



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **P. V.**, právně zastoupeného Mgr. Ing. Milanem Šoubou, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18.11.2008, č.j. 11642/08-1102-702767,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Shora uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 18.3.2008, č.j. 12446/08/294971/0870, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) a ust. § 46 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen d.ř.) za zdaňovací období roku 2005 ve výši 228 584 Kč.

V odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zejména uvedeno, že žalobce evidoval vklady finančních prostředků ve své daňové evidenci (byly tedy „vloženy“ do podnikání). Správce daně vyvrátil tvrzení žalobce, že předmětné vklady mohou pocházet z období 1986 až 2004.

Správce daně totiž zjistil, že příjmy a výdaje deklarované žalobcem v podaných daňových přiznáních od roku 1994 do roku 2006 vklady takového rozsahu neodůvodňují. Žalobce mohl disponovat toliko částkou 773 260 Kč, přičemž za stejné období vykázal ztrátu 1 733 632 Kč. To znamená, že jeho výdaje v tomto období o částku 1 733 632 Kč přesáhly příjmy. Žalobce pak neprokázal, že před rokem 1993 disponoval takovou částkou finančních prostředků, která by vysvětlovala výši vkladů. Zůstatek vkladu ve výši 1 930 000 Kč vykazuje žalobce ke dni 31.12.2004 (jedná se o počáteční stav roku 2005, tj. stav ke dni 1.1.2005). V písemnosti doručené správci daně dne 12.11.2007 (odpověď na výzvu správce daně), žalobce uvedl, že za 20 let naspořil částku 1 950 000 Kč, kterou použil jako vklad do podnikání v letech 2005 a 2006. Toto tvrzení však neodpovídá údajům uvedeným v jeho daňové evidenci, neboť zde má evidován zůstatek vkladů už ke dni 31.12.2004 ve výši 1 930 000 Kč. Jeho tvrzení, že vklady byly financovány z prostředků naspořených za 20 let života navíc neprokazuje zdanění předmětných finančních prostředků či jejich osvobození od daně. Svoje důkazní břemeno by žalobce příkladmo unesl, kdyby prokázal, že v případě částky 1 950 000 Kč se jedná o již zdaněnou částku či od daně osvobozenou. Tak tomu v posuzovaném případě nebylo, neboť žalobce svá tvrzení, týkající se financování tvrzených vkladů, nedoložil a neprokázal. Žalobce musel finanční prostředky vložit již před rokem 2005. Požadavek správce daně na prokázání skutečnosti, zda předmětné finanční prostředky jsou již zdaněny, od daně osvobozeny, popř. zda nejsou předmětem daně, je tedy legitimní. Nebyl nad rámec zákona, jak namítal žalobce. Žalovaný dále uvedl, že i pohyb (zvýšení, snížení) finančních prostředků je předmětem daňové evidence, a to bez ohledu na skutečnost, zda tyto finanční prostředky ovlivňují základ daně či nikoliv. Souvislost se základem daně je v daňové evidenci definována pouze v ust. § 7b odst. 1 písm. a) citovaného zákona (tj. u příjmů a výdajů), zatímco požadavky týkající se majetku, a tedy i peněžních prostředků, jsou v zákoně uvedeny pod písmenem b) citovaného ustanovení.

V případě zdanění předmětných prostředků správce daně vycházel z ust. § 10 ZDP. V případě „osobních vkladů“, které žalobce evidoval ve své daňové evidenci jako příjmy nedaňové, správce daně požadoval prokázání oprávněnosti tohoto způsobu evidování. Žalobce tuto skutečnost neprokázal a neprokázal ani, o jaký příjem se jednalo. Správce daně proto posoudil předmětné finanční částky jako příjmy podle ust. § 10 ZDP. Zaevidováním finančních prostředků v daňové evidenci byl zvětšen majetek žalobce a správce daně tudíž předmětnou finanční částku zahrnul do základu daně v tom zdaňovacím období, ve kterém ke zvýšení majetku došlo (2005).

V rozhodnutí je dále uvedeno, že nebyl překročen časový rámec daňových povinností žalobce, vyplývající z ust. § 47 d.ř. Správce daně požadoval prokázání pouze skutečností, vztahujících se k období roku 2005. Toliko žalobce tvrdil skutečnosti, které se vztahovaly k prekludovaným obdobím. Žalobce však ke svým tvrzením ani žádné důkazní prostředky nepředložil či nenavrhл jejich provedení. Žalovaný postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu č.j. IV ÚS 29/05.

Žalovaný se v rozhodnutí dále zabývá způsobem výpočtu doměřené částky. Závěrem je v rozhodnutí uvedeno, že správce daně postupem podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) d.ř. vyvrátil tvrzení žalobce stran financování vkladů z uspořené finančních prostředků z jeho vlastní činnosti. Důkazní břemeno tedy znovu přešlo na žalobce, který však žádným způsobem neprokázal svoje tvrzení, tj. že v případě vkladů učiněných v roce 2005 ve výši 1 382 630 Kč se jednalo o prostředky již zdaněné nebo od daně osvobozené nebo nepodléhající dani. Toto neprokazuje skutečnost, že žalobce má stav skladu ke konci roku 2006 ve výši 1 500 000 Kč.

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného.

Za nesprávný výklad považuje žalobce to, že vklad do podnikání je považován za příjem podle ust. § 10 ZDP, a to dokonce v roce jeho vkladu.

Žalobce již v odvolání uváděl, že správce daně prověřoval údaje (vklady do podnikání) nad rámec svého zákonného pověření. Neprokázal, že jím vyčíslené rozdíly mají být zdaněny v kontrolovaných letech, tedy, že byly příjmy tohoto roku. Požadavkem na prokázání vkladů překročil časový a věcný rámec (viz např. nález Ústavního soudu č. IV. ÚS 29/05) a rovněž nesprávně postupoval při výpočtu doměřené částky. Žalobce v průběhu daňového řízení se správcem daně spolupracoval, reagoval na výzvy, kde k postupu správce daně odkázal na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích, č.j. 10 Ca 114/2005-129, ze dne 14.7.2005 a uvedl, že se v případě vkladů jedná o vydělané či vypůjčené prostředky před rokem 2005. Žalobce byl rovněž nezákonně vyzván k prokázání negativních skutečností, které netvrdil (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. 1572/2008 Sb. NSS, nález Ústavního soudu z 24.4.1996, sp. zn. P1. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a 33/1996 Sb. ÚS). Žalobcovu povinnost prokazovat údaje na pokladně či bankovním účtu pak nelze dovozovat z předpisu o vedení jednoduchého účetnictví, kde byla tato povinnost uložena. Předpis o jednoduchém účetnictví totiž již v roce 2005 a ani 2006 neplatil. V uvedeném období již platila povinnost vedení daňové evidence podle ust. § 7b) ZDP, kde vedení pokladny či údajů o bankovních účtech již není předepsáno. Zákon předepisuje pouze evidovat údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně a údaje o majetku a závazcích. Též z formulářů daňového přiznání fyzických osob je zřejmé, že do Přílohy č. 1 se do tabulky o majetku a závazcích uvádí údaje o pokladně a bankovním účtu pouze nepovinně. Případné opření povinnosti prokázat původ vložených peněz do podnikání o fakt, že o osobním vkladu bylo účtováno a účetní zápisy je třeba prokázat, je počínaje rokem 2004 nepoužitelné, a to pro pozbytí povinnosti účtovat (evidovat) o pokladně a bankovním účtu. Výklad žalovaného k ust. § 7b odst. 1 písm. b) a odst. 3 zákona ZDP je nepřipustnou konstrukcí, která nemá oporu v zákonu. Uvedený odst. 37b ZDP se týká oceňování v daňové evidenci. V předpisu nikde není pojem majetku vymezen, podpůrně se jedná o ust. § 7 odst. 4 ZDP, kde peněžní prostředky uvedeny nejsou.

Ze skutečnosti, že žalobce v letech 2005 a 2006 disponoval určitými finančními prostředky nelze dovozovat, že pouze v těchto letech tvořily předmětné částky jeho příjem. Samotná výzva správce daně na prokázání původu finančních prostředků postrádá jakoukoliv logiku, neboť tyto částky představovaly žalobcův výdaj a nikoliv příjem, který byl tvořen celou řadou dílčích příjmů, a které nikterak nesouvisely s daňovou povinností v letech 2005 a 2006, kdy žalobce předmětné částky ze svého majetku vydal (srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02). Výzva správce daně k tomu, aby žalobce prokazoval strukturu svých příjmů tak, aby z ní vyplývalo, že byl v letech 2005 a 2006 schopen ze svého majetku poskytnout předmětné částky, je tedy ve smyslu výkladu Ústavního soudu takovým rozsahem důkazního břemene, které je nepřipustnou extenzí porušující autonomní prostor jednotlivce. To proto, že takové majetkové poměry se bezprostředně neváží k daňové povinnosti v letech 2005 a 2006. Daňová povinnost pak má i rozměr časový, vyjádřený v ust. § 47 d.ř., který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřipustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Vyměření či doměření daně na základě takto

excesivně vyložené důkazní povinnosti je rovněž porušením čl. 11 odst. 5 Listiny, podle kterého lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. V posuzovaném případě tak byl aplikován v českém právním řádu neexistující institut majetkového přiznání (obecné prokazování zdrojů majetkových poměrů žalobce).

Žalobce dále odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu, čj. 5 Afs 172/2006-115, ze dne 8.11.2007 (dříve obdobně rozsudek, čj. 2 Afs 20/2006-90, ze dne 23.3.2007). Nejvyšší správní soud zde rozhodl, že platná právní úprava nedovoluje správci daně z majetkových přírůstků, u nichž zdanění v minulosti nebylo fyzickou osobou prokázáno, doměřit bez dalšího daň z příjmů v roce, kdy je z takového příjmu uskutečněn výdaj. Výjimka, kterou Nejvyšší správní soud uvádí ve vztahu k účtování výdaje, se na žalobce nevztahuje, neboť není účetní jednotkou s povinností účtovat podle zákona o účetnictví, ale daňovým subjektem s povinností vedení daňové evidence podle zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k ust. § 31 odst. 9 d.ř. Nejvyšší správní soud uvedl, že důkazní břemeno ve smyslu citovaného ustanovení není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti“, tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze proto vyzvat daňový subjekt k tomu, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal.

Rovněž podřazení zdanění vkladů pod ostatní příjmy zvyšující majetek podle ust. § 10 ZDP není správné, protože se nejednalo o zvýšení, ale o snížení majetku (viz výše uvedená judikatura). Pokud se týká překročení časového a věcného rámce, ve smyslu nálezu Ústavního soudu čj. IV. ÚS 29/05, došlo k němu, a to prolomením lhůty výzvou k prokázání skutečností před rokem 2005. Pak se také podle názoru žalobce přenáší důkazní břemeno na správce daně ve smyslu ust. § 31 odst. 8 d.ř., tj. prokázat, že se jedná o příjmy podléhající dani z příjmů přijaté v roce 2005, resp. v roce 2006 (listinami, výpověďmi svědků či jinými legálně získanými důkazními prostředky).

Žalovaný ve svém vyjádření zejména odkázal na žalobou napadené rozhodnutí. K rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14.7.2005, č.j. 10 Ca 114/2005-129, uvedl, že byl řešen skutkově odlišný případ. Fyzická osoba poskytla půjčku a vložila peněžní vklady do obchodní společnosti. Správce daně pak vyzval žalobce k podání daňových přiznání za období, kdy došlo k vkladům do obchodní společnosti a dovozoval, že v letech, kdy prostředky do obchodní společnosti vložil, musely jeho příjmy dosáhnout nejméně výše vložených prostředků a následně stanovil daň podle pomůcek.

Žalovaný dále ve vyjádření uvedl, že daňová evidence (nahradila tzv. jednoduché účetnictví) je upravena v ustanoveních ZDP a ve zvláštních právních předpisech o účetnictví. Pojmu „daňové evidence“ jako legislativní zkratky použil zákonodárce v ust. § 4 odst. 4 ZDP, které obsahuje vymezení pojmu obchodního majetku. Podle tohoto ustanovení se obchodním majetkem pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a peněží ocenitelných jiných hodnot), které jsou ve vlastnictví poplatníka a o kterých bylo nebo je účtováno anebo jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů (dále jen daňová evidence). Dnem vyřazení majetku z obchodního majetku poplatníka se rozumí den, kdy poplatník o tomto majetku naposledy účtoval nebo jej naposledy uváděl v daňové evidenci. Podle § 7b odst. 1 ZDP daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o: a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích. Podle § 7b odst. 2 ZDP se pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak. Obsahové vymezení složek majetku pak upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (bližší viz hlava II vyhlášky). V ust. § 7b odst. 3 ZDP je uvedeno, že pro oceňování majetku a závazků v daňové evidenci se (kromě jiných složek majetku) peněžní prostředky oceňují jejich

jmenovitými hodnotami. Finanční prostředky jsou tedy jednou z možných složek majetku. Z ust. § 4 odst. 4 ZDP pak vyplývá, že obchodním majetkem se pro účely daně z příjmů fyzických osob rozumí souhrn majetkových hodnot, které jsou nebo byly uvedeny v evidenci majetku a závazků pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů, tj. v daňové evidenci. Žalobce evidoval v daňové evidenci (jako vklady do obchodního majetku) peněžní prostředky. Fyzická osoba, která podniká a vede daňovou evidenci, není povinna v této evidenci evidovat veškerý svůj majetek, ale právě ty složky majetku, které souvisí s podnikáním.

Ani odkaz žalobce na nálezy Ústavního soudu nepovažuje žalovaný za případný. V tomto případě totiž byla řešena situace, kdy již byla soudem ve správním soudnictví zrušena pro nezákonnost rozhodnutí finančního úřadu a odvolacího orgánu, která vycházela z výsledku daňové kontroly, a to z důvodu, že neexistovaly či nebyly dostatečně zjištěny předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek; poté finanční úřad pokračoval v kontrole a Ústavní soud dovodil, že správce daně není oprávněn poté, co soud ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí správce daně prvního i druhého stupně, pokračovat v daňové kontrole, která již byla ukončena. Právě pokračování v již ukončené daňové kontrole označil Ústavní soud za exces.

Správce daně se ani nedopustil naznačeného excesu překračujícího časový a věcný rámec daňových povinností žalobce. Správce daně nepožadoval prokázání majetkových poměrů daňového subjektu, ale toliko prokázání skutečnosti, zda v případě příjmů evidovaných žalobcem v daňové evidenci jako vklady neovlivňující základ daně, tj. jde o finanční prostředky již zdaněné či prostředky, které nejsou předmětem daně nebo o prostředky od daně osvobozené.

Žalovaný ve vyjádření dále cituje z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.3.2007, č.j. 5 Afs 172/2006-115, které podporuje jeho závěry. Žalobce jako podnikající fyzická osoba je povinna vést daňovou evidenci, a proto na něj lze plně vztáhnout závěry judikatury, kdy sice ještě neexistovala daňová evidence, ale podnikající fyzická osoba musela vést jednoduché účetnictví.

K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku. Zde zejména uvedl, že na jeho případ lze vztáhnout nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008.

Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 27.10.2010, č.j. 30 Ca 2/2009-40, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Oproti kasační stížnosti žalovaného byl rozsudek zdejšího soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, č.j. 8 Afs 26/2011-68.

Strany se ve lhůtě dle ust. § 51 s.ř.s. nevyjádřily, a proto soud rozhodl po zrušení svého předcházejícího rozsudku bez jednání.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18.1.2012, č.j. 8 Afs 26/2011-68, je zejména uvedeno:

„[18] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[20] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupil k hodnocení jednotlivých kasačních námitek, zabýval se v obecné rovině otázkou důkazního břemene a zdanitelnosti vkladů do podnikání.

[21] Logickým předpokladem uskutečnění výdaje je předchozí získání příjmu, z něhož bylo možno takový výdaj uskutečnit. Předmětem daně z příjmů fyzických osob proto může být i vklad vložený do podnikání daňového subjektu, a to na základě § 10 zákona o daních z příjmů, obsahujícího taxativní výčet tzv. ostatních příjmů, při nichž dochází ke zvýšení majetku a nejedná se o příjmy podle § 6 - § 9 daného zákona.

[22] Dokazování, které tvoří nedílnou součást daňového řízení, je založeno na zásadě úzké spolupráce správce daně s daňovým subjektem. Tato součinnost se s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu projevuje mimo jiné tím, že správce daně sdělí daňovému subjektu své pochybnosti o správnosti deklarované výše daňové povinnosti a uloží a současně i umožní mu prokázat daňově relevantní skutečnosti (předložením či navržením důkazů), které budou způsobit vyvrátit jeho pochybnosti. Podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů je poplatník v daňovém přiznání povinen uvést veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny. Nejvyšší správní soud v souvislosti s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, <http://nalus.usoud.cz>, uvádí, že po daňovém subjektu lze požadovat nesení důkazního břemene pouze v rámci časově vymezeném v § 47 daňového řádu.

[23] Nejvyšší správní soud s ohledem na judikaturu Ústavního a Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazoval žalobce či krajský soud, nepochybně, že se důkazní břemeno daňového subjektu vztahuje k prokázání skutečností vázících se výlučně k jeho daňové povinnosti. Správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Daňový subjekt, který v daňovém přiznání neuvede veškeré daňově relevantní příjmy, může být dotazován i na tyto příjmy, neboť se jedná o příjmy, které byl povinen uvést v daňovém přiznání.

[24] Ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení je třeba od sebe na jedné straně odlišovat podnikající daňový subjekt, který má zákonem uloženu povinnost uchovávat informace o svých ekonomických aktivitách v podobě účtování či evidence a na straně druhé nepodnikající daňový subjekt, kterému zákon takovou povinnost neukládá (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2007, č.j. 8 Afs 16/2005 - 114, nebo ze dne 8. 11. 2007, č.j. 5 Afs 172/2006 - 115, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, nebo nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Podnikající osoby, na rozdíl od nepodnikajících fyzických osob, měly na základě § 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů povinnost vést účetnictví nebo daňovou evidenci podle § 7b téhož zákona. Smyslem této povinnosti je poskytnout daňovému subjektu i správci daně věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu.

[25] Za situace, kdy příjmy a výdaje podnikajícího daňového subjektu zaznamenané v jeho dosavadních daňových přiznáních vnášejí pochybnosti o vkladech vložených do podnikání a o uvedení všech zdanitelných příjmů do přiznání, je správce daně oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal původ těchto prostředků, a to zda již byly zdaněny nebo zda daňové povinnosti nepodléhají (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 574/02, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 4. 10. 2006, č.j. 2 Afs 211/2005 - 57).

[26] I žalobce samozřejmě mohl disponovat příjmy, které nepocházejí z jeho podnikatelské činnosti a které nepodléhají daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2007, č.j. 8 Afs 33/2005 - 48, připustil možnost správce daně, aby vyzval daňový subjekt k

prokázání zdanění soukromých prostředků vložených do podnikání, neboť za takové situace daňový subjekt skrze tyto vklady propojil svou soukromou a podnikatelskou sféru. Současně je však podle tohoto rozsudku třeba trvat na důvodnosti takového kroku, neboť ani § 36 odst. 1 daňového řádu nemůže skýtat správci daně prostor k libovlnnému zjišťování soukromých majetkových poměrů podnikatele a následně jej bez opodstatněného důvodu vyzývat k prokázání jejich zdanění. Je proto třeba trvat na tom, aby pochybnosti správce daně o uvedení všech zdanitelných příjmů v daňovém přiznání, jež by měly vést ke zkoumání finančních zdrojů mimo rámec podnikání podnikajícího subjektu, byly s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důvodné a opodstatněné.

[27] V nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola vedená správcem daně zaměřena na prokázání správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních žalobce za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Žalobce v průběhu daňového řízení k dotazům správce daně o původu, resp. zdanění prostředků vložených do podnikání nejprve konstatoval, že se jedná o prostředky vydělané nebo vypůjčené před rokem 2005, s tím že jejich původ není povinen správci daně dokazovat. K další výzvě správce daně k původu vkladů vložených do podnikání žalobce uvedl, že pocházejí z částky 1 950 000 Kč, kterou naspořil v letech 1986 – 2004 a dále poukázal na nepřipustnost prokazování jeho majetkových a příjmových poměrů nad časový a věcný rámec daňových povinností. Současně předložil i rozpis vkladů peněžních prostředků do podnikání za příslušná zdaňovací období.

[28] S ohledem na shora uvedená východiska, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pouze na základě toho, že stěžovatel uskutečnil výdaje v letech 2005 a 2006, skutečně nelze bez dalšího dovozovat, že je i v těchto letech získal. Aby správce daně mohl předmětné vklady do podnikání posoudit jako příjmy za zdaňovací období, v němž byly tyto výdaje uskutečněny, bylo třeba, aby předtím v tomto ohledu vedl důkazní řízení. Správce daně z jednotlivých daňových přiznání za zdaňovací období let 1994 až 2006 vyvodil, že žalobce nemohl vlastní podnikatelskou činností vytvořit zisk v takové výši, která by odůvodňovala vklady do podnikatelské činnosti v letech 2005 a 2006. Správce daně tak podle Nejvyššího správního soudu dostatečně objasnil své pochybnosti o tom, zda žalobce mohl prostředky vložené do podnikání v letech 2005 a 2006 obdržet v předcházejících zdaňovacích obdobích a zda tyto částky byly či nebyly zdaněny.

[29] Krajský soud opřel svou argumentaci o důvodnosti žalob především o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90. Na tam vyslovených závěrech ovšem nebylo možno důvodnost žaloby založit. Předně je nutno konstatovat, že podstatou daného rozsudku byl závěr o tom, že sama skutečnost, že daňový subjekt neprokázal původ a zdanění finančních prostředků, které ve zdaňovacím období vložil do podnikání, bez dalšího neznamena, že daň nelze stanovit dokazováním a že je nutno použít pomůcky. Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, pokud po žalobci požadoval prokázání původu a zdanění finančních prostředků, vložených v roce 1995 do podnikání, přestože daňový subjekt tvrdil, že daný vklad pocházel z celoživotních rodinných úspor z let 1979 – 1994. Správce daně byl podle uvedeného rozsudku „oprávněn po žalobci žádat prokázání, že částka 950 000 Kč není příjmem žalobce, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky prokázán pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Žalobce tak svoji důkazní povinnost mohl splnit např. tím, že by doložil, že uvedenou částkou disponoval již koncem roku 1994.“

[30] Uvedené závěry svědčí postupu správce daně v nyní posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, pro který by byla u žalobce vyloučena povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně o původu finančních prostředků vložených do podnikání v letech 2005 a 2006, a prokázat tak, že předmětné finanční prostředky nebyly nezdaněnými příjmy z podnikání, resp. že se jednalo o příjmy získané v obdobích, jichž se s ohledem na § 47 daňového řádu nemohla týkat daňová kontrola. Správce daně nevyzval žalobce k prokázání jiných skutečností, než které tvrdil on sám a než které evidoval v daňové evidenci. Byl to totiž sám žalobce, kdo tvrdil, že předmětné finanční prostředky vložené do podnikání, pocházely z jeho osobních úspor a že se tedy nejednalo o nezdaněné příjmy z jeho podnikání.

[31] Tím, že správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu dostatečně vyjádřil i zdůvodnil své pochybnosti o správnosti údajů uváděných daňovým subjektem, přešlo důkazní břemeno na žalobce.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem stěžovatele o tom, že žalobce neprokázal původ peněžních vkladů do podnikání a ani to, zda byly v předcházejících zdaňovacích obdobích zdaněny, nebo že zdanění nepodléhají. Naopak, k této věci se nikterak blíže nevyjádřil a ani na základě § 31 odst. 4 daňového řádu neprokázal jím tvrzené skutečnosti (např. prostřednictvím výpisů z bankovních účtů, darovacími či kupními smlouvami, svědeckými výpověďmi apod.). Žalobce se omezil na obecné tvrzení, že se nejednalo o příjmy z podnikání získané ve zdaňovacích obdobích roku 2005 a 2006, ale že se jednalo o jeho dlouhodobé úspory shromážděné za pomoci jeho rodiny v letech 1986-2004, tedy ve zdaňovacích obdobích, které nemohly být předmětem prováděné daňové kontroly. Ve svém vyjádření před ukončením daňové kontroly uvedl, že je připraven získat od své rodiny alespoň některé důkazy o jejich finanční výpomoci. Z obsahu daňového spisu však nelyne, že by žalobce k tomuto účelu posléze předložil či navrhl relevantní důkazy. V odvolání proti dodatečným platebním výměrům se opět omezil na konstatování o neexistenci povinnosti prokazovat, že vložené prostředky pocházejí ze zdaněných prostředků a o nemožnosti správce daně zjišťovat skutečnosti nad časový rámec prováděné daňové kontroly. Nelze odhlédnout ani od toho, že se daňový subjekt v průběhu řízení jakkoliv věcně nevymezil proti předestřeným pochybnostem správce daně o tom, že jeho dosavadní příjmy dle daňových příznání neodůvodňují tak vysoké finanční vklady.

[33] Nejvyšší správní soud konstatuje, že přistoupení na žalobcovo chápání důkazního břemene by znamenalo, že každý daňový subjekt by v případě nejasného původu příjmů mohl toliko konstatovat, že se jednalo o příjmy získané mimo časový rámec § 47 daňového řádu a tím bez dalšího zastavit důkazní řízení a automaticky tak vyloučit možnost posoudit předmětné částky jako ostatní příjmy dle § 10 zákon o daních z příjmů.

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí, že důkazní řízení nebylo možno směřovat k prokázání skutečnosti, jakým způsobem či zda vůbec byly částky získané v letech 1986 – 2004 v příslušných zdaňovacích obdobích zdaněny. Rovněž by nemohlo dojít ani k dodatečnému dodanění příjmů získaných v předcházejících zdaňovacích obdobích. Tímto směrem však správce daně ani důkazní řízení nevedl. Šlo o prokázání toho, že předmětné vklady nejsou příjmem žalobce ze zkoumaných zdaňovacích období. K poukazu krajského soudu o neexistenci povinnosti žalobce prokazovat daňově relevantní skutečnosti nastalé před rokem 1993, Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je v této části poněkud vytrženo z kontextu odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel zde vyložil svou úvahu o tom, že žalobce neprokázal, že by před rokem 1993 disponoval částkou odůvodňující výši vkladů do podnikání, v souvislosti s

poznatkem, že příjmy a výdaje žalobce, tak jak jsou zaznamenány v jeho daňových přiznáních z let 1994-2006, neposkytují rozumný podklad pro závěr, že by mohly pocházet z podnikatelské činnosti žalobce za uvedená zdaňovací období.

[35] Odůvodnění krajského soudu ve vztahu k důvodnosti žalob jsou přitom velmi stručná. Soud nejprve poukázal na to, že žalobce nebyl povinen prokazovat disponování s finančními prostředky před rokem 1993. K tomuto bodu se Nejvyšší správní soud vyjádřil výše. Dalším důvodem, pro který krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele za nezákonná je to, že se nezabýval tím, zda žalobce doložil existenci úspor minimálně v roce 2004, přičemž sám stěžovatel uvedl, že žalobce určitou částkou disponoval již v roce 2004. Stěžovatel se podle krajského soudu nezaměřil na prokázání toho, zda vložené částky nejsou příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů.

[36] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že ani tento závěr krajského soudu nezakládá důvod pro zrušení stěžovatelem vydaných rozhodnutí. Stěžovatel v rámci bodu 1, resp. bodu 4, odůvodnění svých rozhodnutí vyložil, že žalobce vykázal k 31. 12. 2004 zůstatek vkladů ve výši 1 930 000 Kč. Žalobce přitom uvedl, že mezi lety 1986 a 2004 naspořil částku 1 950 000 Kč, kterou vložil do podnikání ve zdaňovacích obdobích 2005 a 2006. Stěžovatel ve svých rozhodnutích o odvoláních tedy poukázal na to, že vykázaný zůstatek vkladů ve výši 1 930 000 Kč není totožný s uspořenou částkou ve výši 1 950 000 Kč, kterou stěžovatel vkládal do podnikání v roce 2005 a 2006. Nejvyšší správní soud souhlasí, že tato úvaha směřovala k podpoře jeho závěru o povinnosti žalobce prokázat, že se nejednalo o nezdaněné příjmy z podnikání. Současně je třeba připomenout, že v dané fázi daňového řízení spočívalo důkazní břemeno na daňovém subjektu.

[37] Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné poukázat na to, že žalobce v žalobě i v průběhu daňového řízení, a krajský soud odkazovali na závěry vyslovené v nálezů Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, podle něhož je rozšíření důkazního břemene mimo časový rámec vymezený v § 47 daňového řádu nepřipustným excesem správce daně. Aniž by Nejvyšší správní soud zpochybňoval závěry vyslovené v tomto nálezů, současně konstatuje, že pro možnost aplikace určitých právních závěrů vyslovených v dřívějších nálezů Ústavního nebo Nejvyššího správního soudu na nyní projednávaný případ je třeba přihlédnout i ke skutkovému stavu daného případu. Právě uvedený nálezu Ústavního soudu se totiž po skutkové stránce neshoduje s podstatou nyní projednávaného případu, a to s ohledem na osobu daňového subjektu. Jednalo se v něm o rozsah důkazního břemene daňového subjektu, který zapůjčil finanční prostředky obchodní společnosti, v níž byl společníkem, a který byl celý život zaměstnán, byl bez živnostenského oprávnění a ani jinak nepodnikal. Nestíhala jej povinnost evidovat či účtovat o činnostech, z nichž získal posuzované příjmy. V nyní projednávaném případě je však žalobce osobou, která má povinnost vést evidenci o své ekonomické činnosti.

[38] Nejvyšší správní soud konečně poukazuje na samotné znění žalob, neboť jejich obsah a kvalita by měla předurčovat obsah i kvalitu rozhodnutí soudu. Předmětné žaloby jsou v podstatě opisem či parafrází závěrů vyslovených ve vyjmenovaných rozhodnutích Ústavního nebo Nejvyššího správního soudu. Jakkoliv se jimi žalobce snažil podpořit svůj právní názor o nezákonnosti důkazního řízení, žaloba musí s ohledem na § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat i konkrétní skutkové důvody, pro které považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Předmětné žaloby však obsahují především obecné odkazy na závěry vyslovené v jiných rozsudcích, aniž by je žalobce aplikoval na svůj případ a jeho skutkový stav.“

Jak plyne z výše citovaného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud vyložil, z jakých důvodů nemůže být žalobce se svou žalobou úspěšný. Zdejší soud je jeho právním názorem vázán (§ 110 odst. 4 s.ř.s.), a proto mu nezbylo, než žalobu zamítnout.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem nebyla přiznána žádnému z účastníků řízení. Žalobce celkově neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (ust. § 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení ve smyslu ust. § 57 s.ř.s. nevznikly.

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 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 nejblíže 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 Brně dne 30.5.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu