



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zast. Mgr. Romanem Moussawi, advokátem, se sídlem Pařížská 11, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 12. 2018, č. j. 25 Af 5/2018 - 40,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 12. 2018, č. j. 25 Af 5/2018 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Opavě (dále jen „správce daně“), platebním výměrem ze dne 10. 6. 2016, č. j. 2253514/16/3216-50523-809746, podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), a podle § 147 a § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1.100.460 Kč.

[2] Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 4. 12. 2017, č. j. 51663/17/5200-10422-711621, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a podle daňového zákona zamítlo odvolání žalobce a uvedený platební výměr potvrdilo. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný nejprve takto shrnul průběh řízení před správcem daně:

[3] V rámci vyhledávací činnosti správce daně zjistil zaslání finančních prostředků na soukromý účet žalobce v celkové výši 7.473.494,58 Kč, k čemuž docházelo od července do prosince 2013. Na základě tohoto poznatku byl žalobce podle § 145 odst. 1 daňového řádu dne 23. 10. 2014 vyzván k podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. Ten však daňové tvrzení nepodal a dne 3. 11. 2014 do protokolu uvedl, že byl jediným jednatelem společnosti AVANTI, spol. s r.o. (dále jen „společnost AVANTI“), která si od června 2013 vyřídila licenci na provozování zprostředkování práce pro cizince. Následně žalobce založil novou společnost JP-Work Agency, s.r.o. (dále jen „společnost JP Work“) a společnost AVANTI prodal. Jelikož by obchodní partneři posílali peníze za dodání pracovníků na účet společnosti AVANTI a žalobce by již nemohl z těchto finančních prostředků hradit mzdy a odvody na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance, nechal si je na základě plné moci udělené novým majitelem společnosti AVANTI zasílat na svůj soukromý účet. Z něho byly placeny i faktury přijaté od společnosti FVE Masečín, s.r.o. (dále jen „společnost Masečín“) za služby pro zaměstnance. Veškeré účetní převody byly podle tvrzení žalobce následně se společností AVANTI proučtovány.

[4] Dne 27. 1. 2015 správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2013. V jejím průběhu zjistil, že podle obsahu plné moci ze dne 18. 6. 2013 byl žalobce zmocněn novým jednatelem společnosti AVANTI ke všem právním úkonům souvisejícím s dispozicemi s firemním účtem tohoto subjektu do doby vyznačení nového jednatele v obchodním rejstříku, k čemuž došlo o deset dní později. Podle generální plné moci ze dne 12. 9. 2013 byl žalobce zmocněn novým jednatelem společnosti AVANTI k provádění nutných úkonů dle stávající plné moci, včetně převodu pracovní agentury na společnost JP-WORK. Dále bylo ověřeno, že společnost AVANTI nepodala za zdaňovací období roku 2013 přiznání k dani z příjmů právnických osob. Na základě těchto skutečností správci daně vznikly pochybnosti o tvrzení žalobce ohledně finančních prostředků přijatých na jeho soukromý účet, a proto ho v protokole ze dne 25. 8. 2015 vyzval, aby prokázal, že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů podle § 3 odst. 4 daňového zákona nebo jsou od daně osvobozeny podle § 4 téhož zákona, případně již byly zdaněny.

[5] Do tohoto protokolu žalobce uvedl, že se jednalo o příjmy společnosti AVANTI na základě smluv uzavřených se společnostmi UVEX CZ, s.r.o. (dále jen „společnost UVEX“), KONSTRUKTPOL, s.r.o. (dále jen „společnost KONSTRUKTPOL“), 3D-Lasertec, s.r.o. (dále jen „společnost 3D-Lasertec“), Stauner palet, s.r.o. (dále jen „společnost Stauner palet“) a WAGNER METALL CONCEPT, k.s. (dále jen „společnost WAGNER METALL CONCEPT“). Platby si nechal žalobce zasílat na osobní účet z důvodu neoprávněné exekuce uvalené na bankovní účet společnosti AVANTI, což mělo umožnit ochránit mzdy zaměstnanců a platby dodavatelům. K deklarovaným výdajům na základě faktur vystavených společností Masečín žalobce sdělil, že se jednalo o platby za zajištění servisu pro zaměstnance podle smlouvy uzavřené se společností AVANTI. K prokázání těchto tvrzení žalobce v průběhu daňové kontroly předložil faktury za dočasné přidělení zaměstnanců vydané společností AVANTI vůči obchodním partnerům, faktury vystavené společností Masečín vůči společnosti AVANTI za práce spojené s dodáním zaměstnanců výše uvedeným obchodním společností, jakož i rámcové a dílčí dohody o dočasném přidělení zaměstnanců agentury práce uzavřené mezi společností AVANTI a společnostmi

pokračování

UVEX, KONSTRUKTPOL, 3D-Lasertec, Stauner palet a WAGNER METALL CONCEPT.

[6] Za účelem ověření předložených faktur vystavených společností Masečín se správce daně pokusil provést místní šetření u tohoto subjektu, které se však neuskutečnilo, neboť na adrese sídla společnosti se nenacházel zvonek či poštovní schránka s jejím názvem a jednatel pan Banda nespolupracoval a požadované doklady nepředložil. V průběhu daňové kontroly provedl správce daně výsledky jednání s jednateli společnosti Masečín pana Bandy a pana Bubely, avšak tyto svědecké výpovědi neosvědčily tvrzení žalobce ohledně spolupráce mezi společnostmi Masečín a AVANTI. Rozpory totiž spočívaly v tom, kdo vlastně za společnost Masečín uzavřel a podepsal předmětnou mandátní smlouvu se společností AVANTI. Dále svědci neznali odběratele, pro které společnost Masečín služby na základě mandátní smlouvy zajišťovala. Správce daně provedl i místní šetření u společností WAGNER METALL CONCEPT, Stauner palet, 3D-Lasertec a KONSTRUKTPOL. Z nich vyplynulo, že tyto společnosti spolupracovaly se společností AVANTI na základě rámcových dohod o přidělení agenturních zaměstnanců.

[7] Na základě všech důkazních prostředků předložených v rámci daňové kontroly učinil správce daně závěr, že žalobce neprokázal svá tvrzení ve vztahu k finančním prostředkům v celkové výši 7.473.495 Kč obdrženým v předmětném zdaňovacím období na jeho soukromý účet, a proto jsou tyto finanční prostředky jeho zdanitelným příjmem podle § 10 daňového zákona. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 10. 6. 2016 platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 1.100.460 Kč.

[8] Dále žalovaný v odůvodnění rozhodnutí o odvolání připomněl důkazní břemeno žalobce, na základě něhož musel rozptýlit uvedené pochybnosti správce daně o správnosti svých daňových tvrzení a v odvolacím řízení doložit jejich průkaznost. Ve světle této zásady daňového řízení následně žalovaný hodnotil důkazy předložené žalobcem v řízení o odvolání či návrhy na jejich provedení.

[9] Na základě mandátní smlouvy, na niž bylo poukázáno až v odvolání, byl podle žalovaného žalobce oprávněn přijímat finanční prostředky společnosti AVANTI na svůj osobní účet, nicméně v kontextu s ostatními důkazními prostředky neprokázal, jak s nimi naložil. Čtyři soupisy dokladů za měsíce červenec až listopad 2013 obsahující přehled vydaných a přijatých faktur a součet vyplacených mezd lze považovat pouze za tvrzení žalobce, a nikoliv za důkaz prokazující vypořádání předmětných finančních prostředků. I po provedení svědeckých výpovědí zástupců obchodních partnerů společnosti AVANTI bylo nutné setrvat na názoru o reálném zvýšení majetku žalobce. Žalobce totiž disponoval s předmětnými finančními prostředky, aniž prokázal, že takto jednal jménem společnosti AVANTI a že z jeho strany došlo k deklarovanému zúčtování a vypořádání těchto peněžních částek. Svědek I. B. sice uvedl, že obdržel peníze na výplaty zaměstnanců společnosti AVANTI, avšak nepotvrdil, kdy a jakým způsobem se tak stalo. Doklady o předání peněz zaměstnancům ani o jejich převzetí od žalobce nemá ani si nepamatuje, o jakou výši se jednalo. Svědek nepotvrdil ani nevyvrátil, že by peníze přijaté ve výši uvedené v jeho dříve sepsaném čestném prohlášení od žalobce obdržel. Toto čestné prohlášení navíc znevěrohodnil, když uvedl, že ho nikdy nepodepsal a vidí ho poprvé. Ani z nového

čestného prohlášení, které I. B. sepsal po provedení uvedeného svědeckého výsledku, nevyplývá konkrétní částka, která měla být daňovým subjektem použita k výplatě mezd zaměstnanců společnosti AVANTI. Rovněž tímto důkazním prostředkem nebylo prokázáno vyúčtování finančních prostředků se společností AVANTI, které žalobce obdržel na svůj soukromý účet.

[10] Opětný výslech svědka Bandy nemohl být podle žalovaného proveden, neboť se k němu svědek nedostavil a následně se ho nepodařilo předvést policejním orgánem. S ohledem na tuto situaci byla využita jeho předchozí svědecká výpověď, z níž vyplývá, že spolupracoval s žalobcem až v rámci nástupnické společnosti JP Work. Tímto výsledkem tak nebyla prokázána spolupráce mezi společnostmi Masačín a AVANTI. Provedení místního šetření u společnosti Masečín je nadbytečné, neboť pánové Banda a Bubela, kteří byly oprávněni za tento subjekt jednat, již byli vyslechnuti, druhý z nich opakovaně. Místní šetření u společnosti AVANTI za účelem zjištění, kolik mzdových prostředků bylo jejím zaměstnancům vyplaceno I. B. z peněz převzatých od žalobce, nemohlo být uskutečněno. Jediného jednatele společnosti AVANTI Pavla Daniela totiž nebylo možné předvolat ani předvést, neboť se na adrese trvalého bydliště nezdržoval. Dále ve stejný den, kdy se stal jednatelem společnosti AVANTI, převedl veškeré své pravomoci vůči třetím osobám plnou mocí na žalobce. Navíc společnost AVANTI již byla vymazána z obchodního rejstříku. Z bankovního účtu žalobce nevyplývá, že by z něho odcházely platby na sociální a zdravotní pojištění za zaměstnance společnosti AVANTI. Proto dotazy na příslušné správě sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťovnách nemohlo být zjištěno, kdo tyto platby platil a z jakého titulu. Z výpisů z osobního účtu, na který žalobce obdržel předmětné finanční prostředky, bylo zjištěno, že z něho následně vybíral peníze v různých částkách. Z předložených důkazních prostředků však nevyplývá, že by z takto vybraných finančních prostředků byly dále hrazeny výdaje související s činností společnosti AVANTI a využity na účel tvrzený žalobcem. Z výpisu z osobního účtu žalobce ani z výpisu z běžného účtu společnosti AVANTI nebylo potvrzeno ani provedení vypořádání a zúčtování předmětných finančních prostředků.

[11] Na základě takto doplněného dokazování provedeného v odvolacím řízení žalovaný konstatoval, že žalobce doložil obdržení finančních prostředků na základě mandátní smlouvy, avšak neprokázal, že je předal, vypořádal a zúčtoval ve prospěch společnosti AVANTI. Proto je zapotřebí tyto finanční prostředky považovat za reálný a zdanitelný příjem žalobce podle § 10 daňového zákona.

[12] Podle závěru žalovaného tedy žalobce neodstranil pochybnosti ohledně finančních prostředků obdržených na jeho soukromý účet a své daňové tvrzení neprokázal předloženými ani navrženými důkazními prostředky. Proto žalovaný odvolání žalobce zamítl a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil.

[13] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 5. 12. 2018, č. j. 25 Af 5/2018 - 40, zrušil uvedené rozhodnutí žalovaného o odvolání a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] V odůvodnění tohoto zrušujícího rozsudku 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

pokračování

náležely jiné osobě. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 66, přitom 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, napadené 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.“).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[15] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění uvedl, že ji podává z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[16] Stěžovatel konkrétně namítl nesprávnost závěru napadeného rozsudku, podle něhož správce daně bez zákonné opory nutil žalobce prokázat, jakým způsobem došlo k vypořádání závazků se společností AVANTI. V této souvislosti stěžovatel upozornil na to, že žalobce uvedl dvě verze tvrzení o připsání předmětných finančních prostředků ve prospěch jeho soukromého bankovního účtu, neboť až v odvolacím řízení zmínil a prokazoval, že je obdržel na základě mandátní smlouvy, kterou v průběhu daňové kontroly nepředložil a jejíž existence nikterak nevyplývala ani z obsahu plných mocí. Ohledně nich je navíc nelogické a nepochopitelné, aby za situace, kdy žalobce jako jediný společník a jednatel společnosti AVANTI tuto obchodní společnost prodal, mu v ní nový jednatel ponechal naprostou kontrolu za účelem vypořádání jejích finančních prostředků určených jiným osobám.

[17] Podle další stížnostní námitky žalobce v průběhu daňového řízení předložil jen formální důkazní prostředky, jimiž nebylo prokázáno uskutečnění deklarovaných transakcí. Ačkoliv tedy žalobce až v rámci odvolacího řízení předložil mandátní smlouvu, na jejímž základě byl zmocněn k přijímání předmětných finančních prostředků a k provádění plateb spojených se společností AVANTI prostřednictvím svého soukromého účtu, neprokával, jakým způsobem s těmito částkami naložil, že tak učinil jménem tohoto subjektu, že je takto předal jiné osobě a že s dotčenou společností došlo k vypořádání obdržených finančních prostředků. Jestliže se tedy správce daně nespokojil s tvrzením žalobce a prověřoval, zda skutečně došlo k naplnění mandátní smlouvy, je nutné tento postup považovat za logický a v souladu se zákonem. Pouze v takovém případě totiž mohlo být postaveno na jisto, zda se jednalo o finanční prostředky společnosti AVANTI, které byly použity žalobcem v souladu s mandátní smlouvou, nebo naopak o peněžní částky „odkloněné“ z prodané společnosti AVANTI. Správcem daně zjištěné konkrétní

skutečnosti přitom svědčily o tom, že se jednalo o finanční prostředky v majetkové sféře žalobce, u nichž nelze mít za to, že náležely společnosti AVANTI, jak uváděl žalobce. Za této situace nebylo možné konstatovat, že žalobce unesl důkazní břemeno a prokázal, že prostředky ve sféře jeho dispozice náležely třetí osobě, a že se tak nejednalo o jeho reálný příjem. Opačný výklad krajského soudu je přitom zapotřebí odmítnout, neboť by vedl k absurdnímu závěru, podle něhož by se příjemce finančních prostředků mohl vyhnout jejich zdanění pouhým odkazem na zmocnění k přijetí předmětných peněžních částek ve prospěch jiného subjektu. V daném případě tedy došlo k reálnému navýšení majetku žalobce a předmětné finanční prostředky lze považovat za jeho zdanitelný příjem ve smyslu § 10 daňového zákona.

[18] V závěrečné námitce stěžovatel shrnul, že žalobce prokázal přijetí finančních prostředků z titulu úhrad dodavatelů společnosti AVANTI, avšak nedoložil, jak s nimi následně naložil. Tuto skutečnost prokazoval žalobce zejména mandátní smlouvou, k jejímuž prověření správce daně naprosto správně přistoupil, neboť v opačném případě nebylo možné zjistit, zda předmětné finanční prostředky nezůstaly v dispoziční sféře žalobce. Jednalo se tak o prověření tvrzení a důkazního prostředku předloženého žalobcem, které byly následně správcem daně rozporovány. Takový postup je v souladu s § 92 daňového řádu, a nelze se proto ztotožnit s názorem krajského soudu, že správce daně nemohl pokračovat v dokazování a musel se spokojit s pouhým ověřením titulu příchozích finančních prostředků. Oproti situaci řešené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 62, se tak v nyní posuzované věci jedná o jiný skutkový stav, kdy sporným není zdroj finančních prostředků, nýbrž jejich následný osud.

[19] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[20] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že předmětné finanční prostředky náležely společnosti AVANTI, jak bylo prokázáno v daňovém řízení. Nemusel tedy dokládat, jak s nimi naložil po jejich přijetí, neboť v tomto směru bylo rozhodující, že se jednalo o peněžní částky jiné osoby, která je měla zdanit. Přitom je zřejmé, že finanční prostředky musely být využity k úhradě závazků společnosti AVANTI, neboť v opačném případě by nepochybně existovali věřitelé domáhající se úhrady pohledávek. Žalobce z těchto důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelem v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel označil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[22] Podle tohoto ustanovení „[k]asační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné právní posouzení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový

pokračování

stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[23] Podle krajského soudu unesl žalobce své důkazní břemeno, neboť se mu podařilo rozptýlit pochybnosti správce daně ohledně peněžních částek v celkové zaokrouhlené výši 7.473.495 Kč, které obdržel na svůj soukromý účet. K tomuto závěru dospěl krajský soud pouze na základě účastníky žalobního řízení nespоровané skutečnosti, že se jednalo o platby ve prospěch společnosti AVANTI z titulu mandátní smlouvy uzavřené mezi ní a žalobcem. Proto podle krajského soudu finanční prostředky připisované na účet žalobce náležely ve skutečnosti třetí osobě. Za této situace již finanční orgány neměly zákonnou oporu pro uložení povinnosti žalobci prokazovat způsob vypořádání jeho závazků se společností AVANTI, neboť tato skutečnost neměla vztah ke zjištění, které založilo původní pochybnost správce daně, jak krajský soud dále konstatoval. Nejvyšší správní soud se tak ke stížnostním námitkám zabýval správností tohoto právního názoru učiněného soudem v žalobním řízení a dospěl k následujícím závěrům:

[24] 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.

[25] 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 vázících 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.).

[26] V nyní posuzované věci správce daně zpochybnil věrohodnost a průkaznost tvrzení žalobce o zasílání předmětných finančních prostředků na jeho soukromý účet na základě plných mocí udělených novým majitelem společnosti AVANTI tím, že z jejich obsahu nevyplývalo pověření žalobce hradit z takto obdržených peněžních částek mzdy a povinné odvody za zaměstnance společnosti AVANTI ani faktury přijaté od společnosti Masečín. Tyto skutečnosti se podle závěru správce daně nepodařilo žalobci prokázat ani v průběhu daňové kontroly, neboť jím předložené účetní doklady a další listiny, kterými dokládal původ finančních prostředků připsaných na jeho soukromý účet, nebyly ověřeny svědeckými výpověďmi jednatelů společnosti Masečín ani místními šetřeními provedenými u subjektů, které měly zasílat příslušné peněžní částky ve prospěch společnosti AVANTI.

[27] Teprve až v odvolacím řízení poukázal žalobce 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 ve zmíněném ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. 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 zdanitelné 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).

[28] 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.

[29] 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

pokračování

logicky nemohla mít žádný vztah ke zjištěním, které založily původní pochybnost správce daně. Ani odkaz krajského soudu na rozsudek ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 69/2007 - 66, není přílehlavý. 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.

[30] Krajský soud tedy 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.

IV. Závěr

[31] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto zrušovacím rozhodnutí. Krajský soud proto bude v dalším řízení 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 podle § 10 daňového zákona. Proto se krajský soud bude zabývat správností závěru stěžovatele o neprokázání této rozhodné skutečnosti. Až po takto provedeném posouzení bude moci krajský soud učinit spolehlivý závěr o tom, zda žalobce prokázal své tvrzení a unesl důkazní břemeno.

[32] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. září 2019

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu

