

Spis 1 Afs 121/2009 byl spojen se spisem 1 Afs 119/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



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 žalobce: **M. K.**, zastoupeného 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. 587/09-1100-602925 a č. j. 654/09-1100-602925, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 9. 2009, č. j. 31 Ca 47/2009 - 22 a č. j. 31 Ca 48/2009 - 22,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 119/2009 a 1 Afs 121/2009 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 119/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobce **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 48/2009 - 22, Krajský soud v Hradci Králové zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 654/09-1100-602925, kterým

bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu ve Vrchlabí (dodatečný platební výměr) ze dne 11. 6. 2008, č. j. 29647/08/270972/2914, tak, že žalobci dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 byla snížena na 248 016 Kč.

Obdobně rozsudkem ze dne 18. 9. 2009, č. j. 31 Ca 47/2009 - 22, zamítl Krajský soud v Hradci Králové žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2009, č. j. 587/09-1100-602925, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Vrchlabí (dále též „správce daně“) ze dne 3. 4. 2008, č. j. 22105/08/270972/2914, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 ve výši 130 860 Kč.

V obou případech neshledal krajský soud podané žaloby důvodnými. V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích 2005 a 2006 byly na soukromý bankovní účet žalobce 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. Tvzení žalobce 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 žalobce navrhl správci daně důkaz výpovědí svědků Ing. B. a MUDr. F. Z jejich výpovědí vyplynulo, že žalobci 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 žalobce, že příjmy od zahraničních klientů přepočtl 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. Žalobce 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 žalobce 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 žalobce 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 výsledku 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 žalobcovy podnikatelské činnosti 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.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl výše uvedené rozsudky krajského soudu včas podanými kasačními stížnostmi, v nichž shodně namítal, 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.“). Stěžovatel předně konstatoval nesprávnost postupu správního orgánu v okruhu dvou skutečností, tj. pochybení při odmítnutí doplnění dokazování navrženým výsledkem svědka B. H. a nesprávným hodnocením důkazů.

Podle stěžovatele se finanční orgány nedostatečně zabývaly jeho daňovou evidencí 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 stěžovateli 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. Stěžovatel je přesvědčen, že kniha ubytovaných potřebné a validní informace obsahuje. V této části pak stěžovatel shledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným, neboť pouze v obecné rovině přitakává stanovisku finančních orgánů, aniž by tato stanoviska obsahovala jakékoliv konkrétní výhrady, které by odůvodnily negativní závěr o použitelnosti ubytovací knihy. Stěžovatel nesouhlasí s postupem správce daně, který přezkoumal jeho osobní nepodnikatelské účty a veškeré příjmy na těchto účtech zahrnul do příjmů podléhajících zdanění, neboť dospěl k závěru, že stěžovatel dostatečně neprokázal, že by se jednalo o příjmy již zdaněné, resp. finanční prostředky dani nepodléhající. Stěžovatel vědom si své povinnosti prokázat svá tvrzení o tom, že na jeho soukromých účtech jsou finanční prostředky již zdaněné, předložil 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 vytiženost lůžek ve spojení s průměrnými ročními cenami v ubytovacích zařízeních v dané lokalitě. Podle stěžovatele správce daně nebyl oprávněn tyto statistické údaje pominout, když závěr správce daně ohledně stěžovatelových příjmů s nimi byl v příkrém rozporu. Stěžovatel 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 stěžovatelem k tomu, že prostředky na soukromých účtech již byly zdaněny.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se zamítnutím návrhu na výslech svědka H., který byl navrhován 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. Stěžovatel však správci daně výslovně avizoval, že rozsah svědecké výpovědi B. H. měl být podstatně širší, přinejmenším byl svědek schopen obsírněji se vyjádřit k rozsahu a obsahu podnikání stěžovatele; zamýšlený přínos svědecké výpovědi tak byl stěžovatelem dostatečně konkretizován. Odmítnutím svědecké výpovědi byl stěžovatel zkrácen na svých právech a došlo k překročení mezí a způsobů podle č. 1. 2 odst. 3 Ústavy, které stanoví při výkonu správy daní daňový řád. Odepřením provedení důkazu byla stěžovateli rovněž v rozporu s č. 1. 3 odst. 3 Listiny základních práv a svobod způsobena újma nesprávným doměřením daně z příjmů fyzických osob.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, 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 119/2009 a 1 Afs 121/2009 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 stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 a 2006, v jejímž průběhu bylo zjištěno, že stěžovatel poskytoval ubytovací služby v penzionu Karolína v Bedřichově spolu se svojí manželkou J. K. 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 stěžovatele 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 stěžovatele 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. Stěžovatel 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 vybavy, částka 40 000 Kč je vratkou soukromé půjčky. Ohledně příjmů od společnosti LTU stěžovatel 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 snídane, případně polopenze. V průběhu daňové kontroly však bylo zjištěno, že stěžovatel 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 stěžovatele byly zahrnuty do hotovostních příjmů v daňové evidenci. Proto správce daně zvýšil daňový základ stěžovatele o peněžní prostředky vložené na účet vedený v eurech a o příjmy od společnosti LTU vložené na spořicí účet a dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za období 2005 ve výši 405 264 Kč dokazováním. V odvolacím řízení předložil stěžovatel 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 společností LTU na spořicí účet stěžovatele. 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 491 440 Kč a daň z příjmů o částku 157 248 Kč na částku 248 016 Kč.

V průběhu roku 2006 byly na účet stěžovatele 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 stěžovatel částku v úhrnné výši 121 000 Kč. Přitom stěžovatel v daňové evidenci vykázal příjmy za poskytnutí ubytovacích služeb v roce 2006 ve výši 731 744,24 Kč. Proto správce daně vyzval stěžovatele 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 stěžovatele k prokázání, zda se jedná o příjmy již zdaněné, dani nepodléhající či od daně osvobozené. Následně stěžovatel 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 stěžovatel 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 stěžovatele, že příjem peněžních prostředků v eurech přepočítal 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 stěžovatele o peněžní prostředky vložené na účet vedený v eurech a na sporožirový účet a dodatečně vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006 ve výši 130 860 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 stěžovatel uplatnil 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. Nesouhlasil-li stěžovatel s tímto závěrem žalovaného, měl námitky ohledně pomínutí významu knihy ubytovaných uplatnit poprvé v žalobě. Pokud až v řízení o kasační stížnosti stěžovatel 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 nepřípustnou 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, směřoval stěžovatel do nesprávného hodnocení údajů Českého statistického úřadu za období 2004 - 2006 dokládajících průměrnou výtěžnost 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 stěžovatelem v průběhu daňového řízení nelze považovat za důkaz ve smyslu § 31 daňového řádu. Statistické údaje představují průměrný stav výtěžnosti lůžek v ubytovacích zařízeních v dané oblasti. Průměrná výtěžnost lůžek či průměrná cena ubytování v dané lokalitě však nemůže ověřit konkrétní skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti stěžovatele, neboť se týkají širšího okruhu ubytovacích kapacit než pouze penzionu stěžovatele 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 výtěžnosti lůžek v dané lokalitě, nelze z nich ovšem dovodit, že výtěžnost lůžek ve stěžovatelově penzionu a cena jím 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 ze dne 20. 2. 2009 adresované žalovanému. Zdůraznil, že daňový subjekt 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 stěžovatel 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 stěžovatel nabízí ubytování prostřednictvím internetu, kde byla uvedena kapacita ubytování 28 lůžek se 4 přistýlkami. Z výše uvedeného správce daně dovodil, že stěžovatel 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 daňovým subjektem 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 uvádí daňový subjekt podle českého statistického úřadu v roce 2005 ve výši 355 Kč. Předložené statistické údaje pak uvádějí, jakých přibližných tržeb mohl daňový subjekt dosáhnout v letech 2005 a 2006, ovšem neprokazují, že skutečné tržby stěžovatele nemohly být vyšší než ty, které ve své evidenci daňový subjekt 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 stěžovatel 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). Stěžovatel 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 stěžovatele však důvody, proč je svědecká výpověď navrhována, standardním způsobem specifikovány byly.

Stěžovatel 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 stěžovatel 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 stěžovatel 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 stěžovatel opětovně doplnil odvolání a navrhl předvolání Ing. B. jako svědka „*ve věci příjmů – půjček finančních prostředků odvolateli*“; současně předložil tabulku celkového vytížení lůžek a průměrných cen na jedno lůžko ve Špindlerově Mlýně. Stěžovatel doplnil odvolání dále 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 stěžovatel 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 ze dne 30. 3. 2009 adresovaného žalovanému vyplývá, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel 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. Stěžovatel 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 daňový subjekt 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 stěžovatele za předmětná období. Svědecké výpovědi neprokázaly, že by tvrzené půjčky měly jakoukoliv souvislost s vklady na soukromý účet v eurech, které by daňový subjekt vkládal v průběhu jednotlivých let a které byly stěžovateli za období 2005 a 2006 doměřeny jako zatažené tržby. Po provedení výsledku MUDr. F. zástupce stěžovatele podal

doplnění odvolání s návrhem na výslech dalšího svědka. Za situace, kdy výpověď MUDr. F. nepotvrdila tvrzení stěžovatele o původu finančních prostředků v eurech, správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel 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 výslechu 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 stěžovatel 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 stěžovatel 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 vkládám zpátky do podnikání.“* Stěžovatel 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 stěžovatel 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 výslechu 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 stěžovatel v návrhu na provedení výslechu 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 stěžovatele na výslech svědka odmítl. V souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu nebylo jednoznačně určeno, co podstatného k daňové věci stěžovatele může navržený svědek uvést, žalovaný proto návrh na provedení svědecké výpovědi neprovedl oprávněně.

Žalobce tedy se svými námitkami neuspěl; 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. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti 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 Žišková
předsedkyně senátu