



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. M. L.**, zastoupen Mgr. Pavlem Dvořákem, advokátem se sídlem Strojírenská 2269, Žďár nad Sázavou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2017, č. j. 53712/17/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2019, č. j. 29 Af 16/2018 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 11. 2019, č. j. 29 Af 16/2018 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina vydal dne 7. 4. 2017 dva dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 ve výši 548.382 Kč, daňovou ztrátu ve výši -4.000 Kč, daňový bonus ve výši -26.808 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 115.078 Kč. Za zdaňovací období 2013 žalobci doměřil daň ve výši 91.002 Kč, daňový bonus ve výši -26.808 Kč a současně uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23.562 Kč.

[2] Žalovaný žalobcova odvolání zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Brně, který na jejím základu napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud připomněl rozložení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Dospěl k závěru, že správce daně dostatečně věrohodným způsobem

zpochybnil původní žalobcovo tvrzení, že příjem ve výši 4 800 000 Kč od společnosti ADOZ, s.r.o. (dále jen „ADOZ“), byl bezúročnou půjčkou, poskytnutou žalobci pro financování jeho soukromých aktivit. Krajský soud daňovým orgánům přisvědčil, že důkazní prostředky, které žalobce předložil k prokázání svých tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně, jsou zcela nedostačující. Při hodnocení tvrzení žalobce, že správce daně v rámci daňové kontroly nedostatečně prokázal povahu částky, vyplacené společností ADOZ žalobci, a že dle jeho tvrzení se mohlo jednat o bezdůvodné obohacení, poukázal krajský soud na rozsudek ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015 - 38. Z něj plyne, že správce daně nebyl povinen prokazovat povahu dotčeného příjmu poté, co jeho povahu nebyl schopen prokázat sám žalobce.

[5] Krajský soud nicméně považoval za nezbytné poukázat na jednu zásadní odlišnost skutkového stavu nyní projednávané věci od skutkového stavu, na jehož základě byl vydán rozsudek č. j. 5 Afs 15/2015 - 38. Tato odlišnost má podle krajského soudu vliv na posouzení postupu správce daně a žalovaného. Žalobce totiž celou částku ve výši 4.800.000 Kč vrátil zpět společnosti ADOZ, přičemž většina z této částky byla vrácena ještě před zahájením daňové kontroly u žalobce (4.600.000 Kč před zahájením daňové kontroly a zbylých 200.000 Kč cca měsíc po zahájení daňové kontroly), a to nikoliv jednorázově, ale v postupných splátkách v období od roku 2013 do roku 2016. Ačkoliv správce daně kvalifikoval příjem žalobce jako ostatní příjem dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, což krajský soud nerozporoval, nelze dle jeho názoru odhlédnout od faktu, že částku ve stejné výši žalobce poukázal zpět na účet společnosti ADOZ. Pokud správce daně v průběhu daňové kontroly zjistí, že příjmy, z nichž by mohl doměřit daňovému subjektu daň z příjmů, mohly být spojeny také s výdaji, které by mohly ovlivnit základ této daně, je pro účely skutečně správného zjištění a stanovení daně povinen zabývat se tím, zda tyto potencionální výdaje mohly daňový základ pro doměření daně z příjmů ovlivnit.

[6] Pokud správce daně autoritativně rozhodl, že příjem ve výši 4.800.000 Kč byl příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů, měl za účelem správného stanovení daně přinejmenším vyloučit možnost, že by se mohlo jednat o příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) téhož zákona, a tudíž by poukázání částky ve výši 4.800.000 Kč žalobcem na účet společnosti ADOZ mohlo být vrácením zálohy ve smyslu § 10 odst. 5 *in fine* zákona o daních z příjmů. Neučinil-li tak, zatížil podle krajského soudu svá rozhodnutí vadou, která měla vliv na jejich zákonnost.

II. Kasační stížnost

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností. Navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel považuje odůvodnění rozsudku za vnitřně rozporné, tedy nepřezkoumatelné. Krajský soud na jedné straně tvrdí, že správce daně nebyl povinen prokazovat povahu příjmu, vzápětí však dodává, že správce daně měl „přinejmenším vyloučit možnost“, že by se mohlo jednat o příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, ke kterému lze uplatnit výdaje podle § 10 odst. 5 téhož zákona. Tyto závěry si podle stěžovatele protirečí.

[9] Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno a správce daně dospěje k závěru, že se jedná o zdanitelný příjem (ostatní příjem podle § 10 zákona o daních z příjmů), není již povinen se dále zabývat tím, z čeho konkrétně daňovému subjektu příjem plynul. Povahu příjmu musí jednoznačně prokázat daňový subjekt. Požadavek

krajského soudu představuje nedůvodné přenášení důkazního břemene na správce daně. Nehledě na to, že krajský soud po stěžovateli požaduje prokázání neexistence určité skutečnosti [že se nejedná o příjem podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů].

[10] Krajský soud zcela přehlíží, že stěžovatel v bodu 19 rozhodnutí uvedl, že žalobce neprokázal právní důvod nabytí příjmů (neprokázal, že přijaté platby jsou bezúročnou půjčkou či zálohami na dodávky zboží), čímž také neprokázal právní důvod vrácení těchto plateb. Nebylo proto možné „vrácené“ finanční prostředky zohlednit jako výdaje. Není v možnostech správce daně a stěžovatele více ozřejmit skutkový stav, pokud ani sám žalobce nebyl schopen doložit povahu příjmu. Je otázkou, jak si krajský soud v praxi představuje, že by správce daně vyloučil dané příjmy ze skupiny příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[11] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci

[12] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem (byla podána včas, osobou oprávněnou, za níž jedná zaměstnanec se zákonem požadovaným vzděláním), je přípustná a projednatelná.

[13] Soud nemohl posoudit důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.)]. Shledal totiž vadu rozsudku krajského soudu, ke které musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], a pro kterou nebylo možno rozsudek krajského soudu meritorně přezkoumat.

[14] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Z citovaného ustanovení vyplývá, že soudní řízení správní je založeno na dispoziční zásadě. Tato zásada se promítá i do § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., které ukládá žalobci povinnost označit rozsah napadení správního rozhodnutí žalobními body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Rozsah napadení správního rozhodnutí a uvedení důvodů znamená povinnost žalobce tvrdit, že správní rozhodnutí, nebo jeho část, odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému právnímu předpisu, a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost správního soudu je pak omezena právě takto vymezeným rámcem soudního přezkumu, nejde-li o rozhodnutí nicotné, či stížené vadami, ke kterým soud musí přihlédnout z úřední povinnosti (viz bod [20] a násl. níže). Absence nebo nedostatek tvrzení žalobce o konkrétní nezákonnosti proto nutně způsobuje nemožnost přezkoumat napadené správní rozhodnutí, právě z absentujícího důvodu (srov. např. rozsudky ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 – 65, a ze dne 31. 8. 2005, č. j. 6 As 45/2004 – 84). Jak uvedl rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, č. 2288/2011 Sb. NSS, „soudní přezkum není a nemůže být všeobecnou kontrolou zákonnosti postupu a rozhodování správních orgánů. Je vždy na osobě rozhodnutím dotčené, zda toto rozhodnutí akceptuje, či zda se proti němu bude bránit u soudu; je rovněž na její vůli, jaká pochybení označí za podstatná“.

[15] Soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či dotvářet žalobní námitky z vlastní iniciativy. Takový postup soudu by popíral uplatnění dispoziční zásady ve správním soudnictví a zasahoval by do principu rovnosti účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny § 36 odst. 1 s. ř. s.). Odepřel by totiž žalovanému

právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí (srov. rozsudek č. j. 7 Afs 216/2006 - 65). Rozhodnutí krajského soudu založené na odlišné právní argumentaci, než jaká byla obsažena ve správním rozhodnutí nebo v podané žalobě, k níž se strany řízení nemohly dosud vyjádřit a zejména tomu uzpůsobit provedené dokazování, by tak porušovalo právo na spravedlivý proces a bylo by pro účastníky překvapivé (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011 - 78, č. 2510/2012 Sb. NSS).

[16] Nejvyšší správní soud níže shrnuje veškerou argumentaci obsaženou v žalobě.

[17] Žalobce podle svého názoru prokázal, jaký charakter má přijaté plnění v obou zdaňovacích obdobích, tedy že šlo o půjčku. Společnosti ADOZ veškeré zapůjčené prostředky platbami v letech 2012 až 2016 postupně vrátil. Této skutečnosti daňové orgány nevěnovaly pozornost – uvedly totiž, že žalobce neprokázal právní důvod nabytí příjmů, a tím také nebyl prokázán právní důvod vrácení přijatých plateb. Podle žalobce tedy správce daně považoval dotčené příjmy za plnění bez právního důvodu, které však nemůže být ostatním příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů. S přijetím plnění bez právního důvodu (bezdůvodného obohacení) je totiž spojena povinnost je vrátit. Správce daně měl prokázat, že proti žalobcem přijatému plnění bylo poskytnuto určité protiplnění v podobě služeb či zboží, aby byly dány důvody k závěru, že se jednalo o příjem podléhající dani, který je založen na „ekonomické podstatě celé transakce“. Žalobce dále namítl, že na základě jím uplatněných tvrzení a důkazů, hodnocených jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, bylo nutno dospět k závěru, že se jednalo o bezúročné půjčky poskytnuté žalobci na úhradu jeho soukromých aktivit spojených s výstavbou rodinného domu. Daňové orgány se nedostatečně vypořádaly se svou povinností ověřit veškeré skutečnosti a posoudit je v rozsahu nezbytně nutném a věc posoudily subjektivně. Žalobce závěrem žaloby zopakoval, že se daňové orgány nijak nevypořádaly s vrácením poskytnutého příjmu v plné výši společnosti ADOZ. Správce daně nepřihlédl ke skutečnému obsahu závazkového vztahu mezi společností ADOZ a žalobcem; spokojil se s chybným formálně právním zakotvením tohoto vztahu v účetnictví, které bylo následně upraveno a dáno do souladu se skutečným stavem věci.

[18] Krajský soud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí pro vadu spočívající v tom, že správce daně (a potažmo stěžovatel) neposoudil, zda dotčený příjem ve výši 4 800 000 Kč není příjmem ve smyslu § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů¹, vůči kterému lze uplatnit výdaj ve formě vrácené zálohy (§ 10 odst. 5 zákona o daních z příjmů *in fine*²). Soud podotýká, že šlo o jediný důvod, pro které krajský soud stěžovatelovo rozhodnutí zrušil (podrobněji body [4] až [6] tohoto rozsudku).

¹ Podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů (ve znění účinném do 31. 12. 2013) jsou ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, též příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, movité věci, cenného papíru s výjimkou státních dluhopisů, které mohou podle emisních podmínek nabývat výhradně fyzické osoby, a příjmy plynoucí jako protiplnění menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů podle zvláštního právního předpisu s výjimkou uvedenou v § 4.

² Podle § 10 odst. 5 věty poslední zákona o daních z příjmů je u příjmů podle odstavce 1 písm. b) výdajem vrácená záloha, i když je vrácena v jiném zdaňovacím období.

[19] Z obsahu podané žaloby však nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli, byť obecnou, námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce v žalobě setrval na svém tvrzení, že přijaté prostředky byly bezúročnou půjčkou. Na žádném místě žaloby (ani v průběhu daňového řízení) se nedomáhal posouzení přijatých prostředků jako příjmů podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů a ani netvrdil, že částky, které společnosti ADOZ postupně vrátil, by měly představovat vrácené zálohy (žalobce tvrdí, že se jedná o vrácení půjčky).

[20] Z odůvodnění rozsudku je naopak zřejmé, že veškerou žalobní argumentaci shledal krajský soud nedůvodnou. Krajský soud tak napadeným rozsudkem popřel princip vyjádřený v § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., neboť přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů. Krajský soud nebyl oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

[21] Výjimku z dispoziční zásady stanoví § 76 odst. 2 s. ř. s., podle něž vysloví soud i bez návrhu nicotnost rozhodnutí. Judikatura (srov. mnohé nálezy Ústavního soudu, např. ze dne 21. 4. 2009, č. j. II. ÚS 1464/07, ze dne 31. 3. 2009, č. j. I. ÚS 1138/08) dále dovodila, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti též k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy či prekluze práva. Pro vady řízení je bez žalobní námítky soud oprávněn zrušit rozhodnutí správního orgánu pouze tehdy, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů (srov. výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Azs 79/2009 – 84). Tak tomu v nyní projednávané věci nebylo. Vady postupu správce daně, pro které krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil, nebránily soudu v přezkoumání napadených rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, což plyne již ze samotného obsahu odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[22] Nejvyšší správní soud dodává, že za této situace se již nevěnoval vypořádání námitek směřujících proti věcnému posouzení provedenému krajským soudem, neboť to, jak vyplývá z výše uvedeného, bylo v rozsudku krajského soudu učiněno nezákonně a nad rámec žalobních bodů. Není tedy důvod, aby se kasační soud správností těchto závěrů zabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti shledal rozsudek nezákonný pro vadu řízení spočívající v porušení dispoziční zásady v řízení před krajským soudem, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Napadený rozsudek proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy napadené rozhodnutí stěžovatele posoudí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

[24] V dalším řízení rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. dubna 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu