



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: M. A., zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem v Dačicích, Komenského ul. 6/V, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2002, čj. 9835/110/2001, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 1. 2005, čj. 10 Ca 234/2002 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 1. 2005, čj. 10 Ca 243/2002 - 27, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 28. 6. 2002, čj. 9835/110/2001, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu v Písku ze dne 10. 9. 2001, č. 202/2001, čj. 65604/01/097910, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 383.360 Kč.

Žalobce se žalobou ze dne 16. 9. 2002, podanou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnil tím, že výzva finančního orgánu ze dne 25. 1. 2000 v rámci kontroly daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 se týkala prokázání ukládání finančních prostředků na termínované vklady, které však byly soukromými účty nemajícími žádný vztah ke kontrolovanému období. Správce

daně nebyl oprávněn zkoumat zdanění finančních prostředků použitých k soukromým účelům, neboť nejde o skutečnosti, jež daňový subjekt byl povinen uvádět v přiznání, hlášení či vyúčtování. Jediným důvodem pro stanovení daně podle pomůcek byla existence úložek na termínovaných vkladech.

Žalobce správci daně nabídl řadu důkazů, předložil kupní smlouvu, z níž je nesporné, s kým byla uzavřena a o jehož existenci se správce daně přesvědčil, navrhl důkaz výsledkem pana J., avšak správce daně provedl pouze kroky k lustraci obchodní společnosti kupující známky, nikoliv k zajištění výsledku pana J.. Správce daně odmítl i výsledek manželky žalobce s tím, že nebyla přítomna při uzavírání smlouvy, avšak správce daně požadoval prokázání uskutečnění schůzky v bytě žalobcovy tchyně a právě k prokázání této skutečnosti byl navržen výsledek manželky. Žalovaný tedy hodnotil účast svědka pro jiný účel, než pro který byl navržen, přičemž i předem hodnotí jeho vypovídací schopnost.

Kontrolovaným obdobím je pouze rok 1996 a kontrola a následná rozhodnutí mohou být pouze v intencích zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tedy smí se týkat podnikatelských aktivit daňového subjektu, nikoliv věcí soukromých. Správce daně při uložení daňové povinnosti vybočil mimo zákonné meze, proto ani nebyly splněny podmínky pro použití postupu podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Z těchto důvodů žalobce žádal, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 24. 1. 2005, čj. 10 Ca 234/2002 - 27. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Oprávnění správce daně zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů a majetkových poměrů je založeno ustanovením § 36 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a výsledky vyhledávací činnosti se využijí po zahájení příslušného daňového řízení dle § 32 odst. 3 daňového řádu. Účelem této činnosti je zjistit veškeré příjmy daňového subjektu podléhajícího zdanění. Správce daně zjistil, že v podnikání jinak ztrátový žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období ve třech případech vložil na termínované vklady u tří různých bank částku 450.000 Kč. Jestliže žalobce ve zdaňovacím období a jemu předcházejícím hospodařil se ztrátou a přitom na termínované vklady vložil celkem 1.350.000 Kč, vzniká pochybnost o tom, zda údaje uvedené v daňovém přiznání jsou správné. Vzhledem k povinnosti správce daně zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů žalobce, je v rámci daňové kontroly oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání, zda jím vložené finanční prostředky na termínované účty byly řádně zdaněny, případně osvobozeny či šlo o prostředky nepodléhající dani. Žalobce měl dle § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat, že údaj, který uvedl o svých příjmech v daňovém přiznání, je správný. Jestliže daňový subjekt v témže roce vkládá značné finanční prostředky na

bankovní účty a současně deklaruje, že podniká se ztrátou, je povinností správce daně zabývat se tím, zda takové finanční prostředky nepodléhají zdanění. Úkolem správce daně dle § 2 odst. 2 cit. zákona je stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Správce daně tedy byl oprávněně zjišťovat, zda vklady uskutečněné v roce 1996 nepředstavují příjmy podléhající zdanění, tudíž výzva dle § 31 odst. 9 cit. zákona byla vydána v souladu se zákonem.

Má-li správce daně oprávnění dle § 36 odst. 1, pak není rozhodné, zda o prostředcích využitých k získání majetku či uložení na bankovní účty bylo účtováno v účetnictví daňového subjektu.

K otázce hodnocení důkazů neshledal žádná pochybení. Kupní smlouvou v českém jazyce a zjištěním, že irská společnost v minulosti existovala, není ještě prokázáno žalobcovo tvrzení o tom, že obchod, jehož předmětem byla sbírka známek se uskutečnil. Mezi jednotlivými výpověďmi žalobce jsou rozpory související s uskutečněním tvrzeného obchodu. Důkaz výsledkem svědka J., nebylo možné provést, neboť dle sdělení irské daňové správy obchodní společnost, v níž navrhovaný svědek působil, byla v roce 2000 zrušena. Bližší informace se o irské obchodní společnosti nepodařilo zjistit, navíc žalobce neuvedl svědkovu adresu a nepodařilo se ji zjistit ani jinak a tato skutečnost nemůže být k tíži finančních orgánů. Dle § 39 odst. 9 daňového řádu je na žalobci samém, aby svá tvrzení o zdroji příjmů využitých ke vkladu na termínované účty prokázal. Výsledek navržené svědkyně – manželky žalobce – byl s odkazem na § 8 odst. 1 daňového řádu odmítnut, neboť nebyla přítomna schůzce žalobce s obchodním partnerem. Okolnost, že žalobce neunesl své důkazní břemeno neznámá, že správce daně porušil zásadu daňového řízení o součinnosti s daňovým subjektem.

Neopodstatněným je tvrzení žalobce, že předmětem kontroly byl rok 1996, neboť v tomto zdaňovacím období žalobce učinil tři vklady na termínované účty a těmito vklady se správní orgán v odvolacím řízení zabýval a žalobce neprokázal, že tyto příjmy nepocházejí z podnikatelské činnosti.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel krajskému soudu především vytýká posouzení právní otázek dodržení podmínek pro vyměření daně podle pomůcek, neboť prokazování skutečností má soukromou povahu. Správce daně měl důsledně hodnotit výpovědi a měl provádět navržené důkazy. Daňová kontrola byla prováděna za zdaňovací období 1995, 1996, 1997 a 1998. Správce daně za období let 1995, 1997 a 1998 neshledal žádné nedostatky. Za období roku 1996 zjistil, že daňový subjekt vykázal daňovou ztrátu a přes tento fakt vkládal finanční prostředky na termínované vklady. Správce daně a žalovaný spojují tyto dvě skutečnosti a činí závěr o neprokázání původu termínovaných vkladů, což je dle nich důvodem pro vyměření

daně podle pomůcek. Spojují podnikání se soukromým hospodařením. Stěžovatel poukázal na to, že jeho podnikání je součástí společného jmění manželů a má do něj přímé dopady, avšak dary a nakládání s dary nejsou jeho součástí.

Dále namítl, že v protokolu ze dne 5. 6. 2000, čj. 45076/00/097930/5939, k dotazu správce daně uvedl údaje o původu sbírky známek. Jestliže správce daně nevyjádřil ve svém rozhodnutí pochybnosti o způsobu jejího nabytí, pak stěžovatel neměl pochybnosti o tom, že toto prokázal. Správce daně navíc k této otázce mohl vyslechnout matku stěžovatele. Vlastnictví této sbírky vždy důsledně odděloval od společného jmění manželů, a proto výtěžek z prodeje sbírky známek uložil na zvláštní účty, aby byly odděleny vlastní prostředky od společných. To byl jeden z důvodů, proč navrhoval výslech manželky, jehož neprovedením došlo k porušení předpisů o dokazování. Nelze hypoteticky hodnotit důkaz, jenž nebyl proveden, a předjímat jeho výsledek. Soud se zabýval listinnými důkazy, zejména protokoly z jednání, velmi povrchně, neboť na straně páté rozsudku odst. 2, věť 2. uvádí, že nebyla-li manželka stěžovatele přítomna při schůzce s obchodním partnerem v bytě matky manželky stěžovatele, pak ji nelze považovat za svědka. Tento závěr je v rozporu s protokolem ze dne 9. 5. 2001, čj. 43460/01/097930/5939/Tů, kde je uvedeno, že přítomna byla. Nelze tedy konstatovat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, jestliže nebyly provedeny jím navrhované důkazy (např. i výslech matky stěžovatele). Dalším pochybením bylo, že správce daně šetřící sídlo a adresu kupujícího k tomu uvádí současnou adresu prodávajícího, nikoliv původní.

Žalovaný uvedl, že námitky stěžovatele byly obsaženy již v odvolání proti rozhodnutí správce daně a v žalobě, proto v podrobnostech odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a stanovisko k žalobě. K námitce nevyslechnutí svědků – manželky a matky stěžovatele – odkázal na § 31 odst. 2 daňového řádu a doplnil, že nelze dovozovat, že neprovede-li správce daně veškeré důkazní návrhy, je dokazování neúplné, jestliže byly shromážděny dostatečné důkazy a navržené důkazní prostředky by zřejmě nemohly přinést nic nového. Neprovedení navržených důkazů správce daně patřičně zdůvodnil.

K oprávněnosti použití pomůcek sdělil, že pro nesplnění zákonné povinnosti stěžovatele nebylo možné stanovit daň dokazováním. Stěžovatel byl k prokázání zdanění vložených finančních prostředků vyzván. Avšak i poté, co předložil a navrhl určité důkazní prostředky, dospěl správce daně k závěru, že stěžovatel svá tvrzení ohledně vkladů neprokázal. Jde-li o námitku prokazování existence sbírky známek, odkázal na daňový spis, z něhož je patrné, na základě čeho správce daně dospěl k závěru, že zdroj příjmů využitých k vkladu na termínované účty stěžovatel neprokázal. Navrhuje tedy, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Ze správního spisu bylo zjištěno, že dle protokolu ze dne 16. 9. 1999, čj. 64219/99/097930/5939, byla u stěžovatele k tomuto datu zahájena daňová kontrola týkající se mj. daně z příjmů za zdaňovací období 1995, 1996, 1997 a 1998. Z výsledku daňové kontroly (zpráva ze dne 20. 8. 2001, čj. 53215/01/097930/5939/Tů) se podává, že stěžovatel vykazoval v kontrolovaných zdaňovacích obdobích ztrátu, přičemž z předloženého účetnictví bylo zjištěno, že poplatník do podnikání vkládal finanční prostředky (v roce 1997 šlo o čtyři vklady v celkové výši 500.000 Kč, v roce 1998 o pět vkladů v celkové výši 650.000 Kč), proto byl správcem daně vyzván k prokázání způsobu zdanění těchto vkladů (rozhodnutí čj. 62987/99/097930/5939). K této výzvě předložil vyúčtování o prodeji cenných papírů, smlouvu o prodeji osobního automobilu, sedm smluv o půjčkách od příbuzných. Tyto vykázané příjmy pokrývaly celou výši vkladů. Správce daně zjistil, že v letech 1997 a 1998 bylo v několika případech účtováno o uskutečnění výdajů z nezaevidovaných příjmů, k čemuž stěžovatel uvedl, že některé půjčky byly chybně zaúčtovány a uvedl nová data a výši půjček. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti přistoupil ke zjišťování stavu bankovních účtů daňového subjektu a pohybu na nich v letech 1995 – 1998, přičemž zjistil, že daňový subjekt na tři bankovní účty vložil v roce 1996 450.000 Kč na každý z nich a v roce 1998 na další z účtů 484.000 Kč. Správce daně jej proto vyzval (dne 25. 1. 2000, pod čj. 6576/00/097930/5939) k prokázání způsobu zdanění těchto bankovních vkladů. K této výzvě stěžovatel doložil smlouvu o prodeji sbírky známek ze dne 23. 11. 1993 irské obchodní společnosti N. P. L.. Ze smlouvy vyplývá, že dne 23. 11. 1993 obdržel v hotovosti částku 2.850.000 Kč a při ústním jednání posléze uvedl, že předmětné bankovní vklady v roce 1996 pocházejí z příjmu z tohoto prodeje a že do té doby měl peníze doma. Správce daně následně prověřoval důvody, které stěžovatele vedly k půjčování peněz od příbuzných a věrohodnost smlouvy o prodeji známek. Dne 19. 7. 2000 požádal (přípis čj. 52328/00/097930/5939) irský daňový úřad o ověření obchodní transakce v rámci výměny informací. K tomu irská strana mj. sdělila, že společnost N. P. L. byla zrušena dne 3. 3. 2000 a prověření požadovaného případu nebylo úspěšné.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele vztahující se k posouzení právní otázky oprávněnosti použití stanovení daně podle pomůcek a směřování soukromých finančních prostředků a finančních prostředků k podnikání. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 211/2005, www.nssoud.cz) se podává, že v případě podnikajícího subjektu, jenž zaúčtuje vklady do svého podnikání a u něhož vznikne pochybnost o uvedení všech zdanitelných příjmů v přiznání, je správce daně oprávněn jej vyzvat k prokázání daňového charakteru těchto příjmů. Každý, komu podle zákona vzniká daňová povinnost, je v souladu s ustanovením § 40 odst. 1 daňového řádu a § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), povinen podat daňové přiznání. Daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání uvést veškeré příjmy podléhající zdanění dle zákona o daních z příjmů. Proto nelze dospět k závěru, že

poplatník, jenž v daňovém přiznání neuvede veškeré daňově relevantní příjmy, nemůže být na zatajený příjem dotazován, neboť mohlo jít o příjem, který byl povinen uvést v daňovém přiznání. Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, vyplývá z § 31 odst. 9 daňového řádu. Na daňovém subjektu tak je, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul veškeré daňově relevantní příjmy a uplatnil pouze uznatelné daňové výdaje. Stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 cit. zákona) je náhradním způsobem, jenž správce daně použije tehdy, jestliže daňový subjekt nesplnil některou ze zákonných povinností a současně jde o případ, kdy pro tuto okolnost nelze daň stanovit dokazováním.

Dle § 6 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, se obchodním majetkem podnikatele fyzické osoby (pro účely obchodního zákoníku) rozumí majetek (věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty), který patří podnikateli a slouží nebo je určen k podnikání. Majetek fyzické osoby, jež je podnikatelem, sice představuje množinu majetku náležejícího jedné osobě, je však nutné vymezit i podmnožinu jejího majetku určeného k podnikání, který tímto určením získává novou kvalitu – příjmy z něj plynoucí se stávají příjmy dosaženými v rámci podnikání a náklady na něj vynaložené lze za zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelné výdaje. Celkový majetek podnikající osoby je tedy nutno vnímat dvojím způsobem, a to i přesto, že podnikatel fyzická osoba odpovídá za své podnikatelské závazky celým svým majetkem, což je až sekundárním důsledkem. Lze tedy rozlišit majetek osobní (privátní) a majetek určený k podnikání, což se různým způsobem promítá i do povinnosti tvrzení stíhající daňový subjekt v daňovém řízení.

Nejvyšší správní soud dospěl v již zmiňovaném rozsudku ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 211/2005, k závěru, že v případě podnikajícího subjektu, jenž zaúčtuje vklady do svého podnikání a u něhož vznikne pochybnost o uvedení všech zdanitelných příjmů v přiznání, je správce daně oprávněn jej vyzvat k prokázání daňového charakteru těchto příjmů. Pochybnost o uvedení všech zdanitelných příjmů v daňovém přiznání, jež vede k prověřování soukromých finančních zdrojů, resp. finančních zdrojů mimo rámec podnikání, podnikajícího subjektu, však musí být důvodná – např. plynoucí z chybných účetních zápisů, či časového nesouladu v peněžních tocích, informace o podezřelé finanční či obchodní transakci v příslušném účetním období apod. To znamená, že takové zjištěné skutečnosti správce daně ospravedlnitelně vedou k pochybnosti o úplnosti příjmů tvrzených v daňovém přiznání, neboť i s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Se stěžovatelem tedy v obecné rovině nelze souhlasit v tom, že by správce daně neměl vůbec možnost přistoupit k výzvě k prokázání zdanění soukromých

prostředků vložených do podnikání, neboť za takové situace podnikatel jakožto daňový subjekt skrze tyto vklady v této části propojil svou soukromou a podnikatelskou sféru. Avšak je nutné trvat na důvodnosti takového kroku, neboť ani § 36 odst. 1 daňového řádu nemůže skýtat správci daně prostor k libovolnému zjišťování soukromých majetkových poměrů podnikatele a následně jej dle § 36 odst. 9 citovaného zákona bez opodstatněného důvodu vyzývat k prokázání jejich zdanění. Správce daně musí vážit vždy případ od případu a pečlivě zkoumat a taktéž i zdůvodnit rozšíření důkazního břemene daňového subjektu.

V souzeném případě se jedná o dodatečný platební výměr na daň z příjmu za zdaňovací období 1996.

Argumentace krajského soudu spočívající v konstatování, že v případě, kdy daňový subjekt ve zdaňovacím období a období mu předcházejícím hospodařil se ztrátou a při tom na privátní termínované vklady vložil celkem 1.350.000 Kč, a proto byl postup správce daně oprávněný, nenasvědčuje, že by soud případ hodnotil shora naznačeným způsobem. Mezi privátními vklady na termínované účty a ztrátovým hospodařením podnikatelského subjektu se v doposud provedeném řízení nepodařilo zjistit souvislost. S ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu bylo na správci daně, aby prokázal existenci skutečností vyvracejících správnost či věrohodnost účetnictví za příslušné zdaňovací období. Pokud se nepodařilo prokázat, že uvedené vklady souvisely s podnikáním stěžovatele a že měly být tedy vedeny v účetnictví, nemůže v tomto směru obstát ani závěr o nesprávnosti a nevěrohodnosti účetnictví a tudíž i závěr o splnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Správce daně však v souzené věci postupoval tak, že aniž vyvrátil tvrzení daňového subjektu o skutečnostech uvedených ve smlouvách o půjčkách týkajících se jiných zdaňovacích obdobích (1997, 1998) či se zevrubněji zabýval správností a úplností účetnictví (zejména za zdaňovací období roku 1996), přistoupil k prověřování soukromých bankovních účtů stěžovatele a zjistil, že v roce 1996 na ně vložil tři vklady, přičemž v podnikání vykazoval po několik účetních období daňovou ztrátu. Z argumentace krajského soudu a správce daně není ani zcela zřejmá opodstatněnost rozšíření důkazního břemene daňového subjektu na jeho peněžní prostředky označené jako soukromé. K správnosti a úplnosti účetní evidence se Nejvyšší správní soud nemohl vyjádřit, neboť tato evidence či výpisy z ní nejsou součástí soudního či správního spisu. Vzhledem k nedostatečně odůvodněným závěrům krajského soudu, potažmo i správního orgánu, je jejich postup, spočívající v nepřipustném rozšíření důkazního břemene a zásahu do autonomní sféry jednotlivce, nutno považovat za vadný.

Nejvyšší správní soud pouze jako obiter dictum uvádí k argumentaci správce daně, že podnikatel vkládal do podnikání finanční prostředky získané z půjček, i když měl privátní peněžní prostředky, že není povinností podnikatele za účelem podnikání, či dotování ztrátového hospodaření, používat pouze privátní peněžní prostředky, neboť i z ekonomického hlediska mnohdy může být výhodnější využití

cizích zdrojů financování, např. úvěrů, půjček apod. Je na každém podnikateli, aby si sám zvážil, která varianta je pro něj ekonomicky výhodnější či která mu více vyhovuje.

Nejvyšší správní soud se dále již nemohl zabývat zbývajících stěžovatelskými námitkami, neboť jejich posouzení je zcela závislé od posouzení prvé z řešených námitek. Krajský soud se proto v dalším řízení musí v prvé zaměřit na zjištění správnosti a úplnosti účetní evidence stěžovatele za příslušné zdaňovací období, možným vztahem vkladů do podnikání v roce 1997 a 1998 v souvislosti s vykazovanými ztrátami a vkladů na soukromé účty v roce 1996 a z toho plynoucího zjištění opodstatněnosti rozšíření důkazního břemene na peněžní prostředky označované za soukromé.

Nejvyšší správní soud, vycházející z výše uvedeného právního názoru shledal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nesprávného právního posouzení, proto ho postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil.

Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. března 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu