



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **R. T.**, zastoupen společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář, s. r. o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 48/2020-58,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 48/2020-58, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutími o výsledku přezkoumání ze dne 19. 2. 2019 změnil Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) jím vydané platební výměry na daň z příjmů fyzických osob tak, že žalobci zvýšil vyměřenou daň za zdaňovací období roku 2011 z 0 Kč na částku 183 405 Kč a za zdaňovací období roku 2012 z 0 Kč na částku 113 730 Kč. Podkladem pro změnu platebních výměrů byla zjištění z daňové kontroly, která byla vedena za roky 2010 až 2012. Dle závěru správce daně žalobce v rozporu se svým tvrzením vyvíjel v letech 2011 a 2012 podnikatelskou činnost, konkrétně zprostředkoval finanční služby, přičemž související příjmy z vyplacených provizí řádně nezdanil. Dále byly na jeho bankovní účty připisovány vklady v řádu desítek tisíc, jejichž původ nebyl žalobce schopen doložit. Příjmy z provizí správce daně podřadil pod § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zbývající příjmy pod § 10 téhož zákona.

[2] Žalobce proti rozhodnutím správce daně podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 4. 2020 zamítl. Podle žalovaného správce daně dostatečně prokázal

existenci důvodných pochybností o úplnosti tvrzení žalobce. Žalobce následně neunesl důkazní břemeno, že přírůstky na jeho účtech nejsou zdanitelnými příjmy.

II.

[3] Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48 (dále též „první rozsudek pátého senátu“), který se týkal daňové povinnosti téhož žalobce na dani z příjmů fyzických osob za rok 2010. Odkázal na to, že podle kasačního soudu vedl zjištěný rozpor mezi výší deklarovaných příjmů a výší vkládaných (připisovaných) částek na bankovní účty žalobce jednoznačně k důvodným a vážným pochybnostem o správnosti a úplnosti daňového přiznání žalobce. Na žalobce se tak přesunulo důkazní břemeno stran skutečností, které sice netvrdí, ale vyvstala důvodná pochybnost, že je tvrdit má. Nebylo přitom povinností správce daně prokazovat, že dané částky byly zdanitelným příjmem žalobce. Žalobce měl naopak osvětlit otázku jejich zdanění. Podle krajského soudu se však správní orgány nezabývaly dostatečně tím, zda finanční prostředky vkládané v jednotlivých zdaňovacích obdobích na účet žalobce, získal žalobce právě v příslušném zdaňovacím období, a jedná se tak o zdanitelný příjem tohoto období. Správní orgány implicitně vycházely z toho, že finanční prostředky vložené v letech 2011 a 2012 na účty žalobce jsou jeho příjmem získaným právě v uvedených zdaňovacích obdobích. V důsledku tohoto pochybení bude nutné, aby správce daně zásadně doplnil skutkový stav.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Kategoricky nesouhlasí, že se správní orgány nezabývaly tím, zda finanční prostředky, které byly v letech 2011 a 2012 připsány na bankovní účty žalobce, jsou příjmy *získanými* v těchto obdobích. Takový závěr je v přímém rozporu s obsahem správního spisu. Správce daně žalobce výzvou ze dne 21. 2. 2014 vyzval, aby u specifikovaných částek prokázal jejich původ, jakož i kdy a jakou daní byly zdaněny, či zda jsou od daně osvobozené nebo jí nepodléhají. Tímto krokem přenesl důkazní břemeno na žalobce, což potvrzuje i první rozsudek pátého senátu. Bylo na žalobci, aby prokázal, že finanční prostředky nebyly *získané* ve zkoumaných obdobích. Žalobce reagoval na výzvu pouze slovním vyjádřením, kterým pochybnosti správce daně nevyvrátil. Ten proto následně vydal další dvě výzvy, jimiž jej mimo jiné vyzval k doložení podrobného přehledu peněžního toku mezi jednotlivými bankovními účty žalobce za období kalendářních let 2010 až 2012, včetně zohlednění dalších přírůstků či úbytků na předmětných bankovních účtech, a především k prokázání, zda žalobce ke dni 1. 1. 2010 disponoval tvrzenými finančními prostředky. Ani na tyto výzvy žalobce relevantně nereagoval. V následné zprávě o daňové kontrole se pak správce daně detailně věnoval právě otázce *získání* finančních prostředků. Ověřoval mimo jiné tvrzení žalobce ohledně volných prostředků ke dni 1. 1. 2010 a ohledně „povinných vkladů“. Tvrzení žalobce byla rozporná, účelová, nepravdivá, nebo se vzájemně vyvracela. Oproti období roku 2010 žalobce v aktuálně posuzovaných obdobích ani

pokračování

nespecifikoval částky, které vybíral ze svých bankovních účtů, a které měl dle svého tvrzení opětovně na tyto účty vkládat. To krajský soud v napadeném rozsudku vůbec nereflektoval a nespolupráci žalobce paradoxně kladl k tíži správním orgánům. Nezohlednil ani to, že se stěžovatel v rozhodnutí o odvolání vypořádával s otázkou získání finančních prostředků v rámci reakce na dílčí námitku týkající se jejich původu. Pokud měl krajský soud za to, že dokazování bylo vedeno nedostatečně, měl se jím podrobně zabývat a osvětlit, v čem spočívaly deficity. To neučinil a vyslovil obecný závěr o úplné absenci dokazování, který je v rozporu s obsahem spisového materiálu. Stěžovatel se také vymezil proti výši náhrady nákladů řízení, kterou krajský soud přiznal žalobci.

IV.

[5] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s posouzením krajského soudu. Ten podle něj dospěl ke správnému závěru, že správní orgány vedly dokazování nedostatečným způsobem, neboť se soustředily pouze na část skutečností rozhodných pro subsumpci tvrzených příjmů pod § 6 až 10 zákona o daních z příjmů. Není pravdou, že by žalobce zůstal pasivní. Po celé nalézací řízení předkládal správci daně konstantní tvrzení, která podložil konkrétními důkazními prostředky. Správce daně však učinil minimum úkonů směřujících k řádnému zjištění skutkového stavu. Provedené důkazy hodnotil formálně a vycházel rovněž z nezákonně získaného důkazu. Je zřejmé, že krajský soud akceptoval vysvětlení žalobce, že část prostředků pocházela z období roku 2010 a že značná část finančních prostředků se na jeho bankovních účtech tzv. točila, aby dostal podmínkám banky. Ztotožnil se evidentně také s tím, že neprovedení výslechnů navržených svědků bylo vadou, pro kterou je nutno rozhodnutí stěžovatele zrušit. Odkazy stěžovatele na judikaturu v kasační stížnosti pak nejsou pro věc relevantní. V závěru žalobce poukázal na nepřiměřenou délku sporu. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[6] V dalších doplněních žalobce poukázal na průběh a výsledek odvolacího řízení vedeného po vrácení věci krajským soudem stěžovateli.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Daňové řízení a předmět sporu lze rekapitulovat následovně. Správce daně u žalobce zahájil dne 11. 3. 2013 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2010 a 2011 a následně dne 26. 8. 2013 i za období 2012. V tento den žalobce podal tzv. „nulová“ řádná daňová přiznání za období 2011 a 2012 a správce daně konkludentně vyměřil daň ve výši 0 Kč. Následně správce daně vydal na základě závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil za období roku 2011 daň ve výši 122 400 Kč a za období roku 2012 daň ve výši 113 730 Kč. K odvolání žalobce stěžovatel zrušil dodatečné platební výměry a řízení zastavil. Současně nařídil přezkum „nulových“ platebních výměrů. Výsledkem přezkumu byla změna platebních výměrů popsána v úvodu kasační stížnosti.

[10] Pro posouzení věci je dále podstatná úzká souvislost nyní napadeného rozsudku s prvním rozsudkem pátého senátu, který se týkal daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 2010. Jak vyplývá z výše provedené rekapitulace, krajský soud vycházel v nynější věci právě ze závěrů, k nimž dospěl pátý senát v uvedeném rozsudku. Tímto rozsudkem pátý senát zrušil jeho první rozsudek ve věci daně z příjmů žalobce za rok 2010 (ze dne 4. 6. 2020, č. j. 22 Af 2/2019-54) a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud následně ve stejný den rozhodl jak ve věci daně z příjmů žalobce za rok 2010 (rozsudek ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 2/2019-95), tak ve věci daně z příjmů žalobce za roky 2011 a 2012 (rozsudek napadený nynější kasační stížností). Zrušující důvod je přitom v případě obou rozsudků totožný. Krajský soud správním orgánům v obou případech vytkl absenci dokazování k tomu, zda finanční prostředky, které byly v kontrolovaných zdaňovacích obdobích (2011 a 2012) vloženy na účty žalobce, také v jednotlivých letech žalobce získal a zda tedy tyto finanční prostředky je možné považovat za jeho (zdanitelné) příjmy v těchto zdaňovacích obdobích. Proti oběma rozsudkům podal stěžovatel rovněž obsahově obdobnou kasační stížnost.

[11] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 8. 2023, č. j. 5 Afs 107/2022-36 (dále též „druhý rozsudek pátého senátu“) zrušil rozsudek krajského soudu ve věci daně z příjmů fyzických osob žalobce za rok 2010, neboť jej shledal dílem nepřezkoumatelný a dílem nezákonný (pro nerespektování závazného právního názoru, jak v dalším řízení pokračovat). S ohledem na úzkou souvislost daňových řízení (daňová kontrola byla vedena souběžně pro zdaňovací období let 2010 až 2012) a především na shodnost odůvodnění zrušujícího důvodu ze strany krajského soudu, neshledal Nejvyšší správní soud důvod se v posuzované věci věcně odchýlit od závěrů druhého rozsudku pátého senátu.

[12] Stejně jako v případě rozsudku krajského soudu posuzovaného pátým senátem, i v nynější věci nelze považovat rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný v otázce hodnocení důkazního řízení vedeného správcem daně.

[13] Krajský soud v napadeném rozsudku uvádí, že se v souvislosti s otázkou, zda žalobce získal finanční prostředky v období let 2011 a 2012, kdy byly tyto prostředky vloženy na jeho účty (a jedná se tak o jeho zdanitelné příjmy v těchto obdobích), „*podrobně zabýval obsahem správních spisů, jakož i skutečnostmi, obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v napadeném rozhodnutí a dospěl k jednoznačnému závěru, že touto otázkou se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali, neboť zjevně implicitně vycházeli z toho, že finanční prostředky, které byly v letech 2011 a 2012 vloženy na účty žalobce, jsou příjmem žalobce získaným právě v uvedených zdaňovacích obdobích.*“ K tomu doplnil, že správní orgány dokazování tímto směrem vůbec nevedly a touto otázkou se nezabývaly, čímž porušily povinnost správně zjistit a stanovit daň ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu.

[14] Nejvyššímu správnímu soudu však není zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl krajský soud k citovanému závěru. Ztotožňuje se stěžovatelem, že toto konstatování nemá zdaleka oporu ve správním spise, resp. je s obsahem správního spisu v rozporu. Ze správního spisu jednoznačně vyplývají úkony, které správce daně vedl právě s cílem odstranění pochybností a zjištění nejen povahy příjmů, ale i období, do něhož je lze přiřadit. Poukázat lze především na počet a obsah výzev správce daně adresovaných žalobci k prokázání skutečností. Správce daně v nich specifikoval jednotlivé částky, které byly připsány na účet

pokračování

žalobce, vedl dokazování ohledně jejich původu (významná část položek byla vložena osobami odlišnými od žalobce), vysvětlil, proč je považuje za příjem (včetně titulu), a opakovaně umožnil žalobci doplnit svá tvrzení ohledně jejich podstaty, tedy vyvrátit pochybnosti správce daně. Žalobce měl řadu příležitostí (resp. byla to jeho povinnost) prokázat, že peněžní prostředky vložené na jeho bankovní účty nesouvisí s konkrétním zdaňovacím obdobím, případně osvětlit jejich původ a daňovou povahu. Vyjádření žalobce, že správce daně při dokazování učinil pouze minimum úkonů směřujících k řádnému zjištění skutkového stavu, nelze přisvědčit. Ostatně byl to žalobce, který namísto věcné reakce na obsah výzev a doložení svých tvrzení, především namítal vady procesního charakteru. Otázkou původu finančních prostředků, které byly v období roku 2011 a 2012 vloženy na účty žalobce, se pak zabýval rovněž stěžovatel v odvolacím řízení, neboť se jednalo o dílčí odvolací námitku žalobce. Ani tuto skutečnost krajský soud nevzal v potaz, ačkoliv se podle svého tvrzení podrobně zabýval mimo jiné i rozhodnutím stěžovatele.

[15] Lze tedy uzavřít, že z rekapitulace spisu, jednotlivých popsanych a dalších úkonů správce daně a zdokumentovaného průběhu daňového řízení vyplývá, že správní orgány dokazování vedly. Tvrzení krajského soudu, že tomu takto nebylo, je v rozporu s obsahem spisu. I kdyby Nejvyšší správní soud připustil, že dokazování v daném směru nebylo dostatečné, měl se krajský soud doposud provedeným dokazováním podrobně zabývat a osvětlit, v čem konkrétně podle něj spočívaly jeho deficity. Nic takového ovšem neučinil a přijal toliko obecný a nepodložený (tedy nepřezkoumatelný) závěr, že žádné takové dokazování vedeno nebylo.

[16] V dalším řízení proto krajský soud, obdobně jako mu uložil pátý senát v druhém rozsudku, vyhodnotí důkazní řízení vedené správcem daně a vypořádá se se všemi žalobcem uplatněnými žalobními námitkami. V dalším řízení se tedy bude krajský soud zabývat především tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v jednotlivých zdaňovacích obdobích co do výše a způsobu stanovení daně ob stojí. Vzhledem k tomu, že na tyto otázky dosud neodpověděl krajský soud, nemůže se k nim vyjadřovat ani Nejvyšší správní soud.

[17] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

[18] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. února 2024

Lenka Krupičková
předsedkyně senátu