ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové 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. 7980/09-1100-602925, 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 93/2009 - 34,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Ca 93/2009 - 34, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora specifikovaného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7980/09-1100-602925, 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 2003, 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 rozsudku zdůraznil, že rozhodnutí stěžovatele ruší výhradně z důvodu pochybení spočívajícího v nevypořádání se se žalobcem předloženým důkazním prostředkem. V odvolacím řízení, které bylo nově otevřeno po předcházejícím zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 29. 1. 2009,

sp. zn. 31 Ca 186/2008, v reakci na výzvu stěžovatele k prokázání příjmů a výdajů v letech 1993 – 2003 oznámil žalobce stěžovateli, že jeho věřitel O. N. 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 O. N. 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 den 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 předložený důkaz. 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 toho, aby stěžovatel řádně vyhodnotil tuto smlouvu o půjčce jako další důkazní prostředek, nelze závěru stěžovatele uvedenému v odůvodnění jeho rozhodnutí přisvědčit. Všechny další námitky uplatněné v žalobě vyhodnotil krajský soud jako nedůvodné. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7980/09-1100-602925, 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. Uvedl, že v průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že žalobce vkládal v roce 2003 postupně do podnikání peněžní prostředky ve výši 761 000 Kč, o kterých bylo účtováno jako o vlastních vkladech bez vlivu na základ daně. S ohledem na hospodářské výsledky byl žalobce opakovaně vyzýván, aby prokázal, zda peněžní prostředky použité na vlastní vklady byly zdaněny a jakou daní, případně aby prokázal, že dani nepodléhají. Žalobce prokázal, že v roce 2003 disponoval peněžními prostředky ve výši 320 056 Kč, a proto byly vlastní vklady ve výši 761 000 Kč o tuto částku sníženy na 440 944 Kč. V odvolacím řízení přezkoumal stěžovatel rozhodnutí správce daně a dospěl k závěru, že tento nezohlednil prostředky ve výši 33 616 Kč a o tuto částku snížil základ daně. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ohledně částky 407 328 Kč. Daň za zdaňovací období roku 2003 mu proto byla dodatečně vyměřena ve výši 86 836 Kč. S důvodem, pro který krajský soud rozhodnutí zrušil, stěžovatel nesouhlasí. Ze správního spisu je zřejmé, že předmětná smlouva o půjčce byla vyhotovena v roce 2002 a z logiky věci tak plyne, že se týká právě roku 2002. Stěžovatel se proto uvedenou smlouvou ve svém rozhodnutí nezabýval, a to z toho důvodu, aby byla dodržena časová souvislost. Krajský soud při rozhodování vycházel pouze se znění žaloby a přitom zcela pominul obsah správního spisu. Jeho rozhodnutí je proto nezákonné.

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

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti reaguje na zcela jiné rozhodnutí krajského soudu, když uvádí, že tvrzení stěžovatele týkající se dostatečného a řádného vyhodnocení smlouvy o půjčce neodpovídá ani skutečnosti ani příslušným zákonným ustanovením.

Na kasační námitku stěžovatele týkající se důvodu, pro který bylo jeho rozhodnutí v nyní projednávané věci zrušeno, žalobce nereaguje. Navrhuje však 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 posouzení předložené smlouvy o půjčce ze dne 12. 5. 2002, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období 2003.

Ze správního spisu kasační soud ověřil, že příslušný správce daně, Finanční úřad ve Svitavách, vydal dne 6. 4. 2009 pod č. j. 22684/09/263931601105 Výzvu k předložení dokladů a k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 a 2003. 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, 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 Vašemu 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 nenavrhl.

Krajský soud vytýká stěžovateli, že se s předloženou smlouvou, na základě které si měl žalobce vypůjčit 1 600 000 Kč, v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal.

Z úřední činnosti, konkrétně spisu vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 9 Afs 64/2010, je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že se stěžovatel hodnocením shora specifikované smlouvy o půjčce zabýval v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vztahujícímu se ke zdaňovacímu období roku 2002.

Žalobce v odpovědi na shora uvedenou výzvu výslovně neuvedl, ve vztahu k jakému zdaňovacímu období tuto smlouvu předkládá. Původ peněžních prostředků vložených do podnikání ve zdaňovacím období roku 2003 žalobce prokazoval zejména tvrzením o celoživotních úsporách, poskytnutím manželčiných úspor, plněním z pojistné smlouvy, nákupem cizí měny, příjmem z prodeje pozemků, příjmem z výplaty dividend od společnosti Philip Morris. Smlouva byla uzavřena dne 12. 5. 2002 a téhož dne byla žalobci předána i první část půjčky. Druhá část finančních prostředků měla být žalobci předána dne 10. 12. 2002, všechna klíčová data uvedená na této smlouvě se vztahují ke zdaňovacímu období roku 2002. Žalobce přitom netvrdil, že peněžní prostředky obdržené na základě této smlouvy prokazují jím provedené vklady ve zdaňovacím období roku 2003. Částka, která měla být zapůjčena, přitom nepokrývá ani vklady, které měly být žalobcem provedeny ve zdaňovacím období roku 2002. V rozhodnutí stěžovatele ze dne 26. 10. 2009, č. j. 7219/09-1100-602925, týkajícím se zdaňovacího období roku 2002, je uvedeno, že žalobce vkládal do pokladny peněžní prostředky v celkové výši 2 420 001 Kč, zatímco ve vztahu k období roku 2003 bylo zjištěno, že žalobce do pokladny vložil peněžní prostředky ve výši 761 000 Kč. V platebních výměrech, které předcházely uvedeným rozhodnutím, byl žalobci základ daně za období roku 2003 stanoven na 440 944 Kč, zatímco na rok 2002 ve výši 1 190 698 Kč.

Krajský soud přesto bez uvedení jakékoliv další argumentace posuzoval předloženou smlouvu jako důkazní prostředek jak ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 (srov. rozsudek krajského soudu ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Ca 94/2009 - 35), tak i ke zdaňovacímu období roku 2003, jež je posuzováno v tomto řízení. Z odůvodnění není zřejmé, z jakého důvodu dospěl krajský soud k závěru, že se tato smlouva vztahuje rovněž k období roku 2003 a tedy že stěžovatel byl povinen vypořádat se s předloženou smlouvou i v tomto zdaňovacím období.

Nejvyšší správní soud je soudem přezkumným, který je při přezkumu napadeného rozhodnutí vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, nejedná-li se o takové vady, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Samotný přezkum je tak možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tj. jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti.

Bližší vymezení kritérií přezkoumatelnosti zákon nestanoví, avšak jejich rozsah postupně vymezila judikatura jak Nevyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu. Z odůvodnění rozhodnutí soudu musí být zřejmé, jaký je vztah mezi jednotlivými skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry z toho plynoucími na straně druhé. Postup, kdy soud nedostojí povinnosti ve svém rozhodnutí řádně vyjádřit, jakými úvahami se při rozhodování řídil a jaké závěry z nich plynou, nelze akceptovat. Takový postup by totiž znamenal otevření cesty k potenciální libovůli v rozhodování a byl by i v rozporu s právem na spravedlivý proces zaručeným čl. 36 Listiny základních práv a svobod (k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou

dostupná na nalus.usoud.cz, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004).

Nelze rovněž opomenout, že text odůvodnění rozsudku krajského soudu týkajícího se zdaňovacího období roku 2002, č. j. 31 Ca 94/2009 - 35, je téměř totožný s textem odůvodnění rozsudku krajského soudu posuzovaného v tomto řízení. Krajský soud v podstatě automaticky převzal podstatnou část odůvodnění jiného rozhodnutí vztahujícího se ke zdaňovacímu období roku 2002 bez toho, aby se zabýval specifiky jednotlivých zdaňovacích období. Takový postup není možné, ze shora uvedených důvodů, považovat za přijatelný. Vzhledem k tomu, že z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se při rozhodování řídil, zejména z čeho usuzuje, že žalobcem předložená smlouva o půjčce může mít vliv na stanovení daňové povinnosti i za rok 2003, či že ji žalobce k tomuto období vztahuje, a stěžovatel byl proto povinen ji ve svém rozhodnutí zohlednit, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Zrušovací důvod krajského soudu z výše uvedených důvodů neobstojí.

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.).

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

V Brně dne 17. února 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu