze dne 22. 2. 2007. Námitka stěžovatele ohledně nerespektování závazného právního názoru z rozsudku č. j. 5 Afs 32/2005 - 54 krajským soudem tak s ohledem na výše uvedené nemůže být důvodná.

Pokud stěžovatel dále namítá, že soud ani správce daně nerespektovali ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu a porušili § 31 odst. 2 téhož předpisu, jedná se o výtky procesního charakteru formulované stěžovatelem pouze v obecné rovině bez jakékoliv konkretizace. Tyto bez bližšího upřesnění nejsou způsobilé soudnímu přezkumu.

Námitka stěžovatele, že nebyl proveden opětovný výslech M. J. ani důkaz znaleckým posudkem s tvrzením, že absence těchto důkazů nemůže jít k jeho tíži, se poprvé objevuje až v podané kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. V žalobě stěžovatel uplatnil pouze dvě námitky, dva důvody způsobilé soudnímu přezkumu, a to námitku neprovedení výslechu svědků E. P., J. S. a J. B. a dále námitku nesprávného zhodnocení faktur a dalších dokladů doložených stěžovatelem ke koupi vozidla SPZ X. Žádné další námitky – důvody žaloba neobsahuje. Námitky vznesené zástupcem stěžovatele až při jednání soudu konaného dne 16. 2. 2011 nebylo s ohledem na uplynutí lhůty dle § 72 odst. 1 s. ř. s. možno podrobit soudnímu přezkumu.

Obdobně ve smyslu. § 104 odst. 4 s. ř. s. je nepřípustná námitka stěžovatele vytýkající správci daně, že v průběhu daňového řízení nerozlišoval detenci automobilu, a jeho další námitka, že správce daně z doložených dokladů měl mít povědomost o rozdílu mezi vlastnictvím a držbou, protože ani tyto součástí žaloby nebyly.

Stěžovatel se dále domnívá, že krajský soud nesprávně právně posoudil provedené důkazní prostředky. Dle stěžovatele verze zaujatá správcem daně z žádných důkazů nevyplývá. Naopak důkazní prostředky založené ve spise umožňují závěr o tom, že stěžovatel buď náklady na pořízení osobních automobilů vynaložil, případně, že ani vlastníkem automobilu nebyl a tudíž nemohl mít z prodeje automobilu či motocyklu žádný příjem. V tomto směru považuje stěžovatel rozhodnutí žalovaného a závěry soudu za nepřezkoumatelné, protože správcem daně nebyly shromážděny takové důkazy, které by jednoznačně svědčily o správnosti jeho závěru.

Shodně s žalobou stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že správce daně neprovedl výslech svědků E. P., J. S. a J. B., i když výslech těchto svědků stěžovatel před podáním žaloby ze dne 7. 4. 2008 navrhoval, přičemž okolnost, že tyto osoby byly přítomny předání částky 500 000 Kč vyplynula ze svědecké výpovědi K. P.

Krajský soud se výše uvedenou námitku zabýval a neshledal ji důvodnou. V rozsudku uvedl, že „ *z obsahu správního spisu vyplývá , že žalobce po celou dobu správního řízení vůbec netvrdil, že by někdo z těchto lidí byl přítomen při koupi vozidla ani nenavrhoval výslech kohokoli z nich. Žalobce byl přítomen u výslechu svědka K. P., který líčil celou věc odlišně od tvrzení žalobce (jiný prodávající, jiný okruh přítomných osob), avšak žalobce na to nijak nereagoval... Pokud tedy žalobce po celou dobu správního řízení tvrdil, že Mercedes koupil od J. J. a kromě prodávajícího a kupujícího u toho byl ještě otec žalobce, bylo na žalobci, aby prokazoval svá tvrzení. Vzhledem k tomu, že J. J. popřel, že by měl s prodejem vozidla cokoli společného a K. P. líčil koupi vozidla odlišně od tvrzení žalobce, neměl žalovaný důvod vyslýchat z vlastní iniciativy J. S., J. B. a E. P., neboť by je vyslýchal k verzi uváděné K. P. a nikoli žalobcem.*“

Stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu. Má za to, že správce daně měl při různých skutkových verzích provést důkazy z vlastní iniciativy a opravdu dbát, aby

skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Právě proto, že výpověď J. J. byla rozporuplná, nelogická a oproti tomu verze K. P. byla logická, správci daně nic nebránilo, aby výslechy provedl.

Se stěžovatelem nelze souhlasit.

Tento soud již opakovaně judikoval, že daňové řízení jako jedna z forem veřejnoprávního řízení není založeno na principu rovnosti účastníků. Daňové řízení, na rozdíl od obecného řízení správního, je založeno nikoli na zásadě materiální pravdy (povinnost zjistit skutečný a úplný skutkový stav tíží správní orgán), nýbrž je ovládáno zásadou formální pravdy (povinnost tvrzení i prokazování tíží daňový subjekt). Správci daně tak nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu.

Důkazní povinnost je rozložena nerovnoměrně v neprospěch daňového subjektu. Pro stěžovatele (jako daňového subjektu) platí, že je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Oproti tomu je důkazní povinnost správce daně taxativně vymezena v ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje pouze: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky anebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Povinnosti nestíhají pouze daňový subjekt, ale taktéž i správce daně, který je ve smyslu § 31 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu povinen dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností a není v tom vázán toliko návrhy daňového subjektu. Všechny shromážděné skutkové podklady musí hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a zásadami formální logiky. Důkazy musí hodnotit podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a současně všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti.

K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se vyjádřil též Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, kde uvedl: „*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. Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.*“

V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, pak Nejvyšší správní sodu zdůraznil, že „*smysl a účel takto rozloženého důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je z pohledu Nejvyššího správního soudu evidentní a odpovídá i ekonomické realitě daňověprávních vztahů. Bylo by jistě teoreticky možné, avšak velmi nehospodárné, aby důkazní břemeno v daňovém řízení nesl vždy a ve všech ohledech správce daně. Správce daně by ovšem za takové situace musel pro účely každého vyměření daně složitě zjišťovat relevantní skutečnosti, k čemuž by potřeboval, mělo-li být takové zjišťování přiměřeně účinné, značně rozsáhlejší materiální i personální zdroje, než jaké má k dispozici. Proto – kvůli ekonomické efektivitě výběru daní – je povinnost tvrzení a povinnost důkazní uložena daňovému subjektu*“.

Povinnost správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, však nelze, tak jak to činí stěžovatel, zaměňovat s důkazní povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu.

V rozsudku ze dne 10. 2. 2010, č. j. 5 Afs 57/2009 - 123 Nejvyšší správní soud konstatoval, „ *že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí* (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, přístupno na www.nssoud.cz).

Jak zdejší soud setrvale judikuje, je třeba vykládat povinnosti uložené správci daně § 31 odst. 2 daňového řádu, jehož porušení stěžovatel v projednávané věci namítá a z něhož odvozuje povinnost správce daně provádět dokazování nad rámec skutečností tvrzených stěžovatelem, tak, že správce daně je povinen za situace, kdy v řízení vyjde najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, tuto vyhodnotit, případně v součinnosti s daňovým subjektem činit kroky k jejímu prokázání či vyvrácení. „*Není však v jeho možnostech a tedy ani jeho povinností sám konstruovat další možnosti, které by byly pro daňový subjekt příznivější než dosavadní zjištění, a vyhledávat případné důkazy, jež by tyto hypotézy potvrdily či vyvrátily. Není tak povinností správce daně např. prokazovat, kde konkrétně byly práce, které stěžovatel deklaroval na svých stavbách, přitom důkazní břemeno stran tohoto tvrzení neunesl, ve skutečnosti provedeny. Takový postup je zcela nad rámec povinností správce daně*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2011, č. j. 5 Afs 28/2010 - 167).

Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje vždy prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání či v povinně vedené dokumentaci. V projednávané věci byl v rámci daňové kontroly zahájené dne 29. 10. 2001 prověřován nákup a prodej automobilů stěžovatele. Stěžovatel byl mimo jiné správcem daně dotázán, od koho a za jakou cenu nakoupil osobní automobil Mercedes SL 500 SPZ X. Stěžovatel uvedl do protokolu dne 27. 3. 2002, že předmětný automobil nakoupil od J. J. Automobil byl vyměněn a jako protiúčet se dával automobil matky stěžovatele Mercedes C 200. Dále stěžovatel uvedl, že za vozidlo zaplatil v prvé fázi bez dokladu zálohu ve výši 400 000 Kč. U transakce byl přítomen stěžovatel, J. J. a otec stěžovatele K. P. Dále bylo za automobil doplaceno 500 000 Kč opět za přítomnosti výše uvedených osob. Za účelem ověření nákupní ceny vozidla provedl správce daně dne 11. 4. 2002 dožádání na Finanční úřad v Tachově, ze kterého vyplynulo, že J. J. majitelem vozidla nebyl. Finančnímu úřadu J. J. sdělil, že majitelem vozidla je jeho syn, auto bylo jen na něj napsané a že ví, že bylo vyměněno za jiné, přičemž k předání žádného doplatku nedošlo. Správce daně požadoval

provést výslech majitele vozidla M. J. za přítomnosti stěžovatele. Dne 3. 5. 2002 doložil stěžovatel k osvědčení zaplacení částky 500 000 Kč kopii dokladu, na kterém je uvedeno, že stěžovatel zaplatil doplatek 500 000 Kč J. J. Tuto kopii dokladu nepovažoval správce daně za hodnověrný důkaz s odůvodněním, že tento neobsahuje identifikační znaky J. J., pouze nečitelný podpis na straně prodávajícího. Dne 10. 5. 2002 byl vyslechnut M. J., který uvedl, že předmětný automobil byl jeho osobním majetkem a při jednání připustil, že nějaké finanční prostředky mimo výměny automobilů převzal a nevzpomíná si jaké a doklad žádný nevlastní.

Správce daně tak ve zprávě o kontrole uzavřel, že stěžovatel neunesl ohledně prokázání nákupní ceny vozidla důkazní břemeno. Dne 12. 8. 2002 vydal správce daně na základě kontrolních zjištění dodatečný platební výměr, proti kterému se stěžovatel odvolal. V odvolání tvrdil, že má za to, že výslechem svědka M. J. byla prokázána část nabývací ceny vozidla. Dne 15. 5. 2003 žalovaný zamítl odvolání stěžovatele. V rozhodnutí o odvolání žalovaný konstatoval, že „*podpis na kopii listiny o výměně automobilu není podpisem pana J. J. a pravděpodobně není ani podpisem pana M. J., neboť vykazuje znaky rozdílné co do tvaru, směru, velikosti, tlaku i sklonu psacích pohybů. Spolu se sdělením pana M. J., že písemný doklad nebyl vyhotoven, svědčí domněnce, že předložená kopie dohody o výměně automobilu byla zfalšována s cílem prokázat cenu nabytí, čemuž nasvědčuje i skutečnost, že v tomto potvrzení je uveden majitel vozidla pan J. J., místo pana M. J.*“. Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel žalobou ze dne 30. 9. 2003, ve které mimo jiné k výše uvedené obchodní transakci namítal, že pokud správce daně zpochybňuje podpis J. J. na dohodě o výměně automobilů, měl si nechat vypracovat znalecký posudek. Rozhodnutí o odvolání ze dne 15. 5. 2003 krajský soud rozsudkem v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu dne 22. 2. 2007 zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Žalovaného krajský soud zavázal doplnit daňové řízení výslechem otce stěžovatele K. P., dále výslechem svědka J. J. a M. J. Žalovanému vytkl závěr o pravosti a nepravosti podpisu J. J. učiněný pouze na základě vlastního úsudku, ačkoliv jde o otázku odbornou, k níž je zapotřebí odborných znalostí z oboru písmoznalectví. Žalovaný doplnil odvolací řízení za účelem vyjasnění pochybností o pravosti podpisu a dožádal o provedení výslechu J. J. J. J. do protokolu ze dne 8. 6. 2007 vypověděl shodně s písemným podáním ze dne 16. 12. 2001, že žádné peníze od stěžovatele za vůz Mercedes 500 SL neobdržel, žádný doklad nikdy nepodepsal a podpis na předložené kopii dohody o výměně automobilu ze dne 21. 5. 1998 není jeho. Domnívá se, že tento podpis není ani jeho syna. Správce daně opakovaně předvolával k výpovědi svědka K. P., a to dne 4. 6. 2007 a dne 25. 6. 2007. Předvolání si svědek v úložní lhůtě nevyzvedl. Správce daně požádal o předvedení svědka Policii ČR. Dne 13. 7. 2007 se svědek v doprovodu stěžovatele dostavil ke správci daně za účelem nahlédnutí do spisového materiálu. Stěžovatel za účelem nahlédnutí do spisu svědka zprostil pracovníky správce daně mlčenlivosti. Bylo dohodnuto, že výslech svědka za účasti stěžovatele se uskuteční po prostudování celého spisového materiálu dne 25. 7. 2007. Stěžovatel požádal o odložení termínu výpovědi na den 9. 8. 2007. K. P. do protokolu ze dne 9. 8. 2007 uvedl, že automobil Mercedes SPZ X byl vyměněn za automobil SPZ Y a doplatek 900 000 Kč s panem J. mladším. V Motorestu Starý Jičín byla předána záloha panu J. ve výši 400 000 Kč. U předání zálohy a doplatku byli přítomni R. P., K. P., E. P., J. S., J. B. a pan J. mladší. Svědek tvrdil, že pan J. mladší měl k celé transakci plnou moc od pana J. J., který byl uveden v technickém průkazu. Stěžovatel svědkovi žádné otázky nepoložil, ačkoliv se jeho výpověď lišila od verze

poskytnuté správci daně stěžovatelem. Nenavrhoval, aby správce daně provedl výslech osob, jenž svědek označil.

Správce daně dožádal též o provedení výslech M. J. Dožádáný správce daně svědka na 8. 6. 2007 předvolal, stěžovatele o konání výslechu vyrozuměl. Výslech proveden nebyl, neboť se správci daně nepodařilo svědka kontaktovat. Ve správním spise je založen dokument, z něhož vyplývá, že svědek M. J. je nezvěstný a dále internetový článek o tom, že svědek byl zadržen na základě eurozatykače německou policií na začátku června 2007 a poté propuštěn.

Dne 21. 2. 2008 žalovaný znovu zamítl odvolání stěžovatele. Dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl ohledně nákupní ceny vozidla důkazní břemeno. Stěžovatel poprvé v doplnění žaloby ze dne 6. 5. 2008 navrhl provést výslech svědků E. P., J. S., J. B.

Jak již bylo výše uvedeno, předmět a rozsah dokazování předurčuje daňový subjekt svým tvrzením. Stěžovatel tvrdil po celou dobu daňového řízení, že automobil Mercedes 500SL zakoupil od J. J. a k tomuto tvrzení doložil jediný listinný důkaz a to dohodu o výměně automobilů, jež měla doložit nabytí automobilu a úhrady doplatku kupní ceny částku 500 000 Kč deklarovanému vlastníku vozidla J. J. Ten však vypověděl, že žádnou částku od stěžovatele nepřevzal a uvedl, že podpis na dohody o výměně není jeho. Dle stěžovatele měli být přítomni předání kupní ceny automobilu K. P. a J. J.

Za účelem potvrzení vynaložení částky 900 000 Kč byl vyslechnut K. P. Verzi stěžovatele nepotvrdil. Uvedl, že peníze byly předány nikoli J. J., nýbrž jeho synovi, M. J., který se prokázal plnou mocí od J. J., jež byl uveden na technickém průkazu předmětného vozidla. Okruh osob, jež měl být přítomen převzetí hotovosti, vymezil svědek (po 9 letech) odlišně od stěžovatele. Dle verze svědka měli být předání částky 900 000 Kč přítomni E. P., J. S., J. B., K. P., M. J. a stěžovatel. Stěžovatel, ačkoliv byl přítomen výslechu a seznal odlišnost skutkových tvrzení, výslech výše uvedených osob nenavrhl. Nevyvinul ani žádnou jinou důkazní aktivitu ohledně odstranění rozporů ve výpovědi, jež učinil sám stěžovatel a výpovědi svědka, ačkoliv mu v tomto postupu nic nebránilo.

Pokud tedy stěžovatel jako jediný listinný důkaz předložil dohodu o výměně vozidla podepsanou J. J., přičemž tato byla zpochybněna výpovědí J. J., a stěžovatel nevyvinul důkazní aktivitu ohledně prokázání výdaje za jiných okolností, není možné učinit jiný závěr, než učinil žalovaný v napadeném rozhodnutí, a to že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Důkazní aktivitu nelze v takovém případě přenášet na správce daně.

Jak již zdejší soud judikoval (např. v rozhodnutí č. j. 9 Afs 32/2007 - 91, v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (shodně též např. i nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05) *„lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně jiným způsobem zhojit. Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí*

vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsaném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností."

V projednávané věci stěžovatel žádnou důkazní aktivitu za účelem odstranění rozporů ve výpovědích neučinil. Jestliže stěžovatel v daňovém řízení neprokázal jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti namísto stěžovatele prokazovat a v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Nelze tak vytýkat správci daně, že neshromáždil takové důkazy, které by jednoznačně svědčily o správnosti jeho závěru. Z obsahu správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovateli bylo v rámci předcházejícího daňového řízení umožněno hájit svá práva a předkládat navrhované důkazy. Byl to stěžovatel, který správci daně nenavrhl důkazy způsobilé osvědčit vynaložení částky 900 000 Kč za nákup předmětného automobilu.

Namítá-li stěžovatel zmatečnost svědecké výpovědi a vyjádření J. J. a nesprávné hodnocení výpovědi M. J., činí tak poprvé v kasační stížnosti bez toho, aniž by tyto námitky vznesl v žalobě. Jak již bylo uvedeno výše, podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

K problematice výdajů za pořízení automobilu BMW 740iA a motocyklu BMW 1100GS stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že faktury od firmy Alarm servis, s.r.o. doložené do spisu prokazují jejich prodej K. P. Po obsahové stránce jsou faktury dokladem o uzavření kupní smlouvy mezi prodávajícím D. S. a kupujícím K. P. Stěžovatel v kasační stížnosti nově konstatuje, že nikdy vlastníkem výše uvedených dopravních prostředků nebyl. Z výpovědi D. S. nevyplývá uzavření smlouvy mezi jmenovanou, případně společnosti ALARM SERVIS s.r.o., a stěžovatelem. Výpověď naopak potvrzuje, že mimo směnky, která představovala jištění za půjčku a která byla uplatněna v konkurzním řízení, byly zastaveny automobil BMW 740 a motocykl BMW ve prospěch R. P. na dopravním inspektorátu. Z této svědecké výpovědi je patrné, že uvedené dopravní prostředky měly sloužit jako zástava a skutečnost, že stěžovatel byl vyznačen jako držitel vozidla nezakládá jeho vlastnictví. Dopravní prostředky tak stěžovatel nevlastnil a nemohl je tedy prodat a mít z nich příjem.

Obdobnou argumentaci však žaloba stěžovatele neobsahuje. V žalobě se stěžovatel omezil na námitku, dle které žalovaný nesprávně vyhodnotil faktury k nákupu vozidla SPZ X a motocyklu BMW. Nezohlednil, že tyto byly řádně zaevidovány v účetnictví firmy ALARM servis, s. r. o. V těchto intencích pak krajský soud závěry žalovaného přezkoumal. K výše uvedeným skutečnostem tak není Nejvyšší správní soud oprávněn ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. přihlížet.

Nad rámec potřebného odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že tvrzení stěžovatele o tom, že nikdy nebyl vlastníkem automobilu BMW 740iA a motocyklu BMW 1100GS je poprvé vtěleno do kasační stížnosti. Ze správního spisu naopak vyplývá, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly tvrdil, že oba dopravní prostředky zakoupil od firmy Alarm servis, s.r.o. a fakturami od firmy Alarm servis, s.r.o. stěžovatel dokládal vynaložení výdaje na jejich pořízení.

Stěžovatel též nesouhlasí s hodnocením faktur od firmy Alarm servis, s.r.o. provedené krajským soudem na str. 4 rozsudku. Stěžovatel tvrdí, že jestliže na fakturách figuruje jiný odběratel než stěžovatel a jestliže se tyto faktury týkají jiného zdaňovacího období, tak by měly potvrzovat, kdy stěžovatel vozidla nabyl, kdy je zpětně firmě ALARM SERVIS s.r.o. prodal, aby je tato firma mohla prodat znovu otci stěžovatele. Ani v tomto případě Nejvyššímu správnímu soudu nezbývá než zopakovat, že rozsah soudního přezkumu vymezil stěžovatel svým žalobním tvrzením. Pokud v žalobě pouze namítal, že žalovaný nezohlednil, že faktury firmy Alarm servis, s.r.o. byly řádně zaevidovány v účetnictví této firmy, pak nelze až nyní v kasační stížnosti namítat nesprávné hodnocení předmětných faktur z důvodů odlišných. Krajský soud správně uzavřel, že na vypovídací schopnost doložených faktur nemůže mít vliv ta skutečnost, že tyto nebyly v rámci konkurzu firmy Alarm servis, s. r. o. zpochybněny.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že se krajský soud nesprávného právního posouzení namítaného stěžovatelem nedopustil a nebyl tak naplněn stižní důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek byl stižen tvrzenou nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Kasační stížnost je tedy nedůvodná a proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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 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 30. září 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu