



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Miluše Doškové 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 žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 16/2018 – 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

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 shora označeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), ten napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu

řízení. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného první rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 16/2018-44, zrušil rozsudkem ze dne 23. 4. 2020, č. j. 1 Afs 479/2019-31, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu.

[4] V pořadí druhým rozsudkem nyní krajský soud žalobu zamítl. K žalobcově námitce ohledně důkazního břemene k prokázání povahy přijaté částky od společnosti ADOZ, s. r. o., uvedl, že správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předloženou účetní evidenci jako nevěrohodnou, neúplnou, neprůkaznou či nesprávnou. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, dostatečně věrohodným způsobem zpochybnili tvrzení žalobce, že příjem ve výši 4.800.000 Kč od společnosti ADOZ, s.r.o., byl bezúročnou půjčkou, poskytnutou žalobci pro financování jeho soukromých aktivit. Přisvědčil správci daně, potažmo žalovanému také v tom, že důkazní prostředky předložené žalobcem k prokázání jeho tvrzení a vyvrácení pochybností správce daně jsou zcela nedostačující k odstranění rozporu v jeho dřívějších tvrzeních. Krajský soud se ztotožnil se závěrem správce daně, že faktury za práce na rodinném domě nebyly dostatečné k prokázání skutečnosti, že by se prostředky použité žalobcem na úhradu těchto faktur skládaly z příjmu, který mu poskytnutla společnost ADOZ, s. r. o. Avšak ani kdyby tomu tak bylo, neprokazovala by tato skutečnost existenci smlouvy o zápůjčce mezi žalobcem a společností ADOZ, s. r. o., ani nevyvracela možnost, že se v případě sporného příjmu mohlo jednat o ostatní příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. To ani s přihlédnutím ke skutečnosti, že žalobce částku v plné výši v průběhu let 2013 až 2016 poukázal na účet společnosti.

[5] Dle názoru krajského soudu nebyl správce daně povinen prokazovat povahu předmětného příjmu žalobce, pokud tak nebyl schopen učinit sám žalobce. Uzavřel tak, že správce daně, resp. žalovaný za dané situace správně na základě zjištěného skutkového stavu určili povahu příjmu žalobce jako „ostatní příjem“. Žalobcova tvrzení ohledně povahy příjmu totiž věrohodným způsobem nerozptýlila pochybnosti správce daně v rámci daňové kontroly.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a písm. d) s. ř. s.

[7] Dle stěžovatele je stěžejní otázkou, zda naplnil svoji zákonnou povinnost tvrdit a prokázat faktickou povahu plnění ve výši 4.800.000 Kč, které obdržel od společnosti ADOZ, s. r. o., tedy zda se jednalo o bezúročnou půjčku. Krajský soud se nedostatečně vypořádal s vnitřní rozporností argumentace správních orgánů; ty na jedné straně konstatovaly, že se nejedná o půjčku ani o zálohu na dodávku zboží, ale jde proto o plnění bez právního důvodu (resp. důvod tohoto plnění stěžovatel neprokázal). Zdůraznil, že

jedná-li se dle žalovaného o plnění bez právního důvodu, nemůže být takový příjem předmětem daně dle § 10 zákona o daních z příjmů, (s jeho přijetím by byla totiž spojena povinnost jej vrátit). Pokud správce daně a žalovaný tvrdili, že stěžovatel neprokázal existenci charakteru plnění ve formě půjčky, ani poskytnutých záloh na budoucí dodávku zboží, stíhá dle jeho názoru důkazní břemeno správce daně; ten měl prokázat charakter příjmů stěžovatele.

[8] Dále stěžovatel argumentoval, že unesl své důkazní břemeno ohledně jím uplatněných tvrzení, tedy že se jednalo o bezúročnou půjčku na úhradu soukromých aktivit. Hodnocení krajského soudu a žalovaného shledal nesprávným a nezákonným, jelikož tento závěr vedl k dvojímu zdanění poskytnutého plnění, a to stěžovatelem jako příjemcem a společností ADOZ, s. r. o., jako poskytovatelem. To odporuje § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Tvrdil, že žalovaný nepostupoval v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu, jelikož nevycházel ze skutečného obsahu právního úkonu, ale spokojil se s formálně chybným uvedením povahy plnění v účetnictví společnost ADOZ, s. r. o. Uzavřel, že v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu měl správce daně a žalovaný zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně i nad rámec stěžovatelem navrhovaných důkazů.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že bylo předně povinností stěžovatele, aby prokázal povahu přijatého plnění. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015 – 38, dovodil, že správce daně neměl povinnost prokazovat povahu plnění, pokud jej stěžovatel prokazatelně přijal a správce daně formuloval pochybnosti ve vztahu ke zdanění předmětné částky. Nesouhlasil s námitkou, že stěžovatel unesl svou povinnost tvrzení. Žalovaný zopakoval důvody, pro které shledal stěžovatelova tvrzení rozporná a jeho následné důkazy nedostatečnými pro vyvrácení pochybností o správně odvedené dani. K námitce, že byly tytéž peněžní prostředky zdaňovány dvakrát, žalovaný uvedl, že stěžovatel neprokázal, že by příjmy ve výši 4.800.000,- Kč byly řádně zdaněny, od daně osvobozeny, případně vůbec nebyly předmětem daně z příjmů; nelze proto ani konstatovat, že by tytéž příjmy byly zdaněny dvakrát. Stěžovatel ostatně k prokázání tohoto tvrzení nedoložil žádné důkazní prostředky.

[10] K námitce, že orgány finanční správy ani krajský soud nezohlednily vrácení plnění stěžovatelem společností ADOZ, s. r. o., žalovaný odkázal na příslušné odstavce napadeného rozsudku. Jelikož stěžovatel neprokázal právní důvod nabytí příjmů, konsekventně neprokázal ani právní důvod vrácení těchto přijatých plateb. Vzhledem k rozporům ve stěžovatelových tvrzeních ohledně povahy přijatých plateb nemohl vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu, nebyl totiž zřejmý skutečný projev vůle účastníků vztahu. Dle žalovaného má sice správce daně povinnost zjišťovat skutkový stav, ale tato povinnost není absolutní. Nebyl tedy povinen aktivně vyhledávat všemožné důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch stěžovatele, naopak, bylo na stěžovateli, aby prokázal charakter sporného příjmu. V posuzovaném případě dostal své zákonné povinnosti, tvrzení stěžovatele ověřoval z listin dostupných v obchodním rejstříku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Kasační stížnost posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] V souzené věci jde o opakovanou kasační stížnost, soud se tedy nejprve zabýval otázkou její přípustnosti ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je „*kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*“ Nejvyšší správní soud se tak nemůže zabývat znovu věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05).

[13] K přípustnosti opakované kasační stížnosti lze dále odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, v němž se konstatuje: „*Opakovaná kasační stížnost, v níž stěžovatel vznesl pouze námitky, které mohl uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Ze zákazu opakované kasační stížnosti platí výjimky pro případy, kdy Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí soudu pro procesní pochybení, nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Posouzení toho, které námitky mohl stěžovatel uplatnit již v předešlé kasační stížnosti, závisí na konkrétních okolnostech případu.*“ V projednávané věci byl předchozí rozsudek krajského soudu zrušen na základě kasační stížnosti žalovaného z důvodu, že soud přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud se tedy samotnou věcí nezabýval, kasační stížnost je tedy přípustná.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je případně povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, založil-li soud rozhodovací důvody na skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 – 51).

[16] Nejvyšší správní soud neshledal v napadeném rozsudku krajského soudu žádnou z výše uvedených vad. Krajský soud se jasně a srozumitelně zabýval stěžovatelskými žalobními body a vycházel z dostatečně zjištěného skutkového stavu.

[17] Ke kasační námitce vytýkající soudu nesprávné posouzení přechodu (či přenášení) důkazního břemene uvádí Nejvyšší správní soud následující: v projednávané věci nebylo mezi stranami sporné, že stěžovatel skutečně přijal částku 4.800.000 Kč od společnosti

ADOZ, s. r. o. Správce daně vyzval stěžovatele k doložení pravdivosti tvrzení ohledně povahy přijatého plnění, které měl vzhledem k rozporům v jeho vyjádřeních za nevěrohodné a neprůkazné. Stěžovatel následně neprokázal povahu dotčeného plnění, a proto nemohlo důkazní břemeno přejít zpět na správce daně. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že správce daně měl možnost (a i povinnost) na základě zjištěného skutkového stavu autoritativně určit povahu příjmu a to právě za situace, kdy stěžovatel nebyl schopen prokázat jím tvrzenou povahu příjmu, resp. jím předestřená tvrzení ohledně jeho povahy věrohodným způsobem nerozptýlila pochybnosti správce daně v rámci daňové kontroly. To vše i s přihlédnutím k tomu, že svá tvrzení stěžovatel měnil. Nejprve tvrdil, že se jednalo o zálohy na nákup nadnormativních zásob, a když toto tvrzení neobstálo, počal tvrdit, že se jednalo o bezúročnou půjčku. Na to reagoval správce daně, tvrzení ověřoval v obchodním rejstříku, ve sbírce listin obchodní společnosti ADOZ s. r. o. Z výroční zprávy (za roky 2012 a 2013) plyne, že : *ve prospěch osob, které jsou statutárními orgány společnost neposkytla žádné půjčky, úvěry, záruky, ani další plnění peněžní či nepeněžní povahy*. Pochybnosti správce daně tedy logicky rozptýleny nebyly, potvrzena nebyla ani pravdivost stěžovatelova tvrzení, a proto ohledně charakteru příjmu stále panovaly nejasnosti. Stěžovatel přitom neprokázal ani, že by se jednalo o nějaký typ příjmu, jež by byl osvobozen od daně. Důkazní břemeno proto ulpělo na stěžovateli. Správce daně tedy označil příjem jako „ostatní“ a podřadil jej ke zdanění pod § 10 zákona o daních z příjmů.

[18] Stěžovatel vyjádřil opakovaně přesvědčení, že správci daně prokázal charakter „sporného“ plnění a navíc se krajský soud, správce daně ani žalovaný nevypořádali s vnitřní rozporností jejich argumentace spočívající v tom, že jestliže jde o plnění bez právního důvodu, nemůže se jednat o příjem dle § 10 zákona o daních z příjmů. K tomu Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem uvádí, že není povinností správce daně identifikovat povahu přijatého plnění v případě, kdy správce daně stěžovateli své pochybnosti ohledně zdanění předmětných finančních prostředků patřičně sdělil a osvětlil, to vše za předpokladu, že daňovému subjektu umožnil, aby jím tvrzené skutečnosti prokázal. Bylo tedy povinností stěžovatele správci daně doložit dostatečné důkazy ohledně zpochybněného plnění. Je podstatné, že správce daně zjistil přijetí plnění stěžovatelem a že své pochybnosti ohledně zdanění těchto příjmů sdělil daňovému subjektu, kterému zároveň dal možnost doložit povahu a zdanění přijatého plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015 – 38).

[19] Problematiky důkazního břemene se týká i další kasační námitka. Stěžovatel je přesvědčen, že dostal své povinnosti prokázat, že poskytnuté plnění bylo bezúročnou půjčkou. Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně předně opakuje, že daňový subjekt plní svou prvotní povinnost tvrzením, které prokáže účetnictvím případně jinou evidencí. V případě, kdy správce daně poukáže na existenci vážných a důvodných pochybností o průkaznosti či věrohodnosti účetnictví nebo jiné daňové evidence, musí daňový subjekt následně tyto pochybnosti správce daně rozptýlit dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 36. 3. 2014, č. j. 1 Afs 19/2014 – 39).

[20] Jak již soud zmínil v bodě [17] rozsudku, správce daně nejprve vyzval stěžovatele výzvou ze dne 22. 9. 2016 k prokázání řádného zdanění, osvobození od daně, či že se jedná o prostředky, které nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob částky 4.800.000 Kč. Na tuto výzvu stěžovatel odpověděl, že se jednalo o zálohy na

dodávky zboží poskytnuté společností ADOZ, s. r. o., které však vzhledem k neuskutečnění obchodu vrátil. Druhou výzvou ze dne 22. 10. 2016 jej správce daně vyzval k prokázání, že přijaté zálohy byly zahrnuty do příjmů ze samostatné činnosti. Na tuto výzvu stěžovatel odpověděl, že dotčené prostředky byly bezúročnou půjčkou. Při seznámení stěžovatele s výsledkem kontrolních zjištění, podle kterých daňový subjekt neprokázal, že dotčené finanční prostředky byly řádně zdaněny, jsou od daně osvobozeny, nebo že se jedná o prostředky, které nejsou předmětem daně, správce daně poukázal na vážné a důvodné pochybnosti o správnosti stěžovatelových tvrzení. Důkazní břemeno tedy v souladu s výše uvedenými obecnými východisky přešlo na daňový subjekt. Ten prokazoval skutečnost, že se jednalo o bezúročnou půjčku předložením faktur za práce na rodinném domě a poukazem na to, že předmětná částka byla bezezbytku vrácena společnosti ADOZ, s. r. o.

[21] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem ohledně hodnocení unesení důkazního břemene stěžovatelem. Faktury za práce na rodinném domě dodané stěžovatelem nejsou dostatečným důkazem pro prokázání existence smlouvy o bezúročné půjčce mezi stěžovatelem a společností ADOZ, s. r. o. Nadto Nejvyšší správní soud uvádí, že datum uhrazení doložených faktur se z velké části liší od vyplacení příslušných částek stěžovateli, respektive že k poskytnutí financí došlo až po uhrazení větší části doložených faktur. Ani skutečnost, že celé plnění bylo navráceno společnosti ADOZ, s. r. o., není ve spojení s fakturami způsobila prokázat, že daná částka byla řádně daněna, či byla od daně osvobozena nebo jí nepodléhala. Stěžovatel tedy nesplnil svou důkazní povinnost a svá tvrzení neosvědčil dostatečně přesvědčivě a nesporně. Uvedené platí obzvláště ve světle předchozích rozporných vyjádření ohledně povahy poskytnutého plnění a rovněž zjištění, že společnost ADOZ, s. r. o., žádnou půjčku ve zkoumaných zdaňovacích obdobích neposkytla (viz výše bod [17]).

[22] Dle stěžovatele krajský soud a daňové orgány nepostupovaly v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu, tedy nezjistily skutečný obsah závazkového vztahu mezi ním a společností ADOZ, s. r. o., spokojily se s formálním označením tohoto vztahu v účetnictví společnosti, který byl následně uveden do souladu se skutečným stavem věci. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že stěžovatel nepřednesl žádný konkrétní důkaz svědčící o skutečné existenci jím tvrzeného právního vztahu mezi ním a společností ADOZ, s. r. o., správní orgány a poté i krajský soud tedy vycházely z dostupných skutečností, které měly při rozhodování k dispozici, a správně posoudily, že stěžovatel nedostatečně prokázal jím prezentovanou povahu poskytnutého plnění. Nejvyšší správní soud nerozporuje názor stěžovatele, že souhlasný projev vůle účastníků smlouvy dostačuje v daném případě pro její vznik, ovšem stěžovatel vzhledem k dříve zjištěným rozporům tuto vůli účastníků nijak přesvědčivě nedoložil.

[23] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel konstatuje, že správce daně nezjistil všechny potřebné skutečnosti pro rozhodnutí, tak jak mu ukládá § 92 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že daňový subjekt má povinnost tvrzení a ohledně ní nese důkazní břemeno. To ovšem nebrání správci daně, aby vyhledal a zohlednil i jiné důkazy, než ty jemu navržené. Neznamená to však, že by správa daní byla ovládána zásadou vyšetřovací, která přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu na orgán veřejné moci. Bude to vždy daňový subjekt, který bude primárně odpovědný za unesení důkazního břemene.

[24] V současném případě si správce daně opatřil důkazy i mimo ty uvedené stěžovatelem, konkrétně se jednalo o výroční zprávy potvrzené auditorem.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 10. srpna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu