

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatelky **M. M.**, zastoupené Mgr. Danielem Novotným, advokátem se sídlem v Jičíně, Denisova 504, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 30/2003 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2004, č. j. 31 Ca 30/2003 – 31, byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 6. 2. 2003, č. j. 4429/110/2002-Ve, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jičíně ze dne 10. 4. 2002, č. j. 19687/02/238921/2590, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 560 698 Kč. Rozsudek krajský soud odůvodnil tím, že v průběhu daňové kontroly bylo mimo jiné zjištěno, že v peněžním deníku stěžovatelky byly zaúčtovány dva účetní případy, a to osobní vklad na bankovní účet ve výši 25 000 Kč a příjem hotovosti do pokladny ve výši 1 700 000 Kč. Protože obě účetní operace nebyly doloženy žádným dokladem, žádal správce daně

od stěžovatelky předložení věrohodných účetních dokladů a předložení důkazů, které by prokazovaly, z jakých finančních zdrojů byly čerpány prostředky vložené do podnikání, zda se jedná o prostředky již zdaněné, event. od daně osvobozené nebo nepodléhající dani z příjmů. Krajský soud se ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Pokud jde o problematiku původu a prokázání finančních prostředků daňovým subjektem, poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu, který opakovaně vyjádřil stanovisko, že správce daně je oprávněn požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. zda byly zdaněny, pokud jsou vloženy do podnikání a pokud je o nich takto účtováno, a to za situace, kdy dosavadní příjmy a výdaje tak, jak vyplynou z daňových přiznání, takové vklady neodůvodňují. V daném případě měl správce daně na základě daňových přiznání stěžovatelky důvodné pochybnosti ohledně přiznaných příjmů, když i přes několik let vykazovanou ztrátu vložila do podnikání osobní prostředky a neprokázala relevantními důkazy, že se jednalo o prostředky zdaněné nebo od daně osvobozené. Jestliže stěžovatelka o vložených prostředcích do podnikání účtovala, byl správce daně oprávněn vyzvat ji k prokázání toho, o jaké prostředky se jedná. Stěžovatelka původ peněz neprokázala, protože nestačí pouhá tvrzení o úsporách, vkladních knížkách apod., ale je nezbytné taková tvrzení doložit věrohodnými doklady. Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že v daňovém řízení není, na rozdíl od řízení vedeného podle správního řádu, přípustné čestné prohlášení místo důkazních prostředků.

Kasační stížnost podanou v zákonné lhůtě stěžovatelka odůvodnila tím, že unesla důkazní břemeno, které ji stíhalo, když prokázala v průběhu daňového řízení veškerá svá tvrzení. Proto považuje rozhodnutí krajského soudu za nezákonné z důvodu nesprávného posouzení. Co se týče důvodů nezákonnosti jak rozsudku krajského soudu, tak předcházejících rozhodnutí, zcela se ztotožňuje se svojí argumentací uvedenou v žalobě. Stěžovatelka dále navrhla, aby se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda ji vůbec stíhá důkazní břemeno při prokazování vkladů a zda je povinna vklady do podnikání prokazovat, neboť předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou pouze příjmy. Vklady do podnikání však příjmy podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) nejsou, neboť jde o převod peněz z vlastních zdrojů podnikatele, při kterém nedochází ke změně v osobě vlastníka těchto peněz, o kterých se neúčtuje, do obchodního majetku, kde se o příjmu podle předpisů o účetnictví podnikatelů účtuje. Jde tedy jen o peněžní operaci téže osoby. Pokud tedy není vklad do podnikání příjmem, nestíhá důkazní břemeno stěžovatelku, ale správce daně, neboť ten tvrdí, že jde o příjem, který je předmětem daně. Proto se stěžovatelka domáhala zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v odůvodnění svého rozhodnutí zdůvodnilo svůj postup a na svých závěrech trvá. Proto navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Ze znění citovaného ustanovení vyplývá, že zakládá právo správce daně požadovat prokázání údajů obsažených v daňovém přiznání, jakož i další skutečnosti rozhodné pro řádné a správné stanovení daně. Daňový subjekt má podle citovaného ustanovení jednak povinnost přiznat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl vyzván (břemeno tvrzení) a jednak povinnost své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Co je povinen daňový subjekt prokazovat ve smyslu citovaného ustanovení má své hranice a tyto jsou v tomto ustanovení přesně vymezeny. Daňový subjekt tedy nemůže být vyzván k čemukoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve když svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně. V této souvislosti lze odkázat také na nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996 publikovaný pod č. 130/1996 Sb.

V daném případě stěžovatelka účtovala o vkladech v celkové výši 1 725 000 Kč, a proto byla důvodně v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků správcem daně vyzvána, aby prokázala, z jakých zdrojů tyto finanční prostředky získala. Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou ve smyslu § 3 zákona o daních z příjmů jsou pouze příjmy, jak správně uvádí stěžovatelka, ale i vklad může být příjmem, a to ostatním podle § 10 citovaného zákona kterým se rozumí příjem, při kterém dochází ke zvýšení majetku. Ostatní příjmy jsou v citovaném ustanovení vyjmenovány deklaratorně, a proto jimi mohou být i jiné příjmy. Jestliže tedy stěžovatelka účtovala o svých vkladech do podnikání, přičemž u správce daně vznikly pochybnosti, zda se ve skutečnosti nejedná místo vkladů o nezdaněné příjmy, důvodně ji vyzval k prokázání původu vložených finančních prostředků. Shodné závěry v řadě svých rozhodnutí vyjádřil také Ústavní soud, např. v usnesení ze dne 8. 3. 2000 sp. zn. IV. ÚS 323/99, ze dne 3. 9. 2002 sp. zn. II. ÚS 750/2000 a ze dne 5. 11. 2002 sp. zn. II. ÚS 574/2002. Pochybnosti stěžovatelky vyjádřené v kasační stížnosti, zda ji vůbec stíhá důkazní břemeno při prokazování vkladů a zda je povinna vklady do podnikání prokazovat jsou proto zcela bezpředmětné.

Názor stěžovatelky, že unesla důkazní břemeno, které ji stíhalo, když prokázala v průběhu daňového řízení veškerá svá tvrzení neodpovídá realitě. Pokud stěžovatelka k prokázání svého tvrzení, že částka 1 725 000 Kč vložená do podnikání představuje rodinné úspory za blíže neurčené období, předložila jako důkaz pouze fotokopie výplatních pásek za období let 1985 až 1990, když čestné prohlášení nemá v daňovém řízení žádnou relevanci, není tento důkaz dostačující pro závěr, že úspory jsou skutečně zdrojem vkladu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s, podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl,

proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo a finančnímu ředitelství s tímto řízením 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. května 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu