



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **T. O.** (dříve T. K.), zast. Mgr. Ing. Janem Šelderem, advokátem se sídlem Thámova 402/4, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2013, č. j. 22765/13-5000-14102-703207, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 1. 2016, č. j. 29 Af 88/2013 – 110,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě daňové kontroly zahájené dne 30. 3. 2009 vydal Finanční úřad ve Zlíně dodatečný platební výměr ze dne 11. 11. 2009, č. j. 233479/09/303914704215, kterým žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 652 560 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 130 512 Kč. Žalobce dle jeho názoru neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání uplatněných výdajů a charakteru zjištěných příjmů, které nebyly zahrnuty v daňové evidenci ani součástí podaného daňového přiznání.

[2] Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finanční ředitelství v Brně (právní předchůdce nynějšího žalovaného, viz zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů) zamítlo rozhodnutím ze dne 11. 6. 2010, č. j. 8455/10-1102-703207.

[3] Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, na jejímž základě Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozhodnutí finančního ředitelství zrušil rozsudkem ze dne 12. 3. 2012, č. j. 30 Af 75/2010 – 44, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že žalobce sice tíží břemeno tvrzení a důkazní, ale požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být objektivně splnitelný. V projednávané věci byly některé účetní doklady z roku 2006 zajištěny Policií České

republiky a žalobce je k prokázání svých tvrzení doposud využít nemohl. Dle krajského soudu je třeba, aby se mu této příležitosti dostalo.

[4] Žalovaný v opakovaném odvolacím řízení uložil finančnímu úřadu, aby doplnil daňové řízení a zajistil důkazní prostředky v intencích rozsudku krajského soudu. Za tímto účelem byly žalobci opakovaně adresovány výzvy, na jejichž základě doložil některé z uplatněných výdajů; ty mu žalovaný v plném rozsahu uznal jako výdaje uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dále zvýšil přiznané příjmy o částky, které byly žalobci připsány na jeho účty. Napadený dodatečný platební výměr změnil tak, že žalobci na dani doměřil částku 385 840 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 77 168 Kč.

[5] Proti tomuto rozhodnutí směřovala žaloba, kterou krajský soud zamítl rozsudkem citovaným v záhlaví. V odůvodnění zdůraznil, že břemeno tvrzení a důkazní ohledně existence, výše a účelu vynaloženého výdaje nese dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), i dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt. Správce daně za něj není povinen vyhledávat důkazy.

[6] Žalobce poukazoval na svoji důkazní nouzi, krajský soud však vysvětlil, že situace byla odlišná od té, kterou hodnotil v předchozím rozsudku. Žalobce byl správcem daně zcela jasně a dostatečně konkrétně vyzván k vymezení a prokázání povahy jednotlivých příjmů a výdajů. Současně je z daňového spisu patrné, že mohl nahlížet do trestního spisu, což opakovaně realizoval. Nelze si přitom nepovšimnout, že správní orgány v plné míře uznaly ty výdaje, které žalobce v novém odvolacím řízení podložil příslušnými listinami, jako uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Břemeno tvrzení a důkazní nicméně nemohl unést ve vztahu k těm výdajům, ke kterým se vůbec nevyjádřil. Možnosti prokázat oprávněnost uplatňovaných výdajů a povahu zjištěných příjmů tak nevyužil z důvodu svojí částečné pasivity.

[7] Podobně tomu bylo u prokázání povahy příjmů, které žalobce obdržel na své bankovní účty. Sama skutečnost, že platby byly označeny jako splátky půjčky, nepostačuje k prokázání jejich povahy. V pochybnostech bylo na žalobci, aby povahu příjmů prokázal, v průběhu daňového řízení se však o nich ani jednou nezmínil a poprvé se jimi zabýval až v žalobě.

[8] Krajský soud proto ani neprovedl důkazy, které za účelem prokázání povahy příjmů navrhl. Řízení před soudem nemá a nemůže nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. Žalobce mohl a měl uplatnit důkazní návrhy v daňovém řízení. Neobstojí jeho tvrzení, že se k důkazům dostal až později, neboť mu nic nebránilo v nahlížení do daňového spisu a trestního spisu.

II. Obsah kasační stížnosti

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podřadil důvody kasační stížnosti pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Tvrdil, že krajský soud nesprávně posoudil otázku možnosti uplatnění důkazů v řízení před správcem daně a že skutková podstata rozhodnutí nemá oporu ve spise. Nepřipuštění důkazů vedlo k nezákonnosti řízení a k nezákonnému vyměření daně z vrácených půjček, které nejsou příjmem podléhajícím dani.

[10] Zopakoval, že již během daňové kontroly upozornil na skutečnost, že některé podklady mu byly zabaveny v rámci šetření policie. V rámci domovní prohlídky byla zabavena také část účetnictví roku 2006. Správce daně tedy věděl, že stěžovatel je v důkazní nouzi, a to nikoli vlastním zaviněním, a že při nejlepší vůli nemůže unést důkazní břemeno.

pokračování

[11] Výzva k součinnosti, kterou správce daně žádal policii o zapůjčení zabavených písemností, je dle stěžovatele nekonkrétní a nelze tvrdit, že obdržené podklady jsou kompletní. Podobně nekonkrétní je přípis policie, kterým správci daně zapůjčil doklady. Policie v něm navíc souhlasila s rozpečetěním pytlů, což je v rozporu se zákonem.

[12] K textu výzvy adresované policii se navíc stěžovatel dostal až později, v červnu letošního roku po obdržení napadeného rozhodnutí (stěžovatel má pravděpodobně na mysli rok 2013, výraz „letošní“ v kasační stížnosti užil zřejmě proto, že se jedná o doslovný přepis žaloby, pozn. NSS). Po dobu kontroly se domníval, že správce daně nemůže mít kompletní účetnictví roku 2006. Přitom pouze kompletní účetnictví by mohlo být použito jako prostředek dokazování. Proto částečně nereagoval na výzvy správce daně.

[13] Následuje série námitek vztahujících se k hodnocení přijatých plateb na bankovních účtech stěžovatele jako jeho příjmů. Popsal, že u plateb na prvním účtu se jednalo o splácení bezúročných půjček, které poskytl fyzickým osobám. K prokázání těchto tvrzení v řízení před krajským soudem navrhl provedení důkazu výslechem fyzických osob, kterým byly půjčky poskytnuty, a jednotlivými smlouvami. Druhý účet, na který přišly zjištěné platby, byl sice veden na žalobce, ale byl určen výhradně pro prostředky jeho společnosti, která v té době ještě vlastní účet v České republice neměla. Tyto skutečnosti přitom neuvedl v daňovém řízení proto, že výzva správce daně nebyla dostatečně konkrétní, navíc neměl přístup ke svému účetnictví ani k dalším záležitostem.

[14] Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že součástí žaloby i kasační stížnosti byly nově uplatněné údaje z bankovního účtu stěžovatele. Již v rámci opakovaného odvolacího řízení však byl vyzván, aby důkazní prostředky týkající se roku 2006 předložil. Neprokázal, že částky, které ve svém daňovém tvrzení neuvedl, nemají být předmětem daně, respektive že výdaje, které v daňovém přiznání uplatnil, jsou daňově uznatelné a v jaké výši. Kasační námitky proto byly irelevantní a nedůvodné a žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatel je zastoupen advokátem.

[17] Dále se zabýval tím, zda kasační stížnost splňuje požadavek § 106 odst. 1 s. ř. s. spočívající ve vymezení důvodů, pro něž stěžovatel rozhodnutí krajského soudu napadá. Kasační stížnost je v tomto směru na samé hranici projednatelnosti, neboť téměř doslovně odpovídá podané žalobě a se závěry krajského soudu v zásadě nepolemizuje. Na druhou stranu je zřejmé, že stěžovatel nesouhlasí se stěžejním důvodem napadeného rozsudku, a to že důkazní břemeno tížilo právě jeho a neunesl jej. Opakuje totiž, že to byl žalovaný, kdo nedostatečně zjistil skutkový stav.

[18] Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na snahu maximálně ochránit právo stěžovatele na přístup k soudu při přezkoumání rozhodnutí orgánu veřejné správy (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) rozhodl posoudit kasační stížnost jako splňující podmínky § 106 odst. 1 s. ř. s. Předesešlá však, že za situace, kdy stěžovatel nevysvětluje, z jakých konkrétních

důvodů považuje vypořádání svých žalobních námitek za mylné, a uchyluje se jen k jejich zopakování, není nutné, aby Nejvyšší správní soud jen opakoval úvahy krajského soudu, pokud sám neshledá důvod se od nich odchýlit. Jinými slovy odůvodnění tohoto rozsudku odpovídá kvalitě podané kasační stížnosti.

[19] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přezkumem rozsudku v tomto rozsahu dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[20] V projednávané věci je stěžejní otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Posouzení žalovaného a krajského soudu je totiž postaveno na tom, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání oprávněnosti uplatněných výdajů a charakteru příjmů, které správce daně zjistil na bankovních účtech stěžovatele a které nebyly zahrnuty v jeho daňové evidenci ani v podaném daňovém přiznání. Stěžovatel sice výslovně nerozporuje, že jej důkazní břemeno (respektive také břemeno tvrzení) netíží, opakuje ale konkrétní výtky ohledně skutkového stavu, jak jej zjistil žalovaný.

[21] Námitky stěžovatele nemohly být důvodné, neboť důkazní břemeno skutečně tížilo jej, nikoli žalovaného. Argumentace, že žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav, tak nemohla být opodstatněná; bylo na stěžovateli, aby v daňovém řízení tvrdil relevantní skutečnosti a doložil je. Pokud tak neučinil, jedná se o výsledek jeho pasivity, nikoli o pochybení žalovaného.

[22] Jak ve svém rozsudku podrobně vyložil již krajský soud, dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 3 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Také Ústavní soud judikoval, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.).

[23] Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, část V a), nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86]. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (viz rozsudek ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků].

[24] Soud tak zdůrazňuje (byť ve zjednodušení) pro věc podstatný fakt, že břemeno tvrzení a důkazní nese výlučně daňový subjekt, správce daně prokazuje toliko důvodnost svých pochyb ohledně věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti či správnosti účetnictví. V této souvislosti soud pak připomíná, že podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70); naopak, hodlá-li správce daně konstatovat, že příjmy vstupující do základu daně příslušného zdaňovacího období se odchylují od výše příjmů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, je na něm,

pokračování

aby tento rozdíl prokázal [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, § 92 odst. 5 daňového řádu].

[25] Již v průběhu daňové kontroly vznikly pochybnosti o oprávněnosti některých z uplatněných výdajů, správce daně proto stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jejich existence, výše a účelu. Nejvyšší správní soud považuje tyto výzvy za dostatečně jasné a konkrétní, tento závěr ostatně není v kasační stížnosti nijak konkrétně zpochybněn. Stěžovatel však zůstal pasivní a teprve v opakovaném odvolacím řízení některé z výdajů doložil. Nelze si přitom nepovšimnout, že veškeré výdaje, ke kterým stěžovatel dodal příslušné doklady, žalovaný uznal jako uplatněné v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Některé z výdajů však stěžovatel ani v této fázi nedoložil.

[26] S ohledem na stěžovatelovy námítky je třeba uvést, že situace v opakovaném odvolacím řízení byla zásadně odlišná od prvního odvolacího řízení. Tehdy totiž stěžovatel objektivně nemohl k prokázání uplatněných výdajů použít doklady, které byly zabaveny policií. Oproti tomu v opakovaném odvolacím řízení vyšlo jednoznačně najevo, že stěžovatel měl možnost obstarat doklady, které byly součástí zabavených dokladů (trestního spisu), o čemž svědčí také fakt, že do tohoto spisu opakovaně nahlížel. Stejně tak měl možnost nahlížet do daňového spisu. Stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, aby si kopii dokladů obstaral a správci daně je doložil. To, že tak neučinil, jde výlučně k jeho tíži.

[27] Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání oprávněnosti těch uplatněných výdajů, ke kterým vůbec nic nedoložil. V žalobě a kasační stížnosti argumentuje tím, že tak z objektivních důvodů učinit nemohl, z výše uvedených důvodů se však jedná o argumentaci lichou. Žalovanému tak nelze vytýkat nedostatečně zjištěný skutkový stav a související argumentace stěžovatele, týkající se určitosti výzvy k součinnosti adresované policii, je pro věc irelevantní.

[28] K obdobným závěrům soud dospěl ve vztahu k unesení důkazního břemene ohledně sporných příjmů. Správce daně zjistil na bankovních účtech stěžovatele platby v jeho prospěch, které nebyly zahrnuty v daňové evidenci ani v podaném daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že vznikly pochybnosti ohledně toho, zda se nejedná o zdanitelné příjmy, stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jejich charakteru. Také v tomto ohledu považuje soud výzvy za dostatečně jasné a konkrétní a podotýká, že stěžovatel v kasační stížnosti tento závěr nijak konkrétně nerozporoval. V průběhu daňového řízení zůstal v této otázce zcela pasivní, k charakteru příjmů se nevyjadřoval, nic nedoložil. Svě důkazní břemeno proto neunesl.

[29] Nejvyšší správní soud se ztotožnil také s hodnocením a s postupem krajského soudu vycházejícím z toho, že pokud stěžovatel neunesl své důkazní břemeno v daňovém řízení, nemůže svoji liknavost zhojit tvrzeními a návrhy důkazů v řízení před krajským soudem. Stěžovatele tížilo břemeno tvrzení a důkazní již v daňovém řízení. Pokud je dle žalovaného neunesl, hodnocení správních soudů se soustředí do otázky, zda tomu tak v daňovém řízení bylo, či nikoli. Je pak irelevantní, jaká nová tvrzení a důkazy stěžovatel předložil v průběhu řízení před krajským soudem, neboť na přezkumu správnosti a zákonnosti rozhodnutí žalovaného nemohly nic změnit. Proto se jimi věcně nezabýval ani Nejvyšší správní soud.

[30] Z uvedeného dále plyne, že krajský soud nepochybil tím, že neprovedl důkazy navržené k novým tvrzením týkajícím se charakteru plateb přijatých na bankovních účtech stěžovatele. Jeho tvrzení nemohla být pro věc relevantní, proto by také bylo nadbytečné provádět důkazy, které byly navrženy na jejich podporu. Krajský soud také výstižně upozornil, že dokazování před správními soudy nemůže vést k nahrazení činnosti správních orgánů, neboť by to popíralo základní zásady správního soudnictví.

[31] Konečně se Nejvyšší správní soud ztotožnil také s hodnocením, že stěžovateli nic nebránilo v tom, aby tvrzení přednesl a důkazy navrhl již v daňovém řízení. Pokud se jednalo o listiny, které byly zabaveny policií, stěžovatel již k nim měl v průběhu opakovaného odvolacího řízení nepochybně přístup a bylo na něm, aby si v případě potřeby obstaral jejich kopie a doložil je. Žádné jiné důvody, které by mu v doložení dokladů bránily, neuvedl.

V. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z kasačních námitek ani neshledal vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

[33] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Zalovanému v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 9. června 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu