Spis 8 Afs 30/2011 byl spojen se spisem 8 Afs 26/2011 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

8 Afs 26/2011 - 68

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **P. V.**, zastoupen Mgr. Ing. Milanem Šoubou, advokátem se sídlem Cihlářská 19, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2008, čj. 11642/08-1102-702767 a ze dne 18. 11. 2008, čj. 11631/08-1102-702767, o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 2/2009 - 40 a ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 7/2009 - 36,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 26/2011 a sp. zn. 8 Afs 30/2011 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 26/2011.

II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 2/2009 - 40 a ze dne 27. 10. 2010 čj. 30 Ca 7/2009 - 36, **se zrušují** a věci **se** tomuto soudu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.I

[1] Finanční úřad v Ivančicích (správce daně) rozhodnutím ze dne 18. 3. 2008, čj. 12446/08/294971/0870, na základě § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalobci dodatečně vyměřil

daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 228 584 Kč. Učinil tak z důvodu, že žalobce nedoložil, že částka ve výši 1 382 630 Kč, vložená v daném období do podnikání, byla již zdaněna, není předmětem daně, nebo je od daně osvobozena.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2008, čj. 11642/08-1102-702767, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně zamítl.

I.II

[3] Správce daně rozhodnutím ze dne 18. 3. 2008, čj. 12458/08/294971/0870, na základě § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně snížil žalobci daňovou ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, a to o částku ve výši 543 095 Kč. Učinil tak proto, že žalobce nedoložil, že uvedená částka vložená v daném období do podnikání, byla již zdaněna, není předmětem daně, nebo je od daně osvobozena.

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 11. 2008, čj. 11631/08-1102-702767, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně.

II.I

[5] Žalobce se samostatnými žalobami domáhal zrušení obou rozhodnutí žalovaného. Vyjádřil nesouhlas s tím, že vklad do podnikání je příjmem podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o daních z příjmů"), a že má být zdaněn v roce jeho vkladu. Žalobce již v průběhu daňového řízení uvedl, že dané vklady představují vydělané či vypůjčené prostředky před rokem 2005. Jeho povinnost prokazovat údaje na pokladně či bankovním účtu nelze dovozovat z předpisu o vedení jednoduchého účetnictví, neboť ten v letech 2005 a 2006 již neplatil. Povinnosti prokázat původ vložených peněz do podnikání nelze opírat o skutečnost, že o osobním vkladu bylo účtováno, neboť od roku 2004 neplatí povinnosti účtovat (evidovat) o pokladně a bankovním účtu.

[6] Výzva správce daně na prokázání původu finančních prostředků není logická, neboť tyto částky představovaly žalobcův výdaj, nikoliv příjem. Ze skutečnosti, že žalobce v letech 2005 a 2006 disponoval určitými finančními prostředky, nelze dovozovat, že pouze v těchto letech tvořily předmětné částky jeho příjem. Daňová povinnost má i časový rozměr vyjádřený v § 47 daňového řádu. Pouze v takto časově omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je excesem správce daně. V posuzovaném případě byl podle žalobce aplikován neexistující institut majetkového přiznání.

[7] Dále žalobce uvedl, že důkazní břemeno není postaveno na prokázání „negativní skutečnosti", tedy toho, co daňový subjekt netvrdí, ale na tom, co sám uvádí. Nelze jej proto vyzvat, aby prokazoval, že předmětnou částku v daném roce nepřijal, resp. nevydal. Žalobce uzavřel, že bylo na správci daně, aby ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu prokázal, že se jednalo o příjmy podléhající dani z příjmů přijaté v roce 2005 a 2006 (listinami, výpověďmi svědků či jinými legálně získanými důkazními prostředky).

II.II

[8] Krajský soud v Brně oběma žalobám vyhověl a samostatnými rozsudky ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 2/2009 - 40 (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2005) a ze dne 27. 10. 2010, čj. 30 Ca 7/2009 - 36 (ve vztahu ke zdaňovacímu období 2006), zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věci mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Krajský soud v odůvodněních obou rozsudků obsáhle citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90, pročež dospěl k závěru, že žalobce neměl povinnost prokazovat, že před rokem 1993 disponoval finančními prostředky vysvětlujícími výši vkladů. Důkazní břemeno nelze časově rozšiřovat mimo rámec zakotvený v § 47 daňového řádu. Tvrdí-li žalobce, že se jedná o úspory z minulých let, musí své tvrzení doložit minimálně jejich existencí v roce 2004. Žalovaný se však nezabýval tím, zda žalobce takové tvrzení prokázal. Přitom sám v rozhodnutí uvádí, že žalobce dle daňové evidence určitou finanční částkou disponoval již v roce 2004, tj. v předcházejícím zdaňovacím období. Správce daně se měl podle krajského soudu zaměřit na prokázání toho, zda částka vložená do podnikání není skutečným příjmem žalobce podřaditelným pod § 10 zákona o daních z příjmů, který obdržel v průběhu zdaňovacího období.

[10] Krajský soud se naopak neztotožnil s názorem žalobce, že údaje o pokladně a bankovním účtu není po zrušení soustavy jednoduchého účetnictví a přechodu na daňovou evidenci již nutné evidovat. Krátkodobý finanční majetek (peníze v pokladně, účty v bankách) patří mezi majetek podnikatele, o němž by měly být obsaženy údaje v daňové evidenci (§ 7b zákona o daních z příjmů). Krajský soud se neztotožnil ani s argumentací žalobce o neústavnosti zahájení daňové kontroly (rozpor s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07). Pro podporu své argumentace odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, čj. 2 Aps 2/2009 - 52.

III.

[11] Žalovaný (stěžovatel) podal proti zrušujícím rozsudkům krajského soudu samostatné kasační stížnosti, v nichž uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel pokládá odůvodnění svých rozhodnutí za logická. Tím, že daňový subjekt vykázal v evidenci zůstatek vkladů ke dni 31. 12. 2004 ve výši 1 930 000 Kč, přičemž uvedl, že za 20 let naspořil částku 1 950 000 Kč, kterou měl použít jako vklad do podnikání v letech 2005 a 2006, správní orgán argumentoval proto, aby podpořil svou úvahu o tom, že finanční prostředky vložené daňovým subjektem v dalších letech již nemohly být těmito dříve uspořenými prostředky, neboť z žalobcem předložené daňové evidence jednoznačně vyplývá, že tyto prostředky byly vloženy již v roce 2004. Pokud tedy daňový subjekt vložil prostředky do podnikání v předchozím zdaňovacím období, nemohl je vložit do podnikání ve zdaňovacím období 2005 a 2006. Mohl by je znovu vložit jedině v případě, že by je znovu vybral a opětovně vložil, což však stěžovatel ve svých rozhodnutích zohlednil. Řečené logicky podporuje pochybnosti správce daně o tom, zda se v případě dalších vkladů do podnikání v roce 2005 ve výši 1 882 630 Kč a v roce 2006 ve výši 2 904 500 Kč jednalo o finanční prostředky nepodléhající dani z příjmů fyzických osob. Proto daňový subjekt vyzval, aby prokázal, zda se jednalo o finanční prostředky, které nejsou předmětem daně nebo byly již zdaněny.

[12] Stěžovatel má za to, že jeho úvahy nejsou v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90, na který odkazoval krajský soud v obou svých rozsudcích. Má však za to, že oproti situaci řešené v předmětném rozsudku se zabýval tím, zda žalobce prokázal, že vklady vložené do podnikání v roce 2005 a 2006 mohly reálně pocházet z jeho úspor, a to při tvrzení daňového subjektu, že ke dni 31. 12. 2004 naspořil částku 1 950 000 Kč. Jediné, co žalobce dokládal, byla ta skutečnost, že ke dni 31. 12. 2004 vykázal zůstatek vkladů ve výši 1 930 000 Kč, nikoliv však existenci dalších uspořených finančních prostředků, které by mohl vkládat do podnikání v letech 2005 a 2006.

[13] Stěžovatel dále namítl, že se zabýval tím, zda částka vložená do podnikání není skutečným příjmem podřaditelným pod § 10 zákona o daních z příjmů. Vzhledem k tomu, že žalobce po výzvě správce daně neprokázal existenci uspořených finančních prostředků, které mohl vložit do podnikání v letech 2005 a 2006, správce daně vložené prostředky posoudil jako příjem ovlivňující základ daně a doměřil mu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a nižší ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006.

[14] K závěru krajského soudu, že žalobce nebyl povinen prokazovat, že před rokem 1993 disponoval finančními prostředky vysvětlujícími výši vkladů a že důkazní břemeno nelze časově rozšiřovat mimo rámec § 47 daňového řádu, stěžovatel uvedl, že postupoval zcela v souladu s těmito požadavky. Skutečnosti, k jejichž prokázání byl žalobce vyzván, se týkaly zdaňovacích období 2005 a 2006, tedy k prokázání toho, že finanční prostředky evidované v daňové evidenci v roce 2005 a 2006 jako příjmy neovlivňující základ daně jsou takovým způsobem evidovány v souladu se zákonem. Stěžovatel nepopírá, že ve svých rozhodnutích uvedl, že daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že před rokem 1993 disponoval částkou, která by vysvětlovala výši vkladů. Toto tvrzení je ovšem třeba vnímat v kontextu celého odůvodnění bodu 1 rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel zde uvedl úvahu, že daňový subjekt nemohl finanční prostředky naspořit v období let 1994 až 2006, neboť dle daňových přiznání v tomto období jeho výdaje přesahovaly příjmy o částku 1 733 632 Kč. Sám žalobce tvrdil, že prostředky naspořil v letech 1986 až 2004. Správce daně proto dospěl k logické úvaze, že žalobcem tvrzené úspory by měly pocházet z období dřívějšího.

[15] Z důvodu procesní ekonomie stěžovatel navrhl spojení obou kasačních stížností ke společnému projednání.

IV.

[16] Žalobce se ve vyjádřeních ke kasačním stížnostem plně ztotožnil se závěry krajského soudu, a navrhl jejich zamítnutí.

V.

[17] Jelikož se jedná o případy s týmiž účastníky řízení, se stejnou skutkovou i právní problematikou a v kasačních stížnostech jsou uplatňovány stejné důvody, je možno o nich rozhodnout současně. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 39 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. spojil věci ke společnému projednání a rozhodnutí.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[20] Dříve než Nejvyšší správní soud přistoupil k hodnocení jednotlivých kasačních námitek, zabýval se v obecné rovině otázkou důkazního břemene a zdanitelností vkladů do podnikání.

[21] Logickým předpokladem uskutečnění výdaje je předchozí získání příjmu, z něhož bylo možno takový výdaj uskutečnit. Předmětem daně z příjmů fyzických osob proto může být i vklad vložený do podnikání daňového subjektu, a to na základě § 10 zákona o daních příjmů, obsahujícího taxativní výčet tzv. ostatních příjmů, při nichž dochází ke zvýšení majetku a nejedná se o příjmy podle § 6 - § 9 daného zákona.

[22] Dokazování, které tvoří nedílnou součást daňového řízení, je založeno na zásadě úzké spolupráce správce daně s daňovým subjektem. Tato součinnost se s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu projevuje mimo jiné tím, že správce daně sdělí daňovému subjektu své pochybnosti o správnosti deklarované výše daňové povinnosti a uloží a současně i umožní mu prokázat daňově relevantní skutečnosti (předložením či navržením důkazů), které budou způsobilé vyvrátit jeho pochybnosti. Podle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů je poplatník v daňovém přiznání povinen uvést veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny. Nejvyšší správní soud v souvislosti s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, http://nalus.usoud.cz, uvádí, že po daňovém subjektu lze požadovat nesení důkazního břemene pouze v rámci časově vymezeném v § 47 daňového řádu.

[23] Nejvyšší správní soud s ohledem na judikaturu Ústavního a Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazoval žalobce či krajský soud, nezpochybňuje, že se důkazní břemeno daňového subjektu vztahuje k prokázání skutečností vážících se výlučně k jeho daňové povinnosti. Správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Daňový subjekt, který v daňovém přiznání neuvede veškeré daňově relevantní příjmy, může být dotazován i na tyto příjmy, neboť se jedná o příjmy, které byl povinen uvést v daňovém přiznání.

[24] Ve vztahu k důkaznímu břemenu v daňovém řízení je třeba od sebe na jedné straně odlišovat podnikající daňový subjekt, který má zákonem uloženu povinnost uchovávat informace o svých ekonomických aktivitách v podobě účtování či evidence a na straně druhé nepodnikající daňový subjekt, kterému zákon takovou povinnost neukládá (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2007, čj. 8 Afs 16/2005 - 114, nebo ze dne 8. 11. 2007, čj. 5 Afs 172/2006 - 115, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz, nebo nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Podnikající osoby, na rozdíl od nepodnikajících fyzických osob, měly na základě § 7 odst. 15 zákona o daních z příjmů povinnost vést účetnictví nebo daňovou evidenci podle § 7b téhož zákona. Smyslem této povinnosti je poskytnout daňovému

subjektu i správci daně věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu.

[25] Za situace, kdy příjmy a výdaje podnikajícího daňového subjektu zaznamenané v jeho dosavadních daňových přiznáních vnášejí pochybnosti o vkladech vložených do podnikání a o uvedení všech zdanitelných příjmů do přiznání, je správce daně oprávněn požadovat, aby daňový subjekt prokázal původ těchto prostředků a to, zda již byly zdaněny nebo zda daňové povinnosti nepodléhají (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 574/02, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 4. 10. 2006, čj. 2 Afs 211/2005 - 57).

[26] I žalobce samozřejmě mohl disponovat příjmy, které nepocházejí z jeho podnikatelské činnosti a které nepodléhají daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2007, čj. 8 Afs 33/2005 - 48, 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. Současně je však podle tohoto rozsudku třeba trvat na důvodnosti takového kroku, neboť ani § 36 odst. 1 daňového řádu nemůže skýtat správci daně prostor k libovolnému zjišťování soukromých majetkových poměrů podnikatele a následně jej bez opodstatněného důvodu vyzývat k prokázání jejich zdanění. Je proto třeba trvat na tom, aby pochybnosti správce daně o uvedení všech zdanitelných příjmů v daňovém přiznání, jež by měly vést ke zkoumání finančních zdrojů mimo rámec podnikání podnikajícího subjektu, byly s ohledem na § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu důvodné a opodstatněné.

[27] V nyní posuzovaném případě byla daňová kontrola vedená správcem daně zaměřena na prokázání správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních žalobce za zdaňovací období roku 2005 a 2006. Žalobce v průběhu daňového řízení k dotazům správce daně o původu, resp. zdanění prostředků vložených do podnikání nejprve konstatoval, že se jedná o prostředky vydělané nebo vypůjčené před rokem 2005, s tím že jejich původ není povinen správci daně dokazovat. K další výzvě správce daně k původu vkladů vložených do podnikání žalobce uvedl, že pocházejí z částky 1 950 000 Kč, kterou naspořil v letech 1986 – 2004 a dále poukázal na nepřípustnost prokazování jeho majetkových a příjmových poměrů nad časový a věcný rámec daňových povinností. Současně předložil i rozpis vkladů peněžních prostředků do podnikání za příslušná zdaňovací období.

[28] S ohledem na shora uvedená východiska, Nejvyšší správní soud konstatuje, že pouze na základě toho, že stěžovatel uskutečnil výdaje v letech 2005 a 2006, skutečně nelze bez dalšího dovozovat, že je i v těchto letech získal. Aby správce daně mohl předmětné vklady do podnikání posoudit jako příjmy za zdaňovací období, v němž byly tyto výdaje uskutečněny, bylo třeba, aby předtím v tomto ohledu vedl důkazní řízení. Správce daně z jednotlivých daňových přiznání za zdaňovací období let 1994 až 2006 vyvodil, že žalobce nemohl vlastní podnikatelskou činností vytvořit zisk v takové výši, která by odůvodňovala vklady do podnikatelské činnosti v letech 2005 a 2006. Správce daně tak podle Nejvyššího správního soudu dostatečně objasnil své pochybnosti o tom, zda žalobce mohl prostředky

vložené do podnikání v letech 2005 a 2006 obdržet v předcházejících zdaňovacích obdobích a zda tyto částky byly či nebyly zdaněny.

[29] Krajský soud opřel svou argumentaci o důvodnosti žalob především o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90. Na tam vyslovených závěrech ovšem nebylo možno důvodnost žaloby založit. Předně je nutno konstatovat, že podstatou daného rozsudku byl závěr o tom, že sama skutečnost, že daňový subjekt neprokázal původ a zdanění finančních prostředků, které ve zdaňovacím období vložil do podnikání, bez dalšího neznamená, že daň nelze stanovit dokazováním a že je nutno použít pomůcky. Nejvyšší správní soud v předmětném rozsudku dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, pokud po žalobci požadoval prokázání původu a zdanění finančních prostředků, vložených v roce 1995 do podnikání, přestože daňový subjekt tvrdil, že daný vklad pocházel z celoživotních rodinných úspor z let 1979 – 1994. Správce daně byl podle uvedeného rozsudku „*oprávněn po žalobci žádat prokázání, že částka 950 000 Kč není příjmem žalobce, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Žalobce tak svoji důkazní povinnost mohl splnit např. tím, že by doložil, že uvedenou částkou disponoval již koncem roku 1994.*“

[30] Uvedené závěry svědčí postupu správce daně v nyní posuzovaném případě. Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, pro který by byla u žalobce vyloučena povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně o původu finančních prostředků vložených do podnikání v letech 2005 a 2006, a prokázat tak, že předmětné finanční prostředky nebyly nezdaněnými příjmy z podnikání, resp. že se jednalo o příjmy získané v obdobích, jichž se s ohledem na § 47 daňového řádu nemohla týkat daňová kontrola. Správce daně nevyzval žalobce k prokázání jiných skutečností, než které tvrdil on sám a než které evidoval v daňové evidenci. Byl to totiž sám žalobce, kdo tvrdil, že předmětné finanční prostředky vložené do podnikání, pocházely z jeho osobních úspor a že se tedy nejednalo o nezdaněné příjmy z jeho podnikání.

[31] Tím, že správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu dostatečně vyjádřil i zdůvodnil své pochybnosti o správnosti údajů uváděných daňovým subjektem, přešlo důkazní břemeno na žalobce.

[32] Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem stěžovatele o tom, že žalobce neprokázal původ peněžních vkladů do podnikání a ani to, zda byly v předcházejících zdaňovacích obdobích zdaněny, nebo že zdanění nepodléhají. Naopak, k této věci se nikterak blíže nevyjádřil a ani na základě § 31 odst. 4 daňového řádu neprokázal jím tvrzené skutečnosti (např. prostřednictvím výpisů z bankovních účtů, darovacími či kupními smlouvami, svědeckými výpověďmi apod.). Žalobce se omezil na obecné tvrzení, že se nejednalo o příjmy z podnikání získané ve zdaňovacích obdobích roku 2005 a 2006, ale že se jednalo o jeho dlouhodobé úspory shromážděné za pomoci jeho rodiny v letech 1986-2004, tedy ve zdaňovacích obdobích, které nemohly být předmětem prováděné daňové kontroly. Ve svém vyjádření před ukončením daňové kontroly uvedl, že je připraven získat od své rodiny alespoň některé důkazy o jejich finanční výpomoci. Z obsahu daňového spisu však neplyne, že by žalobce k tomuto účelu posléze předložil či navrhl relevantní důkazy. V

odvolání proti dodatečným platebním výměrům se opět omezil na konstatování o neexistenci povinnosti prokazovat, že vložené prostředky pocházejí ze zdaněných prostředků a o nemožnosti správce daně zjišťovat skutečnosti nad časový rámec prováděné daňové kontroly. Nelze odhlédnout ani od toho, že se daňový subjekt v průběhu řízení jakkoliv věcně nevymezil proti předestřeným pochybnostem správce daně o tom, že jeho dosavadní příjmy dle daňových přiznání neodůvodňují tak vysoké finanční vklady.

[33] Nejvyšší správní soud konstatuje, že přistoupení na žalobcovo chápání důkazního břemene by znamenalo, že každý daňový subjekt by v případě nejasného původu příjmů mohl toliko konstatovat, že se jednalo o příjmy získané mimo časový rámec § 47 daňového řádu a tím bez dalšího zastavit důkazní řízení a automaticky tak vyloučit možnost posoudit předmětné částky jako ostatní příjmy dle § 10 zákon o daních z příjmů.

[34] Nejvyšší správní soud souhlasí, že důkazní řízení nebylo možno směřovat k prokázání skutečnosti, jakým způsobem či zda vůbec byly částky získané v letech 1986 – 2004 v příslušných zdaňovacích obdobích zdaněny. Rovněž by nemohlo dojít ani k dodatečnému dodanění příjmů získaných v předcházejících zdaňovacích obdobích. Tímto směrem však správce daně ani důkazní řízení nevedl. Šlo o prokázání toho, že předmětné vklady nejsou příjmem žalobce ze zkoumaných zdaňovacích období. K poukazu krajského soudu o neexistenci povinnosti žalobce prokazovat daňově relevantní skutečnosti nastalé před rokem 1993, Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je v této části poněkud vytrženo z kontextu odůvodnění rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel zde vyložil svou úvahu o tom, že žalobce neprokázal, že by před rokem 1993 disponoval částkou odůvodňující výši vkladů do podnikání, v souvislosti s poznatkem, že příjmy a výdaje žalobce, tak jak jsou zaznamenány v jeho daňových přiznáních z let 1994-2006, neposkytují rozumný podklad pro závěr, že by mohly pocházet z podnikatelské činnosti žalobce za uvedená zdaňovací období.

[35] Odůvodnění krajského soudu ve vztahu k důvodnosti žalob jsou přitom velmi stručná. Soud nejprve poukázal na to, že žalobce nebyl povinen prokazovat disponování s finančními prostředky před rokem 1993. K tomuto bodu se Nejvyšší správní soud vyjádřil výše. Dalším důvodem, pro který krajský soud shledal rozhodnutí stěžovatele za nezákonná je to, že se nezabýval tím, zda žalobce doložil existenci úspor minimálně v roce 2004, přičemž sám stěžovatel uvedl, že žalobce určitou částkou disponoval již v roce 2004. Stěžovatel se podle krajského soudu nezaměřil na prokázání toho, zda vložené částky nejsou příjmem podle § 10 zákona o daních z příjmů.

[36] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že ani tento závěr krajského soudu nezakládá důvod pro zrušení stěžovatelem vydaných rozhodnutí. Stěžovatel v rámci bodu 1, resp. bodu 4, odůvodnění svých rozhodnutí vyložil, že žalobce vykázal k 31. 12. 2004 zůstatek vkladů ve výši 1 930 000 Kč. Žalobce přitom uvedl, že mezi lety 1986 a 2004 naspořil částku 1 950 000 Kč, kterou vložil do podnikání ve zdaňovacích obdobích 2005 a 2006. Stěžovatel ve svých rozhodnutích o odvoláních tedy poukázal na to, že vykázaný zůstatek vkladů ve výši 1 930 000 Kč není totožný s uspořenou částkou ve výši 1 950 000 Kč, kterou stěžovatel vkládal do podnikání v roce 2005 a 2006. Nejvyšší správní soud souhlasí, že tato úvaha směřovala k podpoře jeho závěru o povinnosti žalobce prokázat, že

se nejednalo o nezdaněné příjmy z podnikání. Současně je třeba připomenout, že v dané fázi daňového řízení spočívalo důkazní břemeno na daňovém subjektu.

[37] Nejvyšší správní soud dále považuje za vhodné poukázat na to, že žalobce v žalobě i v průběhu daňového řízení, a krajský soud odkazovali na závěry vyslovené v nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, podle něhož je rozšíření důkazního břemene mimo časový rámec vymezený v § 47 daňového řádu nepřípustným excesem správce daně. Aniž by Nejvyšší správní soud zpochybňoval závěry vyslovené v tomto nálezu, současně konstatuje, že pro možnost aplikace určitých právních závěrů vyslovených v dřívějších nálezech Ústavního nebo Nejvyššího správního soudu na nyní projednávaný případ je třeba přihlédnout i ke skutkovému stavu daného případu. Právě uvedený nález Ústavního soudu se totiž po skutkové stránce neshoduje s podstatou nyní projednávaného případu, a to s ohledem na osobu daňového subjektu. Jednalo se v něm o rozsah důkazního břemene daňového subjektu, který zapůjčil finanční prostředky obchodní společnosti, v níž byl společníkem, a který byl celý život zaměstnán, byl bez živnostenského oprávnění a ani jinak nepodnikal. Nestíhala jej povinnost evidovat či účtovat o činnostech, z nichž získal posuzované příjmy. V nyní projednávaném případě je však žalobce osobou, která má povinnost vést evidenci o své ekonomické činnosti.

[38] Nejvyšší správní soud konečně poukazuje na samotné znění žalob, neboť jejich obsah a kvalita by měla předurčovat obsah i kvalitu rozhodnutí soudu. Předmětné žaloby jsou v podstatě opisem či parafrází závěrů vyslovených ve vyjmenovaných rozhodnutích Ústavního nebo Nejvyššího správního soudu. Jakkoliv se jimi žalobce snažil podpořit svůj právní názor o nezákonnosti důkazního řízení, žaloba musí s ohledem na § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat i konkrétní skutkové důvody, pro které považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Předmětné žaloby však obsahují především obecné odkazy na závěry vyslovené v jiných rozsudcích, aniž by je žalobce aplikoval na svůj případ a jeho skutkový stav.

[39] Závěrem zdejší soud konstatuje, že krajský soud v rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 30 Ca 2/2009 uvedl, že strany souhlasily s tím, aby bylo ve věci rozhodnuto bez nařízení jednání. Stěžovatel však ve svém podání ze dne 21. 5. 2009, založeném na č. l. 32 soudního spisu, vyjádřil nesouhlas s takovým procesním postupem. Ve věci pak bylo nařízeno jednání, přičemž účastníci řízení na dříve konaném jednání ve věci vedené pod sp. zn. 30 Ca 9/2009 vyjádřili souhlas s tím, aby o této věci bylo rozhodnuto v jejich nepřítomnosti.

[40] Jelikož Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnosti důvodnými, oba rozsudky Krajského soudu v Brně zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[41] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o těchto kasačních stížnostech (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 18. ledna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu