

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: **E. V.,** zastoupeného Mgr. Janou Gavlasovou, advokátkou se sídlem v Hostivicích, Západní 449, Chýně, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2011, č. j. 11 Af 32/2010 - 49,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 4. 2011, č. j. 11 Af 32/2010 - 49, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2010, č. j. 2001/10-1100-103204, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení před Městským soudem v Praze i před Nejvyšším správním soudem 14 600 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Jany Gavlasové, advokátky se sídlem Západní 449, Chýně, Hostivice.

Odůvodnění:

Finanční úřad pro Prahu 5 vydal dne 18. 2. 2009 pod č. j. 71028/09/005914107145 dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za rok 2005 na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 5414/09/005931108303 ze dne 16. 2. 2009. Dodatečným platebním výměrem finanční úřad žalobci stanovil základ daně podle § 5 zákona o daních z příjmů ve výši 855 441 Kč, vyměřil daň ve výši 244 340 Kč a daňovou ztrátu ve výši mínus 3198 Kč.

Žalobce uvedené rozhodnutí napadl odvoláním, v němž nesouhlasil se stanovením daně podle pomůcek a s výší doměřené daně.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný dne 7. 4. 2010 rozhodnutím č. j. 2001/10-1100-103204 tak, že dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za rok 2005 změnil. Žalovaný stanovil základ daně podle § 5 zákona o daních z příjmů ve výši 2 221 463 Kč, vyměřil daň ve výši 681 460 Kč, vyměřil daňovou ztrátu ve výši mínus 3198 Kč a stanovil nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že žalovaný akceptoval odvolací námitku vztahující se ke způsobu vyměření daně podle pomůcek a akceptoval rovněž změnu na řádku 106, kde pochybením na straně účetního byla uvedena vyšší částka. Žalovaný však na základě doplněného dokazování stanovil základ daně a vyměřil daň a daňovou ztrátu tak, že neuznal oprávněnost snížení základu daně ohledně složených záloh ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč, neuznal důvodnost snížení základu daně o odepisovanou část kupní ceny za vozidlo Mercedes-Benz S320 CDI ve výši 1 500 000 Kč a vyloučil částku 79 300 Kč za marketingové a reklamní činnosti s odůvodněním, že žalobcem navrhované důkazy jsou nevěrohodné a nestaly se důkazem. Dále žalovaný vyloučil ze základu daně odpisy notebooku, sedací soupravy a osobního automobilu Škoda Fabia s odůvodněním, že žalobce neprokázal, že se jednalo o výdaje na zajištění, udržení a dosažení zdanitelného příjmu ve smyslu zákona o daních z příjmů.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze. Žalobní námitky směřovaly do stanovení základu daně a neuznání daňově uznatelných nákladů uvedených v daňovém přiznání spočívajících ve vyplacených zálohách ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč společnosti DYNAMIC TRADING, s.r.o., ve výdajích na nákup vozidla značky Mercedes-Benz, typ S320 CDI, RZ X ve výši 1 500 000 Kč, ve výdajích na odpis notebooku ve výši 26 212,- Kč, na odpis sedací soupravy v částce 26 667 Kč, na odpis osobního automobilu značky Škoda Fabia, SPZ X v částce 9900 Kč a o neuznání částky 79 300 Kč jako výdajů za poskytování marketingových a reklamních činností.

Městský soud žalobní námitky neshledal důvodnými a žalobu zamítl.

Rozsudek městského soudu žalobce, nyní stěžovatel, napadl včasnou kasační stížností z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek městským soudem v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“) a z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné posouzení jednotlivých výdajů jako daňově neúčinných. Konkrétně jde o výdaje spočívající ve vyplacených zálohách ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč společnosti DYNAMIC TRADING, s.r.o., výdaje na nákup vozidla značky Mercedes-Benz, typ S320 CDI, RZ X ve výši 1 500 000 Kč, výdaje na odpis notebooku ve výši 26 212 Kč, na odpis sedací soupravy v částce 26 667 Kč, na odpis osobního automobilu značky Škoda Fabia, SPZ X v částce 9900 Kč a o neuznání částky 79 300 Kč jako výdaje za poskytování marketingových a reklamních činností. Stěžovatel

navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti blíže zabýval jednotlivými spornými částkami a odkázal také na své dřívější vyjádření k žalobě. Kasační stížnost nepovažuje za důvodnou.

Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele je důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá několik nesprávně posouzených právních otázek ohledně jím uplatněných výdajů jako výdajů daňově neúčinných. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval výdaji spočívajícími ve vyplacených zálohách ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč společnosti DYNAMIC TRADING, s.r.o.

Zálohy ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč

Žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že částky zaevidované v peněžním deníku dne 20. 12. 2005 ve výši 400 000 Kč a dne 27. 12. 2005 ve výši 200 000 Kč jako výdaje na nákup zboží, jsou výdaje daňově účinné, neboť z předložených dokladů, faktur a příjmových pokladních dokladů, vystavených společností DYNAMIC TRADING, s.r.o. plyne, že uvedené částky uváděné jako zálohy na nákup osobního automobilu Mercedes Benz CLS 320 CDI od této společnosti nebyly stěžovatelem vyplaceny v roce 2005, ale v roce 2006, konkrétně dne 20. 12. 2006 a dne 27. 12. 2006. Co bylo předmětem plnění v roce 2005, stěžovatel neprokázal. V odvolání předložené příjmové pokladní doklady ze dne 3. 1. 2006 a ze dne 4. 1. 2006, na kterých je uvedeno „vratka zálohy“ neprokazují obsah plnění uvedeného v daňové evidenci dne 20. 12. 2005 a dne 27. 12. 2005. Stěžovatel tak podle žalovaného neprokázal, že se jedná o výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku ohledně důkazního břemene v daňovém řízení citoval § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2005, dle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení, provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Žalobní námitku ohledně složených záloh ve výši 400 000 a 200 000 Kč městský soud neshledal důvodnou. V odůvodnění svého rozhodnutí městský soud k posuzované otázce mimo jiné konstatoval, že pokud stěžovatel v podané žalobě uvedl, že měl v úmyslu nakoupit zboží, pak toto jeho tvrzení zůstalo pouze v rovině obecné a neprokázané,

protože žádnými konkrétními důkazními prostředky neprokázal, že vyplacené částky byly zálohy na nákup zboží.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že soud ohledně záloh ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč dospěl k nesprávnému závěru, že pokladní doklady s daty 3. 1. 2006 a 4. 1. 2006 nelze vztahovat k danému plnění, pokud je na nich napsáno pouze „vratka zálohy" bez bližší specifikace. Podle stěžovatele pokud na jedné straně koncem roku 2005 byly zaúčtovány na straně výdajů zálohy ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč a na straně druhé pak počátkem roku 2006 od téhož subjektu, jemuž byly zálohy poskytnuty, jsou tyto vráceny a řádně zaúčtovány na straně příjmů a žádné jiné takovéto platby v rámci účetnictví nejsou vedeny, je jasné, že v případě „vratek záloh" se jedná o vrácení těch záloh, které byly poskytnuty ve dnech 20. 12. 2005 a 27. 12. 2005. Bylo by nelogické a v rozporu se zájmy stěžovatele, aby zvyšoval daňový základ a přijímal platby, které jsou neopodstatněné.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správní orgán hodnotil složené zálohy ve výši 200 000 Kč a 400 000 Kč vždy jako zálohy na nákup zboží, nikoliv jako půjčku.

Nejvyšší správní soud z kasační argumentace stěžovatele zjistil, že stěžovatel městskému soudu vytýká nesprávné právní hodnocení dané problematiky, pokud dospěl k závěru, že se žalovaný řádně a úplně vypořádal s argumentací stěžovatele, a pokud tvrdil, že pokladní doklady s daty 3. a 4. 1. 2006 nelze vztahovat k danému plnění. Stěžovatel setrval na tom, že zálohy na nákup zboží byly poskytnuty ve dnech 20. 12. 2005 a 27. 12. 2005 a vráceny byly jako „vratka zálohy" dne 3. a 4. 1. 2006, že zálohy vyplacené i vrácené byly řádně zaúčtovány. V této části stěžovatel dále konkrétně uplatnil důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (to je z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit), v tom směru, že se žalovaný dostatečně nevypořádal v rozhodnutí s jeho argumentací viz výše. Jiné námitky stěžovatel v kasační stížnosti v tomto směru neuváděl. Důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud vázán (§ 109 odst. 4 s. ř. s., když pro postup podle věty za středníkem tohoto ustanovení neshledal důvody).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou, že se žalovaný ve svém rozhodnutí dostatečně nevypořádal s jeho argumentací ohledně vyplacených a zpět přijatých záloh 200 000 Kč a 400 000 Kč. Žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí konstatuje, že v předložené evidenci vedené stěžovatelem byly zaevidovány částky 400 000 Kč dne 20. 12. 2005 a 200 000 Kč dne 27. 12. 2005 jako výdaje vynaložené na nákup zboží. Žalovaný dospěl k závěru, že tyto částky byly v uvedených dnech stěžovatelem vyplaceny společnosti DYNAMIC TRADING, avšak stěžovatel neprokázal, že předmětem plnění byly vyplacené zálohy na nákup zboží, a proto uvedené částky nejsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel totiž předložil žalovanému svoji evidenci a také faktury č. 250101051 a č. 240101065 a příjmové pokladní doklady vystavené společností DYNAMIC TRADING a k předloženým důkazům tvrdil, že se jedná o zálohy na nákup osobního automobilu Mercedes Benz CLS 320 CDI.

Z předloženého příjmového pokladního dokladu vystaveného společností DYNAMIC TRADING žalovaný zjistil, že zálohu 400 000 Kč přijala tato společnost 20. 12. 2006, této částce odpovídá i faktura, daňový doklad č. 250101051, a z dalšího předloženého příjmového pokladního dokladu vystaveného společností DYNAMIC TRADING žalovaný zjistil, že zálohu 200 000 Kč přijala tato společnost 27. 12. 2006, této částce odpovídá i faktura, daňový doklad č. 250101065. Žalovaný dovodil, že uvedené zálohy (na nákup osobního automobilu Mercedes Benz CLS 320 CDI) byly vyplacené až v roce 2006, nikoliv v roce 2005. Žalovaný ve svém rozhodnutí tedy dospěl k závěru, že částky 400 000 Kč dne 20. 12. 2005 a 200 000 Kč dne 27. 12. 2005 stěžovatel vyplatil společnosti DYNAMIC TRADING, neboť to vyplývá z jeho daňové evidence, ale neprokázal, že šlo o zálohy na nákup zboží. K námitce stěžovatele a jím předloženým důkazním prostředkům – příjmovým dokladům ze dne 3. 1. 2006 a 4. 1. 2006, na kterých je uvedeno „vratka zálohy“ se žalovaný vyjádřil tak, že neprokazují obsah plnění uvedeného v daňové evidenci dne 20. 12. 2005 a dne 27. 12. 2005. Se závěrem žalovaného městský soud souhlasil. Právě tento závěr městského soudu napadl stěžovatel v kasační stížnosti. Tvrdí v ní, že v žalobě a už od počátku (zřejmě daňového řízení) uváděl, že pokud na jedné straně koncem roku 2005 byly zaúčtovány na straně výdajů v jeho evidenci zálohy 200 000 Kč a 400 000 Kč určitému subjektu, a na druhé straně od téhož subjektu, jemuž tyto zálohy byly poskytnuty, jsou tyto vráceny a řádně stěžovatelem zaúčtovány na straně příjmů, a když žádné jiné takové platby v rámci účetnictví, které by bylo lze zaměnit, nejsou vedeny, je naprosto jasné a zřetelné, že v případě oněch „vratek zálohy“ se jedná o vrácení těch záloh, které byly poskytnuty ve dnech 20. 12. 2005 a dne 27. 12. 2005.

Kasační stížnosti stěžovatele podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., pokud jde o výše uvedenou námitku, shledává Nejvyšší správní soud důvodnou. Správce daně je povinen dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, ať již použije jakýkoliv způsob pro její stanovení (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, či nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, č. 85/2006 Sb. ÚS, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, č. 179/2010 Sb. ÚS). Jestliže žalovaný vycházel ze stěžovatelem předloženého účetnictví a dospěl na jeho základě k závěru, že stěžovatel poskytl platby 400 000 Kč dne 20. 12. 2005 a 200 000 Kč dne 27. 12. 2005 společností DYNAMIC TRADING, přičemž stejné částky byly uvedenou společností stěžovateli podle jeho daňové evidence vráceny dne 3. 1. 2006 a 4. 1. 2006, přičemž stěžovatel v průběhu daňového řízení tvrdil, že se jednalo jen o jeden takový případ, že stejnému subjektu dvakrát takové zálohy neposkytoval, pak měl žalovaný k tvrzení stěžovatele provést navrhované důkazy. Stěžovatel navrhl výslech Zdeňka Kuty ve věci přijatých záloh společností DYNAMIC TRADING od stěžovatele, avšak žalovaný tento důkaz neprovedl s poukazem na to, že z předložených důkazů příjmových pokladních dokladů vystavených společností DYNAMIC TRADING bylo prokázáno, že částku 400 000 Kč přijala tato společnost dne 20. 12. 2006 a částku 200 000 Kč přijala dne 27. 12. 2006 a tyto částky vrátila společností DYNAMIC TRADING stěžovateli s datem vystavení dne 3. 1. 2007 400 000 Kč a s datem vystavení dne 8. 1. 2007 200 000 Kč. Námitku stěžovatele, že se jedná u dokladů vystavených společností DYNAMIC TRADING o „zřejmou písařskou chybu“, žalovaný odmítl s tím, že na obou fakturách je vyznačeno, že byly vystaveny programem „Ekonomický systém POHODA 2007 START STORMWARE s.r.o.“, takže šlo o úkon, který proběhl až v roce 2007. Návrh stěžovatele, aby byl k této otázce vyslechnut svědek Kuta, tedy žalovaný neakceptoval.

V dané věci probíhalo daňové řízení podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Podle § 31 odst. 9 citovaného zákona leží v tomto správním řízení důkazní břemeno na stěžovateli, který je povinen prokázat jím tvrzené skutečnosti. V této souvislosti vyvstává otázka správného výkladu § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, tedy k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně a k rozsahu důkazního břemene, které leží na daňovém subjektu.

Nejvyšší správní soud se této otázce již opakovaně věnoval (viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS či rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i důkazní břemeno leží na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), který v první fázi splní svou povinnost tvrzení tím, že předloží formálně bezvadné daňové přiznání, a prvotní břemeno důkazní unese již tím, že předloží účetnictví (resp. jinou zákonem stanovenou evidenci), které koresponduje se skutečnostmi uvedenými v daňovém přiznání. V takovém případě se důkazní břemeno přesouvá na správce daně [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který musí prokázat důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je (opět) na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (blíže viz oba citované rozsudky).

Jestliže tedy stěžovatel navrhl k prokázání svých tvrzení o souladu svého účetnictví se skutečností vyslechnout jako svědka Zdeňka Kutu, který byl jednatelem a později prokuristou společnosti DYNAMIC TRADING s.r.o., se kterým jednal o koupi osobního automobilu Mercedes Benz CLS 320 CDI, a který tedy byl informován i o poskytnutých zálohách na tento automobil a čase jejich poskytnutí stěžovatelem a jejich vrácení stěžovateli uvedenou společností, pak bez provedení tohoto navrženého důkazu nemohl žalovaný dojít k tomu závěru, jaký učinil v přezkoumávaném rozhodnutí, protože takový závěr byl předčasný. Pokud pak městský soud dospěl k závěru, že žalovaný se s argumentací stěžovatele vypořádal řádně a úplně, dopustil se nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle § 24 odst. 1, věty prvé, zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pro rok 2005, výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 132/2008 -82, podle něhož *„k interpretaci citovaného ustanovení Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na ustálenou správní judikaturu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, či ze dne 31. 8. 2004, č. j. 2 Afs 45/2003 - 118, dostupné na www.nssoud.cz), od které neshledává důvod se v této věci odchýlit, a podle níž daňovým výdajem je pouze takový, který splňuje některou z uvedených charakteristik - skutečné*

vynaložení za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Prokázat jeho uskutečnění, jakož i splnění jeho "poslání" je povinností daňového subjektu a naopak povinností správce daně je dbát na úplné zjištění rozhodných skutečností. Pro zjištění, zda daňový subjekt vynaložil určitý výdaj za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, a zda jde tedy o výdaj daňový, či zda se jedná o výdaj nedaňový, či dokonce o "fiktivní obchod", musí finanční orgán zhodnotit všechny shromážděné skutkové podklady v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu a se zásadami formální logiky.“

Nákup vozidla Mercedes-Benz

Nesprávné posouzení právní otázky stěžovatel spatřuje také v závěru městského soudu ohledně popření vlastnického práva stěžovatele k vozidlu Mercedes-Benz v rozhodném období, přestože k převodu vlastnického práva k předmětnému vozidlu nepochybně došlo a stěžovatel převod prokázal kupní smlouvou včetně dokladu o řádné úhradě kupní ceny.

Žalovaný v nyní posuzované otázce dospěl k závěru, že stěžovatel předloženými důkazními prostředky neprokázal pořizovací cenu předmětného vozidla, když především nebylo prokázáno, v jakém roce a za jakou cenu bylo vozidlo pořízeno.

Dle rozhodnutí žalovaného předložená kupní smlouva ze dne 3. 2. 2005 uvádí, že vozidlo stěžovatel nabyl za 1 500 000 Kč od J. Ž. V kupní smlouvě je uvedeno, že vlastnictví přechází okamžikem zaplacení kupní ceny. V daňovém řízení stěžovatel jako důkazní prostředek předložil mimo kupní smlouvu ze dne 3. 2. 2005 také technický průkaz vozidla. Podle technického průkazu vozidla byl držitelem i vlastníkem předmětného vozidla (MB S 320 CDI 220026, SPZ X) od 31. 1. 2002 do 8. 4. 2003 stěžovatel, od 8. 4. 2003 do 8. 4. 2004 bylo vozidlo v držení J. Ž., od 8. 4. 2004 do 25. 5. 2005 bylo opět v držení stěžovatele a 25. 5. 2005 bylo převedeno na Z. S., přičemž k datu 25. 5. 2005 je uveden jako vlastník ČSOB LEASING, a.s.

Porovnáním data nabytí osobního vozidla uvedeného v kupní smlouvě ze dne 3. 2. 2005 se zápisy v technickém průkazu je zřejmé, že stěžovatel byl vlastníkem vozidla (podruhé) již v roce 2004, a to od 8. 4. 2004. Uvedené zápisy v technickém průkazu odpovídají i údajům v evidenci registru vozidel, které byly poskytnuty na žádost správce daně odborem dopravně správních agend Magistrátu hlavního města Prahy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí mimo jiné konstatoval, že byl-li stěžovatel vlastníkem a provozovatelem vozidla již od 8. 4. 2004 do 25. 5. 2005, pak předmět kupní smlouvy nemohl být realizován dle kupní smlouvy ze dne 3. 2. 2005.

Na stěžovatelem předložených výdajových dokladech je uvedeno, že částky byly vyplaceny J. Ž., bez uvedení adresy a dalších údajů identifikujících osobu J. Ž. Na základě dožádání předvolal místně příslušný finanční úřad J. Ž. za účelem prověření nákupu a prodeje předmětného vozidla. J. Ž. uvedl, že doklady o nabytí vozidla už nemá, nemá ani doklady o prodeji vozidla, vozidlo prodal stěžovateli, úhrada byla provedena v hotovosti. K roku prodeje uvedl, že doklady byly vystaveny v souladu s registrací vozidla u Policie ČR.

Žalovaný uzavřel, že vzhledem k tomu, že změna registrace vozidla z J. Ž. na stěžovatele byla provedena dne 8. 4. 2004 a toto datum odpovídá i změně zápisu v technickém průkazu, znamená to, že stěžovatel pořídil uvedené vozidlo v roce 2004. K tomuto nákupu vozidla však nebyly stěžovatelem předloženy žádné důkazní prostředky. Stěžovatel trval na tom, že vozidlo bylo pořízeno na základě předložené kupní smlouvy ze dne 3. 2. 2005. Cena vozidla pořízeného v roce 2004 od J. Ž. nebyla prokázána, stejně tak nebylo prokázáno, že stěžovatel pořídil předmětné vozidlo v roce 2005. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky, a to kupní smlouva ze dne 3. 2. 2005 a výdajové pokladní doklady se nestaly důkazem, že předmětné vozidlo bylo pořízeno v roce 2005 za 1 500 000 Kč. Žalovaný proto neuznal částku v souhrnné výši 1 500 000 Kč jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 odst. 1 a 2 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů.

V žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatel namítal, že žalovaný zaměňuje institut vlastnictví movité věci a institut provozování motorového vozidla. Se závěry žalovaného nesouhlasil a trval na tom, že vlastníkem vozidla se stal 4. 2. 2005, kdy doplatil dohodnutou kupní cenu.

Městský soud se v napadeném rozsudku především neztotožnil s názorem stěžovatele, že žalovaný založil otázku posouzení vlastnictví k předmětnému vozidlu na okamžiku zápisu v technickém průkazu motorového vozidla. Žalovaný podle městského soudu vycházel ze skutečnosti, že údaje o přechodu vlastnictví v technickém průkazu se lišily od údajů uváděných stěžovatelem v kupní smlouvě. Žalovaný poskytl stěžovateli možnost tuto nesrovnalost řádně vysvětlit a osvědčit důkazními prostředky. Výzvou ze dne 31. 8. 2009 stěžovatele vyzval, aby se k jednotlivým zjištěním vyjádřil a popřípadě předložil i další důkazní prostředky. Stěžovatel však setrval na důkazních prostředcích předložených již prvoinstančnímu správci daně a uvedl, že se jednalo o odpisovaný majetek, za rok 2005 byl uveden odpis ve výši 187 500 Kč a zůstatková cena ve výši 1 312 500 Kč. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že v evidenci dlouhodobého majetku byl uveden rok pořízení vozidla 2004, zatímco z předložené kupní smlouvy byl zřejmý rok pořízení 2005. Podle městského soudu tak bylo na základě těchto skutečností stěžovateli oprávněně napadeným rozhodnutím sděleno, že v rámci daňového řízení neprokázal své tvrzení o tom, že byl k datu 1. 1. 2005 a k datu 31. 12. 2005 vlastníkem vozidla, že neprokázal vstupní cenu pro odpisování a proto nelze uznat výši uplatněného odpisu jako položku snižující základ daně ani zůstatkovou cenu vozu.

V kasační stížnosti stěžovatel opakuje, že dochází ke směšování dvou institutů, a to institutu vlastnictví vozidla a institutu provozování vozidla. V případech, kdy dochází k rozporu mezi obsahem veřejné listiny, tedy registru vozidel a skutečností, platí údaje uvedené v kupní smlouvě. V daném případě stěžovatel nabyl vlastnické právo k předmětnému vozidlu v souladu s předloženou kupní smlouvou po zaplacení sjednané kupní ceny, tedy k datu 4. 2. 2005. Od této chvíle se stal vlastníkem, přestože k zápisu do registru nedošlo.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k otázce nákupu předmětného vozidla uvádí, že předložená kupní smlouva ze dne 3. 2. 2005 nebyla podkladem pro zápis

o vlastníkovi v technickém průkazu. Podkladem pro zápis vlastníka v technickém průkazu byla zřejmě jiná listina. Výchozí informací byl pro správní orgán údaj o vlastníkovi v technickém průkazu, který se shodoval s údaji v registru vozidel, neboť se jednalo o veřejnou listinu. Žádnými jinými důkazními prostředky nebyl údaj o vlastníkovi motorového vozidla prokázán jinak a částka 1 500 000 Kč uvedená jako pořizovací cena vozidla dle předložené kupní smlouvy ze dne 3. 2. 2005 nebyla prokázána.

Podle § 133 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, převádí-li se movitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví převzetím věci, není-li právním předpisem stanoveno nebo účastníky dohodnuto jinak.

Podle § 601 téhož zákoníku má-li vlastnictví k prodané movité věci přejít na kupujícího až po zaplacení ceny, musí být tato výhrada dohodnuta písemně. Nevyplývá-li ze smlouvy něco jiného, přechází nebezpečí nahodilé zkázy a nahodilého zhoršení na kupujícího odevzdáním věci.

Podle § 2 odst. 16 zákona č. 56/2001 Sb., o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích (ve znění pro rok 2005), provozovatelem silničního vozidla registrovaného v registru silničních vozidel České republiky se rozumí fyzická osoba s místem trvalého pobytu nebo s místem povoleného pobytu v České republice nebo právnická osoba se sídlem v České republice, která vlastním jménem provozuje silniční vozidlo a je současně vlastníkem silničního vozidla a nebo je vlastníkem silničního vozidla oprávněna k provozování silničního vozidla. Podle § 4 odst. 1 téhož zákona registr silničních vozidel je evidencí silničních motorových vozidel, přípojných vozidel a provozovatelů těchto vozidel. Podle § 4 odst. 4 téhož zákona do registru silničních vozidel se zapisuje (mimo jiné) vlastník i provozovatel, není-li současně vlastníkem.

Z odůvodnění rozsudku městského soudu vyplývá, že žalovaný nezaložil otázku posouzení vlastnictví k předmětnému osobnímu automobilu na okamžiku zápisu v technickém průkazu tohoto motorového vozidla. Žalovaný zkoumal dobu přechodu vlastnictví automobilu z J. Ž. na stěžovatele. Vycházel přitom z důkazů předložených stěžovatelem, které však byly rozporné. Podle městského soudu žalovaný stěžovateli výzvou podle § 31 odst. 9 a 43 zákona č. 337/1992 Sb., ze dne 31. 8. 2009 poskytl možnost se k jednotlivým zjištěním vyjádřit, nesrovnalosti odstranit a popřípadě předložit další důkazní prostředky, této možnosti však stěžovatel podle městského soudu nevyužil. Podle obsahu správního spisu žalovaný zhodnotil své závěry i v písemnosti ze dne 27. 10. 2009, která byla doručena stěžovateli dne 18. 11. 2009, a v ní se vyjádřil k podle něj neprokázání výše částky 2 321 025 Kč uvedené na řádku 106 Přílohy č. 1 k Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005 a pod bodem a) konkrétně k osobnímu automobilu Mercedes Benz S 320 CDI SPZ X. Stěžovatel se k uvedené písemnosti žalovaného vyjádřil písemností ze dne 1. 12. 2009, která byla doručena žalovanému dne 3. 12. 2009. K této písemnosti přiložil stěžovatel fotokopii technického průkazu vozidla tovární značky typu Mercedes Benz S 320 CDI 220026, rok výroby 2001, dále mimo jiné fotokopie výdajových pokladních dokladů ze dne 1.2.2005 na 400 000 Kč, ze dne 2. 2. 2005 na 400 000 Kč, ze dne 3. 2. 2005 na 400 000 Kč, a ze dne 4. 2. 2005 na 300 000 Kč, všechny vystavené RENT CENTRUM E. V., U Homolky 9, 150 00 Motol, podepsán V. E., ve prospěch: J. Ž., bez uvedení adresy a jiných bližších identifikačních údajů. V obsahu správního spisu se již

nacházela ve fotokopii kupní smlouva uzavřená dne 3. 2. 2005 mezi J. Ž. jako prodávajícím a stěžovatelem jako kupujícím, jejímž předmětem byl osobní automobil Mercedes Benz S 320 CDI, rok výroby 2001, SPZ X, kupní cena dohodnutá 1 500 000 Kč a přechod vlastnického práva dohodnut okamžikem zaplacení kupní ceny. Dne 12. 1. 2009 se před Finančním úřadem pro Prahu 10 k uvedenému automobilu a k uvedené smlouvě vyjádřil J. Ž., který k otázce, zda může doložit doklady o nabytí uvedeného automobilu v roce 2003, uvedl, že doklady již nemá, a dále, že nemá ani doklady k prodeji tohoto automobilu v roce 2004 s tím, že tento automobil prodal stěžovateli za kupní cenu mu předanou v hotovosti a že doklady o prodeji byly vystaveny v souladu s registrací vozidla u PČR. Ze stěžovatelem předloženého technického průkazu uvedeného automobilu vyplývá, že dne 31. 1. 2002 byl zaregistrován jako vlastník shodný s provozovatelem stěžovatel E. V., od 8. 4. 2003 J. Ž., od 8. 4. 2004 stěžovatel E. V. a od 25. 5. 2005 jako vlastník ČSOB LEASING, a.s. a jako držitel Z. S.

Každý, kdo hodlá provozovat na území České republiky silniční motorové vozidlo a přípojné vozidlo, je povinen tato vozidla přihlásit k registraci na předepsaném tiskopisu u příslušného obecního úřadu obce s rozšířenou působností, s výjimkou osob, jejichž pobyt na území České republiky netrvá déle než 185 dnů v příslušném kalendářním roce (§ 6 odst. 1 zákona č. 56/2001 Sb.). Registrace vozidel je tedy povinná. Registr silničních vozidel je evidencí silničních motorových vozidel, přípojných vozidel a provozovatelů těchto vozidel. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že vlastnictví k silničnímu motorovému vozidlu nevzniká jeho registrací v registru motorových vozidel, a připouští, že by mohl existovat jiný právní stav, pokud jde o vlastnictví a provozování silničního motorového vozidla než uvedený v povinném registru, ten by však musel být prokázán. To předpokládá v daném případě ze strany stěžovatele určité tvrzení a také označení, respektive předložení důkazů. Žalovaný stěžovatele vyzval, aby se vyjádřil k okolnostem zápisu v registru vozidel a v technickém průkazu, a aby navrhl, respektive předložil doklady. Stěžovatel setrvával (a setrvává) na svém tvrzení a předložené kupní smlouvě ze dne 3. 2. 2005 a výdajových pokladních dokladech ze dnů 1. 2. až 4. 2. 2005 na celkem 1 500 000 Kč. Z technického průkazu uvedeného vozidla vyplývá, že stěžovatel byl registrován jako vlastník a provozovatel uvedeného vozidla 2x, avšak nevyplývá z něho, že by byl registrován jako vlastník a provozovatel uvedeného vozidla vícekrát i J. Ž. a stěžovatel ani netvrdí, že by od J. Ž. kupoval stejný automobil 2x a netvrdil to ani J. Ž. Jestliže stěžovatel nereagoval na výzvy žalovaného k označení a předložení důkazů, přičemž žalovaný prokázal důvodné pochybnosti o správnosti předložených dokladů stěžovatelem, nejde v daném případě o zaměňování institutu vlastnictví movité věci a institutu provozování motorového vozidla, jak tvrdil stěžovatel, ale o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Kasační námitka stěžovatele není důvodná.

Výdaje za poskytování marketingových a reklamních činností

V rámci posuzování výdajů za poskytování marketingových a reklamních činností v úhrnné výši 79 300 Kč napadá stěžovatel závěr městského soudu, že strohé odůvodnění závěrů správního orgánu vztahující se k důkazní hodnotě stěžovatelem navrhovaného důkazního prostředku je bez vlivu na věcnou správnost a zákonnost rozhodnutí žalovaného. V namítaném pochybení městského soudu stěžovatel spatřuje nejenom

nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ale i vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, ba je s nimi v rozporu a soud měl z tohoto důvodu napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Žalovaný k odvolací námitce stěžovatele, že plnění spočívající v zajištění služby direkt mail pro region ČR fakturované společností DYNAMIC BAU prokázal předloženými fakturami, doklady o zaplacení a svědeckou výpovědí Zdeňka Kuty, shrnul, že stěžovatel v daňovém řízení na výzvu správce daně v písemném podání ze dne 20. 3. 2008 uvedl, že reklamní služby doloží při osobním jednání, neboť požadované produkty, které zbyly z reklamních akcí, jsou uskladněny na momentálně nedostupném místě. Při ústních jednáních dne 7. 4., 13. 10. a 23. 10. 2008 nepředložil žádné důkazní prostředky, pouze uvedl, že celá reklamní akce byla v režii společnosti DYNAMIC BAU a jako důkazní prostředek navrhl svědeckou výpověď Zdeňka Kuty, se kterým sjednával obchodní případy. Navržený svědek dne 17. 12. 2008 potvrdil ústně do protokolu, že společnost DYNAMIC BAU obchodovala se stěžovatelem a že společnost DYNAMIC BAU faktury vydala. K obsahu konkrétní činnosti svědek uvedl, že se jednalo o zajištění jakýchsi reklamních letáků na činnost autopůjčovny, na získání klientů pro půjčování vozidel značky Fabia, výrobu a distribuci tohoto produktu zajišťovala společnost DYNAMIC BAU. Tato společnost sama letáky netiskla, výroba letáků byla provedena dodavatelsky, název dodavatelské firmy si svědek nepamatoval, uvedl, že by se dala dohledat v dokladech a účetnictví společnosti DYNAMIC BAU, které však nemá v držení, protože již delší dobu ve společnosti nepůsobí.

Žalovaný zjistil, že podle obchodního rejstříku je Zdeněk Kuta jednatelem společnosti DYNAMIC BAU, avšak podle sbírky listin byl dne 15. 3. 2004 obchodní podíl společnosti ve výši 100 % převeden ze Zdeňka Kuty na D. N. a téhož dne byl D. N. odvolán Zdeněk Kuta z funkce jednatele společnosti a jmenován do funkce prokuristy. Dne 21. 4. 2006 byl Zdeněk Kuta odvolán z funkce prokuristy uvedené společnosti.

Dle sdělení Policie ČR byl obchodní podíl společnosti převeden na D. N. na základě smlouvy ze dne 15. 3. 2004, na níž byl podpis D. N. označen znalcem za nepravý, stejně jako podpisy na listinách ze dne 15. 3. 2004, kterými byl Zdeněk Kuta odvolán z funkce jednatele a na listině ze dne 21. 4. 2006, kterou byl Zdeněk Kuta odvolán z funkce prokuristy. Kromě závěrů znalce k podpisům D. N. Policie ČR dále uvedla, že v době vystavení podpisů a listin, které jsou součástí Sbírky listin obchodního rejstříku, se D. N. zdržoval mimo území ČR.

Na základě výše uvedeného žalovaný uzavřel, že informace Zdeňka Kuty k předložení účetnictví společnosti DYNAMIC BAU uvedená do protokolu o ústním jednání dne 17. 12. 2008 byla mylná, a protože se jedná o svědeckou výpověď učiněnou nevěrohodným svědkem, navržený důkazní prostředek se nestal důkazem. Stěžovatel neprokázal, že služby deklarované na fakturách proběhly a že částka v souhrnné výši 79 300 Kč je výdajem daňově účinným.

Městský soud shledal žalobní námitku částečně důvodnou, když podle jeho názoru žalovaný nepřípustným způsobem posoudil hodnověrnost důkazu ještě dříve, než byl

vlastní důkaz proveden. Soud však vzal v úvahu především to, že stěžovatelem navržený svědek Zdeněk Kuta uvedl, že doklady a účetnictví společnosti DYNAMIC BAU nemá v držení. Žalovaným provedené vypořádání má tak městský soud ještě na hranici, kdy stěžovatel postupem správního úřadu nebyl zkrácen na svých právech, neboť je možno přisvědčit žalovanému v závěru, že se navrhovaný důkazní prostředek v podobě svědecké výpovědi Zdeňka. Kuty nestal důkazem, když žalovaný mohl mít a měl na základě dalších zjištěných skutečností za to, že svědecká výpověď by sama o sobě nemohla být věrohodným důkazem a jiný důkazní prostředek stěžovatel k této sporné položce v daňovém řízení nenavrhl.

Žalovaný k posuzované otázce ve svém vyjádření uvedl, že v celém průběhu odvolacího řízení nebyl stěžovatel omezován v předkládání důkazních prostředků.

Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 7 Afs 148/2006 - 88 *„povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) nese daňový subjekt (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, z jím tvrzených skutečností se nevychází. Pouhá existence uzavřené smlouvy není dostačujícím důkazem o tom, že plnění v ní sjednané bylo také poskytnuto; zkoumání podstaty smlouvy a její právní úpravy není v takové situaci na místě.“*

V kasační stížnosti stěžovatel k této sporné otázce konkrétně namítal to, že se závěrem městského soudu nesouhlasí, protože správní orgán prohlásil svědka Zdeňka Kutu za nevěrohodného právě v otázce jeho přístupu k účetnictví společnosti DYNAMIC BAU a současně je zde popírána pravost podpisů D. N., aniž by jakákoliv z těchto okolností byla prověřena.

Nejvyšší správní soud tuto kasační námitku shledal důvodnou. Závěr žalovaného o nevěrohodnosti svědka Zdeňka Kuty je zcela stručný a nepřezkoumatelný. Pokud městský soud s postupem žalovaného v tomto směru souhlasil, je kasační stížnost stěžovatele důvodná.

Odpisy notebooku, sedací soupravy, osobního automobilu Fabia

Poslední kasační námitkou je nesprávné posouzení odpisů notebooku, sedací soupravy a osobního automobilu Fabia. Stěžovatel však v rámci kasační stížnosti pouze odkázal na svou argumentaci uvedenou v žalobě. Předmětem řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem je však pravomocné rozhodnutí městského soudu a odkaz na žalobní argumentaci k posuzované otázce nelze považovat za dostatečný pro přezkoumání namítaného nesprávného posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení. Zdejší soud se proto touto námitkou nezabýval. Takto uplatněný stížní bod nelze totiž považovat za řádně uplatněný důvod kasační stížnosti, jak jej vymezuje ustanovení § 103 odst. 1 soudního řádu správního. Jednou ze zvláštních náležitostí kasační stížnosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) je i označení důvodů, pro něž stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu, tzv. stížních bodů. Stížní bod musí zpravidla zahrnovat jak skutkové, tak právní důvody, pro něž stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nezákonné. Důvody uvedené v §

103 odst. 1 s. ř. s. jsou však jen obecnými kategoriemi, které musí stěžovatel v kasační stížnosti naplnit konkrétním a jedinečným obsahem, tedy vylíčit, k jakým konkrétním vadám došlo podle jeho názoru v řízení před správním orgánem či před soudem, jakými blíže určenými vadami trpí podle něj rozhodnutí soudu, v čem přesně spatřuje stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky soudem apod.(viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Azs 9/2006 - 41). V tomto směru odkazuje Nejvyšší správní soud i na další svou ustálenou judikaturu, např. na rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 7 Afs 94/2006 -99.

Závěrem Nejvyšší správní soud shrnuje, že při přezkoumání napadeného rozsudku shledal nesprávné posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení i stěžovatelem tvrzenou vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, a proto kasační stížnost shledal důvodnou a napadený rozsudek městského soudu zrušil a protože již v řízení před městským soudem byl důvod pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného, zrušil i toto rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

Vzhledem k postupu Nejvyššího správního soudu, rozhodl tento soud i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu. V řízení měl úspěch stěžovatel a má proto právo na náhradu nákladů řízení, které mu vznikly. Stěžovatel byl v řízení o žalobě před městským soudem i v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem zastoupen zástupkyní – advokátkou. V souvislosti se zastoupením mu vznikly náklady za převzetí věci, sepis žaloby a účast zástupkyně u ústního jednání před městským soudem dne 7. 4. 2011, tedy za tři úkony po 2100 a 3 x režijní paušál po 300 Kč, a v řízení o kasační stížnosti za sepis kasační stížnosti za jeden úkon a 1x režijní paušál 300 Kč. Celkem náklady za právní zastoupení činí 9600 Kč. Dále stěžovateli vznikly náklady v souvislosti se zaplacením soudního poplatku za žalobu 2000 Kč a 3000 Kč se zaplacením soudního poplatku za kasační stížnost. Celkem náklady činí 14 600 Kč a jejich náhradu uložil Nejvyšší správní soud žalovanému (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. a § 110 odst. 3 s. ř. s.)

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

V Brně dne 20. září 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu