



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **M. F.**, zast. JUDr. Martinem Vlasákem, advokátem se sídlem v Kouřimi, Mírové nám. 119, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 6. 2004, č. j. 30 Ca 267/2002 – 41,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2002, č. j. 3498/110/2002; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1010000306 Finančního úřadu v Toužimi ze dne 9. 11. 2001, kterým byla stěžovateli doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 363 564 Kč. Stěžovatel namítá nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, vady řízení spočívající v nesprávném skutkovém stavu, nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů. V dané věci vyměřil žalovaný daň podle pomůcek, ačkoli mohl a měl vyměřit daň dokazováním. Použité pomůcky nebyly objektivní a správce daně tedy nemohl stanovit základ daně a daň dostatečně spolehlivě; měl proto základ daně a daň sjednat dle § 31 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel se domnívá, že krajský soud se dostatečně nevypořádal s námitkami uvedenými v žalobě ohledně porušení

ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/ Sb., ve které stěžovatel tvrdil, že správní orgány nepřihlédly dostatečně k předloženým smlouvám o půjčkách. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření konstatoval, že stěžovatel neprokázal na výzvu, a to ani na základě prodloužené lhůty, zdanění vkladů jím uskutečněných do podnikání ve výši 1 135 000 Kč ve výzvě byl stěžovatel poučen o možnosti stanovení daně dle pomůcek, v případě jejího nesplnění. Stěžovatel dále neprokázal výdaje na nákup pohonných hmot, a protože účetnictví stěžovatele bylo neúplné, přistoupil správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. V odvolacím řízení byl odvolací orgán vázán ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., byl proto oprávněn posuzovat pouze splnění zákonných podmínek pro daný způsob stanovení daně. Přesto se, a to nad rámec povinnosti, zabýval i dodatečně stěžovatelem doloženými smlouvami o půjčkách, které byly sepsány s jeho matkou, tyto předložené důkazy však neprokázaly tvrzené skutečnosti, přičemž důvody, které žalovaného k takovému závěru vedly, jsou podrobně uvedeny v odůvodnění jeho rozhodnutí. Žalovaný se zabýval v rozhodnutí o odvolání nejen tím, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, ale také tím, zda nedošlo k porušení ust. § 46 odst. 3 cit. zákona. Protismyslná je námitka stěžovatele, namítá-li, že daň měla být stanovena dokazováním, současně však uvádí, že měla být sjednána. Ke stanovení daně dle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 cit. zákona lze přistoupit teprve poté, nelze-li daň stanovit dokazováním; protože mohla být v daném případě stanovena daň dle pomůcek, nebylo možno již přistoupit k dalšímu, v pořadí až druhému náhradnímu způsobu stanovení daně, a to sjednání daně dle § 31 odst. 7 cit. zákona. K takovému způsobu lze přistoupit teprve až poté, nelze-li stanovit daň ani dle pomůcek. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 109 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (s. ř. s.) je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné, nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé anebo je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že rozsudek krajského soudu spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v aplikaci ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přitom tvrdí, že mělo být postupováno dle § 31 odst. 7 cit. zákona, současně namítá, že měla být daň stanovena ve smyslu ust. § 31 odst. 4 cit. zákona dokazováním. Jako další důvody uvádí obecně vady řízení dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, aniž však jakkoli tyto uplatněné důvody

konkretizuje a specifikuje. Dále konstatuje, že soud se nevypořádal s námitkami uvedenými v žalobě ohledně porušení ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., když v žalobě stěžovatel tvrdil, že správní orgány nepřihlédly dostatečně k předloženým smlouvám.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že předmětem jeho přezkumné činnosti v řízení o kasační stížnosti mohly být pouze ty skutečnosti, které byly a mohly být předmětem přezkumu před krajským soudem; přitom tento rozsah stěžovatel určil žalobou. Ze soudního spisu bylo zjištěno, že v žalobě ze dne 6. 11. 2002 stěžovatel „vytýká napadenému rozhodnutí to, že došlo k tzv. dvojitému zdanění, neboť bylo, byť s prodlevou doloženo, že peníze nevložil do podnikání jako osobní vklad, ale že si od matky zapůjčil finanční hotovost a že tyto peníze byly již jednou zdaněné. Tuto okolnost správní orgán nesprávně zhodnotil, v důsledku čehož i nesprávně rozhodl. Je povinností správního orgánu hodnotit dokazování ve všech souvislostech.“ Dále uvedl, že je podnikatelem v oblasti zemědělství a to, že svoje finanční problémy řeší půjčkami v rodině svědčí o tom, že má zájem podnikat i přes nepříznivé faktory, které v této oblasti působí. Stanovená povinnost doplatit daň je proto pro něj tíživá a nespravedlivá. Z uvedených důvodů požadoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil správnímu orgánu k dalšímu řízení.

Ze správního spisu vyplynulo, že v průběhu daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 bylo zjištěno, že stěžovatel zaúčtoval jako vklady do podnikání celkem 1 135 000 Kč. Vzhledem k tomu, že v roce 2000 ani v roce předchozím nebylo účtováno o žádných výdajích na osobní potřebu poplatníka a základ daně vykázaný v daňových přiznáních v předcházejících zdaňovacích obdobích neumožňoval financování v zaúčtovaném rozsahu, vyzval správce daně stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. k prokázání skutečností, které by osvědčily, že částka jím vložená do podnikání pochází ze zdrojů již zdaněných, popř. zdrojů dani nepodléhajících. Ve výzvě, kterou zástupce stěžovatele dne 6. 9. 2001 převzal osobně, byl současně upozorněn na možnost stanovení daně dle pomůcek v případě neprokázání požadovaných skutečností. Dne 3. 10. 2001 zástupce stěžovatele předložil správci daně písemnou odpověď stěžovatele obsahující sdělení, že finanční prostředky, které vložil v roce 2000 ve výši 1 135 000 Kč do podnikání jako vklady, si vypůjčil od své matky. Toto sdělení správce daně jako důkaz neosvědčil a vyzval opětovně stěžovatele k předložení písemných důkazů, na žádost stěžovatele byla lhůta k jejich doložení prodloužena, a to opakovaně, přesto tak neučinil. Správce daně proto daňovou kontrolu ukončil, zpráva o kontrole byla řádně projednána; do protokolu o ústním jednání ze dne 17. 10. 2001, č. j. 21909/01/130930 zástupce stěžovatele uvedl, že ke zjištěním ve zprávě uvedeným podá písemné vyjádření do 14 dnů. V této lhůtě však tak neučinil ani žádné důkazní prostředky nedoložil. V podaném odvolání proti platebnímu výměru, který správce daně na základě provedené kontroly vydal, stěžovatel uvádí, že výše rozdílu na daňovém základu a dani neodpovídá skutečnosti a že v současné době může doložit doklady, které bez svého zavinění dříve neměl k dispozici a které jeho odvolání potvrzují. Stěžovatel předložil žalovanému dne 26. 2. 2002 čtyři smlouvy o půjčce, které údajně uzavřel se svou matkou, a to ze dne 15. 4. 2000 na částku 240 000 Kč, ze dne 15. 5. 2000 na částku 215 000 Kč, ze dne 15. 6. 2000 na částku 155 000 Kč a ze dne 12. 12. 2000 na částku 60 000 Kč a dále doklady o výběrech z bankovního účtu matky. Předložené smlouvy sice korespondovaly s výběry z účtu matky poplatníka, ale nesouhlasily s vklady do podnikání, a to ani časově ani co se týče jejich výše.

Žalovaný v průběhu odvolacího řízení postupoval dle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., neboť daňová povinnost byla žalobci stanovena pomocí pomůcek.

V takovém případě zkoumá odvolací orgán pouze, zda byly správcem daně dodrženy zákonné podmínky pro užití tohoto náhradního způsobu stanovení daňové povinnosti. Žalovaný v řízení o odvolání přesto připustil doložení důkazů, které nepředložil stěžovatel v předchozím řízení, ač tak učinit měl a mohl a rovněž se jimi zabýval. Zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5 cit. zákona, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě, to vše s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 cit. zákona jednají správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, přitom volí jen takové prostředky, které umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Užil-li správce daně prvního stupně způsobu stanovení daně dle pomůcek, zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen rozsah jeho zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 cit. zákona. Jakkoli lze dovodit z dikce výše uvedeného ustanovení nepřipustnost provádět v odvolacím řízení již jednotlivé důkazy, nelze při respektování výše vymezeného rozsahu přezkumné činnosti odvolacího orgánu vyloučit, v rámci posouzení toho, zda skutečně nebylo možno stanovit daň dokazováním a zda tedy byla naplněna podmínka pro použití náhradního způsobu stanovení daně, aby se odvolací orgán zabýval navrženými důkazními prostředky daňovým subjektem dodatečně předloženými.

Ustanovení § 50 odst. 5 cit. zákona již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení způsobem dle odst. 3 cit. ustanovení. Nemůže tak věc vrátit správci daně prvního stupně k odstranění vad, nemůže výsledky daňového řízení sám doplňovat či odstraňovat jeho vady. Zjistil-li totiž odvolací orgán, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, rozhodnutí změni nebo zruší. V dané věci však žalovaný ve smyslu ust. § 50 odst. 3 cit. zákona nepostupoval, neboť vady řízení neodstraňoval. Po přezkoumání rozhodnutí s přihlédnutím k předloženým písemnostem dospěl žalovaný k závěru, že podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek byly splněny, a proto odvolání zamítl. Žalovaný se proto vady řízení, která by mohla mít za následek nezákonnost vydaného rozhodnutí nedopustil.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 zákona č. 337/1992 Sb. založena na přísné hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním dle § 31 odst. 4 cit. zákona. Až v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to pomocí pomůcek dle § 31 odst. 5 cit. zákona. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má dvě meze. Jedna je vyjádřena v § 31 odst. 5 cit. zákona, druhá pak v § 31 odst. 7 cit. zákona. Znamená to, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat. Tento způsob stanovení daně je však zcela okrajový, neboť ust. § 31 odst. 6 cit. zákona dává dostatečný prostor pro stanovení daně dle pomůcek pro většinu daňových subjektů.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. je daňový subjekt povinen prokazovat veškeré skutečnosti, které sám uvedl. S odkazem na nálezy pléna Ústavního soudu sp. zn.

Pl. ÚS 38/95, Nejvyšší správní soud konstatuje, že správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze toho, co daňový subjekt tvrdí sám ohledně skutečností, k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně. V daném případě stěžovatel o vložených částkách účtoval ve svém účetnictví, nebylo po něm požadováno prokázání skutečností jím netvrzených nebo neuváděných, důkazní břemeno tudíž spočívalo výslovně na něm samém. Vzhledem k tomu, že své zákonné povinnosti nedostál, správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, stanovil-li základ daně a daň náhradním způsobem dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., přitom stěžovatel byl o takovém možném postupu vyrozuměn.

Namítá-li stěžovatel, že se soud řádně nevypořádal s žalobní námitkou stran porušení ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., je nutno tuto námitku odmítnout, neboť nebyla v žalobě takto výslovně uplatněna. Porušení uvedeného ustanovení dovozuje stěžovatel nesprávně z faktu, že žalovaný nepřihlédl k jím předloženým smlouvám, které měly prokázat vložení částky 1 135 000 Kč do podnikání. Nejvyšší správní soud *obiter dictum* konstatuje, že okolností ve smyslu ust. § 46 odst. 3 cit. zákona, kterou správce daně je povinen brát při stanovení daně dle pomůcek v úvahu, nemůže být navrhovaný důkazní prostředek, který není v řízení osvědčen ve smyslu ust. § 31 odst. 4 *in fine* cit. zákona jako důkaz, kterým daňový subjekt jím tvrzenou skutečnost neprokázal. Takovou okolností tak nemohou být např. ani výdaje, které daňový subjekt neprokázal apod.; bude jí však bezesporu např. zohlednění nezdanitelných částech základu daně, popř. jiných nárokových odčitatelných položek, které poplatníkovi ze zákona náleží. Ostatně jak bylo z odůvodnění napadeného rozhodnutí zjištěno, zabýval se žalovaný i naplněním daného ustanovení, přičemž shledal, že k jeho porušení nedošlo.

Žalovaný a následně i soud posoudili právní otázku stran aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. správně, dospěli-li k závěru, že nebylo možno stanovit daň dokazováním, a proto byla stanovena daň podle pomůcek. Námitku uplatněnou dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Nad rámec odůvodnění Nejvyšší správní soud uvádí, že v řízení nenastala situace, kdy by nebylo daň možno stanovit postupem dle § 31 odst. 5 cit. zákona, nemohl proto nastoupit způsob sjednání daně dle § 31 odst. 7 cit. zákona. Tvrdí-li stěžovatel na jedné straně, že bylo možno stanovit daň dokazováním, současně na druhé straně konstatuje, že správce daně měl daň sjednat, nelze než konstatovat, že jím učiněný závěr trpí vnitřním rozporem; námitka v této souvislosti vznesená je nesrozumitelná.

Neprojednatelnými shledal Nejvyšší správní soud námitky vznesené podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., když tyto zůstaly pouze v obecné rovině.

Krajský soud v řízení o žalobě vycházel ze spolehlivého zjištění, že žalovaný dospěl relevantním způsobem k závěru, že byly dodrženy všechny shora uvedené zákonné podmínky pro užití tohoto náhradního způsobu stanovení daně, řádně se zabýval námitkami stěžovatele v žalobě uplatněnými a své rozhodnutí řádně odůvodnil.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti shledal nedůvodnými, a proto ji postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení

nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 23. srpna 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu