

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **J. P.**, zastoupen JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2022, č. j. 15 Af 20/2019-47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13184/19/5200-10422-708855 (dále též „napadené rozhodnutí“) žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Děčíně (dále též „správce daně“) ze dne 5. 3. 2012, č. j. 35719/12/178912501008 (dále též „dodatečný platební výměr“), na daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 tak, že žalobci původně doměřená daň byla snížena z částky 1 969 830 Kč na částku 689 100 Kč a původně sdělené penále z doměřené daně bylo sníženo z částky 393 966 Kč na částku 137 820 Kč.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Je na daňovém subjektu, aby v procesu dokazování vedeném správcem daně své

důkazní břemeno unesl. V opačném případě platí, že pokud daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, správce daně může rozhodnout v jeho neprospěch. V rámci kontroly za rok 2009 zjistil správce daně nesrovnalosti, které vzbudily pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti evidence příjmů s vlivem na základ daně, a proto výzvou ze dne 26. 5. 2011 mj. vyzval žalobce k prokázání a doložení, že příjmy v celkové výši 11 580 000 Kč byly již zdaněny, popř. byly osvobozeny od daně, nebo že tyto příjmy nebyly předmětem daně. Ohledně částky ve výši 4 040 000 Kč žalobce nedokázal správci daně ničeho doložit (ve zbývající částce ve výši 7 540 000 Kč naopak uvedenou skutečnost prokázal). Krajský soud proto uzavřel, že správce daně nepochybil, pokud žalobcovy příjmy a dílčí základ daně navýšil o částku 4 040 000 Kč. Správcem daně provedený rozbor je náležitě zachycen ve správním spise, přičemž z něj jednoznačně vyplývá, že vklady do pokladny převyšovaly výběry z účtů v celkové výši 4 040 000 Kč a žalobce u těchto příjmů nedokázal odstranit důvodné pochybnosti správce daně ohledně jejich zdanění, popř. osvobození od daně, či toho, že tyto příjmy nebyly předmětem daně. Správce daně náležitě sdělil žalobci své důvodné pochybnosti, a proto žalobce tížilo důkazní břemeno. Poukaz žalobce na platbu 1 000 000 Kč ze dne 16. 3. 2009, která byla následně vložena na účet žalobce, nic nemění na tom, že žalobce neprokázal, že i výše uvedený vklad, který zřejmě tvoří část rozdílu mezi výběry z účtu a vklady ve výši 4 040 000 Kč, byl jako příjem zdaněn, byl osvobozen od daně, nebo že se jednalo o částku, která nebyla předmětem daně.

[3] Za nedůvodné považoval i námitky ohledně plateb S. V. za jeho činnost pro žalobce na základě uzavřené mandátní smlouvy. Služby byly poskytnuty S. V. a následné platby za ně ve výši 300 000 Kč byly uhrazeny již v roce 2008. Správce daně dle krajského soudu nepochybil, pokud tyto výdaje neuznal jako daňově uznatelné výdaje. Ohledně plnění, k němuž byla vystavena faktura č. FA/03/VS/2009 na částku 60 000 Kč, která byla proplacena dne 1. 4. 2009, bylo sice prokázáno poskytnutí služeb v roce 2009, nicméně k této faktuře správce daně zjistil, že došlo k jejímu duplicitnímu zahrnutí do daňově uznatelných výdajů žalobce. Následně pak výdaj, k němuž byla vystavena duplicitní faktura, byl vyloučen právě z důvodu duplicity. Žalovaný legitimně konstatoval, že platby uhrazené panu V. v celkové výši 360 000 Kč nelze vyhodnotit jako daňově uznatelné výdaje. Následně pak námitku stran dalších plateb ve výši 660 000 Kč shledal neopodstatněnou, neboť správce daně uvedené výdaje uznal. Konečně uvedl, že je mu z úřední činnosti známo, že rozhodnutími správce daně došlo k doměření daňových ztrát žalobce za zdaňovací období roku 2007 a 2008, tudíž žalobce žádných daňových ztrát za daná zdaňovací období nedosahoval. Je tak patrné, že žalovaný nemohl zohlednit při výpočtu daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 daňové ztráty za zdaňovací období roku 2007 a 2008, které žalobci nevznikly.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Namítá, že jej krajský soud v jeho neprospěch v rozporu s § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) zatížil důkazním břemenem, že finanční částky, které vložil do pokladny, pocházejí z příjmů, které byly již zdaněny daní z příjmů. Tvrdí, že jeho povinností bylo prokázat, že uvedené částky, evidované jako vklady do pokladny, skutečně byly do pokladny vloženy, nikoliv jejich původ. Pokud měli správce daně a žalovaný pochybnosti, zda finanční částky pocházejí z nezdaněných příjmů, bylo

jejich povinností tato podezření prokázat. S ohledem na uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Zdůraznil, že stěžovatel v podané kasační stížnosti neuplatnil žádnou relevantní argumentaci, kterou by závěry krajského soudu zpochybnil. Poukázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je řízení o kasační stížnosti ovládáno dispoziční zásadou. Žalobou napadené rozhodnutí i napadený rozsudek krajského soudu obsahují seznatelnou správní úvahu, ze které vyplývá, jaké skutečnosti je povinen v daňovém řízení prokazovat daňový subjekt a že daňové břemeno, které stěžovatele tížilo stran prokázání částky ve výši 4 040 000 Kč s ohledem na výši základu daně z příjmů, neunesl. Osvětlení původu finančních prostředků je však stěžejní pro určení toho, zda tyto částky podléhaly dani z příjmů, či nikoliv. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] 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, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti, a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Rozhodnutí krajského soudu je tedy přezkoumáváno v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[9] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[10] Dokazování v daňovém řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že *„daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, jak ostatně reflektoval již krajský soud. Správci daně v obecné rovině svědčí oprávnění požadovat po daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků. Vzniknou-li správci daně v souvislosti

s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je daňový subjekt povinen tyto pochybnosti prokázat (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu).

[11] Ze správního a soudního spisu se podává, že správce daně sdělil stěžovateli pochybnosti dle § 92 odst. 5 daňového řádu o tom, že není zřejmé, zda uvedené částky, o kterých stěžovatel tvrdil, že neovlivňují základ daně, podléhají zdanění, či nikoliv (částka 11 580 000 Kč, kterou v průběhu roku 2009 postupně vložil do své pokladny), resp. pochybnosti, že stěžovatel mohl porušit své povinnosti a nepřiznat v souladu se zákonem v daném zdaňovacím období všechny zdanitelné příjmy (obdobně také viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2023, č. j. 1 Afs 141/2022-48). V reakci na sdělení stěžovatele, že se nejedná o příjmy, nýbrž pouze převod finančních prostředků z jednoho bankovního účtu na druhý, provedl správce daně rozbor jednotlivých výběrů ze stěžovatelem uvedeného podnikatelského bankovního účtu s porovnáním jednotlivých hotovostních vkladů do pokladny. Z uvedeného zjistil rozdíl mezi výběry z účtu, které v souhrnu činily 7 540 000 Kč, a vklady do pokladny, které v souhrnu činily 11 580 000 Kč, a to ve výši 4 040 000 Kč. Ohledně částky ve výši 4 040 000 Kč přitom stěžovatel nedokázal správci daně doložit, že se jedná o již zdaněné příjmy, příjmy osvobozené od daně, nebo o příjmy, které nejsou předmětem daně.

[12] Ze shora označené judikatury vyplývá, že je to daňový subjekt, který v případě, že správce daně unese své důkazní břemeno stran vzniku důvodných pochybností, musí prokázat soulad účetnictví se skutečností. Může tedy setrvat na svých původních tvrzeních a doložit, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo může naopak korigovat svá původní tvrzení, nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázat. Skutečnost, že stěžovatel unesl své důkazní břemeno pouze do výše vkladů 7 540 000 Kč nemůže jít k tíži správce daně ani žalovaného. Není povinností ani cílem správce daně vyhledávat za daňový subjekt veškeré možnosti, jimiž by daňovému subjektu daňovou povinnost snížil. Správce daně proto nikterak nepochybil, pokud stěžovatelovy příjmy a dílčí základ daně navýšil o částku 4 040 000 Kč, neboť v této výši stěžovatel nebyl s to prokázat původ finančních prostředků, resp. nedokázal odstranit důvodné pochybnosti správce daně ohledně jejich zdanění, popř. osvobození od daně, či toho, že tyto příjmy nebyly předmětem daně. V obdobných intencích zdejší soud nahlížel i na platbu ze dne 16. 3. 2009 ve výši 1 000 000 Kč, která byla následně vložena na účet stěžovatele, ačkoliv k ní v kasační stížnosti explicitně ničeho namítáno nebylo. Ani u tohoto vkladu stěžovatel neprokázal, že byl jako příjem zdaněn, byl osvobozen od daně, nebo že se jednalo o částku, která nebyla předmětem daně. Zdejší soud dospěl shodně s krajským soudem k závěru, že bylo na stěžovateli, aby v daňovém řízení prokázal, že finanční prostředky ve výši 11 580 000 Kč, vložené do pokladny, nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od ní osvobozeny. Subjektivní názor stěžovatele, že tuto povinnost neměl, nemůže na těchto závěrech ničeho změnit

[13] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud důkladně odůvodnil své závěry a zdejší soud na jeho závěry v podrobnostech odkazuje, aby neopakoval již jednou vyřčené. S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

[14] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 23. srpna 2023

David Hipšr
předseda senátu