



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Ing. J. P.**
zastoupen advokátem Mgr. Romanem Moussawi
sídlem Pařížská 11, 110 00 Praha 1 – Josefov

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 51663/17/5200-10422-711621 ze dne 4. 12. 2017, ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 5. 2. 2018 domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 10. 6. 2016 č. j. 2253514/16/3216-50523-809746, kterým byla žalobci na základě zjištění učiněných během daňové kontroly vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 110 460 Kč.
2. Žalobce v podané žalobě namítal, že napadené rozhodnutí je nezákonné, jelikož finanční orgány obou stupňů považují částku 7 473 495 Kč za příjem žalobce, ačkoli byla určena jinému subjektu. V rámci daňové kontroly bylo jednoznačně zjištěno, že předmětné finanční prostředky zaslané na účet žalovaného, nebyly určeny jemu, ale jednalo se o finanční prostředky, které odesilatelé hradili na základě faktur vystavených společností AVANTI spol. s r. o. (dále jen „AVANTI“), kdy bylo zjištěno, že hrazeno bylo z důvodu řádného dodání požadovaných služeb. Odesilatelé úhrady provedli s tím, že se jedná o úhradu společnosti AVANTI, a tak také o úhradách účtovaly. Skutkovými zjištěními z řízení je tak jednoznačně vyvrácen závěr finančních orgánů, že předmětná částka představuje „ostatní příjem“ dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Účelem a výsledkem všech úhrad bylo zvýšení majetku jiného daňového subjektu, než je žalobce. Je nelogické, aby byly úhrady pro společnost AVANTI považovány za příjem žalobce, protože by to znamenalo, že odesilatelé finančních prostředků stále této společnosti fakturované částky dluží. Otázka, zda a jak byly vypořádány vztahy mezi žalobcem a společností Avanti, není relevantní; i kdyby nějaká část skutečně vypořádána nebyla (což se nestalo), jednalo by se na straně žalobce o bezdůvodné obohacení, nikoli o jeho příjem.
3. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 6. 4. 2018 poukázal na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a uvedl, že žalobce byl v řízení povinen prokázat, že předmětné finanční prostředky, které obdržel ve druhé polovině roku 2013 na soukromý bankovní účet, nejsou předmětem daně z příjmů dle § 3 odst. 4 ZDP, nebo že tyto příjmy jsou dle § 4 ZDP od daně osvobozeny, popř. že se jedná o příjmy již zdaněné. Žalobce však řádně neprokázal zúčtování uvedených prostředků se společností Avanti, jediné tak by dle žalovaného prokázal, že s těmito finančními prostředky „reálně“ nedisponoval. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
4. Krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 5/2018 - 40 ze dne 5. 12. 2018 odvoláním napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
5. V odůvodnění tohoto zrušujícího rozsudku krajský soud uvedl, že mezi stranami není sporu o tom, že předmětná částka 7 473 495 Kč sestává z plateb, jimiž třetí osoby plnily své závazky vůči společnosti AVANTI na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi tímto subjektem a žalobcem. Finanční prostředky, které byly připsány na účet žalobce, tak náležely jiné osobě. Krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 66, dle něž pokud žalobce prokáže, že prostředky ve sféře jeho dispozice náležejí třetí osobě, jedná se o pozitivní skutečnost komplementární k negativní skutečnosti, kterou je třeba prokázat, a sice že zjištěné prostředky nejsou zdanitelným příjmem. V dané věci žalobce unesl své

důkazní břemeno, neboť rozptýlil pochybnosti správce daně spočívající v pouhém zjištění o připsání peněžních částek na jeho soukromý účet. Pokud následně finanční orgány nutily žalobce doložit, jakým způsobem došlo k vypořádání jeho závazků se společností AVANTI, činily tak bez opory v zákoně, neboť tato skutečnost nemá vztah ke zjištění, které založilo původní pochybnost správce daně. Bylo naopak na správci daně, aby prokázal, že došlo k nějaké nové skutečnosti, na základě níž se finanční prostředky, které prokazatelně patřily třetí osobě, a to společnosti AVANTI, staly reálnou součástí majetku žalobce. S ohledem na tyto skutečnosti krajský soud shledal žalobu důvodnou, napadané rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení za užití ustanovení § 78 odst. 1 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

6. Proti shora uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný dne 16. 1. 2019 kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, jenž rozsudkem č. j. 4 Afs 16/2019 - 32 ze dne 20. 9. 2019 rozhodl o kasační stížnosti tak, že uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
7. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku uvedl, že žalobce teprve až v odvolacím řízení poukázal na mandátní smlouvu, na jejímž základě byl podle závěru stěžovatele oprávněn přijímat finanční prostředky společnosti AVANTI na svůj osobní účet. Po opatření této mandátní smlouvy však stěžovatel přistoupil k jejímu prověření, což bylo plně v souladu s důkazní povinností správce daně prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost a průkaznost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, která je stanovena v ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tento postup stěžovatele odpovídal i konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž důkazní povinnost žalobce nemůže být naplněna pouhým předložením formálně správného daňového dokladu či uzavřené smlouvy, neboť tyto dokumenty nejsou dostatečnými podklady pro prokázání realizace příslušného zdanitelného plnění či jiných skutečností uvedených v daňovém tvrzení. Všechny tyto rozhodné skutečnosti proto musí žalobce prokázat tak, aby o souladu mezi faktickým stavem a stavem formálně právním nezůstaly žádné rozumné pochybnosti (srov. kupř. rozsudky ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, či ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013 - 79).
8. Dle Nejvyššího správního soudu nejistota o souladu mezi skutečností a daňovými tvrzeními přitom v dané věci vyplývala z reálné možnosti, že žalobce peněžní částky připsané na jeho účet na základě mandátní smlouvy nepoužil k úhradě závazků společnosti AVANTI, nýbrž že zůstaly v jeho dispoziční sféře a představovaly tak reálný a zdanitelný příjem žalobce. Tato obava z nesouladu mezi stavem faktickým a formálně právním byla umocněna tím, že se žalobce o existenci mandátní smlouvy v průběhu daňové kontroly nikterak nezmínil. Za této situace odvolací finanční orgán nepochybil, když se nespokojil se zjištěním o připsání finančních prostředků na soukromý účet žalobce z titulu nově tvrzené mandátní smlouvy a na daňovém subjektu požadoval prokázání předání, vypořádání a zúčtování těchto peněžních částek ve prospěch společnosti AVANTI. Bez doložení těchto skutečností totiž nemohly být odstraněny důvodné pochybnosti stěžovatele o tvrzení žalobce ve vztahu k finančním prostředkům obdržených na jeho osobní účet.

9. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil se závěrem napadeného rozsudku o nezákonnosti postupu, jímž stěžovatel požadoval po žalobci prokázání vypořádání jeho závazků se společností AVANTI. Finanční orgány plní svoji důkazní povinnost ohledně všech pochybností o tvrzeních žalobce, a nikoliv jen těch, které pojaly na počátku daňového řízení. Proto nelze stěžovateli vytýkat, že se zabýval otázkou předávání a zúčtování peněžních částek připsaných na osobní účet stěžovatele z titulu mandátní smlouvy. Jí navíc žalobce argumentoval až v řízení o odvolání, takže tato skutečnost logicky nemohla mít žádný vztah ke zjištěním, které založily původní pochybnost správce daně.
10. Odkaz krajského soudu na rozsudek ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 66, není dle Nejvyššího správního soudu přiléhavý. V tomto judikátu totiž Nejvyšší správní soud nevyslovil závěr, podle něhož žalobce unese důkazní břemeno jen tvrzením doloženým příslušnou smlouvou, že peněžní částky připsané na jeho soukromý účet náležejí třetí osobě. Ostatně takový názor by byl nerozumný a snadno zneužitelný, neboť na jeho základě by se žalobce mohl vyhnout zdanění finančních prostředků připsaných na jeho soukromý účet pouhým odkazem na listinné důkazní prostředky s tím, že se jedná o aktiva třetí osoby, a správce daně by již dále nemohl zjišťovat, zda ve skutečnosti nebyly určeny a použity pro vlastní potřebu žalobce. Proto je nutné trvat na tom, že posouzení způsobu nakládání s předmětnými peněžními částkami po jejich obdržení na soukromý účet žalobce představovalo klíčovou otázku pro posouzení, zda se jednalo o reálné příjmy žalobce, či nikoliv.
11. Krajský soud proto dle Nejvyššího správního soudu pochybil, když dospěl k závěru o unesení důkazního břemena žalobcem na základě pouhého zjištění, že finanční prostředky připsané na jeho osobní účet představovaly platby, jimiž třetí osoby plnily své závazky vůči společnosti AVANTI na základě mandátní smlouvy uzavřené mezi ní a žalobcem. Uvedenou právní otázku krajský soud posoudil v předchozím řízení nesprávně, v důsledku čehož byl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V dalším řízení bude krajský soud vycházet z toho, že předání, vypořádání a zúčtování předmětných finančních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI představuje klíčovou skutečnost, bez níž nemohl žalobce prokázat, že peněžní částky připsané na jeho osobní účet nepředstavovaly jeho zdanitelný příjem dle § 10 daňového zákona.
12. Krajský soud následně v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel dle § 75 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Krajský soud nejprve vyzval žalobce a žalovaného ke sdělení, zda souhlasí v souladu s § 51 s. ř. s. s rozhodnutím o věci samé bez jednání. Na základě této výzvy žalobce podáním doručeným krajskému soudu dne 31. 10. 2019 sdělil, že nesouhlasí s rozhodnutím bez jednání, a že žádá o jeho nařízení.
14. Krajský soud nařídil jednání na den 13. 1. 2020, k němuž se dostavil žalobce i žalovaný. Žalobce u jednání uvedl, že *„navrhuje vyhovět žalobě. Má za to, že v řízení bylo prokázáno, že plnění nebylo určeno pro žalobce, ale pro společnost AVANTI. Tak bylo i toto plnění použito. Žalobce v řízení již doložil, co doložit mohl. Názor NSS Pokládá*

žalobce za nesprávný, když i kdyby se mu nezdařilo prokázat předání peněz spol. AVANTI, byl by tu jeho existentní závazek vůči této společnosti, což by z pohledu daňového práva vedlo ke stejnému závěru.“ Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s tím, že v řízení bylo prokázáno, že si žalobce předmětné prostředky ponechal, a že náhrady nákladů se vzdává.

15. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil následující. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti zjistil, že v roce 2013 byly ve prospěch soukromého bankovního účtu žalobce připsány finanční prostředky v celkové výši 8 527 494,58 Kč, přičemž žalobce přiznání k dani z příjmů za předmětné zdaňovací období nepodal. Správce daně proto žalobce výzvou ze dne 23. 10. 2014 vyzval k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Žalobce výzvě nevyhověl a sdělil správci daně, že se nejedná o jeho příjmy, nýbrž o příjmy společnosti Avanti. Správce daně následně u žalobce zahájil za předmětné zdaňovací období dne 27. 1. 2015 daňovou kontrolu. Správce daně dospěl k závěru, že žalovaný neprokázal, že částka 7 473 495 Kč není předmětem daně z příjmů nebo že tyto příjmy jsou od daně osvobozeny, popř. že se jedná o příjmy již zdaněné. Platebním výměrem ze dne 10. 6. 2016 č. j. 2253514/16/3216-50523-809746 byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1 110 460 Kč. Proti tomuto výměru se žalobce odvolal. Žalovaný po doplněném dokazování prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl (odst. 67): *„meritem posuzované věci bylo, zda daňový subjekt obdržel finanční prostředky na základě mandátní smlouvy. Odvolací orgán konstatuje, že předloženými důkazními prostředky bylo prokázáno, že ano, ale jelikož daňový subjekt neprokázal, jak s nimi naložil, případně, že tak učinil jménem mandanta (společnosti AVANTI) a disponoval s nimi, považuje odvolací orgán předmětné finanční prostředky za »reálný« příjem daňového subjektu.“*
16. Krajský soud nejprve k problematice unesení důkazní břemena v daňovém řízení uvádí, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na žalobce. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí žalobce prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že žalobce důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle žalobce, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání,

nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen žalobce má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nálezy 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

17. Krajský soud má s ohledem na výše uvedené skutečnosti za to, že žalobce byl v daňovém řízení povinen řádně prokázat, že peněžní prostředky připsané na jeho osobní účet nepředstavovaly jeho zdanitelný příjem dle § 10 ZDP. Vzhledem k tomu, že na základě daňových tvrzení žalobce vznikly pochybnosti na straně žalovaného ve vztahu ke skutečnosti, zda žalobce peněžní prostředky připsané na jeho účet na základě mandátní smlouvy použil k úhradě závazků společnosti AVANTI, nebo zda zůstaly v jeho dispoziční sféře a představovaly tak reálný a zdanitelný příjem žalobce, žalovaný postupoval správně, když po žalobci požadoval prokázání předání, vypořádání a zúčtování těchto peněžních částek ve prospěch společnosti AVANTI. Prokázání uvedených skutečností bylo zásadní pro odstranění uvedených pochybností žalovaného. Tento postup navíc podpořila i skutečnost, že mandátní smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností AVANTI byla žalobcem předložena až v rámci odvolacího řízení. Nelze proto souhlasit s žalobcem, že otázka, zda a jak byly vypořádány vztahy mezi žalobcem a společností AVANTI, není relevantní.
18. Žalobce v řízení prokázal obdržení předmětných finančních prostředků na základě mandátní smlouvy. Na základě doplněného dokazování provedeného v odvolacím řízení žalovaným však již nelze mít za to, že by žalobce prokázal předání, vypořádání a zúčtování předmětných peněžních prostředků ve prospěch společnosti AVANTI, a jak vyplývá v tvrzení žalobce na jednání konaném dne 13. 1. 2020, že „*již doložil, co doložit mohl*“, žalobce ani již nebyl schopen žádné další relevantní důkazy k těmto skutečnostem předložit. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ohledně skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda se jednalo o reálné příjmy žalobce, či nikoliv, a proto nelze žalobě vyhovět.
19. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti žádné nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Jako důvod kasační stížnosti může být toliko namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, či nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Ostrava 13. ledna 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu