



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ivo Pospíšila, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce Mgr. Tomáše Kocourka v právní věci žalobce: **P. M.**, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2021, č. j. 4046/21/5200-10423-709175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 25. 5. 2022, č. j. 59 Af 1/2022 - 58,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) identifikoval u žalobce za zdaňovací období roku 2015 rozdíl mezi známými příjmy (zhruba 3 mil. Kč, což odpovídá počátečnímu stavu na běžných účtech žalobce a jeho připsaným příjmům v podobě mzdy) a nárůstem jmění, spotřeby či jiného vydání (zhruba 14,5 mil. Kč). Proto vyzval žalobce dle § 38x zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), aby prokázal původ majetku ve výši 11,5 mil. Kč odpovídající identifikovanému rozdílu mezi příjmy a vydáním. Správce daně zjistil, že v průběhu roku 2015 žalobce osobně vložil na bankovní účet společnosti Wassa s.r.o., v níž byl jednatelem a společníkem, hotovost v celkové výši 11 900 000 Kč. Po analýze pohybů na bankovních účtech a zohlednění příjmů, které žalobce v roce 2014 a 2015 obdržel od společnosti Wassa jako zaměstnanec (její

jednatel), vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda příjmy žalobce v roce 2015 odpovídaly nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání.

[2] Rozhodnutím ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1423912/20/2601-51522-502788 (dále jen „platební výměr“), vyměřil správce daně žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 1 842 345 Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně původu majetku, neboť neprokázal, že identifikovaný rozdíl v příjmech a vydáních souvisí s poskytnutím půjčky ve výši 100 mil. Kč, kterou měl žalobce obdržet v hotovosti od pana S. M. na území Španělska v srpnu roku 2012.

[3] V odvolání pak žalobce mimo jiné tvrdil, že disproporce měla původ v trestné činnosti, neboť proti jeho osobě bylo vedeno trestní řízení, v němž byl se společností Wassa nepravomocně odsouzen za zkrácení daňové povinnosti a vylákání výhody na DPH. Odvolání proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2021, č. j. 4046/21/5200-10423-709175.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“) v záhlaví označeným rozsudkem žalobu proti napadenému rozhodnutí zamítl. Aplikaci § 38x a 38y ZDP nepovažoval za retroaktivní. Vycházel ze závěrů rozsudků Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 A 124/2018 - 39, a ze dne 14. 12. 2021, č. j. 31 Af 31/2020 - 53, zejména č. j. 30 A 124/2018 - 39, podle kterého: *„Právní úprava zavádějící do zákona o daních z příjmů proces prokazování původu majetku výzvou podle § 38x zákona o daních z příjmů je tvořena souborem procesních ustanovení, která dávají správci daně k dispozici nástroje, jimiž lze konfrontovat poplatníka z hlediska plnění jeho daňových povinností, u nichž neuplynula lhůta pro stanovení daně. Vydáním výzvy k prokázání původu majetku i za zdaňovací období časově předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., nedochází k nepřijatelné retroaktivitě, neboť nejsou žádným způsobem měněny hmotněprávní daňové povinnosti poplatníka, ale je toliko zaváděn nový procesní nástroj pro správce daně, jak účinněji kontrolovat plnění stávající povinnosti řádně přiznat a zaplatit daň z příjmů. Důkazní povinnost daňovému subjektu nepřemění z § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale z obecného ustanovení § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu.“* Konstatoval, že závěry, k nimž dospěl Krajský soud v Brně, plně korespondují důvodové zprávě k zákonu č. 321/2016 Sb. a důkaznímu břemenu, které podle § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu stíhá daňový subjekt.

[5] Podle krajského soudu nejde o případ zásahu do hmotněprávní sféry žalobce, ale o procesní nástroje správce daně za účelem správného zjištění a stanovení daně. Správce daně proto nepochybil, pokud žalobce vyzval k prokázání původu příjmů, z nichž dovozoval nárůst žalobcova jmění ve zdaňovacím období roku 2015. I ostatní podmínky pro vydání výzvy podle § 38x odst. 1 ZDP byly splněny.

[6] Podle § 38y ZDP byl žalobce povinen prokázat časový rámec vzniku příjmů. Tedy prokázat, že finanční prostředky, které stály za zjištěnou disproporcí v roce 2015, mají skutečně původ v hotovostní půjčce z roku 2012, jak tvrdil. *„V tomto směru lze poukázat i na závěry starší judikatury NSS (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 16/2012 - 33), dle které je zcela jinou otázkou prokázání toho, že určité daňovým subjektem tvrzené skutečnosti nastaly v jím uvedeném časovém období, byť by se z pohledu*

pokračování

stanovení daně jednalo o období prekludované. Pokud by žalobce prokázal, že příjmy, které by vysvětlovaly zjištěný nárůst jmění v roce 2015, skutečně disponoval již v roce 2012, jak tvrdil, na žádné další podrobnosti ohledně těchto příjmů dosažených v roce 2012 by se jeho důkazní břemeno nevztahovalo.“

[7] Krajský soud nepřisvědčil žalobci, že správce daně měl daň stanovit podle pomůcek a nebylo možné ji stanovit dokazováním. Takový výklad by odporoval obecnému principu stanovení daně primárně dokazováním a až sekundárně podle pomůcek, a to za předpokladu, že daň nelze stanovit dokazováním, jak potvrzuje také četná judikatura Nejvyššího správního soudu. Tato zásada je zdůrazněna v § 38z odst. 2 písm. b) ZDP, podle něhož správce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, *pokud daň nelze stanovit na základě dokazování*. Neunesení důkazního břemene ve smyslu § 38z odst. 2 písm. a) ZDP, vedle splnění limitu 2 mil. Kč odhadované daně, není jedinou podmínkou pro přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek (zde zvláštním způsobem). Důvodová zpráva k novele č. 361/2016 Sb. nevyklučuje, aby byla daň nakonec stanovena dokazováním. Výslovně se v ní uvádí, že pro stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem „*musí být splněn předpoklad, že daň není možné stanovit na základě dokazování*. Tento požadavek je logickým vyústěním toho, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. To sice nemusí nezbytně nutně znamenat nemožnost stanovit daň na základě dokazování, neboť by mohl důkazní prostředky opatřit sám správce daně, byť to není jeho povinnost.“ Krajský soud uzavřel, že „*neunes-li poplatník k výzvě správce daně vydané podle § 38x ZDP svoje důkazní břemeno a očekávaná výše stanovené daně nepřesáhne 2 mil. Kč, tedy nepřipadá v úvahu postup podle § 38z odst. 2, § 38za ZDP, stanoví správce daně daň podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu pouze při splnění podmínky nemožnosti stanovit daň dokazováním*“. Správní orgány správně vycházely z toho, že peněžní částky vložené na účet společnosti Wassa představovaly nepřiznané příjmy zdaňovacího období roku 2015, neboť stěžovatel neprokázal, že šlo o příjmy mající původ v roce 2012. Správce daně měl dostatek důkazů, aby mohl žalobci stanovit daň dokazováním, přestože žalobce svoje důkazní břemeno neunesl. Konkrétně šlo o výpisy z bankovního účtu společnosti Wassa prokazující jednotlivé vklady žalobce v celkové výši 11 900 000 Kč, dále informace o počátečním a zůstatkovém stavu na jednotlivých bankovních účtech žalobce, o osobní spotřebě žalobce z účtů, a zohlednil také počáteční zůstatky na běžných účtech žalobce a příjmy ve formě mzdy, které považoval za zdaněné.

[8] Krajský soud neshledal důvodné ani námitky týkající se prekluze práva daň doměřit, jakož i postupu správce daně při provádění a hodnocení důkazů, a dospěl k závěru, že žalobce svoje důkazní břemeno neunesl a hodnověrnými důkazy neprokázal, že v roce 2012 obdržel hotovost ve výši 100 mil. Kč jako půjčku od S. M.. Správní orgány při provádění a hodnocení dokazování nijak nepochybily.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že s účinností ode dne 1. 12. 2016 došlo k rozšíření hmotněprávních povinností jednotlivce. Daňové orgány totiž neprokázaly existenci konkrétních příjmů stěžovatele a ke stanovení daně došlo jen z důvodů nerozptýlení pochybností daňových orgánů o původu stěžovatelova majetku. Do té doby

mohlo dojít ke zdanění příjmů, jen když byla prokázána jejich existence. Proto se jedná o zásah do hmotněprávní sféry a tuto „fikci příjmů“ nelze aplikovat na skutečnosti vzniklé před účinností zákona č. 321/2016 Sb. Důkazní břemeno, k jehož rozšíření došlo (jak plyne z důvodové zprávy a krajský soud na to nijak nereagoval), je odpovědností za výsledek řízení. Fakticky jde o rozšíření zdanitelných příjmů, neboť ode dne 1. 12. 2016 podléhají dani i částky, jejichž existence není prokázána, a daňový subjekt jen neunesel důkazní břemeno, jak zdroje svého majetku nabyt. Jde tak o vznik hmotněprávní povinnosti zdanit nejen příjmy, ale i „skutečnosti, které není v silách jednotlivce prokázat“.

[10] Krajský soud nesprávně vyhodnotil, že jde jen o procesní povinnosti. Jednotlivec je však nově povinen sledovat své nakládání s majetkem. Ke zdanění nestačí jen příjem, ale i nedostatek důkazů o původu majetku. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Před 1. 12. 2016 z něho nevyplývala povinnost uvést v daňovém přiznání částky, u nichž jednotlivec není schopen prokázat, z jakých zdrojů nabyt svůj majetek. Jednotlivec – nepodnikatel nebyl vůbec povinen si shromažďovat důkazy o původu svého majetku a retroaktivně se tak daň vyměřuje na základě neunesení důkazního břemene, o němž daňový subjekt nevěděl.

[11] Stěžovatel tak neměl reálnou možnost seznámit se předem s rozsahem svých práv a povinností, a proto § 38x ZDP nelze aplikovat na zdaňovací období 2015. Legitimně očekával, že v roce 2015 nemusí sledovat své nakládání s majetkem, porovnávat ho se svými zdroji a opatřovat si k tomu podklady. Nevěděl, že když tak činit nebude, bude muset z důvodů absence důkazů zdanit částku, kterou vložil na bankovní účet obchodní společnosti Wassa, s.r.o., ačkoliv nebudou existovat žádné příjmy, které by měl uvést do svého daňového přiznání. Aplikací nové úpravy na skutečnosti nastalé v roce 2015 narušily soud i správní orgány princip právní jistoty a legitimního očekávání stěžovatele.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu. Poukazuje na důvodovou zprávu k zákonu č. 321/2016 Sb., podle které navrhovaná právní úprava nemění zpětně práva a povinnosti daňového subjektu, neboť povinnost řádně tvrdit a prokázat všechny skutečnosti, které se mají uvádět v daňovém tvrzení, již existuje. Dochází zde pouze k rozšíření procesních nástrojů správce daně sloužících k odhalení porušení těchto povinností.

[13] V souvislosti s tvrzeními stěžovatele, že novelou zákona došlo k rozšíření hmotněprávních povinností, neboť správní orgány neprokázaly existenci příjmů, ale daň vyměřily na základě neunesení důkazního břemene ohledně původu majetku, odkazuje žalovaný na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, a ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015 - 50. Z nich dovozuje, že i před novelou č. 321/2016 Sb. tížilo daňový subjekt důkazní břemeno k identifikaci prostředků, které byly prokazatelně v jeho dispozici a k nimž správce daně zjistil pochybnosti ohledně jejich zdanění. Druhý uvedený rozsudek dospívá k týmž závěrům jako 6 Afs 15/2015 i ve vztahu ke vkladu prostředků do soukromé bankovní bezpečnostní schránky. Stěžovatel disponoval finančními prostředky ve výši 11 900 000 Kč, což ani nezpochybňuje. Správce daně pojal pochybnosti o povaze těchto prostředků, proto výzvou podle § 38x ZDP přenesl důkazní břemeno na stěžovatele. I před účinností této

pokračování

úpravy by s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu byl stěžovatel povinen prokázat, zda byly dotčené finanční prostředky zdaněny, popř. nejsou předmětem daně či jsou od daně osvobozeny. Nedošlo tudíž k rozšíření důkazního břemene jednotlivce, ačkoliv se to v důvodové zprávě uvádí.

[14] Správní orgány netvrdily, že měl stěžovatel sporné prostředky zohlednit ve svém daňovém přiznání, ale požadovaly po něm vysvětlení, zda se jedná o prostředky zdaněné, osvobozené či nepodléhající dani. Stěžovatel pak neprokázal své tvrzení, že se jednalo o příjmy osvobozené od daně. Nemůže proto obstát argumentace, že stěžovatel neshromažďoval důkazy o původu svého majetku, jelikož k tomu nebyl povinen.

[15] Žalovaný nepovažuje napadený rozsudek ani za nepřezkoumatelný, proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

[16] Stěžovatel dne 9. 5. 2023 doplnil kasační stížnost o námitku, podle které měly správní orgány stanovit daň podle pomůcek a nebylo možné ji stanovit dokazováním. Daňové orgány neprokázaly existenci zatajených příjmů a stěžovatel nesplnil povinnost dle § 38y ZDP, proto byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud považoval za důkaz existence příjmů i neobjasněný nárůst majetku, pokud vycházel z toho, že peněžní částky vložené na účet společnosti Wasa jsou fakticky nepřiznanými příjmy. Odkazované případy (č. j. 3 Afs 23/2004 - 82, č. j. 5 Afs 15/2015 - 50 nebo č. j. 1 Afs 92/2021 - 37, jakož i rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Af 5/2016 - 27) jsou odlišné, neboť průkaz původu majetku nebyl upraven v zákoně a judikatura jej dovozovala s důrazem na povinnost podnikatele prokazovat svoje tvrzení. Novelou č. 321/2016 Sb. zákonodárce omezil fikci příjmů pouze na stanovení daně pomůckami, což *a contrario* plyne z § 38za odst. 3 ZDP. Daň nebylo možné stanovit dokazováním a správní orgány existenci žádných konkrétních příjmů neprokázaly.

[17] Daň měla být správně stanovena podle pomůcek, neboť v případě stěžovatele došlo k zatemnění podstatné části skutečností rozhodných pro stanovení daně. Stěžovatel podle správce daně neobjasnil pochybnosti o disproporci jeho majetku a vykázaných příjmů. Jelikož pochybnosti se týkaly částek, které byly bezmála čtyřnásobně vyšší než přiznané příjmy, šlo o zatemnění podstatné části skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a nebylo možné ji stanovit dokazováním.

[18] Správní orgány neprokázaly konkrétní výši příjmů, které stěžovatel přijal, ani skutečnost, že byly předmětem daně. Nebyly proto oprávněny je zdanit ve zdaňovacím období roku 2015. Podle § 38za odst. 3 ZDP lze hledět na příjmy, u nichž nelze zjistit, do jakého daňového období spadají, jako by vznikly v posledním zdaňovacím období, za které lze stanovit daň, jen tehdy, když dochází ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem a daň přesahuje 2 mil. Kč. Tyto podmínky u stěžovatele nejsou splněny. Tuto námitku však krajský soud zcela pominul.

[19] Žalovaný se ve vyjádření k doplnění kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu, že jak podle § 38za ZDP, tak podle § 98 daňového řádu představuje dokazování prioritní způsob stanovení daně. Přechod na pomůcky je možný pouze v případě, že daň nelze stanovit dokazováním. Neunesení důkazního břemene nemusí vždy znamenat, že daň

nelze stanovit dokazováním, neboť správce daně může sám opatřit dostatečné důkazní prostředky. V dané věci přitom podle krajského soudu správce daně opatřil dostatek důkazů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle § 38x ZDP, ale nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle § 38za ZDP ani dle § 98 daňového řádu a daň bylo možné stanovit dokazováním. Částky vložené na účet společnosti Wassa představovaly nepřiznané příjmy zdaňovacího období roku 2015, neboť stěžovatel neprokázal, že šlo o příjmy mající původ v roce 2012. Tato argumentace pak dle žalovaného představuje dostatečné vypořádání žalobní námitky soudem.

[20] Podle žalovaného bylo jednoznačně prokázáno, že stěžovatel měl ve zdaňovacím období roku 2015 k dispozici peněžní prostředky, které vložil na účet společnosti Wassa, a neprokázal, že jejich zdrojem byla půjčka z roku 2012 či trestná činnost. Za této situace nebylo úkolem správních orgánů prokazovat původ dotčených prostředků, neboť důkazní břemeno vázlo na stěžovateli.

[21] Z výpisů na účtu společnosti Wassa a na účtu stěžovatele jasně vyplynulo, že stěžovatel disponoval přesně určitelným peněžním obnosem. Dále mohl správce daně určit také výši příjmů, počátek i zůstatek na bankovních účtech stěžovatele a přesně vyčíslil zjištěnou disproporci. Proto bylo nutné stanovit daň dokazováním. Tento způsob byl pro stěžovatele výhodnější i proto, že v případě užití pomůcek by mohl rozporovat pouze jejich přiměřenost. Názor krajského soudu, že zjištěnou disproporci je možné považovat za nepřiznané příjmy, považuje žalovaný za správný, neboť jej shledala správným i judikatura již před účinností sporné právní úpravy. I když jsou skutkové okolnosti případů řešených Nejvyšším správním soudem v rozsudcích č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, č. j. 5 Afs 15/2015 - 50 a č. j. 1 Afs 92/2021 - 37 odlišné, vyplývá z nich, že pokud daňový subjekt neprokáže svá tvrzení stran identifikace příjmů, pak správce daně netíží povinnost určit dané náležitosti za daňový subjekt. Naopak je oprávněn autoritativně identifikovat příjem namísto daňového subjektu. V případě neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nelze rezignovat na výběr daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost **není** důvodná.

[24] V původní kasační stížnosti stěžovatel brojil pouze proti posouzení otázky aplikovatelnosti § 38x a násl. ZDP na zdaňovací období roku 2015, tedy na období před účinností novely provedené zákonem č. 321/2016 Sb. od 1. 12. 2016. V doplnění kasační stížnosti rozšířil svou argumentaci o námitku nemožnosti stanovit v daném případě daň dokazováním. Na rozdíl od žaloby však již jeho námitky nemíří proti obsahu výzvy k prokázání příjmů ani proti způsobu, jakým správní orgány vyhodnotily, zda unesl své důkazní břemeno. Stěžovatel nijak nespornuje skutková zjištění učiněná správními orgány

pokračování

a jeho námitky se týkají pouze hodnocení právních otázek týkajících se aplikace nové právní úpravy na posuzovaný případ.

[25] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud nepominul námitky stěžovatele a srozumitelně se vypořádal s argumentací, podle které má právní úprava § 38x a násl. ZDP účinná od 1. 12. 2016 hmotněprávní účinky. Jestliže vysvětlil, že se jedná pouze o procesní institut, který nezasahuje do hmotněprávní sféry daňového subjektu, dostatečně tím reagoval na žalobní argumentaci. Nemusel přitom výslovně vypořádat každou dílčí námitku, kterou stěžovatel uváděl na podporu svého závěru o hmotněprávních účincích sporné právní úpravy. Podle ustálené judikatury kasačního soudu postačí, pokud soud reaguje na všechny nosné námitky žalobce, a to alespoň implicitně – viz např. rozsudek ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 - 78, bod 23. Úkolem soudu je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné tedy je, aby se soud ve svém rozhodnutí zabýval všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33, či rovněž nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08).

[26] Stejně tak krajský soud nepominul námitku, podle které nebylo možné v dané věci stanovit daň dokazováním a nedošlo ani ke splnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek zvláštním způsobem. Jak je zřejmé z rekapitulace obsažené v bodě [7] tohoto rozsudku, soud stěžovatelovu argumentaci podrobně vypořádal. Dospěl k závěru, že správní orgány správně stanovily daň dokazováním a že neměly přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek ani zvláštním způsobem dle § 38za odst. 3 ZDP, ani dle § 98 daňového řádu. Nemusel proto dále zkoumat podmínky pro stanovení daně zvláštním způsobem či pro užití fikce dle § 38za odst. 3 ZDP. Správní orgány totiž žádnou fikci nevyužily a dostatečně prokázaly existenci stěžovatelových příjmů (k tomu se Nejvyšší správní soud vyjádří dále).

[27] Podle § 38x odst. 1 ZDP *správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že a) má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5 000 000 Kč.*

[28] Podle § 38x odst. 2 ZDP *správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

[29] Podle § 38x odst. 3 ZDP *ve výzvě k prokázání příjmů správce daně a) určí rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, b) stanoví lhůtu k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů, c) poplatníka poučí o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti*

při prokazování požadovaných skutečností. Dle odst. 4 správce daně může požadované skutečnosti doplňovat prostřednictvím další výzvy k prokázání příjmů.

[30] Podle § 38x odst. 5 ZDP správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správci daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.

[31] V souladu s § 38y ZDP poplatník je povinen prokázat skutečnosti požadované ve výzvě k prokázání příjmů, ledaže prokáže, že nastaly v období, u kterého již uplynula pro stanovení daně.

[32] Dle § 38z odst. 2 ZDP [s]právce daně přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem, pokud a) nedošlo k prokázání skutečností požadovaných ve výzvě k prokázání příjmů, b) daň nelze stanovit na základě dokazování a c) správce daně dojde po předběžném posouzení k závěru, že daň stanovená podle pomůcek zvláštním způsobem přesáhne 2 000 000 Kč. Dále pak podle § 38za odst. 1 ZDP [s]právce daně při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem určí základ daně pomocí odhadu výše příjmů, kterých by poplatník musel dosáhnout, aby to odpovídalo nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání. Dle odst. 3 téhož ustanovení [p]okud při stanovení daně podle pomůcek zvláštním způsobem nelze určit, do jakého zdaňovacího období příjmy spadají, hledí se na ně, jakoby vznikly v posledním zdaňovacím období, za které již lze stanovit daň.

[33] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že shora citovaná právní úprava zakládá daňovým subjektům zpětně hmotněprávní povinnosti. Povinnost prokazovat a danit příjmy zde existovala i před účinností zákona č. 321/2016 Sb. Pokud správce daně doloží, že daňový subjekt uskutečnil výdaje, které neodpovídají jeho dosud vykazovaným příjmům, resp. jsou zde opodstatněné pochybnosti, že daňový subjekt splnil řádně své daňové povinnosti, pak zákon pouze nově stanoví procesní institut, na jehož základě musí daňový subjekt prokázat, že daňové povinnosti řádně plnil. O žádnou novou hmotněprávní povinnost však nejde. Kasační soud připouští, že důsledky použití tohoto procesního institutu jsou samozřejmě hmotněprávní, neboť vede ke stanovení daně, ovšem podle tehdy účinných právních předpisů.

[34] Krajský soud vycházel z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2019, č. j. 30 A 124/2018 - 39, který dovodil, že „§ 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů umožňující správci daně vyzvat poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů je procesním nástrojem, jímž správce daně může efektivněji kontrolovat a prověřovat, zda poplatník řádně plní své daňové povinnosti. Navazuje na důkazní povinnost (břemeno) daňového subjektu obsaženou v § 92 odst. 3 daňového řádu, podle níž má daňový subjekt důkazní břemeno ohledně toho, co sám uváděl ve svém daňovém tvrzení, nebo v něm uvádět měl. Předmětným ustanovením nedochází ke změně hmotněprávních povinností poplatníka (ke změně výše sazby daně, ke změně lhůt pro stanovení daně apod.), ale toliko k zavedení pružnějšího procesního nástroje pro kontrolování plnění daňových povinností poplatníků, pro zajištění spolupráce s poplatníky s cílem dosáhnout zdanění příjmů, které podle zákona měly být zdaněny. Výzvou podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů tak lze vyzvat poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů za zdaňovací období předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., je-li respektován věcný

pokračování

a časový rozměr důkazní povinnosti poplatníka vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu“ (důraz doplněn).

[35] Spornou právní úpravu je možné označit za speciální „skutkovou podstatu“ odůvodněných pochybností správce daně týkajících se daně z příjmů. Zákon zde toliko výslovně předpokládá existenci příjmů na základě toho, že daňový subjekt získal jmění či měl vydání, která neodpovídají jeho známým příjmům, a to navíc ve výši rozdílu minimálně 5 mil. Kč. Jde však jen o skutečnosti, které svědčí o existenci příjmů. Povinnost prokázat, že takové příjmy daňový subjekt řádně zdanil (nebo byly od daně osvobozeny či nebyly jejím předmětem), měl daňový subjekt i dle předchozí právní úpravy, jak plyne z níže citované judikatury Nejvyššího správního soudu, a to ve vztahu k fyzickým osobám, které nějakým způsobem podnikají. Jakkoliv jde pouze o zformalizování procesního postupu správce daně při přenesení důkazního břemene na daňový subjekt ve speciálních situacích, ve vztahu k fyzickým osobám, které žádným způsobem nepodnikají, právní úprava důkazní břemeno skutečně rozšiřuje.

[36] V rozsudku ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 Afs 16/2012 - 33, kasační soud vyslovil, že stěžovatel *„nesl důkazní břemeno ohledně vlastních tvrzení. Tohoto důkazního břemene se nemůže zbavit pouze konstatováním, že tyto finanční prostředky získal již dříve, a to právě v prekludovaném období. Při takovém výkladu rozsahu důkazního břemene by totiž ničím nepodložené tvrzení daňového subjektu, vždy bez jakéhokoli dokazování, vedlo k závěru, že částky vložené do podnikání, vykázané jako částky nemající vliv na základ daně, takovými částkami skutečně jsou. Jinými slovy, veškeré vložené peníze do podnikání by, bez ohledu na to, kdy a jak byly získány, získaly pouhým konstatováním daňového subjektu statut prostředků nepodléhajících dani. V projednávané věci je nutno připomenout, že správní orgány nepožadovaly po stěžovateli prokázání výše jeho majetku, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Správní orgány pouze požadovaly prokázání jeho vlastního daňově relevantního tvrzení. Tvrdil-li sám stěžovatel, že tyto příjmy nabyt v dávne minulosti, byl povinen tato svá tvrzení prokázat. Prokázal-li by stěžovatel, že finanční prostředky v tomto období nabyt, pak by otázka jejich zdanění nebyla vůbec na pořadu dne“.* Toto rozhodnutí se týká daňového subjektu podnikatele a Nejvyšší správní soud v něm výslovně upozornil, že tuto skutečnost považuje za stěžejní. S ohledem na nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, který se týkal fyzické osoby, jež měla pouze příjmy ze závislé činnosti, konstatoval, že požadovat *„prokazování majetkových poměrů po fyzické osobě, nepodnikateli a následné dodanění jeho příjmů tak bylo v případě řešeném Ústavním soudem považováno za nepřijatelný exces nad shora naznačený věcný (i časový) rámec daňové povinnosti a zásahem do autonomní a ústavně chráněné sféry jednotlivce, neboť v České republice není zákonem zakotvena obecná povinnost k majetkovému přiznání, přičemž absenci této povinnosti skutečně nelze nabrazovat tak extenzivně pojatým způsobem dokazování v daňovém řízení, které by fakticky ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu“.*

[37] Rozsudek ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, odkazovaný krajským soudem a žalovaným se rovněž týká fyzické osoby podnikatele. Daň z příjmů fyzických osob správní orgány daňovému subjektu doměřily na základě vkladů do podnikání, u kterých daňový subjekt tvrdil, avšak neprokázal, že šlo o finanční prostředky, které si vydělal v letech 1989 – 1991 během zaměstnání ve Švýcarsku, kde byly také řádně zdaněny.

[38] Nejvyšší správní soud má za to, že ani u nepodnikatele nelze umožnit, aby určité prostředky, jejichž existence vyplývá z provedení vkladů či jiných prokazatelných vydání, nabyly pouhým konstatováním daňového subjektu statut příjmů nepodléhajících dani apod. Pro zdaňovací období předcházející účinnosti sporné právní úpravy však bude vždy třeba vážít rozsah této daňové povinnosti s ohledem na okolnosti každého případu.

[39] V daném případě je stěžejní, že vklady, které stěžovatel činil, souvisely s jeho vlastním podnikáním a že veškeré přiznané příjmy fakticky plynuly z tohoto podnikání, které vykonával prostřednictvím společnosti Wassa (kde byl zaměstnán) jako jednatel a společník v jedné osobě, jakkoliv se formálně jednalo o příjmy ze závislé činnosti. Také půjčka, z níž dle jeho tvrzení měly pocházet finanční prostředky, které vkládal na účet společnosti Wassa, měla být určena k podnikání. Proto, co se týče rozsahu důkazní povinnosti, nelze na stěžovatele nahlížet optikou shora odkazovaného nálezu Ústavního soudu jako na osobu nepodnikající, která má příjmy výhradně ze závislé činnosti. Stěžovatel totiž není „typickým zaměstnancem“, po kterém by nebylo možné požadovat doložení původu určitého majetku již před účinností zákona č. 321/2016 Sb. Jak bylo uvedeno, z formálního hlediska vykonával pro společnost Wassa závislou činnost, avšak působil zde jako jednatel a společník, proto o faktické závislosti v dané věci nelze hovořit. Veškeré jeho příjmy i příslušné vklady bezprostředně souvisely s jeho podnikáním prostřednictvím společnosti Wassa. Ostatně již v rozsudku ze dne 7. 3. 2007, č. j. 8 Afs 33/2005 - 48, Nejvyšší správní soud 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*“.

[40] V rozsudku ze dne 18. 1. 2016, č. j. 5 Afs 15/2015 - 50, na který odkazuje žalovaný, kasační soud aproboval postup správních orgánů, které doměřily fyzické osobě nepodnikateli daň z příjmů na základě vkladu finančních prostředků do bankovní schránky, u nichž neprokázal, že šlo o příjem osvobozený od daně, který nemusel zahrnout do svého daňového přiznání. Jednalo se však o zdanění příjmů spočívajících v tom, že daňový subjekt přijal podle výdajových pokladních dokladů částky, které fyzicky vydal jako jednatel společnosti sám sobě. Poté tvrdil, že mělo jít o příjem osvobozený od daně, neboť tyto částky představovaly vypořádání za obchodní podíl v jiné společnosti. I zde se daňový subjekt bránil, že správce daně měl prokázat, o jaký konkrétní příjem podléhající dani se mělo jednat (jinými slovy měl správce daně prokázat existenci příjmu daňového subjektu, který podléhá dani).

[41] Právě posledně citované rozhodnutí je v daném případě přílehlavé a plyne z něj, že ve specifických případech, v nichž správní orgány jednoznačně identifikují prostředky, kterými daňový subjekt prokazatelně disponoval a u kterých existují důvodné pochybnosti o jejich řádném zdanění, bylo možné i před novelou č. 321/2016 Sb. požadovat, aby daňový subjekt nepodnikatel prokázal, že se jednalo o prostředky, které daňový subjekt řádně zdanil již v dřívějším období, případně nepodléhaly dani či od ní byly osvobozeny. Za určitých okolností tudíž i pro daňové subjekty „nepodnikatele“ platí, že je tížilo důkazní břemeno nejen ohledně skutečností, které musí výslovně v daňovém přiznání uvádět, ale i ohledně těch, na základě nichž správci daně tvrdí, že určité příjmy do daňového přiznání zahrnout nemusely.

pokračování

[42] Ze stejných závěrů vycházel také zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 321/2016 Sb., ve které následně uvádí (část 4.2.3), že „[d]aňový subjekt má důkazní povinnost a nese důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které měl správci daně tvrdit (povinnost a břemeno tvrzení), aby došlo ke správnému stanovení daně. Aby daňový subjekt prokázal výši své daňové povinnosti, musí prokázat existenci i těch skutečností, které není povinen v daňovém tvrzení uvádět (typicky těch, které výši jeho daňové povinnosti snižují). Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v daňovém tvrzení, implicitně zahrnuje též povinnost uvést důvody, které jej vedou k tvrzení těchto skutečností. Výklad, který by dovozoval opak, by ad absurdum vedl k situaci, že daňový subjekt by, s úmyslem vyhnout se důkazní povinnosti, do daňového tvrzení uváděl pouze úzký okruh údajů, resp. daňové tvrzení by nepodával vůbec“. Z důvodové zprávy také plyne, že nová právní úprava míří ke zdanění zatajených a nezdaněných příjmů. Úmyslem zákonodárce bylo efektivněji zdanit nepřiznané příjmy, nikoli nepřiznaný majetek. „Majetek (jeho hodnota a výše) slouží správci daně jako pomocné kritérium, jehož prostřednictvím posuzuje, zda příjem nebo jiné skutečnosti deklarované poplatníkem odpovídají realitě nebo nikoli.“

[43] Argumentace, podle které správní orgány vyměřily stěžovateli daň na základě neunesení důkazního břemene, ale existenci příjmů vůbec neprokázaly, se zakládá na zkreslené konstrukci. Stěžovatel totiž pomíjí, že správní orgány zcela jednoznačně identifikovaly finanční prostředky, které vkládal v hotovosti na účet společnosti Wassa. Stěžovatel pak nijak nezpochybňuje, že finanční hotovostí ve výši 11 900 000 Kč skutečně disponoval. Jestliže stěžovatel ve zdaňovacím období let 2014 a 2015 přiznal příjmy v podobě mzdy ve výši 733 tisíc Kč, ale disponoval dalšími značně vysokými zdroji, jejichž původ nebyl správním orgánům znám, resp. z ničeho neplynulo, že by se jednalo o příjmy, které stěžovatel již zdanil, nebo byly od daně osvobozeny či nebyly jejím předmětem, pak zde existovaly důvodné pochybnosti, že stěžovatel porušil své povinnosti a nepřiznal v souladu se zákonem v daném zdaňovacím období všechny zdanitelné příjmy. Jinými slovy identifikovaný rozdíl mezi příjmy a vydáním nasvědčuje tomu, že zde existují zdanitelné příjmy, které stěžovatel zatajil. Bylo proto na něm, aby prokázal, že tomu tak nebylo – tedy aby prokázal, že je řádně zdanil, nebo že šlo o příjmy od daně osvobozené, případně že je nabyt v období, v němž již právo správce daně stanovit daň zaniklo. Jestliže správce daně dospěl k závěru, že toto důkazní břemeno stěžovatel neunesl, vyměřil mu daň na základě toho, co bylo prokázáno, tedy existující finanční hotovosti, kterou stěžovatel vložil do společnosti, a finančních toků na jeho bankovních účtech, nikoliv pouze na základě neunesení důkazního břemene.

[44] Na základě všeho shora uvedeného Nejvyšší správní soud uzavírá, že úpravu obsaženou v § 38x a násl. ZDP účinnou od 1. 12. 2016 lze aplikovat i na zdaňovací období před její účinností, jestliže se výzva dle § 38x odst. 1 týká jmění, spotřeby či jiného vydání, které daňový subjekt nabyt či provedl ve zdaňovacím období, u něhož ještě neuběhla prekluzivní lhůta ke stanovení daně. Jinými slovy správce daně se může dotazovat zpětně na zdaňovací období v rámci tříleté prekluzivní lhůty (§ 38x odst. 5 ZDP), přičemž může po daňovém subjektu požadovat, aby prokazoval, že jeho výdaje vzrostly s ohledem na příjmy, které měl v posledních deseti letech (v rámci obecné objektivní desetileté prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 daňového řádu). Jestliže daňoví poplatníci museli vždy až deset let zpětně prokazovat své příjmy (včetně skutečností, podle kterých některé příjmy dani nepodléhaly či od ní byly osvobozeny), pak musí být schopni za stejné období doložit

původ těchto příjmů. Toho si musel být stěžovatel vědom i před tím, než nabyl účinnosti zákon č. 321/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s prokazováním původu majetku. Pokud daňový subjekt tvrdí, že učinil vydání z příjmů, u nichž již uplynula desetiletá prekluzivní lhůta, musí správci daně logicky vysvětlit a minimálně osvědčit, že výdaje plynou z příjmů nabytých v prekludovaném období. Stejně tak zde bude hrát roli skutečnost, zda se tvrzení daňového subjektu týkají prekludovaného období před účinností zákona č. 321/2016 Sb. či po jeho účinnosti, jak ostatně plyne i z důvodové zprávy (část 2.6).

[45] Nároky kladené na daňový subjekt při nesení jeho důkazního břemene se musí logicky snižovat s ohledem na časový odstup od okamžiku vytvoření příjmu. Také důvodová zpráva v této souvislosti hovoří o tzv. slábnoucím důkazním břemenu (část 4.2.2), z něhož plyne, *„že správce daně při posuzování věrohodnosti a přesvědčivosti předložených či navržených důkazních prostředků musí zohlednit skutečnost, že při prokazování skutečností z časově vzdálenějšího období nelze požadovat důkazní prostředky v takové kvalitě, jako u období nedávného“*. Po delší době tak správce daně nemůže po daňovém subjektu požadovat předložení důkazů v takové kvalitě jako např. za období, u něhož ještě neuběhla ani tříletá prekluzivní lhůta. Nicméně se důkazní břemeno nemůže omezit pouze na tvrzení daňového subjektu o tom, že jeho příjmy vznikly v období, u něhož uběhla objektivní prekluzivní lhůta.

[46] Důvodová zpráva pak opakovaně zdůrazňuje, že u pořízení majetku či výdajů z příjmů, u nichž již mělo dojít k prekluzi, prokazuje daňový subjekt primárně časový rámec získání příjmů, nikoliv však další skutečnosti. *„Pokud se poplatník dovolává skutečnosti, že příjmy, z nichž byl dotčený majetek pořízen, nebo z nichž byly hrazeny výdaje poplatníka, vznikly v prekludovaném období, musí tuto skutečnost prokázat. Pokud tak učiní, není povinen prokazovat žádné jiné skutečnosti, které se vztahují k těmto příjmům (tj. podrobnosti o jejich původu a vzniku), i přesto že byly obsaženy ve výzvě k prokázání příjmů.“*

[47] Jestliže při aplikaci sporné právní úpravy orgány finanční správy dodrží shora nastíněná východiska, nedojde tím k nepřipustnému rozšiřování důkazního břemene jednotlivce, avšak u fyzických osob nepodnikatelů jen za určitých okolností, jak se uvádí shora. Otázkou, zda správní orgány v nyní posuzovaném případě posoudily v souladu se zásadou slábnoucího důkazního břemene, zda stěžovatel dostatečně prokázal svá tvrzení, se však Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť tímto směrem stěžovatel v kasační stížnosti nijak nebrojí.

[48] Nejvyšší správní soud pak nepřisvědčil stěžovateli, že správní orgány nemohly stanovit daň dokazováním. Krajský soud dostatečně vysvětlil, že dokazování je primární způsob stanovení daně, a podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, neboť daň bylo možné stanovit dokazováním i přesto, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně původu svých příjmů. Jak bylo již uvedeno, existence příjmů stěžovatele v dotčeném zdaňovacím období byla prokázána dostatečně, a jelikož stěžovatel nedoložil, že šlo o příjmy již dříve zdaněné, příjmy, které nejsou předmětem daně či jsou od ní osvobozeny, mohl správce daně přistoupit ke stanovení daně na základě zjištěných skutečností. Stanovit daň odhadem v daném případě nebylo na místě, neboť správce daně disponoval informacemi o přesné výši vkladů na účet společnosti Wassa, pohybech na stěžovatelových bankovních účtech, příjmech ze zaměstnání u společnosti Wasa, a proto

pokračování

přesně vyčíslil částku, která představovala stěžovatelovy nezdaněné příjmy. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že došlo k zatmění podstatné části rozhodných skutečností, a bylo třeba stanovit daň podle pomůcek, které nejsou preferovaným způsobem stanovení daně. K uplatnění fikce dle § 38za odst. 3 ZDP v dané věci vůbec nedošlo, hodnotit splnění podmínek pro její aplikaci je tudíž irelevantní.

IV. Závěr a náklady řízení

[49] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[50] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. června 2023

JUDr. Ivo Pospíšil
předseda senátu