



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **J. K.**, zastoupené Mgr. Ing. Daliborem Jandurou, advokátem se sídlem Dlouhá 103, 500 03 Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 2896/09-1100-602925 a č. j. 2897/09-1100-602925, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 9. 2009, č. j. 31 Ca 49/2009 - 23 a č. j. 31 Ca 50/2009 - 23,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 122/2009 a 1 Afs 129/2009 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 122/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 18. 9. 2009, č. j. 31 Ca 49/2009 - 23, zamítl Krajský soud v Hradci Králové žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 2896/09-1100-602925, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vrchlabí (dodatečný platební výměr) ze dne 19. 6. 2008, č. j. 30171/08/270972/2914, tak, že dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 byla snížena na 80 184 Kč.

Obdobně rozsudkem ze dne 18. 9. 2009, č. j. 31 Ca 50/2009 - 23, Krajský soud v Hradci Králové zamítl žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 2897/09-1100-602925, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vrchlabí ze dne 3. 4. 2008, č. j. 21968/08/270972/2914, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 ve výši 102 572 Kč.

Žalobkyně v podaných žalobách uvedla, že samostatně nepodnikala, proto v souladu se zákonem nevedla daňovou evidenci ani účetnictví, a rovněž nevedla evidenci majetku a závazků. Svoji činnost provozovala jako spolupracující osoba svého podnikajícího manžela M. K., a byly na ni rozdělovány manželovy příjmy a výdaje.

V obou případech krajský soud neshledal podané žaloby důvodnými. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích 2005 a 2006 byly na soukromý bankovní účet manžela žalobkyně připsány peněžní prostředky. Vyzval jej tedy v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), aby doložil, zda se jedná o příjmy zdaněné, od daně osvobozené, či dani nepodléhající. Tvrzení manžela žalobkyně ohledně původu finančních prostředků se v jeho vyjádřeních postupně lišila a navíc nesouhlasila s údaji uvedenými v písemných důkazech, především v daňové evidenci. K prokázání svých tvrzení následně navrhl manžel žalobkyně správci daně důkaz výpovědí svědků Ing. B. a MUDr. F. Z jejich výpovědí vyplynulo, že manželovi žalobkyně zapůjčili v průběhu let 2005 a 2006 finanční prostředky v celkové výši 724 000 Kč. Krajský soud v dané situaci přisvědčil žalovanému, že údajné půjčky Ing. B. a MUDr. F. poskytnuté v české měně nemohou být ztotožněny s vklady na účet vedený v eurech, a že těmito svědeckými výpověďmi nelze prokázat tvrzení manžela žalobkyně, že příjmy od zahraničních klientů přepočítal na českou měnu a takto je zahrnul do základu daně z příjmů. Za uvedeného skutkového stavu nepřisvědčil krajský soud žalobní námitce týkající se nutnosti provedení dalšího důkazu – svědecké výpovědi B. H. Manžel žalobkyně v průběhu daňového řízení konkrétně nespecifikoval, jaký vztah k osobě pana H. má, teda zda se mohlo jednat např. o jeho zaměstnance nebo osobu obchodně spolupracující. Výslech svědka by podle krajského soudu bylo možné připustit pouze tehdy, kdy by manžel žalobkyně uvedl konkrétní tvrzení a na podporu jejich věrohodnosti navrhl výslech svědka, který by pak vypovídal o skutečnostech, jež mají být předmětem dokazování. V dané situaci však manžel žalobkyně svědka identifikoval s obecným konstatováním, že by se jeho výslech měl dotýkat příjmů správcem daně rozporovaných. S ohledem na zjištění provedená v průběhu daňového řízení nebylo možné dovodit, že by realizace výslechu přispěla k prokázání zdanění rozporovaných příjmů. Krajský soud sice připustil, že odmítnutí svědecké výpovědi žalovaným neodpovídalo zásadám volného hodnocení důkazů, když žalovaný předjímal, že by svědek mohl vypovídat o poskytnutí půjčky. Nicméně v konečném důsledku žalovaný nepochybil, když výslech svědka H. neprovedl, neboť by se nemohlo jednat o důkaz, který by ozřejmil sporné skutečnosti.

Dále krajský soud přisvědčil žalovanému v tom, že za důkaz v daňovém řízení nemohl být považován statistický údaj svědčící o průměrné obsazenosti lůžek v rekreační oblasti Špindlerův Mlýn. Nelze totiž dovodit, že se výsledky podnikatelské činnosti manžela žalobkyně musí pohybovat právě v průměrných statistických hodnotách. Zákon o daních z příjmů nepřipouští možnost jakéhokoliv srovnávání s ostatními podnikatelskými subjekty, byť by takové informace byly podchyceny statistickým úřadem.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla výše uvedené rozsudky krajského soudu včas podanými kasačními stížnostmi, v nichž shodně namítala, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatelka předně konstatovala nesprávnost postupu žalovaného v okruhu dvou skutečností, tj. pochybení při odmítnutí doplnění dokazování navrženým výsledkem svědka B. H. a nesprávným hodnocením důkazů.

Podle stěžovatelky se finanční orgány nedostatečně zabývaly daňovou evidencí jejího manžela a nesprávně vyhodnotily a ověřily, zda osoby v evidenci uvedené skutečně pobývaly příslušný počet dnů za příslušné finanční částky v penzionu Karolína. Správce daně označil evidenci ubytovaných za neprůkaznou a nedůvěryhodnou navzdory tomu, že Finanční úřad ve Vrchlabí, který v rámci místního šetření ze dne 17. 2. 2006 knihu ubytovaných kontroloval, nevytkl manželovi stěžovatelky jakékoliv pochybení při jejím vedení. Prosté tvrzení správce daně, že nebyly dodrženy povinnosti vyplývající z rozhodnutí správce daně ze dne 9. 2. 1999 o uložení záznamní povinnosti podle ustanovení § 39 daňového řádu, nemůže obstát jako objasnění toho, proč se správce daně odmítl knihou ubytovaných zabývat. Stěžovatelka je přesvědčena, že kniha ubytovaných potřebné a validní informace obsahuje. V této části pak stěžovatelka shledává rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelnými, neboť pouze v obecné rovině přitakávají stanovisku finančních orgánů, aniž by tato stanoviska obsahovala jakékoliv konkrétní výhrady, které by odůvodnily negativní závěr o použitelnosti ubytovací knihy. Stěžovatelka nesouhlasí s postupem správce daně, který přezkoumal osobní nepodnikatelské účty manžela stěžovatelky a veškeré příjmy na těchto účtech zahrnul do příjmů podléhajících zdanění, neboť dospěl k závěru, že manžel stěžovatelky dostatečně neprokázal, že by se jednalo o příjmy již zdaněné, resp. finanční prostředky dani nepodléhající. Manžel stěžovatelky si byl vědom své povinnosti prokázat tvrzení o tom, že na jeho soukromých účtech jsou finanční prostředky již zdaněné. Předložil proto správci daně podpůrný, ovšem relevantní důkaz ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu, a to údaje Českého statistického úřadu za období 2004 - 2006, dokládající průměrnou výtežnost lůžek ve spojení s průměrnými ročními cenami v ubytovacích zařízeních v dané lokalitě. Podle stěžovatelky správce daně nebyl oprávněn tyto statistické údaje pominout, když závěr správce daně ohledně příjmů manžela stěžovatelky s nimi byl v příkrém rozporu. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že předložený statistický výstup nesplňuje požadavky ustanovení § 31 daňového řádu. Je-li správcem daně tvrzená daňová povinnost naprostým excesem z uvedených statistických hodnot, je povinností správce daně přihlédnout k této skutečnosti při hodnocení důkazů a důkladněji prokázat případnou nepravdivost tvrzení a důkazů snesených stěžovatelkou k tomu, že prostředky na soukromých účtech již byly zdaněny.

Stěžovatelka rovněž nesouhlasí se zamítnutím návrhu na výslech svědka H., který její manžel navrhl k doložení toku rozporovaných příjmů. Důkazní návrh byl zamítnut, neboť se správce daně domníval, že by se opět mohlo jednat o svědectví k poskytnutí půjčky, tudíž svědectví ve světle předchozích svědeckých výpovědí nadbytečné. Manžel stěžovatelky však správci daně výslovně avizoval, že rozsah svědecké výpovědi B. H. měl být podstatně širší, přinejmenším byl svědek schopen obsáhleji se vyjádřit k rozsahu a obsahu podnikání manžela stěžovatelky; zamýšlený přínos svědecké výpovědi tak byl manželem stěžovatelky dostatečně konkretizován. Odmítnutím svědecké výpovědi byl manžel stěžovatelky zkrácen na svých právech a došlo k překročení mezí a způsobů podle č. l. 2 odst. 3 Ústavy, které stanoví při výkonu správy daní daňový řád. Odepřením provedení důkazu byla manželovi stěžovatelky

rovněž v rozporu s č. l. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod způsobena újma nesprávným doměřením daně z příjmů fyzických osob.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření k oběma kasačním stížnostem ztotožnil s odůvodněními pravomocných rozhodnutí krajského soudu a navrhl, aby byly kasační stížnosti pro nedůvodnost zamítnuty.

Nejvyšší správní soud postupem podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. spojil věci pod sp. zn. 1 Afs 122/2009 a 1 Afs 129/2009 ke společnému projednání, jelikož v obou případech jde o totožné účastníky a věci spolu skutkově souvisejí.

Při posuzování kasačních stížností Nejvyšší správní soud nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že obě kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnosti odmítnout pro nepřípustnost.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Ze spisu vyplynuly následující skutečnosti. Správce daně zahájil v roce 2007 u manžela stěžovatelky kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 a 2006, v jejímž průběhu bylo zjištěno, že manžel stěžovatelky poskytoval ubytovací služby v penzionu Karolína v Bedřichově a stěžovatelka byla spolupracující osobou. Příjmy a výdaje rozdělovali podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o daních z příjmů“), shodně padesáti procenty.

V průběhu zdaňovacího období roku 2005 byly na soukromý účet manžela stěžovatelky vedený v eurech připsány vklady v celkové výši 29 350 EUR, tj. v přepočtu denním kurzem 870 173,10 Kč, na spořicí účet byly připsány vklady ve výši 107 000 Kč a rovněž vklady od společnosti LTU TOURISTIK GESELL (dále též „LTU“) ve výši 647 845 Kč. Správce daně vyzval manžela stěžovatelky dne 22. 1. 2008 k prokázání, zda byly výše uvedené peněžní prostředky zdaněny a jakou daní, případně k doložení, zda se jedná o peněžní prostředky od daně osvobozené či dani nepodléhající. Manžel stěžovatelky správci daně sdělil, že peněžní prostředky vkládané na účet v eurech inkasoval za ubytování, ale vyúčtoval je v české měně; částku ve výši 67 000 Kč inkasoval za prodej dvou závodních kol, lyžařské a snowboardové výbavy, částka 40 000 Kč je vratkou soukromé půjčky. Ohledně příjmů od společnosti LTU manžel stěžovatelky uvedl, že je chybně vyúčtoval v příjmech za hotové, ačkoliv mu tato společnost zasílala peněžní prostředky na spořicí účet – jednalo se o příjmy za ubytování a snídaně, případně polopenze. V průběhu daňové kontroly však bylo zjištěno, že manžel stěžovatelky zahrnul do zdanitelných příjmů pouze příjmy na základě paragonů vystavených v české měně. Nedoložil žádné důkazní prostředky o tom, že inkasoval peněžní prostředky v eurech a následně je vkládal na soukromý účet vedený v eurech; rovněž nebylo doloženo, že by příjmy od společnosti LTU na soukromý spořicí účet manžela stěžovatelky byly zahrnuty do hotovostních příjmů v daňové evidenci. Proto správce daně zvýšil daňový základ manžela stěžovatelky o peněžní prostředky vložené na účet vedený v eurech a o příjmy od společnosti LTU vložené na spořicí účet a dodatečně vyměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob

za období 2005 ve výši 80 728 Kč dokazováním. V odvolacím řízení předložil manžel stěžovatelky vyúčtování od společnosti LTU obsahující kromě jmen ubytovaných také termíny pobytů, počet dnů, rozdělení na dospělé osoby a děti, celkovou částku za jednotlivé pobyty a na konci vyúčtování celkovou částku v korunách za měsíc. Tato částka byla vždy počátkem následujícího měsíce připsána společnosti LTU na sporožirový účet manžela stěžovatelky. Odvolací orgán provedl srovnání jmen uvedených na vyúčtováních od LTU s paragony zahrnutými do daňové evidence, jež obsahovaly rovněž jména ubytovaných, a zjistil, že z příjmů od společnosti LTU ve výši 647 845 Kč byly do daňové evidence již dříve zahrnuty do zdanitelných příjmů podle paragonů příjmy ve výši 493 150 Kč. Proto snížil základ daně o částku 1710 Kč a daň z příjmů o částku 544 Kč na částku 80 184 Kč.

V průběhu roku 2006 byly na účet manžela stěžovatelky vedený v eurech u České spořitelny, a. s. připsány finanční prostředky ve výši 31 395 EUR, tj. v přepočtu denním kurzem 889 548,46 Kč, na sporožirový účet vložil manžel stěžovatelky částku v úhrnné výši 121 000 Kč. Přitom ale v daňové evidenci vykázal příjmy za poskytnutí ubytovacích služeb v roce 2006 ve výši 731 744,24 Kč. Proto správce daně vyzval manžela stěžovatelky dne 8. 10. 2007, aby doložil takové důkazní prostředky, které by odstranily jeho pochybnosti o tom, zda peněžní prostředky vložené na účet vedený v eurech byly zahrnuty do daňového základu a zdaněny daní z příjmů fyzických osob. Rovněž u vkladů na sporožirový účet vyzval správce daně manžela stěžovatelky k prokázání, zda se jedná o příjmy již zdaněné, dani nepodléhající či od daně osvobozené. Následně manžel stěžovatelky informoval správce daně, že vklady peněžních prostředků na účet vedený v eurech pocházejí z poskytování ubytovacích služeb penzionu – od zahraničních hostů. Ohledně vkladů na sporožirový účet uvedl, že byly zahrnuty v daňové evidenci do zdanitelných příjmů, neboť jsou výsledkem podnikatelské činnosti. Správce daně následně uzavřel, že ani na jeho výzvu nebylo prokázáno tvrzení manžela stěžovatelky, že příjem peněžních prostředků v eurech přepočtl na českou měnu a takto je vykázal v daňové evidenci. Rovněž neprokázal, že vklady peněžních prostředků na sporožirový účet byly zahrnuty do zdanitelných příjmů v daňové evidenci. Proto správce daně zvýšil daňový základ o peněžní prostředky vložené na účet vedený v eurech a na sporožirový účet a dodatečně vyměřil stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 ve výši 102 572 Kč dokazováním.

Nejvyšší správní soud se prvně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudků krajského soudu v částech týkajících se hodnocení evidence ubytovaných. Z podaných žalob nevyplývalo, že by stěžovatelka uplatnila námitku nesprávného hodnocení evidence ubytovaných v řízení před krajským soudem. Krajský soud v napadených rozsudcích pouze citoval závěry žalovaného, že se kniha ubytovaných nestala důkazním prostředkem k prokázání správnosti příjmů vykázaných v daňovém přiznání. Nesouhlasila-li stěžovatelka s tímto závěrem žalovaného, měla námitky ohledně pomínutí významu knihy ubytovaných uplatnit poprvé v žalobě. Pokud až v řízení o kasační stížnosti stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu z důvodu, že se dostatečně nezabýval významem knihy ubytovaných, jakožto prvotního pramene pro zjišťování správné výše daňové povinnosti, jedná se o námitku nepřijatelnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Podle tohoto ustanovení totiž kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. namítaná vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech,

směřovala stěžovatelka do nesprávného hodnocení údajů Českého statistického úřadu za období 2004 - 2006 dokládajících průměrnou výtežnost lůžek ve spojení s průměrnými ročními cenami v ubytovacích zařízeních v dané lokalitě.

Podle ustanovení § 31 odst. 4 daňového řádu, věta první, lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

Nejvyšší správní soud se přiklonil k názoru krajského soudu, že statistické údaje předložené manželem stěžovatelky v průběhu daňového řízení nelze považovat za důkaz ve smyslu § 31 daňového řádu. Statistické údaje představují průměrný stav výtežnosti lůžek v ubytovacích zařízeních v dané oblasti. Průměrná výtežnost lůžek či průměrná cena ubytování v dané lokalitě však nemůže ověřit konkrétní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovatelky, neboť se týkají širšího okruhu ubytovacích kapacit než pouze penzionu Karolína a současně představují poměrný výsledek získaný vyhodnocením určitého počtu zkoumaných ubytovacích zařízení. Z předložených statistických hodnot není rovněž patrné, jak velký zkušební vzorek ubytovacích kapacit byl danému výzkumu podroben, nelze tudíž ani odhadovat relevantnost předložených údajů. Je nepochybné, že předložené statistické údaje mohou být určitým vodítkem pro správce daně ohledně průměrné výtežnosti lůžek v dané lokalitě, nelze z nich ovšem dovodit, že výtežnost lůžek v penzionu Karolína a cena nabízeného ubytování byla právě v souladu s předloženými statistickými údaji.

Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud na tomto místě zmiňuje, že se správce daně otázkou obsazenosti lůžek v penzionu Karolína a předloženými statistickými údaji zabýval ve vyjádření k doplnění odvolání manžela stěžovatelky ze dne 20. 2. 2009 adresované žalovanému. Zdůraznil, že manžel stěžovatelky uváděl odlišné údaje o lůžkové kapacitě jeho penzionu při každém šetření, jenž bylo provedeno v rámci místních šetření, ve kterých správce daně zjišťoval počet ubytovaných osob a lůžkovou kapacitu penzionu. Dne 24. 2. 2005 manžel stěžovatelky uvedl, že lůžková kapacita penzionu je 12 lůžek se 3 přistýlkami, dne 15. 2. 2006 uvedl celkovou kapacitu 14 lůžek s přistýlkami, přičemž toho dne bylo v penzionu ubytováno 19 osob. V dané době správce daně rovněž zjistil, že manžel stěžovatelky nabízí ubytování prostřednictvím internetu, kde byla uvedena kapacita ubytování 28 lůžek se 4 přistýlkami. Z výše uvedeného správce daně dovodil, že manžel stěžovatelky pro daňové účely vždy uváděl nižší počet lůžek než umožňovala kapacita penzionu a než nabízel na internetových stránkách. Další údaje se rozcházejí také v průměrných cenách za ubytování. Na paragonech vystavených manželem stěžovatelky v roce 2005 za ubytování jsou uvedeny ceny v rozmezí od 300 Kč do 1000 Kč. Průměrná cena za ubytování tak byla rozhodně vyšší než cena, kterou dokládají předložené údaje českého statistického úřadu v roce 2005 ve výši 355 Kč. Tyto statistické údaje uvádějí, jakých přibližných tržeb mohl manžel stěžovatelky dosáhnout v letech 2005 a 2006, ovšem neprokazují, že jeho skutečné tržby nemohly být vyšší než ty, které ve své evidenci manžel stěžovatelky vykázal. Uvedené statistické údaje tak v žádném případě nemohou prokázat, že hotovostní vklady peněžních prostředků na účet v eurech, byly zahrnuty do základu daně z příjmů fyzických osob a byly zdaněny.

Nesprávné posouzení právní otázky soudem spatřuje stěžovatelka v pochybení finančních orgánů při odmítnutí doplnění dokazování navrženým výsledkem svědka H. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101, publikovaného pod č. 459/2005 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, k otázce hodnocení důkazů uvedl, že „[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. Pokud tedy daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek např. výpověď svědka, je povinen uvést, co jeho výpovědi sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení. Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich osvědčení jako důkazu. V případě, že by daňový subjekt nebyl schopen vysvětlit, co podstatného k jeho daňové věci může navržený svědek uvést, lze tento důkazní prostředek odmítnout; v takovém případě však musí správce daně vyložit a odůvodnit, proč takto postupoval“ (obdobně také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, nebo rozsudek ze dne 14. 7. 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102; dostupné na www.nssoud.cz). Stěžovatelka nesouhlasí se skutečností, že žalovaný odmítl návrh na provedení svědecké výpovědi na základě domněnky, že by se opět mohlo jednat o svědectví k poskytnutí půjčky, tudíž svědectví ve světle předcházejících svědeckých výpovědí MUDr. F. a Ing. B. nadbytečné. Podle stěžovatelky však důvody, proč je svědecká výpověď navrhována, standardním způsobem specifikovány byly.

Manžel stěžovatelky podal blanketní odvolání proti platebním výměrům na daň z příjmů za zdaňovací období 2005 a 2006 dne 15. 5. 2008. Toto odvolání doplnil písemností doručenou správci daně dne 30. 5. 2008. Dne 10. 9. 2008 navrhl manžel stěžovatelky správci daně doplnit dokazování o znalecký posudek soudního znalce z oboru ekonomiky, který by kvalifikovaně vyčíslil, jak vysoké příjmy by bylo možné dosáhnout z jeho podnikatelské činnosti v daném roce, přičemž dne 3. 1. 2009 došlo k marnému uplynutí lhůty pro doložení tohoto navrženého důkazního prostředku dané výzvami správce daně ze dne 17. 12. 2008, č. j. 48407/08/270933/4278 a č. j. 48409/08/270933/4278. Dne 30. 12. 2008 předložil manžel stěžovatelky správci daně další doplnění odvolání, k němuž přiložil četné důkazní prostředky (kolaudační rozhodnutí ze dne 10. 3. 1994, kolaudační rozhodnutí ze dne 31. 5. 2005, smlouva se společností ITS Billa Reisen, záznam o jednání se společností ITS ze dne 7. 12. 2004, vyúčtování za prosinec 2004, leden, únor a březen 2005, finanční rozdíly vyúčtování pobytů ze leden/únor 2005). Dne 27. 1. 2009 manžel stěžovatelky opětovně doplnil odvolání a navrhl předvolání Ing. B. jako svědka „ve věci příjmů – půjček finančních prostředků odvolateli“; současně předložil tabulku celkového vyřízení lůžek a průměrných cen na jedno lůžko ve Špindlerově Mlýně. Dále manžel stěžovatelky doplnil odvolání přípisem ze dne 18. 2. 2009, v němž žalovanému navrhl předvolání svědkyně MUDr. F. „ve věci rozporovaných výší příjmů odvolatele za předmětná období“. Konečně v doplnění odvolání doručeného žalovanému dne 24. 3. 2009 navrhl manžel stěžovatelky provedení důkazu výsledkem svědka B. H. „ve věci činnosti odvolatele a v návaznosti na ni správcem daně rozporovaných příjmů odvolatele za uvedená zdaňovací období.“

Z vyjádření správce daně k doplnění odvolání manžele stěžovatelky ze dne 30. 3. 2009 adresovaného žalovanému vyplývá, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že manžel stěžovatelky měl na počátku roku 2005 na svých soukromých účtech k dispozici přibližně 3,5 milionů Kč. Během roku 2005 získal a vložil postupně na účet vedený v eurech dalších 29 350 EUR (v přepočtu 870 173 Kč), přesto si půjčil koncem roku 2005 od Ing. B. 400 000 Kč a v průběhu roku 2005 postupně od MUDr. F. dalších 324 000 Kč. Z předložené daňové evidence však není patrné, zda vůbec byly půjčky do podnikání zahrnuty a není evidováno ani vrácení těchto půjček. Manžel stěžovatelky pro osobní spotřebu vyčerpal v roce 2006 částku 206 709 Kč, přitom koncem roku 2006 měl splatit půjčku od Ing. B. ve výši 400 000 Kč a současně půjčku od MUDr. F. ve výši 324 000 Kč. Z výše uvedeného vyplývají vážné pochybnosti správce daně

o poskytnutí půjček výše uvedenými svědky, zejména o jejich vrácení koncem roku 2006. Pokud by chtěl manžel stěžovatelky splatit půjčky z prostředků z podnikání, z daňové evidence je patrné, že neměl tolik volných finančních prostředků. Ani na výpisech ze soukromých účtů nejsou takové výběry v hotovosti, které by splátkám půjček odpovídaly. Proto správce daně uzavřel, že ani v jednom případě nemohou svědci osvědčit výši příjmů manžela stěžovatelky za předmětná období. Svědecké výpovědi neprokázaly, že by tvrzené půjčky měly jakoukoliv souvislost s vklady na soukromý účet v eurech, které by manžel stěžovatelky vkládal v průběhu jednotlivých let a které byly za období 2005 a 2006 správcem daně doměřeny jako zatažené tržby. Po provedení výsledku MUDr. F. zástupce manžela stěžovatelky podal doplnění odvolání s návrhem na výslech dalšího svědka. Za situace, kdy výpověď MUDr. F. nepotvrdila tvrzení manžela stěžovatelky o původu finančních prostředků v eurech, správce daně dospěl k závěru, že manžel stěžovatelky v doplněních odvolání nic neprokazuje, nýbrž záměrně prodlužuje průběh daňového řízení.

Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud přiklonil závěrům vysloveným krajským soudem a neshledal tak námitku nutnosti provedení výsledku svědka H. důvodnou. Posuzovanou věc je nezbytné hodnotit s ohledem na veškeré okolnosti daného případu. Po zahájení daňové kontroly byl na ústním jednání konaném dne 10. 9. 2007 manžel stěžovatelky správcem daně dotázán na původ peněžních prostředků vkládaných na účet v eurech. Potvrdil, že na tento účet vkládá peníze on sám a že se jedná o finanční prostředky z podnikatelské činnosti. Dále manžel stěžovatelky uvedl: *„Hosté někdy chtějí platit v eurech. Sice vystavím doklad v korunách, ale příjmu eura a do podnikání napíšu do příjmů příjem v Kč. Z tohoto účtu peníze převedu na účet u KB, kam jsou převedeny v korunách. Pak je ukládám zpátky do podnikání.“* Manžel stěžovatelky tedy nejprve tvrdil správci daně, že rozporované příjmy jsou prostředky z jeho podnikatelské činnosti. Následně se však původ finančních prostředků vkládaných na účet v eurech snažil prokázat svědeckými výpověďmi navrhovaných svědků. Měl-li manžel stěžovatelky za to, že právě svědecká výpověď pana H. má prokázat původ finančních prostředků, mohl takovou výpověď nepochybně navrhnout správci daně již v odvolání podaném v květnu roku 2008, případně neprodleně po jeho podání. Navržení výsledku svědka až v pořadí šestém doplnění odvolání, ve lhůtě téměř 10 měsíců po podání odvolání proti platebním výměrům, se Nejvyššímu správnímu soudu jeví nepřiměřené, tím spíše nespecifikoval-li manžel stěžovatelky v návrhu na provedení výsledku svědka podstatné skutečnosti, proč by právě výslech svědka H. mohl do věci vnést nové světlo a prokázat původ rozporovaných finančních prostředků. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s názorem krajského soudu, že žalovanému nepřislušelo předjímat, čeho se mohla svědecká výpověď pana H. týkat; s ohledem na výše uvedené však žalovaný nepochybil, když návrh manžela stěžovatelky na výslech svědka odmítl. V souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu nebylo jednoznačně určeno, co podstatného k daňové věci manžela stěžovatelky může navržený svědek uvést, žalovaný proto návrh na provedení svědecké výpovědi neprovedl oprávněně.

Žalobkyně tedy se svými námitkami neuspěla; Nejvyšší správní soud proto zamítl kasační stížnosti jako nedůvodné. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasačních stížnostech žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 27. ledna 2010

JUDr. Marie
Žiřková
předsedkyně senátu