



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Hany Pipkové a JUDr. Marcely Rouskové v právní věci žalobce: **J. M.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č. j. 1313/12-1100-100525 ze dne 2. 5. 2012,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu č. j. 1313/12-1100-100525 ze dne 2. 5. 2012 se z r u š u j e a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3.000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný k jeho odvolání změnil rozhodnutí - dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále jen „správce daně“) č. j. 331628/10/010914109728 ze dne 20. 9. 2010 tak, že dle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, na základě Zprávy o daňové kontrole č. j. 258523/10/010931100475 ze dne 16. 8. 2010 dodatečně 1) stanovil základ daně dle § 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve výši 1.855.927 Kč, 2) vyměřil daň ve výši 573.276 Kč, 3) vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, 4) stanovil nárok na daňový bonus dle § 35c zákona o daních z příjmu ve výši 0 Kč a současně 5) žalobci sdělil výši penále z dodatečně vyměřené daně dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků 114.656 Kč. Zároveň žalovaný žalobci uložil, aby dodatečně vyměřenou daň a penále z této daně v souhrnné výši 687.932 Kč uhradil do 30 dnů od

doručení platebního výměru. Výrok napadeného rozhodnutí dále obsahuje výpočet dodatečně vyměřené daně; ostatní údaje odvoláním napadeného platebního výměru zůstaly beze změny.

Žalovaný ve svém rozhodnutí snížil dodatečně stanovený základ daně za zdaňovací období roku 2007, vypočtený správcem daně, o částku 1.417.500 Kč, neboť bylo prokázáno, že se nejednalo o žalobcův příjem, a dále o částku 144.655,56 Kč, neboť tato částka byla do žalobcových příjmů započítána dvakrát. Naproti tomu žalovaný potvrdil názor správce daně, že je třeba zvýšit základ daně uvedený v daňovém přiznání mimo jiné o částku 380.040,63 Kč, tvořenou celkem třemi částkami na účtech A. a D. M., neboť žalobce u nich ani přes výzvu neprokázal, že nebyly přiznány jako příjem ovlivňující základ daně oprávněně.

Žalobce v žalobě namítl, že žalovaný vyměřil daň na základě pochybností o tom, zda finanční prostředky přibývší v roce 2007 na bankovní účty A. a D. M. nebyly žalobcovými příjmy. K prokázání této negativní skutečnosti byl žalobce vyzván, avšak nemohl přimět majitele účtů ke specifikaci příchozích plateb, jelikož žalobce nemá k těmto účtům žádné dispoziční právo. Žalobci nelze klást k tíži neprokázání původu finančních prostředků na cizím účtu, zejména byly-li poukázány třetí osobou v souvislosti s činností, s níž není žalobce jakkoli spojován. Žalobce nemůže suplovat fungování správce daně, jenž si od jiných osob žádné vyjádření neopatřil. Správce daně tudíž pochybil, neboť nezjistil skutečný stav věci (základ daně žalobce) a dodatečnou daňovou povinnost vyměřil z prostředků, jež žalobci nepatřily.

Vzhledem k uvedenému žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Současně dle § 31 odst. 2 zákona správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Aby povinnost správce daně dle § 31 odst. 2 zákona nebyla v kolizi s důkazní povinností daňového subjektu dle § 31 odst. 9 zákona, nemůže aplikace ustanovení § 31 odst. 2 vést k přenesení důkazní povinnosti z daňového subjektu na správce daně. Nelze tedy toto ustanovení chápat tak, že skutečnosti, které nedoloží daňový subjekt, prokazuje správce daně. Nicméně zákon pamatuje na situaci, kdy daňový subjekt důkazní prostředky nedoloží, protože je nemá k dispozici. V tom případě může daňový subjekt uplatnit své právo obsažené v § 16 odst. 4 zákona a takové důkazní prostředky navrhnout. Pokud správce daně provádí důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, nedochází k přenosu důkazní povinnosti na správce daně. Pokud by však správce daně měl být zodpovědný za zjištění skutkového stavu poté, co daňový subjekt důkazní prostředky ani na výzvu nepředloží ani nenavrhne, nepochybně by se jednalo o přenos důkazní povinnosti z daňového subjektu na správce daně. Nic by pak nenutilo daňový subjekt předkládat či navrhnout důkazní prostředky, neboť by nebyl za zjištění skutkového stavu rozhodného pro správné stanovení jeho daňové povinnosti zodpovědný.

Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Městský soud v Praze nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně soud vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, toto rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní) a nezjistil přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

Oba účastníci řízení souhlasili s tím, aby soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání.

Městský soud v Praze posoudil věc následovně.

Ze správního spisu se podává, a mezi účastníky o tom není sporu, že žalobci jakožto samostatně hospodářícímu rolníkovi byly v roce 2007 zasílány platby od Státního zemědělského a intervenčního fondu (SZIF) na účet jeho manželky D. M. (účet č. 0815269043/0800) a sestry A. M. (účet č. 0505336183/0800), neboť žalobce v té době dle svých slov neměl vlastní bankovní účet. Žalobce tyto příjmy prve nepřiznal, a proto je správce daně dodatečně zohlednil při stanovení daňového základu a vyměřil daň. Správce daně si v rámci povinné součinnosti třetích osob vyžádal od České spořitelny a.s. úplnou řadu výpisů z obou uvedených účtů a zjistil, že kromě plateb od SZIF byly na tyto účty připsány další částky od třetích osob, s nimiž žalobce v roce 2007 obchodoval; např. v případě společnosti Primagra se jednalo se o částku 144.655,56 Kč připsanou dne 10. 12. 2007 na účet A. M. a částky 126.670,54 Kč a 112.714,53 Kč připsané dne 11. 1. 2007 resp. 6. 2. 2007 na účet D. M.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že na základě těchto skutečností pojal správce daně podezření, že taktéž tyto částky jsou žalobcovými zdanitelnými příjmy, které však nepřiznal, stejně jako nepřiznal platby od SZIF. V návaznosti na to vydal správce daně dne 16. 4. 2010 pod č. j. 175325/10/010931100475 výzvu k prokázání skutečností v rámci prováděné kontroly, v níž dotčené platby označil a uvedl: „*Kontrolou daňové evidence za rok 2007 bylo zjištěno, že uvedené částky nejsou v roce 2007 součástí příjmů ovlivňujících základ daně. Prokažte, že částka v celkové výši 384040,-Kč nebyla jako příjem ovlivňující základ daně přiznána oprávněně*“ (bod 11 výzvy; shodně postupoval též v bodech 12 a 13). Žalobce ještě v den převzetí výzvy – osobně při jednání dne 16. 4. 2010 – uvedl do protokolu, že na výzvu nemůže předložit žádné další doklady, a skutečně tak ani později neučinil, tudíž dle hodnocení žalovaného „*nevyloučil pochybnosti správce daně, že i další částky poukázané různými plátcí na účty A. M. a D. M. byly zdanitelnými příjmy odvolatele. Například fy Primagra a.s., která v r. 2007 poukazovala různé částky na účet D. M., měla s odvolatelem obchodní vztahy. Správce daně pak o částky připsané v r. 2007 na účty D. M. a A. M. zvýšil dodatečně základ daně odvolatele za r. 2007*“ (str. 5 napadeného rozhodnutí).

Stěžejní otázkou pro posouzení důvodnosti žaloby tak je, zda a v jakém rozsahu zatěžovalo žalobce důkazní břemeno ohledně částek připsaných v roce 2007 na účet jeho manželky resp. sestry, tedy zda správce daně postupoval správně, když poté, co žalobce

neprokázal oprávněnost nezahrnutí těchto částky do svých zdanitelných příjmů, navýšil jeho základ daně o tyto částky a doměřil z nich daň z příjmů.

Výzva k prokázání skutečností v rámci prováděné kontroly ze dne 16. 4. 2010 byla vydána na základě § 31 odst. 9 zákona o správě daní, dle něž *„daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.“* Toto ustanovení představuje určitou modifikaci tradiční zásady provádění důkazů, dle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí; v daňovém řízení totiž, na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá daňový subjekt povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání) a též povinnost toto své tvrzení doložit, tzv. břemeno důkazní (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 7. 2005). Výkladem těchto povinností daňového subjektu se opakovaně zabýval Ústavní soud a již v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 konstatoval, že *„[u]stanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků však nelze vykládat izolovaně; zatímco ustanovení § 31 odst. 9 upravuje pouze subjekt, který nese důkazní břemeno, teprve ustanovení § 43 upravuje rozsah tohoto důkazního břemene.“* Dle § 43 zákona vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků; současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Ústavní soud proto uzavřel, že *„ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pouze takto interpretovanou úpravu důkazního břemene daňového subjektu lze považovat za ústavně souladnou.“* Trochu jinak řečeno, *„v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“* Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 131/2004 ze dne 25. 3. 2005 dovodil, že *„žalobci nelze vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zák. o správě daní a poplatků ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu.“*

V nyní posuzované věci pojal správce daně podezření, že částky připsané na účty třetích osob od společností, s nimiž žalobce v rozhodném období obchodoval, jsou žalobcovými zdanitelnými příjmy. V návaznosti na to vyzval žalobce, aby prokázal, že tyto částky nezahrnul do svých zdanitelných příjmů oprávněně, t. j. vyzval jej k prokázání skutečnosti, že příjmy určité třetí osoby nejsou jeho vlastními zdanitelnými příjmy.

Negativní skutečnost spočívající v tom, že částka zasláná osobou A na účet osoby B není příjmem osoby C, však lze spolehlivě prokázat toliko kontrolou smluvních vztahů a poskytnutých plnění mezi osobami A a B. To však není v možnostech osoby C (žalobce),

jež je odlišným subjektem a nemá přístup účetnictví osob A a B, jakož ani k účtům, na něž byly předmětné částky připsány. Z téhož důvodu nemohl žalobce ani navrhnout žádný konkrétní důkaz k prokázání toho, z jakého právního důvodu byly předmětné bezhotovostní převody provedeny. K přenosu důkazního břemene na žalobce v této souvislosti dojít nemohlo, neboť – jak soud již uvedl – povinnost tvrzení a důkazní se vztahuje toliko k daňové povinnosti subjektu, nikoli třetích osob; výzva daňovému subjektu k prokázání, že určitá platba uskutečněná mezi třetími osobami není jeho zdanitelným příjmem, by přitom tuto zásadu obcházela. Obdobně právní důvody převodů peněžních prostředků mezi účty třetích osob nejsou skutečností, kterou by byl daňový subjekt povinen uvést ve svém daňovém přiznání, proto na věc nelze aplikovat ustanovení § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní, dle něž je právem daňového subjektu v průběhu daňové kontroly navrhnout předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici. Pokud by správce daně uvažoval tak, že i prokázání toho, že určitý příjem není zdanitelným příjmem daňového subjektu, je skutečnost týkající se jeho daňové povinnosti, mohl by – dovedeno *ad absurdum* – vyzvat libovolný daňový subjekt k tomu, aby prokázal, že kterékoli platby došlé na bankovní účty kterýchkoli jiných daňových subjektů nejsou jeho zdanitelnými příjmy, a pokud by v tom daňový subjekt neuspěl, mohl by správce daně navýšit jeho základ daně o všechny tyto částky. Takový postup by byl nepochybně v příkrém rozporu se smyslem zákona a předestřenou judikaturou Ústavního soudu.

Zákon o správě daní a poplatků (stejně jako nový daňový řád č. 280/2009 Sb.) svěřuje správci daně řadu oprávnění, jež mu umožňují u konkrétního daňového subjektu (v daném případě např. společnosti Primagra) zjistit okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně, včetně finanční kontroly a místního šetření. Pokud má však správce daně pochybnost o právním důvodu poskytnutí peněžních prostředků mezi dvěma subjekty, nemůže vyzvat třetí subjekt k prokázání, že tyto prostředky nejsou jeho zdanitelným příjmem, s pohrůzkou, že v opačném případě bude jeho základ daně navýšen o předmětnou částku.

Správce daně tedy pochybil, pokud navýšil žalobcův základ daně o částky nacházející se na účtech D. a A. M. z toho důvodu, že žalobce neprokázal, že tyto částky nebyly jeho příjmem ovlivňujícím základ daně. Svou výzvou k prokázání skutečností v rámci prováděné kontroly ze dne 16. 4. 2010 tak správce daně nepřípustným způsobem rozšířil žalobcovo důkazní břemeno mimo rámec ustanovení § 31 zákona o správě daní, a v důsledku toho v rozporu s § 5 zákona o daních z příjmů dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů, u nichž nebylo prokázáno, že se jedná o žalobcovy příjmy. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o žalobě, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč. Tuto náhradu je žalovaný povinen zaplatit žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í

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 v Brně, Moravské náměstí 6. 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního 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 Praze dne 15. března 2016

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: J.Válková