



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Jana Vyklického, ve věci žalobce **Ing. V. Z.**, zastoupeného Mgr. Benjaminem Zollmannem, advokátem se sídlem Praha 1, Na Florenci 35, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 1. 2014, č. j. 9 Af 47/2010 – 63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále též stěžovatel) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 8. 2010, č. j. 10282/10-1100-102079.

Žalobce se žalobou podanou Městskému soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.)] ze dne 23. 8. 2010, č. j. 10282/10-1100-102079, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne

4. 2. 2010, č. j. 37999/10/001912109645, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmu za zdaňovací období 2007 a penále v úhrnné výši 766.267 Kč.

Žalobce namítal nezákonnost rozhodnutí finančního ředitelství z důvodů nesprávného právního posouzení věci, nedostatečně zjištěného skutkového stavu a vyvození nesprávných skutkových závěrů, přičemž své výtky směřoval pouze k částce 950.000 Kč, o kterou správce daně zvýšil jeho základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Žalobce tvrdil, že částka 950.000 Kč, vložená do pokladny dne 31. 12. 2007, označená jako „dotace“ a „půjčka“, pochází z části z doplatku od České správy důchodového zabezpečení ve výši 310.735 Kč a z části jde o jeho vlastní úspory, kterými ke konci roku vyrovnal stav pokladny; jde v každém případě o částky, které již byly zdaněny. Doměrek vznikl dvojím započtením přijatých částek, jednou na bankovní účet a jednou do pokladny. Dále žalobce nesouhlasil se závěrem finančního ředitelství, že nesplnil svou důkazní povinnost, neboť předložil veškeré vyžádané podklady a dokumenty.

Městský soud v Praze žalobu zamítl. Uzavřel, že žalobce nesplnil svou povinnost prokázat tvrzení v daňovém přiznání, která mu vyplývá z ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), neboť neprokázal původ peněz, které vložil do pokladny, a za této situace správce daně oprávněně navýšil příjmy žalobce o částku 950.000 Kč. Žalobce neprokázal původ prostředků, pouze dovozoval, z čeho by mohla sporná hotovost pocházet (z platby od České správy sociálního zabezpečení, od Policie ČR, z našetřených peněz, ze společného jmění manželů), přičemž tvrzení žalobce nepotvrdily ani účetní doklady včetně daňové evidence, ani výpisy z jeho běžného účtu.

Žalobce (dále též stěžovatel) podal kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Podle stěžovatele Městský soud v Praze nesprávně posoudil otázku splnění povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní účastníky řízení. Stěžovatel nesouhlasil se závěrem městského soudu, že svou důkazní povinnost nesplnil, ani s tím, že správce daně nemá povinnost vyvracet tvrzení daňového subjektu a nemůže nahrazovat daňové doklady došetřováním skutečností, které z činnosti daňového subjektu nezná. Podle stěžovatele tímto výkladem soud porušil zásadu volného hodnocení důkazů, zásadu materiální pravdy i právo stěžovatele na spravedlivý proces. Stěžovatel splnil svou povinnost podat daňové přiznání, vyměřenou daň zaplatil a svou důkazní povinnost tak splnil tím, že správci daně i žalovanému poskytl veškerou součinnost.

Dále stěžovatel namítal, že v daňovém řízení byl nesprávně zjištěn skutkový stav, přičemž skutkové závěry finančního ředitelství nemají oporu ve správním spise. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí vyšlo ze závěru, že v roce 2006 a v roce 2007 nebyly z účtu stěžovatele prováděny žádné výběry v hotovosti, z čehož dovodilo, že vklad do pokladny dne 31. 12. 2007 nemůže pocházet ani z platby od České správy sociálního zabezpečení ve výši 310.735 Kč, ani z platby od Policie ČR ve výši 1.232.260 Kč, které obě byly realizovány na účet stěžovatele. Tento závěr je však v rozporu s výpisy z účtu, které měly daňové orgány k dispozici (a žalobce je předložil rovněž Městskému soudu v Praze),

pokračování

z nichž je zřejmé, že stěžovatel v roce 2006 vybral v hotovosti částku 515.800 Kč a v roce 2007 částku 616.900 Kč. Stěžovatel byl v roce 2006 a 2007 ženatý a jeho žena MUDr. E. H. vybrala ze svého účtu v roce 2006 hotovost ve výši 274.500 Kč a v roce 2007 hotovost ve výši 244.261 Kč; tyto prostředky tvořily společné jmění manželů. Správce daně se důkazy stěžovatele nezabýval řádně, neboť sám uvedl, že doklady byly kontrolovány pouze namátkovým způsobem. Správce daně ani finanční ředitelství neprovedli „*prostý matematický výpočet*“ náhrad za užití automobilu TOYOTA YARIS, které stěžovatel vybral v hotovosti z pokladny v roce 2007 v celkové výši 353.603 Kč, z čehož mu po nákupu pohonných hmot zůstalo 277.563 Kč. Stěžovatel v březnu 2007 zaplatil třetí osobě částku 596.200 Kč jako zálohu na nákup nemovitosti, k nákupu však nedošlo a záloha mu byla v hotovosti vrácena zpět. Další peníze získal půjčkou ve výši 150.000 Kč od své dcery K. Z. a částku 200.000 Kč měl doma jako úspory. Všechny tyto peněžní prostředky měl stěžovatel k dispozici, aby realizoval předmětný vklad.

Nakonec stěžovatel městskému soudu vytkl, že se nijak nevypořádal s žalobní námitkou nesprávně posouzených uplatněných výdajů ve výši 1.161.947 Kč, které správce daně za výdaje daňově uznatelné neuznal a o které dále zvýšil jeho daňový základ.

Žalovaný s námitkami v kasační stížnosti nesouhlasil. Stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost k původu předmětné částky, vyplývající mu z § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť k tomu nepředložil žádné doklady a jeho tvrzení jsou rovněž pouze v obecné rovině. Správce daně i finanční ředitelství se zabývali tokem peněz na účtu žalobce, přičemž provedeným hotovostním výběrům vždy odpovídá vklad hotovosti do pokladny. Z těchto výběrů tak částka 950.000 Kč nemůže pocházet. Rozhodnutí městského soudu je proto podle žalovaného správné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v mezích řádně uplatněných kasační důvodů a v rozsahu kasační stížnosti podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Soud se v první řadě zabýval stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelností rozsudku Městského soudu v Praze, spočívající v nevypořádání se s žalobní námitkou stěžovatele nesprávně posouzených daňově uznatelných výdajů [kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] Rámec soudního přezkumu vymezuje ustanovení § 75 odst. 2 věta první s. ř. s., podle kterého *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Žalobce definováním žalobních bodů vymezuje rozsah soudního přezkumu, tj. určuje, jaké skutkové a právní otázky má soud posuzovat, a soud je tímto rámcem vázán, tedy nemůže přezkoumat rozhodnutí z důvodů, které nebyly v žalobě řádně a včas uplatněny (s výjimkami zákonem stanovenými). Porušení dispoziční zásady, vyjádřené v tomto ustanovení, je tzv. jinou vadou řízení, která může mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63, dostupný na www.nssoud.cz). Jak vyplývá z předmětné žaloby, stěžovatel v ní navrhuje pro nezákonnost zrušit jak napadené rozhodnutí finančního ředitelství, tak platební výměr k dani fyzických osob, vydaný správcem daně, a to z důvodu, že „*dotčený orgán neuznal podklady k dotaci pokladny ve výši 950.000 Kč. V důsledku toho byl následně žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 2. 2010 stanoven nový základ daně a související penále(...)*“. Tento základní žalobní bod pak žalobce v žalobě rozvinul a dovodil jak nesprávnost skutkových zjištění, tak nesprávné

právní hodnocení důkazní povinnosti žalobce. Městský soud proto zcela správně zaměřil svůj přezkum na správnost a úplnost zjištěného skutkového stavu ohledně původu peněžených prostředků ve výši 950.000 Kč. Snížením uplatněných výdajů se nezabýval, neboť tuto otázku žalobce předmětem soudního přezkumu neučinil. Snížení uplatněných výdajů ostatně žalobce nenapadl ani v odvolání proti platebnímu výměru, a nebyl tudíž ani předmětem přezkumu finančního ředitelství. Městský soud tedy respektoval žalobcem vymezený rámec přezkumu podle shora citovaného ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., a v souladu se zásadou dispoziční a projednací projednal pouze to, co žalobce soudu k projednání předložil. Kasační stížnost je tedy ohledně námitky opomenutého žalobního bodu nedůvodná.

Nejvyšší správní soud se poté zabýval námitkou stěžovatele, že skutkový stav, jak jej zjistily daňové orgány, nemá oporu ve správním spise [důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]

Stěžovatel v souvislosti s namítaným rozporem skutkových zjištění žalovaného a správce daně se správním spisem přednesl několik podrobně rozvedených tvrzení o možném původu vložených peněz. Jednak může jít o peněžní prostředky poskytnuté jako náhradu za provoz vozidla (hotovostní výběr celkem 353.603 Kč, po odečtení nákladů na palivo 277.563 Kč), částku 596.200 Kč, kterou stěžovatel měl obdržet od třetí osoby jako vrácenou zálohu, částku 150.000 Kč mu měla půjčit dcera K. Z., a v neposlední řadě z účtu žalobce měly být v rozhodných letech 2006 a 2007 prováděny hotovostní výběry v řádu stovek tisíc korun; rovněž tak měly být prováděny hotovostní výběry i z účtu jeho manželky, se kterou měl v době roku 2006 a 2007 majetek ve společném jmění manželů.

Porovnáním žaloby s kasační stížností a jejím doplněním Nejvyšší správní soud zjistil, že tato tvrzení stěžovatel uplatnil až v doplnění kasační stížnosti. V žalobě namítal pouze to, že finanční ředitelství *„neakceptovalo vysvětlení nesprávně použitých formálních termínů půjčka a dotace v účetních podkladech žalobce v návaznosti na doložitelný reálný stav jeho finančních toků“*, a nesouhlasil s *„posouzením charakteru přijatého plnění (doplatku) od České správy důchodového zabezpečení“*; žádné další skutečnosti neuvedl. Nyní tvrzené skutečnosti o původu předmětné částky jsou tak tzv. skutkovými novotami, tedy skutečnostmi, s nimiž nebyl městský soud při svém rozhodování seznámen. Je nerozhodné, zda nyní přednesená tvrzení mohla být zjištěna z některých žalobcem předložených listin (např. z výpisu z účtu), neboť splnit povinnost tvrzení pouhým předložením listin nelze; jinak řečeno, bylo by porušením zásady rovnosti stran, kdyby soud „domýšlel“ chybějící skutková tvrzení žalobce z listin, které předložil k prokázání svých tvrzení (srov. rozsudek Nejvyššího soudu z 26. 5. 2010 sp. zn. 28 Cdo 1396/2010, podle kterého *„[v] žádném případě však nepřichází v úvahu, aby předložené listiny nahradily skutkové tvrzení účastníků řízení, zejména pak skutková tvrzení podstatná. Procesní aktivita a odpovědnost účastníků řízení by tím byla popřena a přenášena na soud, což by bylo v rozporu se základními zásadami občanského sporného řízení – zásadou dispoziční, projednací, rychlosti a hospodárnosti“*, in www.nsoud.cz). Uplatnění nových tvrzení v řízení o kasační stížnosti brání koncentrační mechanismus, vyplývající z ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s., podle kterého *ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, co bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží*, a to z důvodu, že Nejvyšší správní soud není soudem nalézacím, ale přezkumným. Zákaz nových tvrzení v řízení o kasační stížnosti je

pokračování

rovněž konstantně akceptován judikaturou Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, nebo rozsudek ze dne 12. 1. 2005 č. j. 7 Azs 329/2004 - 48, z pozdější doby např. rozsudek ze dne 20. 12. 2012 č. j. 3 Ads 36/2012 - 21). K těmto novým skutečnostem proto Nejvyšší správní soud v souladu se shora citovaným ust. § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřihlédl.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2005, č. j. 4 As 56/2003 - 76 se uvádí, že „[p]okud je z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč v souladu se správním spisem soud shledal zjištění skutkového stavu žalovaným za úplné a spolehlivé, jakými úvahami se řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, a z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky v žalobě, potom není důvodná námitka, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]“. Přesně takové parametry přezkoumávaný rozsudek městského soudu má. Městský soud vysvětlil, proč považuje závěry finančního ředitelství a správce daně o pochybnostech o původu částky 950.000 Kč za opodstatněné, proč naopak shledal žalobcovy argumenty o původu peněz za nedostatečné a neprokázané, vysvětlil, v čem spatřuje nesrovnalosti v tvrzeních žalobce a v zjištěních, které správce daně učinil z jím navržených důkazů, rovněž tak vysvětlil, proč nepovažuje za důvodnou námitku žalobce, že došlo ke dvojímu zdanění týchž příjmů. Důkazní návrh účastnickým výsledkem městský soud zamítl se srozumitelným a logickým odůvodněním, že žalobce byl správcem daně opakovaně vyslechnut a měl proto opakovaně možnost vypovídat ohledně původu předmětné částky, nikdy však tuto možnost nevyužil tak, aby z jeho výpovědi bylo možno zjistit průkazné skutečnosti. Tvrzení, která stěžovatel k původu peněz přednesl až v kasační stížnosti, městský soud k dispozici neměl a tudíž se jimi nezabýval; jak je vysvětleno shora, nemohl k nim přihlédnout ani Nejvyšší správní soud. Námitka stěžovatele z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak rovněž není důvodná.

Poslední námitkou, kterou stěžovatel svou kasační stížností uplatnil, je námitka nezákonnosti rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení otázky splnění důkazní povinnosti daňovými orgány [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Nesprávné posouzení právní otázky spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, nebo je sice užit správný právní předpis, ale je nesprávně vyložen. Stěžovatel výhradu formuloval jako obecnou výtku nesprávného výkladu povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní v daňovém řízení. Nejvyšší správní soud se proto zabýval tím, zda městský soud při posouzení povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní v daňovém řízení správně vyložil rozložení důkazní povinnosti a povinnosti tvrzení, jak vyplývá z ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků definuje povinnost tvrzení a povinnost důkazní daňového subjektu tak, že *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*. Prioritně má tedy daňový subjekt povinnost tvrdit skutečnosti, které zákon vyžaduje v přiznáních, hlášeních nebo vyúčtováních, k těmto tvrzením má pak i povinnost důkazní. Konstantní judikatura závěr o prioritní důkazní povinnosti daňového subjektu potvrzuje (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2003, publikovaný pod č. 94/2004

Sb. NSS, podle kterého „*ustanovení § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt je tak odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení*“). Městský soud se proto správně zabýval v první řadě tím, zda žalobce svou povinnost tvrzení a povinnost důkazní splnil či nikoliv. V řízení není sporu o tom, že žalobce předložil daňové přiznání a v tomto směru povinnost tvrzení splnil. Žalobce byl dále správcem daně vyzván k tomu, aby uvedl (tedy splnil svou povinnost tvrzení), proč předmětná částka 950.000 Kč není zahrnuta do základu daně a doplnil tvrzení k původu těchto peněz tak, aby bylo možno správně aplikovat zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů fyzických osob, v platném znění, zejména ustanovení § 3 a § 4 tohoto zákona. Povinností žalobce jako daňového subjektu bylo, aby předložil dostatečně konkrétní tvrzení a k nim dostatečně konkrétní důkazní návrhy k původu peněz. Městský soud tak správně vyložil, že povinnost tvrzení a povinnost důkazní tíží v první řadě žalobce a srozumitelně a logicky vysvětlil, proč s ohledem na tvrzení žalobce a k nim navržené důkazy a s ohledem na skutková zjištění finančního ředitelství a správce daně považoval důkazní povinnost žalobce za nesplněnou. Pouze pro úplnost k tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že důkazní povinnost žalobce nesplní tím, že – jak uvádí – „*předlož[í] vše, co správce daně požadoval*“. Důkazní povinnost je splněna teprve tehdy, když žalobce ke svým konkrétním tvrzením předloží konkrétní důkazy, ze kterých dokazované tvrzení vyplýne.

Povinností tvrzení správce daně se zákon o správě daní a poplatků výslovně nezabývá, určuje jen jeho důkazní povinnost v § 31 odst. 8 tak, že *správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí*. V posuzovaném případě správci daně podle shora citovaného písmene c) vznikla povinnost prokázat pouze skutečnosti vyvracející správnost daňového přiznání žalobcem předloženého, což, jak správně dovodil městský soud, může správce daně učinit pouze z důkazů a listin, které mu žalobce předložil, a nikoliv došetřováním skutečností, které z činnosti daňového subjektu nezná. Správce daně nemá povinnost sám vyhledávat důkazy ve prospěch daňového poplatníka (srov. např. nálezy Ústavního soudu z 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, sp. zn. 2 Afs 151/2006 - 63). Daňové řízení totiž není ovládáno zásadou vyšetřovací a zásadou materiální pravdy, jak se domnívá žalobce, ale zásadou prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), a zásadou formální pravdy (§ 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005 č. j. 1 Afs 54/2004 - 125 a ze dne 28. 4. 2005 č. j. 5 Afs 147/2004 - 97). Městský soud správně dovodil, že v případě, kdy správce daně měl na základě žalobcem předložených podkladů, konkrétně daňového přiznání a příjmů do pokladny, pochyby o správnosti daňového přiznání, neboť z podkladů nevyplynul původ peněz vložených do pokladny, zůstala povinnost tvrzení a povinnost důkazní ohledně původu těchto peněz na žalobci; není-li zde tvrzení a není-li zde žádný důkaz, nelze je vyvracet. Důkazní povinnost by správce daně měl až v případě, kdyby žalobce k výzvě doplnil konkrétní tvrzení a konkrétní důkazy, a správce by měl přesto pochyby o jejich

pokračování

správnosti, věrohodnosti, průkaznosti a úplnosti, což se však nestalo. Kasační námitka nesprávného právního posouzení tak rovněž není důvodná.

Vzhledem ke shora uvedenému neshledal Nejvyšší správní soud důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. opodstatněnými, a proto podle ustanovení § 110 odst. 1 posl. věta s. ř. s. kasační stížnost zamítl bez jednání, postupem podle ustanovení § 109 odst. 2 citovaného zákona.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení, a soud mu proto náhradu nákladů řízení v řízení o kasační stížnosti nepřiznal. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. února 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu