

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **T. V.**, zastoupen Mgr. Petrem Poláchem, advokátem se sídlem Bezručova 52, Blansko, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 185/2009 – 107,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 185/2009 - 107, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 15643/09-1102-705050, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti 22 400 Kč do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Petra Polácha, advokáta.

III. Žalobci **se vrací** soudní poplatek ve výši 1000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobce Mgr. Petra Polácha, advokáta do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (,dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 185/2009 – 107, kterým zamítl žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 23. 10. 2009, č. j. 15643/09-1102-705050, jímž byl změněn dodatečný platební výměr správce daně I. stupně ze dne 2. 10. 2008, č. j.

29777/08/343970/8227 tak, že stěžovateli byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 241 916 Kč.

Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že závěr správních orgánů odpovídá zákonu, neboť stěžovatel neprokázal výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů nebo ZDP"). Dle krajského soudu leželo důkazní břemeno na stěžovateli, a ten proto musel také prokázat, jaké skutečné výdaje, které mohly objektivně sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, vynaložil. Stěžovatel tak neučinil a ocitl se v důkazní nouzi. Obstojí proto závěr žalovaného, že stěžovatel neprokázal, že jím deklarované výdaje byly výdaji na dosažení zajištění a udržení příjmů; nic na tom nemění ani okolnost, že stěžovateli byly odcizeny doklady. Stěžovatel neprokázal nejen samotné vynaložení deklarovaných výdajů, ale ani jejich souvislost se zdanitelnými příjmy. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že stěžovateli měla být stanovena daň podle pomůcek, neboť nebyly splněny podmínky pro užití tohoto způsobu stanovení daně a pouze ze skutečnosti, že stěžovatel nebyl schopen splnit svoje důkazní břemeno (z důvodu odcizení dokladů o nabytí a prodeji aut), nelze dle krajského soudu dovozovat, že nebylo možno stanovit daň dokazováním. Stěžovateli soud přisvědčil v tom, že v předmětném zdaňovacím období předmětnými věcmi disponoval, na druhou stranu však dodal, že nelze přehlédnout, že původ deklarovaných aut a konkrétní náklady spojené s jejich pořízením, tak jak bylo stěžovatelem deklarováno, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny. Stěžovatel byl proto schopen prokázat jen své příjmy spojené s prodejem aut, nikoliv však již výdaje vynaložené na jejich pořízení. Správce daně ani žalovaný tudíž nijak nevybočili z rámce nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s").

Stěžovatel především namítá, že krajský soud v rozporu se zákonem posoudil otázku opodstatněnosti postupu správních orgánů, které mu stanovily daň dokazováním, namísto toho, aby mu ji stanovily podle pomůcek. Důvodnost této námitky se opírá o závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, podle kterých lze přistoupit ke stanovení daně za pomocí pomůcek v případě, je-li za nevěrohodnou či neprůkaznou označena podstatná část účetnictví daňového subjektu. V případě stěžovatele nebylo správcem daně osvědčeno více než 95% uplatňovaných výdajů. Z částky 710 000 Kč zaúčtovaných výdajů nebyly osvědčeny jako oprávněné, výdaje v částce 690 000 Kč, což jistě lze považovat za více než podstatnou část účetnictví. Byly tak jednoznačně splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud tedy správce daně vzal za prokázané, že jako daňový subjekt vlastnil dotčená vozidla, a tato prodal, měl daňovému subjektu uznat jako klíčový výdaj částku, za kterou tato vozidla nakoupil (nelze dospět k závěru, že daňový subjekt dotčená vozidla nenakoupil). Jako takový je pak výdaj za nákup vozidel klíčovým výdajem, který nelze pominout a daň stanovit dokazováním. Pokud měl správní orgán pochybnosti o výši nákupní ceny vozidel, mohl jistě tyto výdaje neuznat, ale v tom případě měl stanovit daň pomůckami, a nikoliv „dokazováním" vyloučit veškeré klíčové

výdaje a při tom mu ponechat veškeré příjmy. V tomto případě nemožnost prokázat nákup vozidel věrohodnými doklady byla navíc způsobena objektivními okolnostmi, a to odcizením těchto dokladů. Že k odcizení těchto důkazů (originálů dokladů) skutečně došlo, bylo prokázáno již v řízení před správními orgány, ani krajským soudem nebyla tato skutečnost zpochybněna. Správní soud pouze uvedl, že doklady o krádeži neprokazují vynaložení nákladů. Nutno též odkázat na dlouhodobě judikovanou povinnost správců daně stanovit daň ve správné výši a nikoliv ve výši nejvyšší ve prospěch státu. Rozsudek krajského soudu je - stejně jako rozhodnutí žalovaného - nelogický a vnitřně rozporný. Je tomu tak proto, že na jedné straně je daňový subjekt orgánem státu (orgánem vedoucím evidenci vozidel) považován za vlastníka prodávaných vozidel a na straně druhé toto vlastnictví jiné orgány státu - správce daně, žalovaný a krajský soud neuznávají, stejně jako způsob jeho nabytí. Takový postup je ústavně nekonformní a nezákonný. Stěžovatel proto společně s podanou kasační stížností podává i žádost o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Dle názoru stěžovatele přiznání odkladného účinku nemůže mít nepříznivý vliv na práva třetích osob a ani není v rozporu s veřejným zájmem.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti nevyjádřilo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit pro nezákonnost. Současně Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že již v řízení před krajským soudem zde byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, a proto rozhodl i o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Z obsahu správního spisu vyplývá, že v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, vyčíslil stěžovatel dílčí základ daně podle § 6 zákona o daních z příjmů ve výši 165 452 Kč a dále dílčí základ daně dle § 10 téhož zákona ve výši 18 000 Kč. V příloze č. 2 - výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10 ZDP) stěžovatel vykázal příjmy z prodeje hmotného majetku ve výši 728 000 Kč a k tomu se vztahující výdaje ve výši 710 000 Kč. K výzvě správce daně stěžovatel sdělil, že uvedené částky příjmů jsou tvořeny příjmem z prodeje 5 osobních automobilů (Ford Fiesta, Citroen Xantia, Ford Focus, Citroen Xantia a Ford Focus). Pokud jde o částky uplatněných výdajů k dosažení uvedených příjmů, stěžovatel sdělil, že se jedná o výdaje na pořízení těchto vozidel (563 000 Kč), ostatní výdaje ve výši 127 000 Kč a provizi v částce 20 000 Kč. V protokolu o ústním jednání ze dne 30. 5. 2007, č. j. 19646/07/343930/3917, pak stěžovatel uvedl, že vozidla byla pořízena v Itálii za účelem výdělku, k čemuž pověřil p. R. Š. Při fyzickém nákupu a prodeji nebyl přítomen, pořízení vozidel ze svých prostředků nehradil; vše hradil p. R. Š.; za prodaná vozidla obdržel pouze provizi 18 000 Kč, uvedl, že doklady o pořízení vozidel nemůže předložit, neboť tyto byly R. Š. již dříve odcizeny. Provize R. Š. činila 4000 Kč/1 vozidlo a vyplácel si ji sám p. Š. Ostatní výdaje pak představují jednak náklady na dovoz vozů, opravy a poplatky za STK a přihlášení vozidel. Opravy a čištění vozidel měl zajišťovat p. R. Š. na různých místech v Brně a okolí, vozidla byla do doby prodeje parkována v servisech v Brně. Správce daně si vyžádal potvrzení Policie České republiky ze dne 3. 11. 2006, č. j. MRBM-1711/TČ-10-2006, o oznámení R. Š. ve věci vloupání do motorového vozidla na ulici Vídeňská v Brně a

o odcizení kufříku s věcmi. Ve spolupráci s třetími osobami si správce daně bez součinnosti stěžovatele zajistil další důkazy, vztahující se k jednotlivým prodejům od nabyvatelů dovezených vozidel (kopie technických průkazů, kupní smlouvy a doklady o zaplacení). Také stěžovatel v příloze svého vyjádření ze dne 6. 8. 2008, předložil fotokopie dokladů ze zahraničí (kupní smlouvy) bez úředního překladu. Na základě uvedených důkazů dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel ve vztahu k nakoupeným a prodaným vozidlům jednak neprokázal výši svých příjmů, které měly ve skutečnosti činit částku 773 000 Kč, a jednak, že neprokázal své výdaje ve výši 710 000 Kč.

V doplněném řízení v rámci odvolacího řízení byla provedena výpověď svědka R. Š., který uvedl, že k pořízení a prodeji vozidel, k úhradám a k převzetí finančních prostředků byl zplnomocněn na základě plné moci a ústní dohody. Pořízení vozidel hradil ze svých finančních zdrojů v hotovosti v Kč a Eur. Finanční prostředky byly částečně z jeho podnikatelské činnosti a částečně ze soukromých prostředků. Svědek rovněž uvedl, že zajišťoval opravy a čištění automobilů přímo v Itálii, kde je i hradil. Doklady za pořízená vozidla, opravy a čištění mu byly odcizeny. Jiné doklady než kopie zahraničních dokladů, které daňový subjekt předložil, se mu nepodařilo zajistit. Odvolací orgán změnil rozhodnutí správce daně tak, že uznal oprávněnými výdaje stěžovatele ve výši 20 000 Kč za provizi za nákup a prodej vozidel, a proto snížil výši daně stanovené správcem daně stěžovateli na částku 241 916 Kč.

Správní žalobu stěžovatele, ve které namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, krajský soud neshledal opodstatněnou, a proto ji zamítl.

Nejvyšší správní soud závěr krajského soudu o správnosti stanovení daně z příjmů za rok 2006 dokazováním nesdílí.

Nejvyšší správní soud a priori předesílá, že výše daně se v zásadě určuje dokazováním (§ 31 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, účinný do 31. 12. 2010 - dále jen „zákon o správě daní“). Je povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu, a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Jako důkazních prostředků lze přitom užít všech, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů, svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení, které osvědčí, co z předložených důkazních prostředků se stalo skutečně důkazem. V daňovém řízení se střetává důkazní povinnost daňového subjektu s povinností správce daně zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Proto jsou skutečnosti tvrzené a dokládané daňovým subjektem podrobeny zkoumání správcem daně. Důkazní prostředky příkladmo vyjmenované v § 31 odst. 4 zákona o správě daní mohou být dokládány a navrhovány daňovým subjektem, správce daně však těmito návrhy není vázán; opatření některých z nich je také ve výslovné

dispozici správce daně. Cílem prověřování prováděného správcem daně je tedy ověření skutečností předkládaných daňovým subjektem, přičemž povinnost prokazovat pak má správce daně jen v případech uvedených v § 31 odst. 8 cit. zákona. Nesplní-li daňový subjekt při prokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 cit. ustanovení, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 5 cit. ust.).

V nyní souzené věci bylo proto rozhodné, zda tvrzení a důkazní prostředky byly v řízení nejen zpochybněny, ale zda současně v těchto zpochybněných případech neexistovaly důkazy jiné, či zda jejich provedení bylo vyloučeno.

Otázkou naplnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek, jehož užití se stěžovatel v daném případě domáhá, se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně. Např. v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (přístupný na www.nssoud.cz), zdejší soud vyslovil názor:„*Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.*“ V rozsudku ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, (dostupný na www.nssoud.cz), pak zdejší soud vyslovil závěr: „*Stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 téhož zákona, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně*“.

V daném případě stěžovatel nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, a správci daně neprokázal výši přiznaných příjmů a výdajů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel byl na základě výzev správce daně povinen ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyvrátit pochybnosti o údajích na ř. 207, 208, 209 daňového přiznání a prokázat tvrzené skutečnosti stran dílčího základu daně z ostatních příjmů a k němu se vztahujících příjmů a výdajů. Bylo tedy na něm, aby prokázal jednotlivé údaje, tj. jednotlivé příjmy a výdaje. Stěžovatelem předložené fotokopie vyplněných formulářů cizojazyčných listin (smluv), v nichž byly uvedeny identifikační údaje části z dovezených vozidel, údaje daňového subjektu a údaj o ceně v jednotkách Euro, samy o sobě zcela jistě neprokazují, že stěžovatelem deklarovaná částka výdajů ve výši 690 000 Kč za nakoupená vozidla byla skutečně vyplacena. Lze proto konstatovat, a v tomto lze souhlasit se závěrem krajského soudu i žalovaného, že stěžovatel nesplnil svou zákonnou povinnost při prokazování uplatněných výdajů a důkazní břemeno, které mu dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní, neunesl. Stěžovatel ovšem nesplnil ani svou povinnost stran prokázání správnosti přiznaných příjmů, když mu byly správcem daně stanoveny příjmy z prodeje vozidel ve výši 773 000 Kč, tedy v jiné než přiznané

výši (728 000 Kč), a to na základě důkazních prostředků, které si obstaral správce daně bez součinnosti stěžovatele.

Jak již zdejší soud několikráte judikoval, je povinností správce daně, ať již použije jakýkoliv způsob stanovení daně (dokazování, pomůcky atd.) dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu. V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené. Bez této kontroly by daňové subjekty mohly uplatňovat jakékoli výdaje. Stát by potom jen s obtížemi plnil své úkoly, neboť by nemohl vybírat daně z příjmů v dostatečné výši (srovn. nález ÚS sp. zn. II ÚS 67/2000 ze dne 23. 4. 2001, též nález ÚS sp. zn. II ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006; přístupno na www.judikatura.cz). Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však, podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007 č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, příst. na www.nssoud.cz).

V daném případě, kdy existovaly reálné pochybnosti (nejen) o výši výdajů, tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek. Na uvedeném nic nemění ani ust. § 10 odst. 4 věta prvá zákona o daních z příjmů, podle kterého je dílčím základem daně příjem snížený o výdaje „prokazatelně vynaložené“ na jeho dosažení. Je tomu tak proto, že toto ustanovení je speciálním ustanovením k § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 1 téhož zákona), a nikoliv ustanovením vylučujícím jeden z několika způsobů stanovení daně (§ 31 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že ustanovení § 10 odst. 4 věty prvé zákona o daních z příjmů pouze upřesňuje základ daně (dílčí základ daně) tím, že omezuje možný rozsah výdajů, které by jinak mohly u jiných příjmů běžně přicházet v úvahu, pouze na „výdaje na dosažení příjmu“ podle § 10 téhož zákona, ale již nikoliv na jejich zajištění a udržení, jako v případě jiných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů.

Lze rovněž odkázat na rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 -142, dostupný na www.nssoud.cz, v němž soud stran posouzení průkaznosti účetnictví mimo jiné uvedl: „*Jednalo-li se svým objemem o podstatnou část účetnictví stěžovatele, která byla zpochybněna a správcem daně neuznána, stěží lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. zachována. Zákon o správě daní a poplatků v § 31 odst. 5 naopak nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplné a průkazné, použito jakožto jedné z možných pomůcek.*“

Uvedený názor lze použít i na danou věc, neboť pokud správce daně vyloučil téměř 95 % výdajů, nelze ze strany krajského soudu i žalovaného současně dovodit, že bylo možno dostatečně spolehlivě stanovit daň dokazováním. Uvedené platí tím spíše, pokud nebyla věrohodně prokázána správnost ani příjmů stěžovatele, což ostatně krajský soud ponechal stranou své pozornosti. Ze shromážděných důkazů nelze ani najisto postavit, jaká byla ve skutečnosti výše příjmů, které stěžovatel měl obdržet v souvislosti s prodeji svědkem Š. dovezených vozidel. Jestliže za daného skutkového stavu věci správní orgány nepřistoupily ke stanovení daně podle pomůcek a stanovily stěžovateli daň dokazováním, postupovaly v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 a 5 zákona o správě daní. Jak je totiž výše uvedeno, není žádoucí, aby uplatněné výdaje, byť jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pominuty. Zvláště za situace, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy; jiný způsob než úplatné nabytí těchto vozidel (jejich odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu, resp. skutečnost, že by vozidla byla nabyta nelegálně správce daně neprokázal ani netvrdil. Bylo tedy na správci daně, pokud měl za prokázané příjmy, které měly stěžovateli plynout z prodeje aut a vycházel z předpokladu, že stěžovatel vozidla nabyl, aby na straně druhé zohlednil i možné výdaje.

Lze přisvědčit názoru stěžovatele o nesprávnosti postupu správce daně při dokazování a hodnocení důkazů po doplnění odvolacího řízení, kdy na straně jedné toliko na základě tvrzení stěžovatele a výpovědi svědka Š., byla správcem daně bez dalšího akceptována jako uznatelný výdaj jeho provize ve výši 20 000 Kč a na straně druhé není akceptováno tvrzení podepřené totožnou svědeckou výpovědí stran autenticity zahraničních dokladů, a tím i částek vynaložených na pořízení vozidel. Totéž platí i stran hodnocení další skutečnosti vyplývající z výpovědi tohoto svědka o tom, že zajišťoval pro stěžovatele opravy a čištění vozidel.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud podotýká, že za situace, kdy stěžovatel shodně se svědkem konstatovali, že finanční prostředky vynaložené na nákup automobilů, stejně jako finanční prostředky utržené za jejich prodej, byly zcela v režii nikoli stěžovatele, nýbrž p. Š., který měl jednat na základě ústně udělené plné moci, bylo na místě, aby se správce daně zaměřil právě na zkoumání skutečného obsahu právních úkonů – tedy úkonů vztahujících se ke koupi a prodeji dotčených vozidel. Jakkoliv by stěžovatel mohl být považován, po formální stránce (dle evidence vozidel), za vlastníka předmětných vozidel, ze zjištěného skutkového stavu resp. z provedených výpovědí obou výše jmenovaných naopak vyplývá, že auta nakupoval, zajišťoval jejich opravy, údržbu, čištění, dovoz do ČR a následný prodej pouze p. R. Š., který vše také financoval. Relativně nespornými tak zůstává jednak stěžovatelem obdržená provize ve výši 18 000 Kč a provize p. Š. ve výši 20 000 Kč, jejichž vzájemné vyplacení jmenovaní shodně potvrdili. Na tomto místě pak tedy zůstává otázkou, zda výdaje na pořízení vozidel, jakož i příjmy z jejich prodeje, tedy neměly být předmětem zdanění spíše u p. Š., který v oboru nákup a prodej ojetých aut podniká.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 185/2009 -107, je opodstatněná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí žalovaného trpí podstatnou vadou řízení, jež mohla mít za následek nezákonné

rozhodnutí o věci samé, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., současně zrušuje též rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2009, č. j. 13068/09-1102-705050, a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu doplnil výsledky odvolacího řízení, a poté vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto věcně, a to bezprostředně poté, co mu byla věc předložena, a po nezbytném poučení účastníků řízení. Za této situace proto nemohly ani nastat skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, dostupný na www.nssoud.cz).

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před krajským soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 13 250 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku. Náklady spočívají v odměně za 4 úkony právní služby v celkové hodnotě 8400 Kč (á 2100 Kč), sestávající se z převzetí a přípravě zastoupení, ze dvou podání ve věci samé a z účasti na jednání před soudem [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], z náhrady hotových výdajů 1200 Kč za 4 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), to vše zvýšeno o DPH ve výši 20 % z částky 9600 Kč tj. 1920 Kč a dále z náhrady částky 2000 Kč za zaplacený soudní poplatek za správní žalobu (položka č. 14a sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011).

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch měl, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před Nejvyšším správním soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8880 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost. Náklady spočívají v odměně za 1 úkon právní služby v

celkové hodnotě 2100 Kč, sestávající se z podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů 300 Kč za 1 úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), vše zvýšeno o DPH ve výši 20 %, tj. 480 Kč a z náhrady částky 5000 Kč za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů).

Protože Nejvyšší správní soud nerozhodoval o žádosti stěžovatele o přiznání odkladného účinku, přitom stěžovatel uhradil soudní poplatek ve výši 1000 Kč, vrací se stěžovateli soudní poplatek (anal. § 10 odst. 1 věta prvá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích).

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

V Brně dne 21. března 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu