



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: **J. D.**, zastoupeného JUDr. Milošem Jirmanem, advokátem se sídlem ve Žďáru nad Sázavou, Nádražní 21, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2005, č. j. 29 Ca 117/2004 - 47,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 2. 2004, č. j. FŘ 110/4261/03-0107. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Velkém Meziříčí (dále jen „správce daně“) č. j. 161/03/353921/5076 ze dne 6. 1. 2003, kterým správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 361 720 Kč.

Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu vad správního řízení,

když správcem daně i odvolacím orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, tedy z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel napadá závěr krajského soudu o tom, že ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) nemohlo být v dané věci aplikováno, neboť je zde upraveno důkazní břemeno spočívající na správci daně v případě, že je daňový subjekt povinen vést ve vztahu k předmětu zdanění účetnictví, jinou povinnou evidenci či povinné záznamy a tyto povinnosti ani jeden z manželů D. neměl. Takovýto výklad není dle stěžovatele ústavně konformní. Ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu stanoví, v jakých případech stíhá důkazní povinnost správce daně a je nutné jej posuzovat v kontextu celého ustanovení § 31 daňového řádu. Pod pojmem prokazování existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů daňovým subjektem vedených je tedy nutné rozumět i prokazování skutečností nasvědčujících nevěrohodnosti předložených důkazních prostředků.

Hodnocení výpovědi svědka Juraje Tkačika žalovaným a soudem je dle stěžovatele zjevně nesprávné. Na otázku, zda udělil někdy plnou moc k zastupování panu Berdarovi odpověděl svědek „myslím, že ne“, zplnomocnění tedy výslovně nepopřel. O činnosti organizační složky ani o účetnictví firmy svědek nic nevěděl. Toto účetnictví neměl k dispozici, přestože byl statutárním zástupcem a tedy odpovědnou osobou. Jestliže svědek neviděl pana Berdara již před rokem 2002 pět či šest let, znamená to, že pan Berdar odvezl účetní doklady firmy za rozhodné období na Ukrajinu již v roce 1996 či 1997. Odpovědný zástupce firmy, umožnil nezplnomocněné osobě, aby účetnictví firmy, za které odpovídal, odvezla z dosahu českých finančních orgánů. Správce daně ani žalovaný nijak nezkoumali, kde má firma zbylé účetnictví do roku 2000. Svědek nevysvětlil a správce daně ani žalovaný nezkoumali, z jakého důvodu firma rozšiřovala své živnostenské oprávnění a na co firma potřebovala jako odpovědnou osobu odborného zástupce - stavitele, a to právě od 19. 5. 1995, tedy těsně před tím, než stěžovatel uzavřel dne 30. 6. 1995 předmětnou smlouvu s organizační složkou ETALON I, když na pomocné stavební práce, úklidové práce a výkopové práce takovéto oprávnění ani takovouto odpovědnou osobou organizační složka nepotřebovala. Správce daně ani žalovaný také nezjišťovali jakými zaměstnanci organizační složka ETALON I v České republice vlastně vykonávala v letech 1995 a 1996 svoji činnost, když podle jejich zjištění firmě ETALON I nebylo v letech 1995 - 1996 vydáno žádné rozhodnutí ve věci povolení získávat na volná pracovní místa zaměstnance ze zahraničí podle zák. č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů a rovněž tak nebylo vydáno žádné povolení k zaměstnávání podle ust. § 2 odst. 2 tohoto zákona pro občana ze zahraničí k zaměstnavateli ETALON I, Leopoldova 2010 Praha 4 - Jižní Město. Správce daně ani žalovaný nezkoumali, jaké práce a pro koho prováděla firma v období, kdy podle tvrzení stěžovatele firma pracovala na jeho nemovitostech, i když i takovéto zjištění by mohlo přispět k vyjasnění skutečnosti. Je tedy zřejmé, že výpověď tohoto svědka má nulovou hodnotu a že správce daně i žalovaný postupovali v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 daňového řádu, když nedbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v čemž nejsou vázáni jen návrhy stěžovatele. Názor krajského soudu, že závěry žalovaného vylíčené v odůvodnění jeho rozhodnutí, vztahující se k této otázce, jsou zcela udržitelné, nemá oporu v důkazním řízení a je v rozporu s obecnými zásadami hodnocení důkazních prostředků a důkazů a elementární logikou. Je zřejmé, že správcem daně i odvolacím orgánem byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem a že jde o vady správního řízení.

Výpověď svědka Miroslava Berdara byla jednoznačně získána v rozporu s právními předpisy, když správce daně reálně neumožnil stěžovateli klást svědkovi při výslechu otázku, jak to stanoví ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Tvrzení žalovaného, že v době, kdy správce daně uvědomil stěžovatele o výslechu svědka, byl stěžovatel v bance ve Velkém Meziříčí, je v rozporu se skutečností a je účelové, když toto nepravdivé tvrzení mělo prokázat, že se stěžovatel mohl k výslechu svědka dostavit včas. Ačkoli správce daně věděl, že se stěžovatel k výslechu svědka dostaví co nejdříve bude moci, přesto výslech provedl a ukončil dříve, než se mohl stěžovatel k výslechu dostavit a než se dostavil. Tvrzení, že pan Berdar se nemohl u správce daně zdržet ani dostavit se jindy je vzhledem k okolnostem nevěrohodné. Ani tomuto svědkovi nekladl správce daně žádnou z otázek, jak byly uvedeny výše u předchozího svědka, správce daně ani nezkoumal pravost razítka a pravost podpisu pana Berdara na dokladech předložených stěžovatelem.

Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu nemohl být tento výslech použit jako důkazní prostředek. Názor soudu, že stěžovatelem v žalobě vytýkaná vada postupu správce daně při výslechu tohoto svědka nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, je v rozporu se skutečností. Stěžovatel předložil správci daně doklady o tom, že pan Berdar jako osoba jednající za organizační složku ETALON I uzavřela se stěžovatelem smlouvu o dílo a že za toto dílo převzala dohodnutou cenu. Při účasti na výslechu tohoto svědka mohl stěžovatel vhodně položenými otázkami prokázat, že pan Berdar jako majitel společnosti ETALON I její organizační složky ETALON I vystupoval jménem této složky, předmětnou smlouvu uzavřel, prostřednictvím rusky či ukrajinsky mluvících osob smluvené práce provedl a odměnu za provedené práce převzal. Stěžovatel trval na předložení účetnictví organizační složky z té doby, na porovnání použitého razítka i na prověření skutečnosti, zda i v jiných případech jednal za organizační složku pan Berdar. Nezákonný a zjevně neúčelně provedený výslech měl jednoznačně za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, když svým nesprávným postupem znemožnil správce daně vlastně jediný možný důkaz o pravosti předložených dokladů a o zjišťovaných skutečnostech.

Pokud jde o žalobní návrh stěžovatele na provedení znaleckého posudku k ocenění předmětných nemovitostí, soud tento odmítl provést jednak s odkazem na ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů a jednak proto, že tento důkaz měl stěžovatel navrhnout v daňovém řízení, neboť na něm spočívalo důkazní břemeno. K tomu stěžovatel uvádí, že svoji důkazní povinnost splnil předložením smlouvy o dílo a dokladem o uhrazení smluvené ceny (to, že cena byla uhrazena v českých korunách, lze dovodit z textu smlouvy o dílo, když obě strany se dohodly na ceně dvou milionů, to je za každou řadovku jeden milion korun. Platba v českých korunách je na území ČR obvyklá a cena odpovídá ceně rozestavěných nemovitostí. Pravost těchto dokladů nebyla řádně vyvrácena. Stěžovatel koupil stavební pozemky a na těchto pozemcích rozestavěl dvě nemovitosti. Ve smyslu ustanovení § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů byl tedy znalecký posudek na ocenění rozestavěných nemovitostí zcela na místě (ocene se znaleckým posudkem) a odmítnutí provedení tohoto znaleckého posudku soudem je tedy v rozporu s citovaným zákonem, když jenom k hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhodnotil, se při stanovení výdajů podle zákona o daních z příjmů nepřihlíží. Provedený znalecký posudek by tedy byl podle citovaného zákona důkazním prostředkem nejméně o výdajích za spotřebovaný materiál, chtěl-li by soud argumentovat, že stěžovatel mohl nemovitosti zhotovit sám svojí prací (tomu ovšem odporují svědecké výpovědi o pracovních pracujících na stavbách).

Soud se vůbec nezabýval argumentací stěžovatele, kterou zpochybnil závěry žalovaného, že osoba Myroslav Berdar nemohl v letech 1995 - 1996 podnikat na území ČR, nemohl ani převzít hotovost ve výši 2 000 000 Kč za provedenou stavbu, že ani firma ETALON I,

ani fyzická osoba Myroslav Berdar nemohli zaměstnávat pracovníky ze zahraničí a že firma ETALON I předmětnou stavbu neprovedla. Údaje cizinecké policie jsou v rozporu se skutečností a s důkazními prostředky, které stěžovatel předložil soudu. Podle výpisu z obchodního rejstříku organizační složky ETALON I právnickou osobu ETALON založil Myroslav Berdar, nar. 10. 8. 1947. Vznik organizační složky společnosti ETALON I je datován ke dni 8. 9. 1993. Podle výpisu z obchodního rejstříku společnosti ACC+TB, v. o. s., která byla zapsána k 8. 12. 1997, byl ode dne 8. 12. 1997 zapsán jako jediný statutární orgán Miroslav Berdar, nar. 10. 8. 1947, bytem Ukrajina, Rachov, Míra 23/16, ode dne 28. 5. 2001 je zapsán jako jediný statutární orgán Myroslav Berdar, nar. 10. 8. 1947, bytem Ukrajina, Rachov, Míra 23/16. Podle evidence Ministerstva financí je Myroslav Berdar oprávněn podnikat na území ČR ode dne 4. 5. 1994 na adrese podnikání shodné se sídlem organizační složky společnosti ETALON I s odvětvovou klasifikací pozemní a inženýrské stavitelství. Pan Myroslav Berdar se tedy na území České republiky zdržoval i v jiných obdobích, než v jakých uvádí cizinecká policie. To nakonec potvrdil i svědek Juraj Tkačík, tak, že pan Berdar podnikal na vlastní živnostenské oprávnění před tím, než byl zapsán odpovědný zástupce firmy ETALON I, neboť se jednalo o stejnou osobu Ing. H.

Vzhledem k tomu, že se touto částí žaloby a argumentací stěžovatele krajský soud vůbec při svém rozhodování nezabýval, je jeho rozsudek nepřezkoumatelný, přičemž nepřezkoumatelnost spočívá v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Názor soudu, že závěry žalovaného ohledně neprokázání výdaje ve výši 6300 Kč za nákup staveništního rozvaděče na dosažení příjmu z prodeje nemovitosti jsou rovněž zcela udržitelné a nacházejí se v mezích zákonné správní úvahy, a to s odkazem na ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu, není správný. Stěžovatel navrhl důkazní prostředky, že předmětný rozvaděč nebyl nikdy v jeho obchodním majetku, jak tuto možnost uváděl žalovaný a je také skutečností, že stěžovatel staveništní rozvaděče neprodával. Konstatoval-li žalovaný jako logický důkaz pro nevěrohodnost tvrzení stěžovatele, že doklad na částku 6300 Kč za nákup staveništního rozvaděče byl ze dne 22. 4. 1994 a stavební povolení ke stavbě řadových domků bylo stěžovateli vydáno až dne 23. 12. 1994, pak takovýto důkaz logickým není. Stěžovatel v žalobě uváděl, že je zřejmé, že již před vydáním stavebního povolení musel činit opatření nutná k realizaci stavby, ke kterým lze jistě přiřadit i nákup movitých věcí. Správce daně, žalovaný ani soud neuvedli, který jiný staveništní rozvaděč, ne-li ten, jehož koupi uplatnil stěžovatel do výdajů, posléze stěžovatel při realizaci stavby použil, neboť bez staveništního rozvaděče se stavba uskutečnit nedá. Z logiky vyplývá, že to byl právě ten předmětný staveništní rozvaděč. Stěžovatel má za to, že unesl v tomto případě své důkazní břemeno podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, když doložil doklad o koupi předmětného rozvaděče.

Stěžovatel tedy navrhl, aby rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 21. 7. 2006. Námitku nesprávného výkladu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu pokládá za účelovou a vytrženou ze souvislosti z ostatním textem rozsudku, který se v této části zabývá žalobcovou povinností prokázat výši výdajů vynaložených na dosažení příjmů. Stěžovatel pokládá výklad vztahu § 31 odst. 8 daňového řádu k projednávané věci uvedený krajským soudem za ústavně nekonformní a rozbořem posledně zmíněného ustanovení zákona o správě daní a poplatků dochází k závěru, že by územním finančním orgánům umožňoval vyžadovat neustále další a další důkazní prostředky bez zdůvodnění, proč důkazy již předložené jsou považovány za nedostatečné. K takové situaci však v projednávané věci nedošlo a stěžovatel to ostatně ani netvrdí. Z tohoto pohledu pak není zřejmý ani smysl uvedené námitky.

Námítky, kde se nachází účetnictví do roku 2000, proč firma potřebovala odborného zástupce stavitele, a to právě od 19. 5. 1995, dále jakými pracovníky údajná stavební firma svoji činnost v ČR v letech 1995 a 1996 vykonávala, když v tomto období neměla povolení k zaměstnávání zahraničních zaměstnanců a jaké práce a pro koho firma prováděla v období, kdy dle tvrzení stěžovatele měla pracovat na jeho nemovitostech, stěžovatel v daňovém řízení neuplatnil, ačkoliv byl při výslechu svědka Tkačika přítomen. Pokládá-li uvedená zjištění za rozhodná ve věci, měl možnost svědkovi klást otázky k objasnění namítaného, což ale neučinil. Při aplikaci všech ustanovení daňového řádu je nutno vycházet z ustanovení § 2 daňového řádu, které upravuje základní zásady daňového řízení. Mezi ně patří zásada volného hodnocení důkazů, z níž vyplývá, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. I když ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán návrhy daňových subjektů, není s ohledem na zásady daňového řízení (priorita zájmů státu) povinen vyhledat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. S ohledem na obsah stěžovatelem předložených písemností, t. j. smlouvy o dílo ze dne 30. 6. 1995 uzavřené se společností ETALON I a potvrzení o zaplacení ceny za dílo ze dne 23. 7. 1996 posledně uvedené společnosti, jimiž prokazoval výši výdajů (náklad) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, pokládá žalovaný za zcela dostatečný rozsah provedené svědecké výpovědi statutárního zástupce Juraje Tkačika, který jediný byl oprávněn za společnost jednat a který popřel uskutečnění díla i převzetí ceny za dílo společností ETALON I.

Žalovaný pokládá okolnosti výslechu svědka M. Berdara za dostatečně objasněné a vysvětlené v odůvodnění napadeného rozsudku i svém vyjádření k žalobě předaném krajskému soudu dne 8. 7. 2004, na které plně odkazuje. Stěžovatel nepopírá, že o místě a době konání výslechu byl předem uvědoměn, ale nedostavil se on ani jeho daňový zástupce. Stěžovatel v podané kasační stížnosti ani při jiných příležitostech neuvedl žádné důvody, jež by mu objektivně v účasti zabránovaly. Z hlediska prokázání správnosti stěžovatelem vykazovaných výdajů na dosažení příjmů se v jeho postavení jeví účast na provádění výpovědi svědka jako jedna z mála možností prokázat správnost předložených dokladů a bylo by tedy možno jeho maximální zájem se k výslechu dostavit. Ve skutečnosti se však jeho přístup jeví jako laxní, což se snaží zakrýt vyhledáváním údajných nedostatků na straně správce daně. Z hlediska vyvrácení správnosti stěžovatelem předložených dokladů, jimiž prokazoval výši výdajů (náklad) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, výslech M. Berdara není zásadním důkazem, neboť stěžovatel výši nákladů prokazoval smlouvou o dílo a dokladem o zaplacení společnosti ETALON I, jejímž statutárním zástupcem byl J. Tkačík, který provedení díla i převzetí ceny popřel.

Žalovaný se plně shoduje s názorem krajského soudu v určení období, kdy stěžovatel měl předložit návrh na provedení důkazu o ceně prodaných nemovitostí znaleckým posudkem. Pokud by však cena prodaných nemovitostí byla prokazována znaleckým posudkem, pak vyvstává otázka způsobu nabytí stavebního materiálu stěžovatelem, když bylo prokázáno, že údajný zhotovitel ETALON I materiál nenakupoval.

Dále se žalovaný podrobně vyjadřoval ke stěžovatelem tvrzeným rozporům v evidencích státních orgánů o Berdarovi Miroslavu a k dalším tvrzením stěžovatele v tomto směru a výsledku dokazování daňových orgánů k těmto tvrzením.

Žalovaný dále uvádí, že stěžovatel v kasační stížnosti zmiňuje Ing. H., ale způsobem natolik nesrozumitelným, že není možno pochopit, co má tímto být prokázáno a tedy se k námitce vyjádřit. K námitce stěžovatele ohledně neuznání nákladů ve výši 6300 Kč za pořízení staveništního rozvaděče dne 22. 4. 1994, tj. cca 8 měsíců před vydáním stavebního povolení, žalovaný odkazuje na svoje vyjádření k žalobě. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud vychází z předloženého spisového materiálu, z něhož vyplývá, že správce daně v průběhu daňové kontroly na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 zjistil, že stěžovatel prodal dva rozestavěné řadové domky. Příjem z prodeje těchto nemovitostí v rozporu s ustanovením § 10 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů fyzických a právnických osob (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nezdanil. Vzhledem k tomu, že se v daném případě jednalo o příjem z prodeje nemovitostí, které byly ve společném jmění manželů, byl povinen příjem zdanit jeden z manželů. Správce daně rozhodl, že o příjem z prodeje nemovitosti prodané manželům K. ve výši 1 144 730 Kč zvýší dodatečně základ daně a daň z příjmů stěžovateli, o příjem z prodeje nemovitosti prodané panu N. P. ve výši 1 095 850 Kč zvýší dodatečně základ daně a daň z příjmů manželce stěžovatele. Jako výdaje vynaložené na dosažení a udržení příjmů dle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů uznal správce daně výdaj za nákup pozemku parc. č. 5597/48, vyúčtování znaleckého posudku, provedení radonového průzkumu, zhotovení projektové dokumentace, zemní práce a daň z převodu nemovitosti, v úhrnné výši 126 551 Kč. Jako výdaje neuznal částku 7500 Kč zaplacenou JUDr. K. za sepsání kupní smlouvy, doklad na částku 6300 Kč za staveništní rozvaděč, smlouvu ze dne 30. 6. 1995 uzavřenou s firmou ETALON I (podepsanou za zhotovitele panem Miroslavem Berdarem) na stavbu rodinného domu a s ní související doklad o zaplacení částky 2 000 000, bez uvedení měny. Z daňových výdajů taktéž vyloučil částku 59 909,60 Kč jako náklady, které nesouvisely s podnikáním stěžovatele. Správce daně v průběhu kontroly, aby ověřil stěžovatelem předloženou smlouvu o dílo s fy ETALON I, dožádal Finanční úřad pro Prahu-Jižní Město, který provedl výslech svědka – oprávněného zástupce společnosti ETALON I pana Juraje Tkačika. Výslechu konaného dne 21. 8. 2002 se zúčastnil zplnomocněný zástupce stěžovatele. Svědek vypověděl, že smlouvu ze dne 30. 6. 1995 ani doklad o zaplacení nikdy neviděl, o celé akci mu není nic známo, pan Berdar není oprávněn jednat za organizační složku firmy ETALON I. Dne 6. 1. 2003 vydal správce daně dodatečný platební výměr, kterým stěžovateli doměřil částku 361 720 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal, žalovaný dne 9. 2. 2004 odvolání zamítl. Žalovaný ve smyslu ustanovení § 48 odst. 6 daňového řádu řízení doplnil. Úřad práce ve Žďáře nad Sázavou správci daně sdělil, že firmě ETALON I nebylo v letech 1995-1996 vydáno žádné rozhodnutí ve věci povolení získávat na volná pracovní místa zaměstnance ze zahraničí, rovněž nebylo vydáno povolení firmě ETALON I k zaměstnávání občana ze zahraničí dle § 2 odst. 2 zákona č. 1/1999 Sb. o zaměstnanosti. Na základě žádosti o sdělení místa pobytu Policie ČR – odd. cizinecké policie správci daně sdělila, že v evidenci byl veden BERDAR MYROSLAV, nar. 10. 8. 1947, st. příslušnost Ukrajina, ubytován od 11. 9. 1997 do 21. 8. 2002 na adrese N. V. 504, P., od 1. 6. 2003 ubytován v Ch. Dne 3. 12. 2003 se ke správci daně dostavil bez předchozího ohlášení pan Miroslav Berdar a vypověděl, že je majitelem fy ETALON na Ukrajině. Organizační složka ETALON I měla v rozhodné době jediného oprávněného zástupce a to pana Ing. Tkačika. Pan Berdar neměl žádnou udělenou plnou moc. Stěžovatelem předloženou smlouvu nikdy neviděl a tuto nepodepsal. Peníze nepřevzal. Osobu stěžovatele nezná, nikdy se s ním nesešel. Firma ETALON I v ČR nikdy neprováděla odborné práce, pouze práce pomocné a výkopové. Dále sdělil, že v dokladech firmy z roku 1995-1996 se nenachází žádné doklady a písemnosti vztahující se ke stěžovateli. Stěžovatel byl o výsledku telefonicky (1,15 hodin před začátkem výslechu) informován a potvrdil, že se na úřad dostaví. Učinil tak až ve 13,55 hodin, tedy 2 hodiny po avizovaném začátku výslechu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 9.

2. 2004 odvolání stěžovatele zamítl. Proti tomuto podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud zamítl.

Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), když neshledal skutečnosti, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (zmatečnost řízení před soudem, zatížení řízení před soudem vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí – ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.). Důvodnost podané kasační stížnosti posoudil takto.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené 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, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V přezkoumávaném případě je pro posouzení věci samé rozhodné, zda stěžovatel splnil podmínky pro uplatnění daňových výdajů ve smyslu ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, zda mu takové výdaje vznikly a zda v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázal, že je tvrzeným způsobem vynaložil.

Podle ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou mezi příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku (nejde-li o příjmy uvedené v § 6 až 9), uvedeny příjmy z převodu nemovitostí, nejedná-li se o příjmy od daně osvobozené podle § 4.

V dané věci není sporu o tom, že předmětem daně je příjem fyzické osoby z prodeje nemovitosti, který podléhá zdanění podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro přezkoumávanou věc. Spor je zásadně o stěžovatelem tvrzené vynaložené výdaje.

Podle ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období, základem daně (dílčím základem daně) je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

Dle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván.

Dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že své důkazní břemeno ohledně jím deklarovaných výdajů vynaložených v souvislosti s příjmem za prodej rodinných domků unesl. Naopak správce daně dle stěžovatele neunesl důkazní břemeno zakotvené v ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a v této souvislosti napadá závěr krajského soudu o tom, že ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu nemohlo být v dané věci aplikováno.

Tuto námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Dokazování je v daňovém řádu upraveno v ustanovení § 2 odst. 3 a dále pak specifikováno v ustanovení § 31. Ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 je správce daně povinen hodnotit důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Dle § 31 odst. 4 daňového řádu 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. Správce daně je povinen své závěry o jednotlivých provedených důkazech náležitě odůvodnit. Ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu stanovuje rozsah skutečností, jež prokazuje správce daně. I přesto, že důkazní břemeno leží primárně v daňovém řízení na daňovém subjektu, důkazní povinnost správce daně se neomezuje pouze na prokazování skutečností vyjmenovaných v ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu.

Ve smyslu výše uvedených zásad je správce daně povinen postupovat vždy, kdy v daňovém řízení provádí dokazování. Každý v daňovém řízení předložený důkazní prostředek je správce daně povinen podrobit hodnocení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 daňového řádu. Své závěry o tom, zda a proč předmětný důkazní prostředek, a to bez ohledu na to, zda se jedná o doklad účetní či jiný, osvědčil za důkaz či nikoli, je správce daně povinen odůvodnit. V opačném případě zatíží daňové řízení vadou dokazování mající vliv na zákonnost rozhodnutí, případně bude jeho rozhodnutí stíženo nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

V projednávané věci stěžovatel v žalobě namítal, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, když neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost stěžovatelem předložených listinných důkazů. Krajský soud vycházel z gramatického výkladu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a dospěl k závěru, že jeho aplikace nebyla na místě, neboť stěžovatel účetnictví ani žádnou jinou evidenci či záznamy nevedl.

S výkladem krajského soudu lze souhlasit. V projednávané věci, kdy stěžovatel nevedl ohledně příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů účetnictví ani jinou evidenci, nepostupoval správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu a nelze mu jeho porušení účinně vytýkat. I za této situace však byl správce daně povinen závěry o věrohodnosti stěžovatelem předkládaných dokladů a jejich vypovídací schopnosti ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu odůvodnit, což se také v daném případě stalo. Stěžovatel tak na svých právech nemohl být krácen. Tvrdí-li stěžovatel, že výklad ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu učiněný krajským soudem by umožňoval správci daně vyžadovat předkládání

dalších a dalších důkazních prostředků, přičemž by správce daně nebyl povinen zdůvodnit, proč předložené důkazní prostředky tvrzení daňového subjektu neprokazují, nelze s ním souhlasit, neboť správce daně stíhá povinnost odůvodnit své závěry ohledně provedených důkazů taktéž ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 a ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení, když dospěl stejně jako žalovaný k závěru, že stěžovatel v předmětném daňovém řízení neunesl ohledně deklarovaných výdajů důkazní břemeno.

V problematice neunesení důkazního břemene v daňovém řízení se již dříve vyslovil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře (např. v rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sb. NSS), z níž vyplývá, že základní podmínkou daňové uznatelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyhází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Ne každý uplatněný výdaj může obstát jako výdaj daňově uznatelný. Daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že výdaj skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým jej sám deklaroval.

V rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, zdejší soud konstatoval, že *„jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokázat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“* (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 9 Afs 87/2007 – 70).

V daném případě správce daně stěžovatele dne 28. 1. 2002 vyzval k prokázání výdajů vynaložených v souvislosti s uskutečněním prodeje výše uvedených nemovitostí. Stěžovatel v průběhu daňového řízení k prokázání výdaje ve výši 2 000 000 Kč doložil správci daně Smlouvu o dílo ze dne 30. 6. 1995 a listinu nazvanou doklad o zaplacení ze dne 23. 7. 1996, živnostenský list s předmětem podnikání provádění jednoduchých staveb a poddodávek pro shora uvedené stavby vydaný pro fy ETALON I, malý podnik se sídlem Zakarpatská oblast, Ukrajina, sídlo organizační složky Leopoldova 2040/30 Praha a prohlášení Ing. K. a V. Z. o tom, že na stavbě předmětných domků pracovali lidé, kteří mluvili rusky. Správci daně tak stěžovatel deklaroval, že výdaj představuje cenu za dílo, jež stěžovatel uhradil za práce uvedené ve smlouvě o dílo ze dne 30. 6. 1995 firmě ETALON I, zastoupené panem M. Berdarem. Správce daně skutečnosti sdělené stěžovatelem v průběhu daňové kontroly prověřoval. Správce daně zjistil, že statutárním orgánem deklarovaného dodavatele stavebních prací firmy ETALON I byl v rozhodné době pan Ing. Tkačik, nikoli M. Berdar, který smlouvu o dílo i doklad o zaplacení podepsal. Dožádaný správce daně Ing. Tkačika za přítomnosti zástupce stěžovatele vyslechl. Svědek uskutečnění díla v dohodnutém rozsahu stejně jako převzetí ceny za dílo nepotvrdil a uvedl, že v rozhodné době byl jediným oprávněným zástupcem společnosti ETALON I a stěžovatele nezná. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem stěžovatele, dle kterého svědek zplnomocnění M. Berdara výslovně nepopřel. Svědek mimo odpověď citovanou stěžovatelem v kasační stížnosti, kdy na otázku správce daně, zda někdy udělil plnou moc k zastupování panu Berdarovi, svědek odpověděl „myslím, že ne“, taktéž výslovně uvedl, „pan Berdar není statutárním zástupcem firmy ETALON I a neměl plnou moc.“ Z této odpovědi ani z celého obsahu výpovědi svědka nelze dojít k jinému závěru, než učinil správce daně a žalovaný, a to, že výpověď svědka skutečnosti tvrzené stěžovatelem nepotvrdila, naopak správci daně

vyvstaly zcela oprávněné pochybnosti o deklarovaném výdaji stěžovatele. Stěžovatel nejednal s osobou oprávněnou zastupovat společnost, když jediným statutárním zástupcem byl Ing. Tkačik a taktéž nebylo prokázáno, že by jednal jako zástupce zplnomocněný. Smlouva o dílo, stejně jako doklad o úhradě předložené stěžovatelem jako důkazy o uskutečnění výdaje tak s ohledem na výslech oprávněného zástupce firmy ETALON I neobstály. Nelze tak souhlasit s tvrzením stěžovatele, že pravost smlouvy o dílo a dokladu o zaplacení nebyla řádně vyvrácena. Nejvyšší správní soud odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu III. ÚS 103/2003 ze dne 4. 9. 2003, dle kterého *„jestliže má správce daně důvodné pochybnosti o správnosti přiznané daně, leží na daňovém subjektu důkazní břemeno k prokázání rozhodných skutečností, a je pouze na daňovém subjektu tyto pochybnosti vyvrátit a věrohodně doložit svá tvrzení.“* V situaci, kdy provedený výslech zpochybnil tvrzení stěžovatele, bylo na stěžovateli, aby bez jakýchkoli dalších rozporů a pochybností prokázal správnost svého původního tvrzení, což však neučinil. Pokud se jedná o stěžovatelem doložený živnostenský list vydaný pro fy ETALON I, malý podnik, jímž se měl dle stěžovatele prezentovat pan Berdar, tento neprokazuje uskutečnění díla fy ETALON I a taktéž z jeho existence nelze dovodit oprávnění pana Berdara jednat za společnost ETALON I, a to ani za situace, kdy sídlo společnosti korespondovalo s adresou pana Berdara v cestovním dokladu, jak uvádí stěžovatel. Taktéž prohlášení o tom, že na stavbě pracovali lidé mluvící rusky nelze považovat za důkaz osvědčující tu skutečnost, že šlo o pracovníky firmy ETALON I a neprokazuje vynaložení výdaje. Hodnocení výslechu stejně jako hodnocení ostatních stěžovatelem doložených důkazů provedené žalovaným považuje Nejvyšší správní soud za logické a řádně odůvodněné.

Se stěžovatelem nelze souhlasit, ani v případě, kdy namítá porušení ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, pokud, dle jeho názoru, správce daně ani žalovaný nedbali, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdříve, neboť nezkoumali, kde se nachází účetnictví firmy ETALON I do roku 2000 a nezkoumali, proč firma potřebovala odborného zástupce stavitele, a to právě od 19. 5. 1995, dále nezjišťovali, jakými pracovníky údajná stavební firma svoji činnost v ČR v letech 1995 a 1996 vykonávala, když v tomto období neměla povolení k zaměstnávání zahraničních zaměstnanců a jaké práce a pro koho firma prováděla v období, kdy dle tvrzení stěžovatele měla pracovat na jeho nemovitostech. Tyto skutečnosti správce daně ověřovat nemusel. Správce daně v daném případě prověřoval pouze obchodní případ se stěžovatelem, nikoli podnikatelskou činnost tvrzeného dodavatele stavebních prací. Důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností správci daně sdělených leželo na stěžovateli. Pokud stěžovatel považoval zjištění výše uvedených poznatků o podnikatelské činnosti dodavatele za stěžejní, nic mu nebránilo v průběhu svědecké výpovědi Ing. Tkačika se dotázat, což však v průběhu výslechu neučinil. Dokazování v daňovém řízení nestojí na zásadě vyšetřovací a správce daně není z vlastní iniciativy povinen vyhledávat důkazy ve prospěch daňového subjektu. Rozsah skutečností, jež budou předmětem dokazování je určován tvrzením daňového subjektu.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že výpověď svědka Berdara byla získána v rozporu s právními předpisy.

Krajský soud k okolnostem výslechu, který byl konán bez účasti daňového subjektu, uvedl, že tento byl konán způsobem, jež stěžovateli ztěžoval jeho právo klást svědkovi otázky. Tento postup označil za vadu, jež však v daném případě nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, „ neboť i v případě nebrání tohoto důkazu v potaz při hodnocení proběhlého důkazního řízení, nelze učinit jiný závěr, než žalovaným vyslovený, neboť i bez tohoto důkazního prostředku je nutno přisvědčit závěru, že žalobce důkazní břemeno ohledně prokázání jím konkrétně tvrzeného výdaje na dosažení předmětných příjmů neunesl.“

S názorem krajského soudu lze souhlasit. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného by bylo pouze takové procesní pochybení žalovaného či správce daně, které by bylo způsobilé přivodit nezákonnost rozhodnutí, což se v projednávané věci nestalo. Pokud správce daně postupuje v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4, písm. e) daňového řádu a upře daňovému subjektu právo klást svědkům otázky, má to za následek, že tyto výpovědi není možné v daňovém řízení použít, neboť se jedná o důkazy, které byly získány v rozporu se zákonem. S ohledem na výše uvedené je nutno zkoumat, zda zjištěný skutkový stav správcem daně v daném případě poskytuje dostatečnou oporu pro závěr, ke kterému v daňovém řízení dospěl, tj. že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Nejvyšší správní soud má za to, že tomu tak bylo, neboť i bez výpovědi svědka Berdara je možno dospět ke stejnému právnímu závěru. Žádným z provedených důkazů, ať už se jednalo o důkazy listinné nebo výpověď svědka Ing. Tkačika, nebyl prokázán stěžovatelem deklarovaný výdaj ve výši 2 000 000 Kč.

Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci správce daně stěžovatele byt' s minimálním časovým předstihem obeznámil o konání výslechu. Nelze taktéž odhlédnout od skutečnosti, že předmětný výslech nebyl iniciován ani správcem daně ani stěžovatelem. Svědek se dostavil bez předchozího ohlášení. Stěžovatel dle přiloženého úředního záznamu výslovně neuvedl, že se výslechu zúčastnit nemůže či, že na své účasti na výslechu trvá. Správce daně taktéž oznámení o provedení výslechu předal manželce stěžovatele, která svou účast na výslechu odmítla. Stěžovateli nic nebránilo poté, co se dostavil ke správci daně po konaném výslechu, ve smyslu ustanovení § 48 odst. 7 a § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, trvat na novém provedení výslechu svědka za své přítomnosti. Ze spisového materiálu však nevyplývá, že by stěžovatel v odvolacím řízení učinil návrh na opětovné provedení výslechu a předmětný návrh není taktéž součástí žaloby. Teprve za předpokladu, že by správce daně bez racionálního důvodu opakované provedení předmětného výslechu odmítl a neumožnil tak stěžovateli využít jeho zákonná práva, dopustil by se nezákonného postupu. Nedostaví-li se daňový subjekt k jednání, nezakládá to automaticky důvod pro opakování provedeného důkazu.

Stěžovatel dále brojí proti závěru soudu ohledně neprokázání výdaje ve výši 6300 Kč za nákup staveništního rozvaděče. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že navrhl důkazní prostředky o tom, že předmětný rozvaděč nebyl nikdy v jeho obchodním majetku, jak tuto možnost uváděl žalovaný a dále tvrdil, že je skutečností, že staveništní rozvaděč neprodával. Konstatoval-li žalovaný jako logický důkaz pro nevěrohodnost tvrzení stěžovatele, že doklad na částku 6300 Kč za nákup staveništního rozvaděče byl ze dne 22. 4. 1994 a stavební povolení ke stavbě řadových domků bylo stěžovateli vydáno až dne 23. 12. 1994, pak takovýto důkaz logickým není.

Žalovaný ve svém rozhodnutí k předmětnému dokladu zdůraznil, že doklad byl datován dne 22. 4. 1994, stavební povolení ke stavbě rodinných domů bylo vydáno dne 23. 12. 1994. Dále uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že se stěžovatel zabývá prodejem stavebnin, služeb a zboží se stavebnictvím souvisejícím, nebylo z dokladu zřejmé, za jakým účelem byl rozvaděč pořízen, zda pro stavbu řadových domků, či pro podnikání. Protože stěžovatel správci daně věrohodným způsobem účel koupě tohoto výdaje neprokázal, nemohl jej správce daně akceptovat.

Proti tomuto závěru stěžovatel v žalobě namítal, že žádný staveništní rozvaděč neměl pro své podnikání, což lze doložit účetní evidencí, nakoupil jej jako fyzická osoba. Stěžovatel doložil doklad o koupi, čímž unesl své důkazní břemeno. To, že jej nakoupil před vydáním stavebního povolení je bez významu, neboť v této době již musel činit opatření nutná k realizaci stavby.

Krajský soud označil závěry žalovaného za zcela udržitelné a nacházejí se v mezích zákonné správní úvahy, aniž by se ke konkrétním tvrzením stěžovatele vyjadřoval. Konstatoval, že bylo na stěžovateli, aby hodnověrným způsobem doložil souvislost tvrzeného výdaje s dosaženými příjmy za prodej předmětných nemovitostí. Je nutno souhlasit se žalovaným, že takovýto důkaz předložen nebyl.

Krajský soud, byť velice stručně, v daném případě na samé hranici přezkoumatelnosti, se s žalobní námitkou stěžovatele vypořádal. Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele, že předložením dokladu o nákupu rozvaděče unesl důkazní břemeno. Předložení dokladu k unesení důkazního břemeno nestačí. Stěžovatel tak zůstal na úrovni tvrzení, bez toho, aniž by v daném případě právě s ohledem na časovou prodlevu mezi nákupem rozvaděče a nákupem pozemku či vydáním stavebního povolení, prokázal věcnou a časovou souvislost deklarovaného výdaje s předmětným příjmem. Žalovaný, jak je patrné z odůvodnění jeho rozhodnutí, nevyloučil předmětný výdaj z důvodu použití rozvaděče pro podnikání, ale právě s ohledem na obdobný předmět podnikatelské činnosti stěžovatele vyjádřil pochybnosti o účelu jeho koupě. V takovém případě bylo na stěžovateli, aby věcnou a časovou souvislost prokázal. Ze spisového materiálu nevyplývá, že by stěžovatel v daňovém řízení navrhoval za účelem prokázání předmětného výdaje jakékoliv další důkazy.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že se krajský soud nedopustil tvrzeného nesprávného právního posouzení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když ve shodě s žalovaným konstatoval, že stěžovatel neunesl vzhledem k tvrzeným výdajům důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 daňového řádu a taktéž nezjistil, že by řízení před správcem daně a následně žalovaným bylo stíženo vadou dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro kterou měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval posouzením, zda rozsudek krajského soudu trpí nepřezkoumatelností ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu jednak v odmítnutí soudu provést jím navržený znalecký posudek, jednak v nedostatku odůvodnění, když se dle stěžovatele krajský soud vůbec nezabýval jeho argumentací, kterou zpochybnil závěry žalovaného, že M. Berdar nemohl v letech 1995 - 1996 podnikat na území ČR, že nemohl ani převzít hotovost ve výši 2 000 000 Kč za provedenou stavbu, že ani firma ETALON I, ani fyzická osoba M. Berdar nemohli zaměstnávat pracovníky ze zahraničí a že firma ETALON I předmětnou stavbu neprovedla.

K žalobnímu návrhu stěžovatele na provedení znaleckého posudku k ocenění předmětných nemovitostí, soud uvedl, že je nutno jej odmítnout jednak s odkazem na ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů a jednak proto, že tento důkaz měl stěžovatel navrhnout v daňovém řízení, neboť na něm spočívalo důkazní břemeno. Dle stěžovatele je ve smyslu ustanovení § 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů znalecký posudek na ocenění rozestavěných nemovitostí zcela na místě a odmítnutí provedení tohoto znaleckého posudku soudem je tedy v rozporu s citovaným zákonem, když jenom k hodnotě vlastní práce poplatníka na věci, kterou si sám vyrobil nebo vlastní prací zhotovil, se při stanovení výdajů podle zákona o daních z příjmů nepřihlíží. Provedení znalecký posudek by tedy byl podle citovaného zákona důkazním prostředkem nejméně o výdajích za spotřebovaný materiál, chtěl-li by soud argumentovat, že stěžovatel mohl nemovitosti zhotovit sám svojí prací (tomu ovšem odporují svědecké výpovědi o pracovních pracujících na stavbách).

Námitka stěžovatele není důvodná.

Pokud jde o neprovedení návrhu důkazu stěžovatelem předloženým znaleckým posudkem, je třeba poukázat na to, že podle § 52 s. ř. s. je to soud, který rozhodne, který z důkazů provede a který nikoli. Podle § 77 odst. 2 s. ř. s. v rámci dokazování může soud zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li zvláštní zákon rozsah a způsob dokazování jinak. Soud jím provedené důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Dokazování má však ve správním soudnictví poněkud odlišný charakter než v řízení občanskoprávním, trestním či správním. Podle § 75 s. ř. s. vychází soud ze skutkového stavu zjištěného správním orgánem v době, kdy správní orgán vydal rozhodnutí, neboť jinak by posuzoval jiný skutkový stav, než činilo přezkoumávané rozhodnutí. Soud tak pouze zjišťuje, zda správní orgán zjistil skutkový stav dostatečně a úplně a zda rozhodl v souladu se zákonem. V případě nedostatků ve skutkových zjištěních soud posuzuje, v jakém rozsahu je třeba dokazování doplnit. Zjistí-li, že je nutné ověřit jen některé skutečnosti, případně dokazování doplnit v malém rozsahu, učiní tak. Je-li však třeba dokazování doplnit rozsáhlejším způsobem, zruší rozhodnutí žalovaného a vrátí mu věc k dalšímu řízení. (viz Vopálka, V., Mikule, V., Šimůnková, V., Šolín, M. Správní řád soudní. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2004, s. 120).

K povinnosti soudů ve správním soudnictví provádět dokazování se vyjadřoval i Nejvyšší správní soud; ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaném ve Sb. NSS pod č. 618/2005, uvedl, že soud rozhodne, které z navržených důkazů provede a které nikoli (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenahrazoval činnost správního orgánu.

Krajský soud nepochybil, když neprovedl důkaz znaleckým posudkem především s odkazem na ustanovení § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, přičemž zdůraznil, že rozhodným pro daňový výdaj je cena, za kterou byly předmětné nemovitosti nabyty a nikoli údaj, jakou hodnotu měly v době jejich následného převodu a vzniku zdanitelného příjmu.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem ohledně hodnocení vypovídací schopnosti navrhovaného znaleckého posudku. Má za to, že stěžovatelem navržený důkaz vypravováním znaleckého posudku na ocenění hrubé stavby obou řadových domů ke dni prodeje obou nemovitostí by nemohl prokázat výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení.

Dle stěžovatele je rozsudek krajského soudu taktéž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, když se krajský soud nezabýval argumentací stěžovatele zpochybňující závěr žalovaného, že pan Berdar nemohl přijmout hotovost, neboť neměl na území ČR povolen v rozhodné době pobyt. Stěžovatel namítá, že podle evidence Ministerstva financí je Myroslav Berdar oprávněn podnikat na území ČR ode dne 4. 5. 1994 na adrese podnikání shodné se sídlem organizační složky společnosti ETALON I s odvětvovou klasifikací pozemní a inženýrské stavitelství. Pan Myroslav Berdar se tedy na zemi České republiky zdržoval i v jiných obdobích, než v jakých uvádí cizinecká policie. To nakonec potvrdil i svědek Juraj Tkačík, když potvrdil, že pan Berdar podnikal na vlastní živnostenské oprávnění před tím, než byl zapsán odpovědný zástupce firmy ETALON I, neboť se jednalo o stejnou osobu Ing. H.

Námítku stěžovatele posuzoval Nejvyšší správní soud dle níže uvedeného.

Nejvyšší správní soud předesílá, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním definován. Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit pouze

ta rozhodnutí soudu, ve kterých absentují důvody rozhodovací, nikoli dílčí nedostatky odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Ve smyslu tohoto ustanovení, jak judikoval Ústavní soud, jsou obecné soudy povinny svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí. V těchto intencích krajský soud postupoval.

V projednávané věci nelze stěžovateli přisvědčit v tom, že se krajský soud odmítl konkrétním tvrzením stěžovatele ohledně rozporů v evidenci MF ČR zabývat. Stěžovatel v žalobě předmětnou argumentací napadl závěr žalovaného o tom, že pan Berdar nemohl v letech 1995-1996 podnikat na území ČR a nemohl ani převzít hotovost ve výši 2 000 000 Kč za provedenou stavbu. Stěžovatel v rozporu s tímto závěrem žalovaného v žalobě naopak tvrdil, že podle evidence MF je pan Berdar oprávněn podnikat na území ČR ode dne 4. 5. 1994 a poukazoval taktéž na společnosti zapsané v OR, kde pan Berdar figuroval v rozhodné době jako statutární zástupce.

Krajský soud k argumentaci stěžovatele, byť velice stručně, uvedl, že „skutkový závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem nemůže zpochybnit ani žalobní poukaz na evidenci obchodního rejstříku či Ministerstva financí ČR“. S tímto závěrem nelze než souhlasit.

Sama skutečnost, zda pan Berdar měl či neměl povolen pobyt na území ČR není sto zvrátit závěry správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemene stěžovatelem. Absence povolení pobytu pana Berdara na území ČR, ačkoli taktéž o ni opřel žalovaný své závěry, nebyla jediným rozhodovacím důvodem žalovaného. Žalovaný tento dílčí závěr opřel o výsledek dožádání na Oddělení cizinecké policie ČR. Tato k výzvě správci daně sdělila, že dle zjištění v celostátní evidenci cizinců byl pan Berdar dříve, a to od 11. 9. 1997 do 21. 08. 2002, ubytován na adrese N. V. 504, P., v současnosti je ubytován na adrese P. 10, Ch. Žalovaný z tohoto sdělení vyvodil závěr, že pan Berdar v červnu roku 1995 a dále v červenci roku 1996 neměl na území ČR povolen pobyt. Takto učiněný závěr však z informací policie dle názoru Nejvyššího správního soudu nevyplývá. Policie ČR pouze žalovanému sdělovala k jeho žádosti místa pobytu pana Berdara, aniž by výslovně uvedla, zda měl jmenovaný povolen v ČR pobyt. Pokud žalovaný ze sdělení vyvodil závěr o absenci povolení k pobytu pana Berdara, nemá jeho závěr oporu ve spise. Předmětné pochybení s ohledem na výše uvedené, kdy stěžejním důvodem pro neuznání stěžovatelem deklarovaného výdaje ve výši 2 000 000 Kč, bylo neunesení důkazního břemene stěžovatelem, však nemá vliv na přezkoumatelnost a zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Vytýkaná vada dle názoru Nejvyššího správního soudu představuje pouze dílčí nedostatek odůvodnění, který za situace, kdy žalovaný posoudil komplexně zjištěný skutkový stav a řádně odůvodnil své závěry, jež mají oporu v zákoně, nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené uzavírá, že neshledal uplatněné kasační důvody důvodnými. Napadený rozsudek vadami ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. netrpí, není taktéž naplněn kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu