ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **VOP 014, s.r.o.**, se sídlem Předbranská 415, Uherský Brod, zastoupená Mgr. Michalem Sedlářem, advokátem se sídlem Údolní 5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2020, čj. 35466/20/5200-11434-707700, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2022, čj. 29 Af 78/2020-95,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Podstata sporu v dané věci se týká daně z příjmů právnických osob. Konkrétně se Nejvyšší správní soud zabývá otázkou, zda žalobkyně řádně vyúčtovala veškeré úroky, které obdržela od svých dlužníků, a jestli se jí podařilo prokázat, že úroky, které vyplývají z písemných smluv o půjčkách, neúčtovala, protože tyto smlouvy (původně sjednané jako úročené), změnila ústní dohodou s dlužníky na bezúročné.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj, Územní pracoviště v Uherském Brodě (správce daně), zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, 2011 a 2012. Ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno týkající se prokázání správnosti výše vykázaných zdanitelných příjmů kontrolovaných období ve vztahu k úrokům z půjček poskytnutých jejím dlužníkům.

Neprokázala, že se původně sjednané úročené půjčky staly bezúročnými, resp. že výše úroku byla variabilně měněna podle finančních možností dlužníka a že tak o výnosech účtovala ve správné výši. Správce daně tedy vydal tři dodatečné platební výměry za výše uvedená zdaňovací období. O odvolání žalobkyně proti nim rozhodl správce daně sám podle § 113 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a částečně jim vyhověl. Konkrétně se jednalo o:

- Rozhodnutí ze dne 3. 5. 2018, čj. 123656/18/3308-52522-701961, kterým částečně vyhověl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 11. 2017, čj. 1991542/17/3308-52522-701961, tak, že se doměřená ztráta daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 změnila z částky 1 492 710 Kč na částku 1 482 473 Kč a současně se změnilo zákonné penále z částky 14 927 Kč na částku 14 824 Kč.

- Rozhodnutí ze dne 4. 5. 2018, čj. 124531/18/3308-52522-701961, kterým částečně vyhověl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 11. 2017, čj. 1992019/17/3308-52522-701961, tak, že se doměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 změnila z částky 684 570 Kč na částku 680 960 Kč a současně se změnilo zákonné penále z částky 136 914 Kč na částku 136 192 Kč.

- Rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 5. 2018, čj. 137697/18/3308-52522-701961, kterým částečné vyhověl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 30. 11. 2017, čj. 1992273/17/3308-52522-701961, tak, že se doměřená ztráta daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 změnila z částky 3 703 492 Kč na částku 3 694 236 Kč a současně se změnilo zákonné penále z částky 37 034 Kč na částku 36 942 Kč.

[3] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím rozhodl společně o odvoláních žalobkyně proti uvedeným rozhodnutím tak, že je částečně změnil a ve zbytku odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně ponechal beze změny. Žalovaným provedená změna spočívala ve snížení dodatečně stanoveného základu daně za všechna zdaňovací období, a to vždy o částku 250 000 Kč. Správce daně vyšel z toho, že dlužník O. A. před rokem 2010 uzavřel s žalobkyní smlouvy o půjčce jak úročené (5 000 000 Kč), tak bezúročné (2 800 000 Kč). Ve vazbě na sdělení svědka pak akceptoval jím uváděnou nejnižší hranici úrokové sazby ve výši 5 % p. a. a stanovil výši úroků věcně a časově souvisejících se zdaňovacím obdobím roků 2010, 2011 a 2012 na 250 000 Kč. Žalovaný však dospěl k závěru, že půjčky od žalobkyně byly uvedenému dlužníkovi poskytnuty jako bezúročné, nikdy nebyl hrazen žádný úrok a od roku 2009 nebyl ani žádný úrok nasmlouván.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[4] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně. Za nezákonný považovala závěr, podle kterého lze smlouvu změnit i ústním dodatkem, ovšem je povinností žalobkyně dokázat, že ke změnám skutečně došlo. Takový postup v rozporu s § 40 tehdy účinného občanského zákoníku, nálezem Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2011, sp. zn. I. ÚS 1264/2011, i s rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 30. 3. 2010, sp. zn. 32 Cdo 4167/2008. Opakovaně žádala správce daně o sdělení, jaký důkazní

prostředek by akceptoval, a ten jí neodpověděl. Rovněž namítla, že správce daně neprovedl důkaz, který navrhovala, tedy nahlédnutí do účetnictví dlužníků. To správce daně nijak nezdůvodnil; vyjádřil se k tomu až žalovaný, což je pro řízení už nevýznamné. Proto správce daně postupoval v rozporu se zásadou spravedlivého procesu. Dále žalobkyně uvedla, že důkazní břemeno nestíhá daňový subjekt, ale správce daně. Nelze proto akceptovat, že správce daně bez dalšího doměří daň a daňový subjekt má povinnost dokazovat, že daň byla doměřena nesprávně. V pochybnostech o výkladu daňového řádu, je-li právní otázka nejasná, má být postupováno ve prospěch daňového subjektu. Tato zásada byla v rámci celého daňového řízení porušena. Žalobkyně též polemizovala s tím, jak správce daně vyhodnotil důkazy – svědecké výpovědi jednotlivých dlužníků.

[5] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. S ohledem na obecný charakter žalobních námitek, které nadto opakují odvolací námitky, nepovažoval s odkazem na existující judikaturu za nezbytné se jimi opětovně zevrubně zabývat a v podstatě za žalobkyni dotvářet podrobnější žalobní argumentaci. Navíc se s právními závěry žalovaného i se způsobem, jakým se s odvolacími námitkami žalobkyně důkladně vypořádal, krajský soud ztotožnil. K první námitce žalobkyně krajský soud ve shodě se žalovaným uvedl, že se částečně míjí s podstatou věci. Nezbytným předpokladem uplatnění námitky relativní neplatnosti ústně sjednané změny smlouvy je totiž samotná existence ústního dodatku smlouvy jako výsledku dohody smluvních stran. Správce daně i žalovaný žalobkyni vytýkali, že v dané věci nebyla prokázána existence dodatků smluv, aby vůbec mohla být řešena otázka relativní neplatnosti. Důkazní břemeno prokázaní svých tvrzení stíhá žalobkyni (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Není tedy povinností správce daně ani žalovaného sdělovat žalobkyni, jakými důkazními prostředky by mohla prokázat svá tvrzení. Krajský soud se rovněž neztotožnil s námitkou žalobkyně, že správce daně odmítl provést důkaz nahlédnutím do účetnictví dlužníků, aniž by se k tomu jakkoliv vyjádřil. Správce daně tak učinil dostatečně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný se s jeho názorem ztotožnil. Zbylé žalobní námitky, v nichž žalobkyně polemizovala se způsobem, jakým správní orgány vyhodnotily otázku existence smluvních dodatků u smluv o půjčce u jednotlivých konkrétních dlužníků, považoval krajský soud za obecné, v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a opakující se. Nepovažoval tedy za nezbytné je podrobně vypořádat a ztotožnil se s odůvodněním napadeného rozhodnutí.

III. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a repliky

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. V úvodu zmínila zákonné důvody kasační stížnosti a shrnula závěry plynoucí z rozhodnutí žalovaného a krajského soudu. Za zásadní otázku celého správního řízení a řízení před krajským soudem považuje skutečnost, zda byly smlouvy o půjčkách změněny ústními dohodami na bezúročné, či nikoliv, a zda je stěžovatelka povinna tyto skutečnosti prokazovat a jakým způsobem. Krajský soud i žalovaný přijali její argumentaci, že písemně uzavřenou smlouvu bylo možno měnit ústně, tedy odmítli původní nesprávný závěr správce daně o neplatnosti sjednaných ústních změn smluv.

[7] Stěžovatelka namítá, že žalovaný a krajský soud nesprávně posoudili existenci ústních dodatků, které změnily smlouvy. Nesprávně totiž posoudili důkazní břemeno. Daňový subjekt je povinen dokazovat jenom to, co sám ve svých daňových přiznáních tvrdí, jak plyne z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a § 92 daňového řádu.

Stěžovatelka není povinna ani schopna prokazovat příjmy či výnosy, které vůbec neexistují. Nemůže dokázat něco, k čemu vůbec nedošlo. Pokud by se formulace v daňovém řádu zdála žalovanému neurčitá, má povinnost rozhodnout „v pochybnostech ve prospěch“ (rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-25, a ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30). Rozhodnutí žalovaného i krajského soudu též nese znaky libovůle, protože není jasné, proč žalovaný a posléze i krajský soud uvážili, že stěžovatelka dostatečně prokázala existenci ústních dodatků měnících smlouvy u některých dlužníků, u ostatních dlužníků však nikoliv. Důkazní situace byla obdobná ve všech případech.

[8] Podle stěžovatelky krajský soud v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů pochybil i tím, že akceptoval postup správce daně a žalovaného, kteří se odmítli zabývat jí předloženými důkazy a následně konstatovali, že se stěžovatelce nepodařilo její tvrzení prokázat. Podle stěžovatelky by důkazem ústních dohod o změně smluv na bezúročné mohlo být i to, že žádný z dlužníků neuvedl ve svých přiznáních příjmy či výdaje související s těmito úroky. Správce daně odmítl provést toto šetření i přesto, že dotčení dlužníci spadají pod jeho působnost. Dalším důkazem je podle stěžovatelky i prohlášení dalších dlužníků, kteří existenci ústních dodatků při svědecké výpovědi u správce daně potvrdili. Stěžovatelka tvrdí, že tato prohlášení a výslech jednotlivých dlužníků opakovaně požadovala provést v průběhu řízení. Nebylo jí však vyhověno (prohlášení připojila i ke kasační stížnosti). Z tohoto důvodu nebyla daň vyměřena správně či dostatečně spolehlivě a postup krajského soudu, žalovaného a správce daně byl v rozporu s ustálenou judikaturou (např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156, a ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35).

[9] Žalovaný ve vyjádření poukázal na to, že v podstatné části kasační stížnosti stěžovatelka pouze rekapituluje námitky, které již uplatnila v předchozích řízeních. Žalovaný se s těmito námitkami již dostatečně vypořádal a svá tvrzení dostatečně doložil. V plném rozsahu proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, spisový materiál, své vyjádření k žalobě a napadený rozsudek krajského soudu, se kterým se plně ztotožňuje. Zdůraznil, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, což podle judikatury jde k její tíži. Žalovaný také zpochybňuje, že není zřejmé, proč považoval ústní dodatky smluv za prokázané v případě dvou dlužníků, i když byla důkazní situace stejná. Tento závěr podrobně zdůvodnil v napadeném rozhodnutí (body 67–76 a 132). Nadto, byli to právě uvedení, kteří vypovídali jako svědci v průběhu daňového řízení. Stěžovatelka nenavrhovala provedení svědeckých výpovědí, což prokazatelně vyplývá z předkládaného spisového materiálu. K tvrzení, že žádný z dlužníků neúčtoval nárokové úroky z přijatých půjček žalovaný uvedl, že tento argument nemá vliv na povinnost stěžovatelky prokázat všechny skutečnosti. Dále uvedl, že § 92 daňového řádu není neurčitý, neumožňuje dvojí výklad a nevzbuzuje pochybnosti o svém obsahu. Proto ani judikatura citovaná stěžovatelkou není na její situaci příléhavá. Stěžovatelka odkazuje na předchozí právní úpravu zákona o správě daní a poplatků, která v jejím případě nebyla aplikována. Správce daně, žalovaný i krajský soud dostatečně zdůvodnili, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno, protože nepředložila relevantní důkazní prostředky a setrvala pouze v rovině tvrzení. Není tedy pravda, že by se nezabývali důkazními prostředky navrhovanými stěžovatelkou. Skutečnost, že krajský soud přisvědčil argumentaci žalovaného, neznamená, že by vyhodnotil věc v rozporu se zákonem.

[10] Stěžovatelka v replice v reakci na vyjádření žalovaného uvedla, že v žádném ze svých podání žalovaný dosud nesdělil, jaké důkazy by považoval za relevantní a z jakého důvodu nepovažuje za relevantní provedené důkazy.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud považuje za nutné úvodem zmínit požadavek, podle něhož má-li určitá argumentace vůbec představovat kasační námitku, musí být dostatečně konkrétní (rozsudek NSS z 26. 4. 2023, čj. 8 As 163/2021-59 či usnesení NSS ze dne 25. 8. 2023, čj. 8 As 5/2022-44). Pokud tedy stěžovatelka úvodem kasační stížnosti pouze rekapituluje důvody kasační stížnosti, jak plynou ze zákona, nemůže se jednat o kasační námitky, jimiž by se mohl Nejvyšší správní soud zbývat.

[12] Nejvyšší správní soud se pak i s ohledem na vyjádření žalovaného a podobou uplatněné kasační argumentace dále zabýval přípustností kasační stížnosti, resp. jednotlivých částí kasační argumentace. Dospěl přitom k závěru, že některé námitky stěžovatelky nejsou přípustné.

[13] Kasační stížnost lze podat jen z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost podaná z jiných důvodů je nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka musí reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze znovu zopakuje námitky, které uvedla v řízení před krajským soudem, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, ze dne 15. 9. 2009, čj. 6 Ads 113/2009-43, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/2015-36). Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 s. ř. s.). Aby tedy byla přípustná, musí stěžovatelka reagovat na rozhodnutí krajského soudu a kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě jeho závěry. Nepostačuje proto, je-li kasační stížnost pouhým opakováním žalobních námitek (viz též usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[14] Nejvyšší správní v tomto ohledu soud shledal druhý okruh ze stěžovatelkou uplatněných kasačních námitek nepřípustným. Stěžovatelka v něm namítla, že správce daně, žalovaný i krajský soud postupovali v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. V souvislosti s tím poukázala na to, že správce daně neprovedl důkaz v podobě nahlédnutí do daňových přiznání jejích dlužníků, který navrhovala. Tvrdí, že toto neprovedení správce daně nijak nezdůvodnil. Tuto námitku uplatňuje i v obecnější rovině a brojí proti postupu správce daně, který se odmítl zabývat důkazy, které navrhla, a následně konstatoval, že se ji nepodařilo prokázat její tvrzení. Obsahově stejnou (i když jinak formulovanou) námitku však uplatnila rovněž i v řízení před krajským soudem, který se s ní odpovídajícím způsobem vypořádal. Korigoval tvrzení stěžovatelky, že správce daně nijak nezdůvodnil neprovedení důkazu nahlédnutím do účetnictví dlužníků. Krajský soud odkázal na str. 33 zprávy o daňové kontrole, v němž správce daně neprovedení důkazu zevrubně odůvodnil. Ten nepovažoval provedení důkazu za potřebné, protože stěžovatelka jako daňový subjekt má povinnost o nárocích účtovat, bez ohledu na to, jestli její dlužníci účtovali o úrocích. Krajský

soud poukázal na to, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí s názorem správce daně ztotožnil. V bodě 114 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že neshledal postup správce daně nezákonným, protože navrhovaný důkaz nemá vypovídací potenciál pro dosažení cíle správce dané. Krajský soud se s těmito závěry ztotožnil.

[15] Již krajský soud považoval tvrzení stěžovatelky ohledně zákonnosti dokazování ze strany správce daně a žalovaného ve vztahu ke konkrétním dlužníkům za příliš obecná, opakující se a někdy i v přímém rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Tento závěr krajský soud opírá o spisový materiál, ze kterého vyplývá, že stěžovatelka prokazatelně výslech svědků v rámci daňového řízení nenavrhovala. Žalovaný již odůvodnil, proč nepovažoval prohlášení ani nahlédnutí do účetnictví dlužníků za důkazně relevantní. S těmito právními závěry stěžovatelka nijak nepolemizuje, pouze opakuje tvrzení, že žalovaný nevyhověl jejímu návrhu. Stěžovatelka tudíž v kasační stížnosti opakuje už po několikáté tu stejnou námitku, kterou nijak neupřesňuje ani nerozvádí. V tomto ohledu tudíž nepřednesla nic, co by závěry krajského soudu zpochybňovalo a čím by se mohl Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zabývat.

[16] Jde-li o zbývající (přípustné) kasační námitky, nejprve Nejvyšší správní soud musel posoudit námitku nepřezkoumatelnosti. I když byla tato námitka formulována ze strany stěžovatelky dosti obecně, možnou nepřezkoumatelností by se kasační soud musel zabývat, i pokud by nepřezkoumatelnost stěžovatelka netvrdila vůbec. Danou otázkou se totiž Nejvyšší správní soud musí zabývat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud však neshledal rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným či nesrozumitelným. Z napadeného rozsudku je zřejmé, na základě jakých skutečností a důkazů se krajský soud se závěry žalovaného ztotožnil. Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jak se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (např. rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52). Takovými vadami rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud se totiž s argumentací stěžovatelky uvedenou v žalobě vypořádal, i když stručněji. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (rozsudky NSS ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163, nebo ze dne 6. 12. 2016, čj. 7 As 179/2016-37). Krajský soud přitom není povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle odůvodnit; jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožní (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Krajský soud v rozsudku (kromě souhlasu se závěry správce daně a žalovaného) uvedl konkrétní důvody, které jej k vyslovení jeho závěrů vedly. Dostatečně tak vyjevil, jaký názor zaujal na skutkové a právní otázky důležité pro rozhodnutí projednávané věci. V rozsudku nechybí reakce na žádnou z podstatných žalobních námitek. Jedná se o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud žalobu zamítl. Nepřezkoumatelnost přitom není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak měl soud rozhodnout, resp. jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje, aby ho přezkoumal (rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, čj. 4 As 146/2017-35).

[17] Zbylé námitky směřují proti závěru krajského soudu, podle něhož stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. V této souvislosti stěžovatelka argumentuje, že žalovaný i krajský soud přijali její závěr o tom, že písemně uzavřenou smlouvu je možné měnit i ústně, není-li včas namítaná relativní neplatnost těchto úkonů. Daný závěr opírá o nález Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. I.ÚS 1264/11. Považuje za nesporné, že krajský soud i žalovaný odmítli původně nesprávný závěr správce daně o neplatnosti sjednaných ústních změn smluv o půjčkách. Argumentuje proto, že důkazní břemeno nenesla ona, ale správce daně. Je povinna prokázat pouze to, co ve svých daňových přiznáních tvrdí. Tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Tvrzení stěžovatelky o tom, že žalovaný i krajský soud potvrdili její závěr o platnosti ústních smluv, není pravdivé. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se žalovaným i krajským soudem, že nezbytným předpokladem uplatnění relativní neplatnosti je existence ústního dodatku smlouvy jako výsledku dohody smluvních stran. Podstatou sporu tudíž je, jestli stěžovatelka v daňovém řízení prokázala, že ke změnám původně sjednaných smluv došlo ústními dodatky. Podle Nejvyššího správního soudu se s touto otázkou dostatečně vypořádal žalovaný ve svém rozhodnutí v bodech 126 až 132 a krajský soud v bodě 11 napadeného rozsudku.

[18] Jak vyplývá z ustálené judikatury, v daňovém řízení se uplatňuje zásada, podle které má daňový subjekt povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt má povinnost v pochybnostech prokázat pravdivost údajů deklarovaných na daňovém dokladu (např. rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007-84, a ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63, nebo nález pléna Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[19] Jestliže správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví či jiných povinných záznamů, tíží jej důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsaným skutečnostem, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které *de facto* nahradí či doplní zpochybňované účetnictví, a které osvědčí jeho tvrzení (rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124, ze dne 26. 1 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117, či ze dne 16. 8. 2017, čj. 7 Afs 330/2016-29).

[20] Žalovaný posuzoval, jestli správce daně unesl své důkazní břemeno poté, co vyjádřil důvodné pochybnosti ohledně správnosti výše vykázaných zdanitelných příjmů ve vztahu k úrokům z půjček poskytnutých 16 dlužníkům stěžovatelky v kontrolovaných obdobích. Kromě případů Ing. M. S. a O. A. žalovaný shledal, že správce daně své důkazní břemeno unesl; měl totiž k dispozici písemné smlouvy mezi dlužníky a stěžovatelkou, ze kterých bylo zřejmé, že byly uzavírány jako půjčky s úrokem. Důkazní břemeno se tedy přesunulo zpět na stěžovatelku, protože správce daně vyjádřil důvodné pochybnosti o věrohodnosti údajů, které byla povinna uvést v daňovém tvrzení.

[21] Odpovědnost správce daně při zjišťování rozhodných skutečností upravuje § 92 odst. 2 daňového řádu, podle něhož *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.

Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování jeho tvrzení poskytnout patřičnou součinnost a sám má vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Neprokážou-li se i přesto daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, znamená to, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Nelze dovozovat, že správce daně je povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt a že případná absence důkazů jde k jeho tíži (rozsudek NSS ze dne 13. 4. 2017, čj. 10 Afs 310/2016-35).

[22] Stěžovatelku v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu tížilo důkazní břemeno k prokázání skutečností, které byla povinna uvést v daňovém přiznání, tedy výnosů z úroků z půjček. Konkrétně měla doložit pravdivost svých tvrzení o tom, že smlouvy s jejími dlužníky se ústní dohodou změnily na bezúročné, případně že byly variabilně měněny podle finančních možností dlužníka. S ohledem na pravidla přenosu důkazního břemene v daňovém řízení měla stěžovatelka povinnost svá tvrzení prokázat, ovšem nepodařilo se jí konkrétní pochybnosti správce daně odstranit. Správce daně, žalovaný i krajský soud již zevrubně zdůvodnili, proč důkazní prostředky navržené stěžovatelkou nebyly dostatečné pro prokázaní jejích tvrzení. Jak bylo již výše popsáno, stěžovatelka v tomto ohledu novou argumentaci nepřináší, a Nejvyšší správní soud se touto otázkou tudíž nemůže zabývat.

[23] Dále stěžovatelka tvrdí, že není v její silách prokázat příjmy či výnosy z úroků, které neexistují. Domnívá se, že negativní skutečnosti se neprokazují. Tato námitka však rovněž není podle Nejvyššího správního soudu důvodná. V daném případě se totiž předně nejedná o prokazování negativní skutečnost v pravém slova smyslu. Správce daní a později i žalovaný od stěžovatelky požadovali prokázat skutečnost, kterou sama tvrdila, totiž existenci ústních dodatků smluv s dlužníky. V daňovém řízení se pro rozložení důkazního břemene obecně uplatňují ustanovení daňového řádu, zejména § 92 daného zákona. Daňový řád umožňuje důkazní břemeno přenést na daňový subjekt, který určité skutkové otázky musí prokázat. K prokázání určité skutečnosti, a to i negativní, pak mnohdy postačí provedení svědecké výpovědi (viz např. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2018, čj. 1 Afs 414/2017-62, bod 58).

[24] V úzké návaznosti na obě zmíněné námitky stěžovatelka uvádí, že jestli měl žalovaný pochybnosti o výkladu § 92 daňového řádu, měl povinnost respektovat zásadu *v pochybnostech ve prospěch.* Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zásada *v pochybnostech ve prospěch* nebo také *in dubio pro mitius* stanoví povinnost orgánů veřejné moci za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, postupovat ve smyslu výkladu, který je mírnější.

[25] Pro to, aby tato zásada mohla být uplatněná, musí ovšem existovat pochybnost o výkladu zákonného ustanovení. Nejvyšší správní soud definoval požadavek na pochybnosti zakládající výkladovou variantu například v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, čj. 5 Afs 63/2011-120. Uplatnění zásady *in dubio pro mitius* má místo pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. V případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Je totiž povinností státu, aby formuloval daňové zákony natolik jednoznačně srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V jistém směru mírnější požadavek formuloval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 10. 2013, čj. 1 Afs 80/2013-46. Aby bylo na místě zohlednit zásadu *in dubio pro mitius*, musely by

přicházet v úvahu dvě přípustné, vzájemně si konkurující interpretace právního předpisu, které nebudou v rozporu se zněním zákona.

[26] Žádný z uvedených standardů ovšem v projednávané věci nebyl naplněn. V průběhu řízení totiž vůbec nevyvstaly dvě výkladové alternativy ustanovení upravujícího unesení důkazního břemene v daňovém řízení. Neshoda stran neležela v právním výkladu. Neshodli se na aplikaci daného ustanovení na skutkový základ případu, tedy jestli stěžovatelka unesla své důkazní břemeno, nebo nikoli. Stěžovatelka rovněž nesouhlasila s tím, že by měla důkazní břemeno ohledně prokazování negativních skutečností nést ona. Ovšem nad rámec formulace prostého nesouhlasu neupřesnila, v čem spatřuje potenciální pochybnost ve výkladu § 92 daňového řádu, ze kterého její nesouhlas vyplývá. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše při vypořádávaní jednotlivých námitek, judikatura již dělbu důkazního břemene v rámci daňového řízení (včetně pochybností o prokazování negativních skutečností) vyjasnila. Jiné výkladové alternativy v tomto případě nepřipadají v úvahu. Zásada *in dubio pro mitius* se proto neuplatní.

[27] Stěžovatelka v podrobnostech ohledně zásady *in dubio pro mitius* odkázala na rozsudky NSS ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, a ze dne 5. 10. 2016, čj. 6 Afs 170/2016-30. Ovšem ten se v nich k zásadě *in dubio pro mitius* nevyjádřil. V prvním rozsudku dovodil, že správce daně nemá oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Na případ stěžovatelky není příléhavý, protože správce daně od ní požadoval, aby prokázala jenom svoje tvrzení o bezúročnosti smluv o půjčce. Druhý rozsudek pojednává o přesunu důkazního břemene. Podle Nejvyššího správního soudu k němu může dojít pouze pokud správce daně shromáždí dostatek důkazů, které jeho tvrzení prokazují. Taková byla situace v nynějším případě.

[28] V žalobě se stěžovatelka vymezila vůči tomu, jak správní orgány vyhodnotily otázku existence dodatků u smluv o půjčce u jednotlivých konkrétních dlužníků. Krajský soud se v tomto ohledu plně ztotožnil s odůvodněním napadeného rozhodnutí. Ani podle krajského soudu stěžovatelka přesvědčivě neprokázala existenci ústních dodatků smluv, s výjimkou půjček poskytnutých Ing. M. S. a O. A. Podle stěžovatelky nese rozhodnutí krajského soudu i žalovaného znaky libovůle, protože důkazní situace v jejich případě byla obdobná jako v případě zbylých dlužníků, ovšem žalovaný a posléze krajský soud ji posoudil jinak.

[29] Ani tato námitka podle Nejvyššího správního soudu není důvodná. Je pravdou, že krajský soud formuloval do určité míry nepřesně závěr, z něhož by bylo možno dovozovat, že stěžovatelka v případě půjček poskytnutých Ing. M. S. a O. A. přesvědčivě dokázala existenci ústních dodatků smluv. Ve skutečnosti důvod, proč správní orgány došly k odlišnému závěru v případě těchto dvou dlužníků, neleží v tom, že by se stěžovatelce podařilo unést své důkazní břemeno, ale v tom, že na ni ani nebylo přeneseno. Správním orgánům se totiž nepodařilo dostatečně prokázat důvodné pochybnosti o správnosti výše výnosu, a tedy neunesly své důkazní břemeno. V případě Ing. M. S. na rozdíl od ostatních dlužníků chyběl důkaz v podobě písemné smlouvy o půjčce s úrokem (jak je uvedeno v rozhodnutí správce daně ze dne 4. 5. 2018, čj. 124531/18/3308-52522-701961, str. 6). Písemná smlouva o půjčce s úrokem také chyběla v případě O. A. (jak vyplývá z bodů 67–76 a 132 napadeného rozhodnutí). Žalovaný i správce daně podrobně zdůvodnili své rozhodnutí o vyhovění odvolacím námitkám stěžovatelky s ohledem na situaci těchto dvou dlužníků. Odvolacím námitkám stěžovatelky vyhověli i navzdory přetrvávajícím

pochybnostem ohledně bezúročnosti půjček, s ohledem na to, že stěžovatelka konzistentně v řízení tvrdila bezúročnost sjednaných půjček a s ohledem na to, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně prokázaní pochybnosti o správnosti výnosů, které vzhledem na absenci důkazů neunesl, i když oba dlužníci poskytli svědecké výpovědi, které byli v rozporu s jejich pozdějším prohlášením. Správní orgány tedy dostatečně podrobně vysvětlily, v čem se situace těchto dvou dlužníků liší od situace zbylých dlužníků. Jejich rozhodnutí tedy nenesou znaky libovůle, a proto i v tomto ohledu obstojí (což platí – přes uvedenou korekci – i pro napadený rozsudek krajského soudu).

V. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že žádná z přípustných kasačních námitek není důvodná, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[31] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně 22. dubna 2024

Milan Podhrázký
předseda senátu