



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: R. T., IČ ...**, se sídlem N. S. 2613/10, P., zastoupeného JUDr. Mgr. Karlem Horákem, advokátem, se sídlem Na Poříčí 12, Praha, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25.8.2015, č.j. 27950/15/5200-10421-706486 a č.j. 27951/15/5200-10421-706486,

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25.8.2015, č.j. 27950/15/5200-10421-706486, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Lounech (dále jen „správce daně“), ze dne 5.12.2014, č.j. 2320131/14/2509-50522-506680, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ve výši 269 820,- Kč a penále ve výši 53 964,- Kč. Současně se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 25.8.2015, č.j. 27951/15/5200-10421-706486, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 5.12.2014, č.j. 2320183/14/2509-50522-506680, kterým byla žalobci dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 ve výši 135 015,- Kč a penále ve výši 27 003,- Kč.

V žalobě žalobce uvedl, že daňová kontrola neproběhla v souladu se zákonem. Správce daně nesprávně aplikoval ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Svá skutková zjištění učinil na podkladě důkazů, které získal v rozporu se zákonem a judikaturou. Vybočil z rámce dokazování a nedůvodně přenesl důkazní břemeno zcela na žalobce. Jeden z důkazních prostředků přitom bezdůvodně nepřipustil. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 15/2010, dle něž je povinností správce daně správně vymezit okruh skutečností, které je daňový subjekt povinen prokázat. Od tohoto postupu se správce daně značně odchýlil. Výsledky daňové kontroly jsou do značné míry odvislé od závěru správce daně, že žalobce v řízení neunesl důkazní břemeno zejména v prokázání osobních vkladů a jejich zdrojů a půjček společnosti R. T. s.r.o. (od 15.1.2015 Embian Export s.r.o.) Žalobce však v daňovém tvrzení žádné osobní vklady ani půjčky netvrdil. Ačkoliv správce daně tížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodných pochybností, správce daně této své povinnosti nedostál. Namísto toho správce daně daňovou kontrolu založil na principu výzev adresovaných žalobci a následného zpochybňování pravdivosti údajů v nich obsažených, aniž vyhověl postupům plynoucím z judikatury k rozložení důkazního břemene. Pokud správce daně nepřipustil k důkazu zprávu o kontrole u daňového subjektu R. T. s.r.o., pochybil tím, neboť dle judikatury Nejvyššího správního soudu může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že žalobce popírá zákonem stanovenou skutečnost, že tím, koho tíží důkazní břemeno k prokázání skutečností uváděných v řádném stejně jako dodatečném daňovém tvrzení, je daňový subjekt. Žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že by zdrojem osobních vkladů byly příjmy již dříve zdaněné nebo příjmy, které nebyly předmětem daně či byly od daně osvobozené, a že je mohl mít z těchto zdrojů k dispozici. Ohledně „vratek osobních vkladů“, jak jsou zachyceny v daňové evidenci žalobce, žalovaný uvedl, že v původně předložené daňové evidenci byly uvedeny vratky ve zcela jiné výši než v daňové evidenci předložené následně v rámci daňové kontroly. Žalobci se nepodařilo prokázat tvrzení ohledně zdrojů osobních vkladů, aby mohlo být postaveno najisto, zda se jednalo o příjmy již zdaněné nebo osvobozené od daně. Stejně tak se žalobci nepodařilo prokázat, že příjmy z jím uváděných zdrojů mohl mít k dispozici. Naopak v průběhu daňové kontroly předkládal správci daně postupně různé varianty vysvětlení původu zdrojů finančních prostředků pro realizované osobní vklady. V průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení uvedl tři různá vysvětlení o možnostech získání finančních prostředků vložených do podnikání. K námitce žalobce, že nebyla připuštěna k důkazu zpráva o kontrole u daňového subjektu R. T. s.r.o., uvedl, že provedení takového důkazu by nevedlo k prokázání, že prostředky získané z příjmů, které byly u společnosti R. T. s.r.o. doměřeny na základě provedené kontroly, použil žalobce pro osobní vklady. U uvedené společnosti totiž nebylo účtováno o tom, že byly tyto částky žalobci vyplaceny z jakéhokoliv titulu. Žalobcem vykazované částky nebyly u této společnosti průčítovány ani jako půjčky pro žalobce. Pokud žalobce tvrdil, že tomu tak bylo, nepředložil žádný důkaz pro toto své tvrzení. Zpráva o daňové kontrole u jiného subjektu nemůže být důkazním prostředkem sama o sobě.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný se po řádném poučení, že může vyslovit souhlas s rozhodnutím věci bez

jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle ustanovení § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud zdůrazňuje, že správní soudnictví poskytuje ochranu subjektivním právům fyzických a právnických osob způsobem a za podmínek stanovených zejména soudním řádem správním. V případě ochrany před nezákonným rozhodnutím je na žalobci, aby v zákonné lhůtě soustředil důvody, v jejichž mezích má být rozhodnutí soudem zkoumáno. Soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná. Dispoziční zásada je vyjádřena v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž žalobní body jsou podle § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s. náležitostí žaloby a musí z nich být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné. Uvedení žalobních bodů je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věci zabývat. Určující pro rozsah soudního přezkumu je tedy, až na výjimky, řádná žaloba. V jejích mezích soud zkoumá napadené rozhodnutí, a pokud namítanou nezákonnost či vady řízení zjistí, zruší napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a podle odst. 4 téhož ustanovení věc vrátí k dalšímu řízení žalovanému (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, www.nssoud.cz).

Soud přezkoumal v rámci žalobních námitek skutkový a právní stav věci a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Žalobce ve své žalobě vymezil pouze dva konkrétní žalobní body, a to že správce daně ve svých výzvách žalobci k prokázání skutečností týkajících se osobních vkladů neprokázal pochybnosti a neunesl své důkazní břemeno, a dále, že nebyla jako důkaz provedena zpráva o kontrole daňového subjektu R. T. s.r.o.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci

skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27.2.2014, č.j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28.4.2005, č.j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13.4.2004, č.j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene 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 daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím 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 ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1.7.2005, sp.zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Z předloženého spisu soud zjistil, že ve vztahu k osobním vkladům správce daně učinil dne 8.8.2013 podle § 92 odst. 4 daňového řádu vůči žalobci výzvu k prokázání skutečností, že se ve výzvě uvedených osobních hotovostních vkladech do podnikání žalobce, půjček

od jednatele R. T. (žalobce) společnosti R. T. s.r.o., příjmech od společnosti R. T. s.r.o. označených jako „převod od T. s.r.o.“, jedná o zdroj příjmů, který nebyl předmětem daně, či že použité finanční prostředky byly od daně osvobozeny, nebo byly již dříve zdaněny. K poskytnutým půjčkám správce daně uvedl, že nejsou v daňové evidenci zachyceny, jsou však zachyceny v účetnictví společnosti R. T. s.r.o. a při jednání v rámci zahájení daňové kontroly u této společnosti (dne 7.8.2013) žalobce uvedl, že vklady do společnosti vkládal on. K převodům od společnosti R. T. s.r.o. žalobci správce daně uvedl, že stav pohledávek včetně poskytnutých úvěrů a půjček ke dni 1.1.2010 žalobcem není vykázán, je na žalobci, aby prokázal, o jaké úhrady se jednalo, neboť nebyly zahrnuty do zdanitelných příjmů.

V další výzvě k prokázání skutečností ze dne 31.10.2013 se správce daně dotazoval na půjčky žalobce v období od dne 1.1.2011 do dne 31.12.2011 v celkové výši 5 620 718,98 Kč, které nebyly v daňové evidenci žalobce zachyceny, jsou však zachyceny v rekonstruovaném účetnictví společnosti R. T. s.r.o.

Poslední výzva k prokázání skutečností ze dne 22.7.2014 upozorňovala žalobce, že k částkám vykazaným jako ostatní příjmy „převod od T. s.r.o.“ za rok 2011 se žalobce dosud nijak nevyjádřil, neboť jeho dosavadní vysvětlení se týkalo jen roku 2010.

Správce daně zdůvodnil své pochybnosti o zdanění příjmů (osobních vkladů) žalobce do jeho podnikání tím, že základy daně žalobce od roku 1996 do roku 2009 (kladný základ daně byl pouze v roce 2001 a 2009) neodpovídaly tomu, aby žalobce mohl v roce 2010 a 2011 provést osobní vklady do podnikání ve výši 2 733 386,- Kč. Pochybnosti o půjčkách společnosti R. T. s.r.o. správce daně založil rovněž na dosavadních hospodářských výsledcích žalobce i na tom, že tyto půjčky v celkové výši 6 027 703,60 Kč nebyly zachyceny v daňové evidenci žalobce, ale pouze v rekonstruovaném účetnictví společnosti R. T. s.r.o. Soud shledává tyto pochybnosti jako důvodné a podložené, vedoucí k tomu, že došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, který byl povinen prokázat, že řádně zdanil finanční prostředky, které vložil do svého podnikání či využil k poskytnutí půjček společnosti R. T. s.r.o., nebo že tyto příjmy byly od daně osvobozeny.

Je nutno uvést, že se v následujícím daňovém procesu konalo podrobné dokazování k jednotlivým tvrzením žalobce, který nejprve tvrdil, že peněžní prostředky pocházejí z úvěru od společnosti Home Credit, kreditních karet a zrušené životní pojistky. K uvedenému správce daně zjistil, že z těchto úvěrů nebylo čerpáno, nebo byly úvěrované částky další měsíc zase vráceny. V případě zrušené životní pojistky ve výši 142 939,- Kč bylo zjištěno, že je zahrnuta v daňové evidenci žalobce a tudíž nemohla sloužit jako osobní vklad. Dále žalobce přišel s tvrzením, že mu částku ve výši 5 000 000,- Kč půjčila jeho matka I. T. Z jejího výsledku a následného šetření k jejím příjmům a příjmům jejího manžela však bylo správcem daně zjištěno, že manželé T. uvedenou částku mít naspořenou nemohli. Tyto zjištěné pochybnosti žalobce nijak nevyvrátil. Soud konstatuje, že v době projednání zprávy o daňové kontrole bylo důkazní břemeno jednoznačně na žalobci, který v odvolacím řízení označil další důkazní prostředky (půjčky od dalších osob), které měly jeho tvrzení doložit, avšak těmi se soud nezabýval, a to s ohledem na vymezený rozsah žalobních bodů.

Dále se soud zabýval tím, že správce daně nepřipustil k důkazu zprávu o daňové kontrole u daňového subjektu R. T. s.r.o. K návrhu tohoto důkazního prostředku správce daně ve zprávě o daňové kontrole poukázal na to, že společnosti R. T. s.r.o. byla daň doměřena dle pomůcek a u společnosti R. T. s.r.o. nebylo účtováno o tom, že by byly předmětné částky

vyplaceny žalobci z jakéhokoliv titulu, nebyly proúčtovány u společnosti R. T. s.r.o. ani jako půjčky žalobci. Dále dospěl k závěru, že zpráva o daňové kontrole nemůže být důkazním prostředkem sama o sobě. Nelze jí prokázat odůvodněnost vyplacených částek ze společnosti R. T. s.r.o. ani jejich přesnou výši a data výplat.

Soud konstatuje, že povinností správce daně není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, ale je nutné provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. Správce daně může odmítnout důkaz navrhovaný daňovým subjektem pouze, je-li pro věc nerozhodný, nevýznamný či zjevně nezpůsobilý prokázat rozhodné skutečnosti (srov. rozsudek NSS ze dne 17.9.2010, sp.zn. 5 Afs 15/2010, www.nssoud.cz). V daném případě správce daně a následně i žalovaný zdůvodnili, proč nemůže sloužit zpráva o daňové kontrole společnosti R. T. s.r.o. jako důkaz, který by přispěl ke správnému stanovení daně a soud se s jejich hodnocením ztotožňuje. Zprávu o daňové kontrole jiného daňového subjektu principiálně jako důkazní prostředek vyloučit nelze, v daném případě však jde o zprávu o daňové kontrole subjektu, který je se žalobcem provázán (žalobce je jeho jednatelem), byla zjištěna neúplnost a neprůkaznost účetnictví (tzn. daň byla stanovena podle pomůcek) a vlastní shrnutí daňové kontroly, které zpráva o daňové kontrole obsahuje (srov. § 88 daňového řádu), nemůže prokázat zdroje, ze kterých plynuly osobní vklady a tvrzené půjčky žalobce. Žalobce mohl označit jiné konkrétní důkazní prostředky (doklady, smlouvy, svědky atd.), z nichž by mohla plynout nová zjištění, což (ovšem neúspěšně) učinil v rámci odvolacího řízení. Soud i tuto námitku považuje za nedůvodnou.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně soud v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 1. listopadu 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
G. Z.