

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobce: J. H.,** zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09-1100-602925, ve věci daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Ca 94/2009 - 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Ca 94/2009 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09-110-602925 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Předmětem sporu mezi stěžovatelem a žalobcem je otázka zákonnosti dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, daň byla doměřena pro neunesení důkazního břemene žalobce ohledně zdanění či osvobození finančních

prostředků vložených v daném zdaňovacím období formou osobních vkladů do jeho podnikání.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že rozhodnutí stěžovatele ruší výhradně z důvodu pochybení spočívajícího v nevypořádání se s žalobcem předloženým důkazním prostředkem. V odvolacím řízení, které bylo nově otevřeno po předcházejícím zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 31 Ca 185/2008, oznámil žalobce stěžovateli, že jeho věřitel, Oldřich Novák souhlasil vzhledem k nastalé situaci se zpřístupněním smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002. Kopii této smlouvy k vyjádření přiložil. Z této smlouvy vyplynulo, že pan Oldřich Novák poskytl žalobci půjčku ve výši 1 600 000 Kč, a to ve dvou stejně vysokých splátkách. Smlouva byla uzavřena dne 12. 5. 2002, splatnost této půjčky pak byla stanovena na dne 15. 6. 2012. Současně byla ke smlouvě přiložena i potvrzení o převzetí jednotlivých splátek včetně podpisů svědků. Dle krajského soudu je nepřípustné, aby stěžovatel nevyhodnotil důkaz ve formě svědecké výpovědi. Takový postup je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Je nepochybné, že v této fázi řízení přešlo důkazní břemeno na stěžovatele a jeho povinností bylo vyhodnotit předložený důkaz, který žalobce předložil v písemné podobě a navíc je z něj patrno, že se tento právní úkon uskutečnil za přítomnosti dvou svědků. Proto bez řádného vyhodnocení smlouvy o půjčce ze strany stěžovatele jako dalšího důkazního prostředku nelze závěru uvedeném v odůvodnění napadeného rozhodnutí přisvědčit. Všechny další námitky uplatněné v žalobě vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09-110-602925, krajský soud podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Stěžovatel důvody obsažené v kasační stížnosti podřadil pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že nevyhodnotil předložený listinný důkazní prostředek. Z textu odůvodnění jeho rozhodnutí obsaženého na straně jedenácté je zřejmé, že se stěžovatel tímto důkazem zabýval a také řádně odůvodnil, proč nelze smlouvu o půjčce považovat za důkazní prostředek ve prospěch účastníka původního řízení. Stěžovatelem bylo v souladu s ustanovením § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), provedeno volné hodnocení důkazů. Současně stěžovatel zdůraznil, že důkaz ve formě svědecké výpovědi nebyl z jeho strany hodnocen, neboť takový návrh žalobce v řízení před stěžovatelem nepodal. Požadavek svědecké výpovědi pana O. N. ve věci poskytnuté půjčky vznesl žalobce až v žalobě. Stěžovatel je tak přesvědčen, že krajský soud rozhodl v rozporu s odůvodněním jeho rozhodnutí a v rozporu s obsahem správního spisu.

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soudu napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že vyhodnocení předložené smlouvy o půjčce provedené stěžovatelem neodpovídá obecným požadavkům na volné hodnocení důkazů podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně ani stěžovatel žalobce k prokázání skutečnosti, že pan N. dal souhlas se zpřístupněním smlouvy o půjčce, ani následně nevyzvali a žalobce tak ani nemohl tušit, že toto bude stěžovatel popírat, či že by to mělo být předmětem dokazování. Logice se vymyká i závěr stěžovatele, že neosvědčil předmětnou smlouvu jako důkaz o tom, že žalobce prostředky v takové výši disponoval či disponuje, neboť zapůjčenou částku dosud nevrátil, přičemž opomenul, že lhůta pro vrácení je stanovena až v roce 2012. K argumentaci stěžovatele, že návrh na výslech svědka nebyl ze strany žalobce podán, uvádí, že stěžovatel opomíjí ustanovení § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Jestliže měli správce daně či stěžovatel pochybnosti o poskytnuté půjčce, měli pana N. i osoby, které byly předání částek přítomny, vyslechnout jako svědky.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za podstatné zdůraznit, že předmětem jeho přezkumu v posuzované věci může být pouze otázka, pro kterou krajský soud napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil. Proto se, v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., bude kasační soud dále zabývat pouze zrušovacím důvodem krajského soudu, tedy otázkou, zda byl či nebyl stěžovatel povinen provést výslech svědků ve vztahu v odvolacím řízení předložené smlouvě o půjčce.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že příslušný správce daně, Finanční úřad ve Svitavách, vydal dne 6. 4. 2006, pod č. j. 22684/09/263931601105, výzvu k předložení dokladů a k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Na tuto výzvu reagoval žalobce dne 29. 5. 2009 přípisem, v němž vyjmenoval pod body 1 - 5 konkrétní požadavky správce daně obsažené ve shora specifikované výzvě. Uvedl jednak to, že požadavek správce daně na prokázání jeho příjmů a výdajů v letech 1993 až 2003 je nezákonný a současně správci daně sdělil „*...seznámil jsem s Vaším požadavkem na prokázání zdroje*

finančních prostředků vložených mnou do podnikání svého věřitele, pana O. N. Pan N. nakonec souhlasil s tím, abych Vašemu úřadu zpřístupnil smlouvu o půjčce ze dne 12. 5. 2002, kterou jsem si od něho zapůjčil 1 600 000 Kč, kterou jsem doposud z důvodu doložky nezveřejňování Vašem úřadu nepředložil. Proto v příloze předkládám kopii zmíněné smlouvy o půjčce, která dokládá, že jsem si v roce 2002 půjčil od pana N. ve dvou splátkách zmíněnou částku." Přílohou přípisu je pak kopie smlouvy o půjčce, v jejíž spodní části, až za podpisy obou účastníků smlouvy, je patrný rukou dopsaný text „*Dlužník bere na vědomí, že není oprávněn jakkoliv zveřejňovat obsah této smlouvy, nebo s ní jinak nakládat bez souhlasu věřitele*" opatřený parafami věřitele a dlužníka. Druhý list předložený žalobcem je kopií potvrzení o převzetí jednotlivých peněžních částek, u podpisů věřitele a dlužníka se u obou částek nacházejí i podpisy osob označených vždy jako svědek, v prvním případě jde o nečitelný podpis, v případě druhém je podepsán pan V. K. Svědeckou výpověď jakýchkoliv osob žalobce stěžovateli nenavrhnul.

Krajský soud vytýká stěžovateli, že se s předloženou smlouvou o půjčce v odůvodnění rozhodnutí nevypořádal. Kasační soud ověřil, že na straně 11 napadeného rozhodnutí stěžovatel uvedl následující: „*Jako přílohu k odvolání jste předložil smlouvu o půjčce sepsanou s panem N., podle které jste mu dne 10. 1. 2002 poskytnul peněžní prostředky ve výši 1 200 000 Kč. Podle zápisu na této smlouvě Vám byla dne 14. 4. 2002 půjčka vrácena a peněžní prostředky jste podle vlastního tvrzení vložil do pokladny. Výše disponibilních prostředků na počátku roku 2002 (646975 Kč) však poskytnutí půjčky v takovéto výši neodůvodňovala. Vzhledem k tomu, že o vkladu částky ve výši 1 200 000 Kč neexistuje zápis v peněžním deníku, nelze souhlasit s tvrzením, že jste vratku půjčky do pokladny skutečně vložil.*

V doplněném řízení jste předložil smlouvu o půjčce, kde jste naopak jako dlužník dne 12. 5. 2009 (pozn. NSS: stěžovatel měl patrně na mysli 12. 5. 2002) *seznámil pana N. jakožto věřitele se ekonomickým stavem, tj. s momentální a přechodnou tísní (viz bod I. smlouvy o půjčce). Podle této smlouvy Vám byla poskytnuta částka v celkové výši 1 600 000 Kč ve dvou splátkách k 15. 5. 2002 a 15. 12. 2002, aniž byste o této skutečnosti provedl zápis v peněžním deníku. Z dodatku k předmětné smlouvě je zřejmé, že jste bez souhlasu pana N. nemohl obsah této smlouvy zveřejnit. V písemnosti ze dne 29. 5. 2009 tvrdíte, že pan N. dal nakonec souhlas ke zpřístupnění smlouvy o půjčce správci daně, což z obsahu smlouvy o půjčce nevyplývá, ani jste toto tvrzení jinak neprokázal. Výše uvedené skutečnosti svědčí o tom, že předmětná smlouva byla vyhotovena účelově. Odvolací orgán neosvědčil předmětnou smlouvu jako důkaz o tom, že jste peněžními prostředky v takové výši skutečně disponoval, eventuelně disponujete, neboť jste podle vlastního vyjádření zapůjčenou částku dosud nevrátil*".

Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nerespektoval požadavek krajského soudu na sdělení příjmů a nákladů na domácnost za rozhodné období, vycházel žalovaný z údajů vykázaných žalobcem v jednotlivých přiznáních, ze zákona č. 463/1991 Sb., o životním minimu a příslušných prováděcích předpisů. Při

zohlednění toho, že podnikatelská činnost žalobce byla jeho jediným zdrojem příjmů od roku 1996, s odkazem na vykázané daňové ztráty a základy daně za období od r. 1995 do r. 2003 a s ohledem na částku životního minima a čerpání peněžních prostředků pro osobní spotřebu, dospěl stěžovatel k závěru, že příjmy deklarované jako vlastní vklady nabyl žalobce právě v roce 2002 jako výsledek své obchodní činnosti, nikoli jako prostředky zapůjčené panem N.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí s předloženým důkazním prostředkem nevypořádal, a to zejména tím, že neprovedl výslech svědků. V posuzované věci je třeba zdůraznit, že žalobce výslech svědků v průběhu řízení jako důkazní prostředek nenavrhl.

Povinností správce daně je dle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků zjistit dostatečně skutkový stav, a to za využití důkazních prostředků získaných v souladu se zákonem. Správce daně rovněž posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhoduje tak o jejich osvědčení jako důkazu. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel žádnou ze smluv uzavřených s panem N., předložených žalobcem v odvolacím řízení v napadeném rozhodnutí neopomenul. Ty také byly jedinými předloženými důkazními prostředky s tím, že smlouva, na základě které si žalobce peněžní prostředky od pana N. půjčil, nemohla být správci daně dle jeho tvrzení dříve předložena, neboť žalobce nedisponoval souhlasem svého věřitele. Ze spisového materiálu nelze ověřit jakákoliv další tvrzení žalobce vztahující se k předmětné smlouvě.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvést v daňovém přiznání, hlášení či vyúčtování, anebo je k jejich prokázání správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (srov. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt tak současně stíhá jak břemeno důkazní, tak i břemeno tvrzení. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publikovaný pod č. 618/2005 Sb.NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). K prokázání svých tvrzení je daňový subjekt oprávněn navrhovat provedení důkazů, navržený důkazní prostředek však musí dostatečně identifikovat. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně uvádí, že návrh na výslech svědka musí obsahovat jeho přesné označení a zásadně v něm musí být uvedeno, jaké skutečnosti mají být jeho výpovědí ve vztahu k předmětu daňového řízení prokázány (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, nebo ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101). Správce daně není návrhem na dokazování vázán, musí však zdůvodnit proč navržený důkaz neprovedl.

Nebyly-li svědecké výpovědi žalobcem v průběhu řízení navrženy a neosvědčil-li stěžovatel současně žalobcem následně předloženou smlouvu, ke které

se tyto výpovědi měly vztahovat, jako důkaz, a to pro její účelovost v souvislosti se zjištěními, které měl z předcházejícího řízení k dispozici a které v rozhodnutí uvedl, pak nebyl povinen, a bylo by i z jeho strany nadbytečné, výslechy osob, jejichž podpisy smlouva obsahuje, provádět. Nejvyšší správní soud nespatřuje v takovém postupu stěžovatele rozpor s ustanoveními § 31 či § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ani jej nehodnotí jako postup libovolný či svévolný.

Zrušovací důvod krajského soudu z výše uvedených důvodů neobstojí, v dalším řízení bude proto nutné posoudit, zda je, s přihlédnutím ke všem okolnostem zjištěným v řízení, hodnocení předložené smlouvy vyjádřené v rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné a zda toto hodnocení odpovídá zákonným požadavkům.

Ze shora uvedených důvodů Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Krajský soud je při novém projednání věci vázán právním názorem zdejšího soudu; v novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu