



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Ing. M. P.**, zastoupeného JUDr. Jirím Žákem, advokátem se sídlem v Šumperku, Gen. Svobody 6, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 11. 2005, č. j. 22 Ca 184/2004 – 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 11. 2005, č. j. 22 Ca 184/2004 – 30, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 2. 2004, č. j. 9093/110/2003, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Šumperku ze dne 8. 4. 2003 č. j. 52620/03/398911/3109 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 59 314 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že bylo na stěžovateli, aby v daňovém řízení prokázal, že půjčku v roce 1997, a v návaznosti na to úhradu úroků z půjčky v roce 2000, použil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů. V rámci prováděné daňové kontroly sice tvrdil, že půjčka byla použita na překlenutí obtížné finanční situace sdružení E. 93 ve IV. čtvrtletí 1997, kdy mělo dojít ke značnému nárůstu obratu oproti předcházejícímu období, bylo tak nutné vyplácet smluvním partnerům za jejich služby finanční prostředky ve výši a v termínech smluvně ujednaných, a k prokázání těchto tvrzení označil jako důkazní prostředky smlouvu o sdružení, smlouvu o půjčce ze dne 30. 10. 1997, příjmový doklad č. 243 ze dne 30. 10. 1997,

kvitanci věřitele o splácení půjčky včetně úroků ze dne 28. 12. 2000, výdajový pokladní doklad č. 002215 ze dne 28. 12. 2000, peněžní deník za rok 2000, přehledy příjmů a výdajů sdružení a daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 2000 a zápisy o provedené inventarizaci závazků - úvěrů a půjček za období roku 1997 – 1999. Krajský soud se ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že těmito důkazy byla pouze prokázána existence půjčky a její vrácení včetně zaplacení smluvených úroků, ale nikoliv potřeba použití půjčky při podnikání, resp. na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Samotná skutečnost, že v roce 1997 došlo k nárůstu obrátu sdružení oproti roku 1996 neprokazuje, že by sdružení nebylo schopno z vlastních zdrojů plnit své splatné závazky vůči smluvním partnerům za poskytnuté služby. Správní orgány obou stupňů přitom přihlédly k přehledu příjmů a výdajů sdružení za rok 1997 a logickým způsobem uvedly, že z údajů obsažených v tomto přehledu vyplývá, že cizích prostředků k financování podnikání sdružení nebylo třeba. Stěžovatel neprokázal, že se sdružení, přes kladný hospodářský výsledek v roce 1997, dostalo, např. v důsledku tzv. druhotné platební neschopnosti, do situace, že by nebylo schopno z vlastních zdrojů plnit své splatné závazky.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel v postupu krajského soudu spatřuje nezákonnost v nesprávném posouzení právní otázky. Jedná se o otázku důkazního břemene podle zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V daném případě požadoval správce daně k prokázání nákladovosti úroků z půjčky zejména účetnictví z roku 1997. K tomu stěžovatel zdůraznil, že první výzva v tomto směru byla provedena v rámci daňové kontroly až dne 30. 1. 2003. I ve smyslu příslušných právních předpisů nejen, že proběhla prekluzivní lhůta k doměření daně za rok 1997, ale proběhla i povinná lhůta k archivaci dokladů. Právním stěžovatele bylo účetní doklady za tento rok skartovat. Proto stěžovatel předložil část účetních dokladů z roku 1997, která nebyla skartována (příjmový doklad a smlouvu o půjčce ze dne 30. 9. 1997), toto doplnil výdajovým dokladem a kvitancí ze dne 28. 12. 2000 a tyto účetní doklady dále doplnil svým opakovaným vysvětlením a odkázal i na svá daňová přiznání k dani z příjmů za rok 1997 a roky následující. Tímto postupem v rámci svých možností prokázal požadovanou skutečnost. Správce daně vyhodnotil tyto důkazní prostředky tak, že naznačil, že by se mohlo jednat o osobní spotřebu či zastřený stav. Aby správce daně dospěl k tomuto závěru, musel by prokázat existenci skutečností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona. Krajský soud však v napadeném rozsudku nesprávně posoudil právní otázku důkazní povinnosti v daňovém řízení, že byla na daňovém subjektu podle odst. 9 citovaného ustanovení a přitom měla být na straně správce daně. K důvodu kasační stížnosti uvedenému v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel tvrdí, že při zjištění skutkové podstaty procesem hodnocení důkazů byl porušen zákon o správě daní a poplatků, konkrétně ustanovení § 2 odst. 3. V daném případě byly hodnoceny důkazy, zejména každý zvlášť a nikoliv ve vzájemných souvislostech, když zejména ze stavu prostředků v hotovosti a na účtu stěžovatele a z výše obrátu je patrné, že stěžovatel neměl vlastní zdroje k dosažení tak velkého obrátu, jaký byl uvedený v daňovém přiznání a jaký nebyl zpochybněn, a proto potřeboval cizí zdroje, v daném případě půjčku. Toto stěžovatel uváděl ve svých vysvětleních, v odvolání i v žalobě a tato úvaha nebyla logickými argumenty vyvrácena. K důvodu uvedenému v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel poukázal na to, že v žalobě byly uvedeny konkrétní námitky, pro které nesouhlasí s vyhodnocením důkazů, a byly uvedeny skutečnosti a důkazy, ke kterým nebylo přihlédnuto. Přes tyto konkrétní výtky krajský soud v rozsudku nerozebral tyto vytýkané skutečnosti a odkázal na napadené rozhodnutí. Tímto se de facto nevypořádal s obsahem žaloby, a napadené rozhodnutí je proto

nepřezkoumatelné z důvodu nedostatku odůvodnění. S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že popis řízení, rekapitulace hodnocení navržených důkazních prostředků včetně detailního popisu důvodnosti rozhodování správce daně je obsažen v rozhodnutí o odvolání. Tvrzení stěžovatele o využití půjčky k zákonnosti výdaje nepostačuje. Bez prokázání využití půjčky zůstává její skutečné využití otázkou. Přitom odpověď na tuto otázku, kterou stěžovatel zůstal v daňovém řízení dlužen, byla rozhodná pro posouzení zákonnosti sledovaného výdaje (úroků z půjčky). Bez přímé návaznosti využití půjčky v podnikání nebylo možno považovat výdaj – úroky za legálně snižující základ daně. V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že meritum dokazování bylo vedeno ke stavu v roce 1997. Skutečným meritem věci však je otázka doložení zákonnosti výdajové položky uplatněné v základu daně v roce 2000 a správce daně daň vyměřenou za rok 1997 nijak nerevidoval. Požadavek na předložení účetnictví za rok 1997 byl legitimní, kdykoliv před i po uplynutí minimální archivní lhůty. Účetnictví za tento rok bylo jedním z vhodných důkazních prostředků ve věci. Břemeno průkaznosti vynaložení a legality výdaje leží ze zákona zcela jednoznačně na daňovém subjektu. Jakým způsobem daňový subjekt přistoupí k důkazním prostředkům k zákonnosti výdaje, zda si je zachová či nezachová, zda nárokovanou věc doloží či nedoloží, je záležitostí jeho vůle, zájmu a odpovědnosti ve vztahu k jeho důkaznímu břemeni a důsledkům ze zákona. Stěžovatel svou důkazní nedostatečnost k zákonnosti výdaje sám potvrdil svými odpověďmi na výzvy k prokazování. Stěžovatelem tvrzená údajná nesprávná aplikace dokazování neodpovídá skutečné právní úpravě. Postup dokazování vycházel z toho, že stěžovatel nárokoval snížení základu daně o výdaj, z kterého průkazně nevyplývalo, že je tento nárok zákonný. Proto bylo následně na místě, že správce daně vyzval stěžovatele k potřebnému prokazování zákonnosti výdaje s tím, že předložené návrhy důkazů tyto skutečnosti nedokládají. Tvrzení stěžovatele, že správce daně porušil ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků není podle finančního ředitelství racionální a relevantní. Správce daně všechny návrhy posuzoval samostatně i uceleně v jejich souvislostech a potřebnost půjčky pro podnikání z takového zkoumání nijak nevyplývala, natož aby ji předložené návrhy prokázaly. Z kladných stavů hotovosti a běžného účtu a z příjmů převyšujících výdaje v daňovém přiznání za rok 1997 naopak vyplývalo, že vynaložené výdaje mohly být dostatečně pokryty z příjmů a všechny ukazatele, výsledek hospodaření i stavy majetku a závazků, tomu odpovídaly. Proto finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Stěžovatel k vyjádření finančního ředitelství uvedl, že finanční orgány přistoupily k jeho účetnictví se spekulativními úvahami, že prostředky z půjčky mohly být použity na osobní spotřebu nebo na rekonstrukci nemovitostí mimo podnikání a s teorií o pochybnosti o přirozenosti vzniku potřeby půjčky z podnikatelských příčin. Finanční orgány by v postavení správce daně měly v první řadě podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků prokázat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Teprve v případě prokázání takových skutečností je přeneseno důkazní břemeno na stěžovatele v pozici daňového subjektu. Požadavek na předložení účetnictví za rok 1997 se stěžovateli jeví šikanózní a porušující zásadu součinnosti správce daně s daňovým subjektem. Z tohoto účetnictví ani nejde zjistit, zda prostředky na výplatu odměny dealerů pocházely z vlastní podnikatelské činnosti nebo z půjčky, neboť peníze jsou věc geneticky určená. Navíc ani v daňovém přiznání za rok 1997 nebyla povinnost evidovat obdržené půjčky. Tato vznikla až v roce 2001. Finanční orgány nejsou oprávněny „rozhodovat“, za jaké

situace si daňový subjekt může vzít půjčku nebo úvěr a nemohou se vyjadřovat k důvodnosti potřeby půjčky. Podle stěžovatele se hodnocení důkazů stává „libovůlí“ orgánu správy daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Namítá-li stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele v řízení krajským soudem posouzena vadně, je, zda unesl důkazní břemeno či nikoliv.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné především poukázat na to, že daňově uznatelným výdajem (nákladem) není jakýkoliv výdaj (náklad), který byl daňovým subjektem uhrazen z jeho příjmů, nýbrž pouze ten, který splní podmínky stanovené zákonem č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Tento zákon v ust. § 24 stanoví, které výdaje se odečtou pro zjištění základu daně, a to ve výši prokázané poplatníkem nebo stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Zákon o daních z příjmů ve spojení s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tak zatěžuje důkazním břemenem ohledně prokázání daňově uznatelných nákladů daňový subjekt. Vzhledem k tomu, že úroky jsou příslušenstvím pohledávky (§ 121 odst. 3 o. z.), byl požadavek správce daně, aby stěžovatel prokázal využití půjčky poskytnuté mu v roce 1997 zcela opodstatněný, protože od toho se odvíjelo také posouzení, zda úroky zaplacené v souvislosti s touto půjčkou v roce 2000 jsou výdajem snižujícím základ daně. Je přitom irelevantní, zda ve vztahu k roku 1997 měl stěžovatel povinnost účetní doklady archivovat či nikoliv. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Důkazní břemeno, které je ve smyslu citovaného ustanovení na stěžovateli, nelze volně přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. Tvrdil-li tedy stěžovatel, že úroky z poskytnuté půjčky oprávněně zahrnul do nákladů ovlivňujících základ daně a daň, bylo bez dalšího právě na něm, aby to také prokázal. Finanční orgány v žádném případě nerozhodovaly, za jaké situace si stěžovatel mohl vzít půjčku a ani se nevyjadřovaly k důvodnosti potřeby půjčky, pouze požadovaly, aby stěžovatel splnil své zákonné povinnosti vyplývající mu z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 24 zákona o daních z příjmů. V daném případě tak bylo na stěžovateli, aby prokázal nejen, že výdaj skutečně vynaložil (o tom ostatně ani spor nebyl), ale i to, zda výdaj skutečně sloužil k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Naproti tomu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní z poplatků se použije až tehdy, předloží-li daňový subjekt důkazy a správce daně má pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti či správnosti. Pak je teprve na správci daně, aby prokázal, že důkazy daňovým subjektem předložené, nemohou obstát. V dané věci však na základě provedených důkazů nebylo možno učinit

jednoznačný závěr, že úroky z půjčky jsou výdajem, který byl stěžovatelem vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto je tento stížní bod nedůvodný.

V dalším stížním bodu s poukazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel tvrdil, že při zjištění skutkové podstaty procesem hodnocení důkazů bylo porušeno ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, protože byly hodnoceny důkazy každý zvlášť a nikoliv ve vzájemných souvislostech.

Zásada volného hodnocení důkazů je jednou ze základních zásad zakotvená v ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Z této zásady vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, které jsou omezeny pouze zásadou zákonnosti obsaženou v odst. 1 citovaného ustanovení. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Zákon nestanoví pravidla, a ani stanovit nemůže, z nichž by mělo vycházet jak hodnocení jednotlivých důkazů, tak hodnocení jejich vzájemné souvislosti. Je tomu tak proto, že hodnocení důkazů je složitý myšlenkový postup, jehož podstatou jsou jednak dílčí a jednak komplexní závěry správního orgánu o věrohodnosti obsahu provedených důkazů, jež jsou pak podkladem pro závěr o tom, které skutečnosti daňovým subjektem tvrzené má správní orgán za prokázané a které tak tvoří zjištěný skutkový stav. Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům nebo zda v tomto směru vykazují vady, tj. zda jde o důkazy zákonné či nezákonné. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy pro rozhodnutí významné a zákonné podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané), a které nikoliv. Pro hodnocení důkazů v daňovém řízení z hlediska jejich pravdivosti (věrohodnosti) zákon o správě daní, jak vyplývá z výše uvedeného, nepředepisuje formální postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich zhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věcí pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Vnitřní přesvědčení o nepravdivosti či nevěrohodnosti svědecké výpovědi je výsledkem logického myšlenkového postupu vycházejícího z posouzení objektivních skutečností vnějšího světa (skutkových okolností), zjištěných v konkrétní posuzované věci, jako např. rozporů ve výpovědi svědka, jakož i rozporů mezi výpovědí svědka (jejím obsahem) a jinými provedenými důkazy, způsobu jeho výpovědi, jeho osobního (nikoliv obecně postulovaného) vztahu k věci nebo k daňovému subjektu apod.

Obsah tohoto stížního bodu však stěžovatel formuloval zcela obecně, když v něm pouze uvedl, že „zejména ze stavu prostředků v hotovosti a na účtu stěžovatele a z výše obratu je patrné, že stěžovatel neměl vlastní zdroje k dosažení tak velkého obratu, jaký byl uvedený v daňovém přiznání a jaký nebyl zpochybněn, a proto potřeboval cizí zdroje, v daném případě půjčku. Toto stěžovatel uváděl ve svých vysvětleních i v odvolání proti

dodatečnému platebnímu výměru i v žalobě proti zamítnutí odvolání a tato úvaha nebyla logickými argumenty vyvrácena“. Zcela v něm tedy absentuje vylíčení, jakých konkrétních nezákonných postupů, úvah, hodnocení či závěrů se mělo finanční ředitelství vůči němu dopustit. Pokud se stěžovatel omezil na obecný odkaz na svá vysvětlení, odvolání a žalobu, neuvedl dostatečně konkrétně, v čem spatřuje nesprávné hodnocení důkazů, a proto takto formulovaný stížní bod není důvodem kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 s. ř. s., když z něj není vůbec patrné, v čem spatřuje nezákonnost při hodnocení důkazů.

Také v posledním ze stížních bodů stěžovatel pouze obecně poukázal na to, že v žalobě byly uvedeny konkrétní námitky, pro které nesouhlasí s vyhodnocením důkazů, a byly uvedeny skutečnosti a důkazy, ke kterým nebylo přihlédnuto. Takto formulovaný stížní bod není důvodem kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 s. ř. s., protože neobsahuje konkretizaci žalobních bodů, ke kterým nebylo krajským soudem přihlédnuto.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu