



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Ondřeje Sekvarda v právní věci žalobce: **M. L.**, zastoupený JUDr. Radimem Vicherkem, advokátem se sídlem Masná 8, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2016, č. j. 49769/16/5200-10423-806032, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 4. 2019, č. j. 22 Af 7/2017 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. 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 :

I. Vymezení věci

[1] Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě označeným v záhlaví byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště ve Fulneku, z 1. 3. 2016, č. j. 559489/16/3209-50523-809740, dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Tím byla žalobci doměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 2011 ve výši 544 266 Kč a doměřeno penále ve výši 108 853 Kč. Stalo se tak na základě zprávy o daňové kontrole z 24. 2. 2016, č. j. 523072/16/3215-60562-800171. Žalovaný se shodl se správním orgánem prvního stupně v tom, že žalobce, který nesl důkazní břemeno, neprokázal poskytnutí prostředků na základě smluv o půjčce

z 1. 8. 2011 dalším subjektům (R. B.a a ALFA STEEL, a. s.), když výpovědi svědků byly jednak neurčité a nekonkrétní (svědek B.), jednak neprůkazné (svědek B.), naopak prokázáno bylo připsání částky v celkové výši 146 000 EUR žalobci ze strany svědka B. a společnosti STECOMTRA s. r. o. na účet žalobce. Bylo též zjištěno, že žalobce nemohl v rozhodném období disponovat prostředky k poskytnutí půjček. Pochybení správního orgánu prvního stupně při aplikaci § 24 odst. 1 a 2 písm. o) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), pak nemělo vliv na správnost závěrů o povinnosti žalobce prokázat výdaje vynaložené na dosažení příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[2] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl, když se ztotožnil se závěry žalovaného. V daňovém řízení nebyla prokázána existence půjček ze strany žalobce, a to ani ve spojení s výpověďmi svědků, jež byly správními orgány hodnoceny podle zásad formální logiky. Hodnocení důkazů žalovaným označil za odůvodněné a rozhodnutí za vnitřně konzistentní a vycházející ze správně zjištěného skutkového stavu. Drobné pochybení v právním posouzení správním orgánem prvního stupně bylo v odvolacím řízení napraveno a nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí.

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] V kasační stížnosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) namítl nepřezkoumatelnost rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“], neboť soud pouze popsal průběh daňového řízení a nevypořádal se s žalobními námitkami.

[4] Stěžovatel dále v rámci námitek vad řízení spočívajících ve skutkových zjištěních v rozporu s obsahem spisu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] nesouhlasil s tím, že by neunesl důkazní břemeno. Jeho tvrzení byla prokázána svědeckými výpověďmi, jež ale byly žalovaným posuzovány účelově a tendenčně. Svědek nebyl povinen předkládat listiny žalovanému, pročť nemůže být tato okolnost kladena k tíži stěžovatel. Prokázáno bylo poskytnutí půjček, postoupení pohledávek i úhrada za postoupení pohledávek. Návrh na opakované provedení výslechu svědků soud neakceptoval.

[5] Stěžovatel též nesouhlasil s posouzením svého jednání podle § 24 odst. 1 a 2 písm. o) zákona o daních z příjmů. Pro účely aplikace § 10 zákona o daních z příjmů se citované ustanovení nepoužije [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť stěžovatel není subjektem, který by měl povinnost vést daňovou evidenci.

[6] Žalovaný ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud se vypořádal se všemi námitkami stěžovatele, když se ztotožnil se závěry správních orgánů, přičemž mu nic nebránilo, aby na jejich závěry odkázal. Ve vztahu k nedostatečně zjištěnému skutkovému stavu a nesprávnému hodnocení důkazů žalovaný uvedl, že tvrzení uvedená v daňovém přiznání musí prokazovat daňový subjekt. Správce daně provedl i bez součinnosti stěžovatele řadu úkonů, aby daň zjistil správně. Z předložených důkazů nebylo prokázáno, že by byly poskytnuty půjčky, neboť stěžovatel nedisponoval potřebnými prostředky;

pokračování

totéž platilo i o platbách za postoupené pohledávky. Existence pohledávek byla doložena pouze formálně, a to v účetnictví společnosti STECOMTRA s. r. o., nikoli však ve smyslu plateb poskytnutých stěžovatelem. Svědek B. vypovídal neurčitě a důkazy nedisponoval. Svědek B. sice o půjčkách vypověděl, neprokázal však jejich realizaci dle smluv z 1. 8. 2011. Opakovaný výslech obou svědků nemusel být proveden, neboť již v daňovém řízení proběhl standardně a stěžovatel jim mohl klást otázky; jeho práva tak nebyla nijak krácena. Dílčí pochybení stran nesprávného posouzení právní otázky bylo napraveno v odvolacím řízení, když tato nesprávnost neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť výrok by byl i tak stejný.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti. Konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k jejímu podání (§ 102 s. ř. s.), kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou vadu neshledal.

[9] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti v podobě nevypořádání žalobních námitek a pouhým převzetím odůvodnění žalovaného [IV./A; kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], námitkou vad řízení spočívajících v tom, že skutek zjištěný správními orgány neměl oporu ve spisu a jinými vadami řízení [IV./B; § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nakonec námitkou nesprávného posouzení právní otázky [IV./C; § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

IV./A

[10] Stěžovatel ve vztahu k nepřezkoumatelnosti namítl, že soud pouze popsal průběh daňového řízení a nevypořádal se dostatečně s žalobními argumenty. Námitka není důvodná.

[11] V nález ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (publ. pod č. 225/2008 ve Sbírce nálezů a usnesení Ústavního soudu, sv. 51), Ústavní soud konstatoval, že „soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“. Dále např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52 (publikovaný jako ostatní rozhodnutí zdejšího soudu na www.nssoud.cz), plyne že „není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na niž je

postaven základ jeho žaloby“. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (publ. pod č. 134/2004 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud uvedl, že „nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. 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“.

[12] Z napadeného rozsudku je patrné, že se krajský soud zabýval všemi vznesenými žalobními námitkami, když ke každé z nich snesl argumenty, proč je nepovažuje za důvodné. Skutečnost, že se v hodnocení žalobních námitek shodl s posouzením týchž námitek správními orgány, neznamena, že nemohl na jejich závěry pro stručnost odkázat. Není nezbytné, aby odvolací orgán ve vztahu k správnímu orgánu prvního stupně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013 – 25), či soud ve vztahu k předchozímu správnímu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, publ. pod č. 1350/2007 Sb. NSS), každou již dříve vznesenou námitku vypořádaly originálním odůvodněním, podstatné je, aby z rozhodnutí bylo patrné, že se touto argumentací zabývaly, a jakým způsobem se s ní vypořádaly. To lze učinit i vyjádřením souhlasu s tím, jak již totožné okolnosti hodnotil dříve rozhodující orgán. Kromě toho lze z napadeného rozsudku vyčíst i samostatné úvahy krajského soudu týkající se zejména otázky důkazní hodnoty svědeckých výpovědí ve srovnání s listinnými důkazy, jakož i závěry zohledňující absenci pokladních dokladů znějících na částky, jimiž měla být půjčka realizována.

[13] Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu z 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123 (publ. pod č. 3668/2018 Sb. NSS), dospěl k závěru, že „aplikace tohoto kasačního důvodu připadá v úvahu výjimečně, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci.“ Takové úvahy jsou z napadeného rozhodnutí patrné.

IV./B

[14] Stěžovatel dále vznesl námitku nesprávných skutkových zjištění nemajících oporu v provedeném dokazování a nesprávného hodnocení provedených důkazů, zejména pak absenci provedení výslechu svědků znovu před soudem. Stěžovatel tvrdil, že smlouvou o půjčce z 1. 8. 2011 poskytl částku ve výši 70 000 EUR (s úrokem 4 %) svědku B. s tím, že ji má dotyčný poskytnout společnosti ALFA STEEL, a. s. Podle smlouvy ze stejného dne měl stěžovatel poskytnout půjčku ve výši 72 000 EUR (s úrokem 2000 EUR) přímo jmenované společnosti. Téhož dne měl svědek B. postoupit stěžovateli svoji pohledávku za společností ALFA STEEL, a. s. ve výši 70 000 EUR (s úrokem 2000 EUR). Dne 21. 9. 2011 pak měl stěžovatel své pohledávky ze smlouvy o postoupení pohledávek se svědkem B. a za společností ALFA STEEL, a. s., postoupit společnosti STECOMTRA s. r. o., a to v celkové výši 127 139,33 EUR. Tato částka v přepočtu na české koruny byla

pokračování

stěžovateli jmenovanou společností poukázána na účet 27. 9. 2011, částka ve výši 18 860,67 EUR byla na účet stěžovatele poukázána svědkem B. 18. 10. 2011. Celkem bylo stěžovateli na účet připsáno 146 000 EUR. Správní orgány obou stupňů dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal, že by poskytl jakoukoli půjčku a tedy neprokázal žádný výdaj vynaložený na dosažení příjmů v podobě částky 146 000 EUR.

[15] V daňovém řízení byly provedeny všechny stěžovatelem navržené listinné důkazy a stejně tak i výslechy svědků B. a B.. Nad rámec uvedených důkazů pak byly provedeny i ty, jež se týkaly skutečností, které bylo dle správních orgánů třeba blíže objasnit. V řízení před krajským soudem nebyly provedeny opakované výslechy obou jmenovaných svědků. Námitky stěžovatele tedy směřují primárně proti způsobu hodnocení důkazů a toho, co z nich bylo dle názoru správních orgánů zjištěno. Námitka není důvodná.

[16] Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), *„správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“* Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“* Z uvedených ustanovení plyne povinnost správce daně naplnit cíl svojí činnosti, tedy zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, a to co nejúplněji. Zároveň je to nicméně daňový subjekt, kdo je povinen skutečnosti jím uváděné v daňovém tvrzení či jiném podání prokázat. Jestliže tedy daňový subjekt uvedl v rámci daňového přiznání částku nákladů na dosažení určitého typu příjmu, je zatížen důkazním břemenem stran prokázání takových nákladů, resp. výdajů. To ostatně plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 – 125 (publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS), neboť daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací. Tento závěr nicméně nezbavuje správce daně povinnosti zjistit rozhodné skutečnosti v co nejúplnější podobě.

[17] V projednávané věci pak nelze přehlédnout, že správce daně se při zjišťování rozhodných okolností neomezil na pasivní převzetí návrhů stěžovatele, ale sám byl aktivní, neboť se zabýval otázkou, zda stěžovatel v rozhodné době disponoval prostředky k realizaci jím tvrzených výdajů na dosažení daňovým přiznáním uváděných příjmů. Dospěl k závěru, že takovými příjmy nedisponoval, což dovodil ze sdělení o příjmech ze společnosti stěžovatele či sdělení okresní správy sociálního zabezpečení. Bylo tak na stěžovateli, aby prokazoval, že skutečně tvrzené smlouvy o půjčce realizoval, protože neprokázané výdaje nelze odečíst od dosažených příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83).

[18] Skutkové závěry na podkladě provedeného dokazování jsou výsledkem volného hodnocení důkazů správním orgánem, přičemž tyto závěry *„musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů.“*, což plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu z 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 – 75 (publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS). Z napadeného rozsudku, jakož i z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů plyne, že hodnotily všechny provedené

důkazy jednotlivě i ve vzájemných souvislostech, pročez z nich byly vyvozeny skutkové závěry, které nevybočují z pravidel logického uvažování.

[19] Za situace, kdy ze žádného listinného důkazu neplynulo faktické poskytnutí půjčky ze strany stěžovatele, bylo provedeno dokazování výslechy již zmíněných svědků. Z výpovědi svědka B. nebylo zjištěno prakticky ničeho o provedené platbě, neboť se omezil pouze na obecná konstatování, druhý svědek B. naopak všechny relevantní skutečnosti tvrzené stěžovatelem potvrdil. Tímto rozporem mezi výpověďmi svědků se pak správní orgány i soud zabývaly, když zejména druhou výpověď postavily do kontrastu se skutečnostmi plynoucími či neplynoucími z listin. Na podkladě takto pojatého dokazování pak byly učiněny logické závěry, když mezi ně patřil i ten, že stěžovatel nedisponoval takovým množstvím prostředků, aby půjčky mohl poskytnout (to stěžovatel ani nevyvrací), a nebyly předkládány žádné písemnosti, z nichž by faktické poskytnutí prostředků plynulo (žádné stěžovatel nepředložil). To, že svědek nebyl povinen nic předkládat, je pravdou. Na druhou stranu je to stěžovatel, kdo měl důkazní břemeno o skutečném poskytnutí prostředků, neboť půjčka je kontraktem reálným – písemná smlouva sama nepostačí jako důkaz o realizaci půjčky. Skutečnost, že určité okolnosti nejsou prokázány stěžovatelem, neznamená, že je povinností správce daně je prokazovat za něj, a pokud by tak neučinil, že by jeho rozhodnutí bylo opřeno o nedostatečná skutková zjištění (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 32/2007 – 84).

[20] Pokud bylo dále namítáno, že pochybnosti správních orgánů by byly rozptýleny v rámci řízení o žalobě opakovaným výsledkem svědků, poukazuje soud na to, že stěžovateli nic nebránilo v tom, aby oběma svědkům tyto další otázky položil již ve správním řízení, jehož byl sám či jeho zástupce účasten. Z odpovědí na otázky položené správcem daně pak ve spojení s ostatními důkazy neplyne nic, co by zpochybňovalo skutkové závěry správních orgánů. V rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí správce daně je tím, kdo rozhoduje o rozsahu dokazování, soud, je však povinen odůvodnit, proč některé důkazy provedl a proč nikoli (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS). To krajský soud učinil v bodu 11 odůvodnění napadeného rozsudku.

IV./C

[21] Ve vztahu k námitce nesprávného posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] stěžovatel poukazoval na skutečnost, že správním orgánem prvního stupně uplatněné ustanovení § 24 odst. 1 a 2 písm. o) zákona o daních z příjmů na jeho případ nedopadá, pročez tato vada zjištěná žalovaným i napadeným rozsudkem způsobuje nezákonnost uvedených rozhodnutí. Námitka není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku z 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 – 59, konstatoval, že o vadu, jež by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, se nejedná tam, kde by bylo možné dovodit, že by i bez této vady byl výrok rozhodnutí stejný. Jakkoli se uvedené rozhodnutí týká vady řízení, jež je jiným kasačním důvodem, lze jeho závěry uplatnit i zde.

pokračování

[23] Podle § 24 odst. 2 písm. o) zákona o daních z příjmů jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně mimo jiné „u poplatníků, kteří vedou daňovou evidenci, pořizovací cena u pohledávky nabyté postoupením, a to jen do výše příjmů plynoucích z jejich úhrady dlužníkem nebo postupníkem při jejím následném postoupení“. V projednávané věci nebylo tvrzeno, že by stěžovatel byl osobou vedoucí daňovou evidenci, ve vztahu k níž uvedené ustanovení bylo aplikovatelné, na druhou stranu se jednalo o případ podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů, dle něhož výdajem, o který se snižuje základ daně (příjem), je výdaj „prokazatelně vynaložený na jeho dosažení“. Tímto výdajem vynakládaným na dosažení příjmu byla i podle tvrzení stěžovatele půjčka, již měl dříve poskytnout. Jednalo se tedy pouze o jiné právní posouzení výdaje ve stejné výši. V každém případě nebyl výdaj na základě provedeného dokazování prokázán, protože by závěr správních orgánů nemohl být jiný. Poukázat je též třeba na to, že rozhodování ve správním řízení je sice dvouinstanční, rozhodnutí obou stupňů správních orgánů je však třeba chápat jako jeden celek (rozsudek Nejvyššího správního soudu z 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 – 47), přičemž žalovaný se tvrzeným pochybením zabýval, shledal námitku důvodnou a absenci vlivu vady na zákonnost rozhodnutí odůvodnil.

V. Závěr

[24] S ohledem na shora uvedenou argumentaci Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[25] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve shodě s ustanovením § 120 s. ř. s. ve spojení s § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce ve věci neměl úspěch, žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení pak žádné náklady nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. února 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu