



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci **žalobce L. Š.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j.: 38 Ca 119/2002-59 ze dne 30. 4. 2003,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 119/2002 - 59 ze dne 30. 4. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl nadepsaný rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č.j.: FŘ-9491/11/01 ze dne 19. 11. 2001, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č.j.: 89270/00/002913/6503 ze dne 20. 6. 2000 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 2. Tímto dodatečným platebním výměrem byl stěžovateli stanoven základ daně z příjmů fyzických osob ve výši 2 321 420,20 Kč a vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 900 600 Kč za zdaňovací období roku 1996. Správce daně na základě daňové kontroly provedené u stěžovatele dospěl k závěru, že daňovou povinnost stěžovatele za rok 1996 není možno stanovit dokazováním, neboť stěžovatel ani na výzvy správce daně nepředložil úplnou a průkaznou účetní evidenci, dle které by bylo možno ověřit

správnost základu daňové povinnosti uvedené stěžovatelem v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1996. Správce daně tak stanovil daňovou povinnost podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. na základě použití pomůcek, které měl k dispozici a které si obstaral bez součinnosti s daňovým subjektem. Podle Městského soudu v Praze bylo podstatou sporu posouzení, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek či nikoli. K tomu soud uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 1. 2000, jakož i z obsahu správního spisu je patrné, že stěžovatel i přes opakované výzvy neposkytl správci daně požadované doklady, neodůvodnil a neprokázal skutečnosti uvedené v přiznání daně z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období a nesplnil tak zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností stanovenou mj. v ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Soud se ve svém rozsudku dále zabýval jednotlivými žalobními námitkami. Pokud jde o příjmy z pronájmu bytových a nebytových prostor v objektu v P. 8, G. 13, soud uvedl, že jestliže stěžovatel předložil přes opakovanou výslovnou výzvu správce daně pouze nájemní smlouvy a jejich dodatky, a nikoliv evidenční listy, které jsou dle dodatků k nájemním smlouvám nedílnou součástí těchto smluv a které ve vztahu k ujednání o nájemném a úhradě za plnění spojená s užíváním bytu jejich výši stanovily, pak tím nesplnil v této věci svou povinnost dle ust. § 31 odst. 9 cit. zákona a správce daně nemohl ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení výše příjmů z pronájmu uvedených bytových prostor. Ve věci výdajů na cestovné soud zohlednil skutečnost, že stěžovatelem předložená kniha jízd neobsahovala údaje o stavu tachometru, a vzal v úvahu i písemná vyjádření stěžovatele ve správním řízení, podle nichž nebyla vedena žádná přesná evidence o místě, čase a jménech účastníků jednání při služebních cestách ani žádná jiná písemná dokumentace. Soud se ztotožnil se stanoviskem správce daně, že k tomu, aby mohl stěžovatel prokázat uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty knihou o evidenci jízd, je třeba, aby tato evidence obsahovala alespoň údaj o datu jízdy, cíli, jejímu účelu a stavu ujetých kilometrů. Pokud stěžovatel správci daně přes opakovanou výzvu takto vedenou evidenci nepředložil, ani jinak neprokázal, že výdaje na cestovné jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., nesplnil svou povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. Správce daně tak dle soudu nemohl z předložených dokladů ověřit správnost žalobcem vykazovaných daňových výdajů na cestovné. Dále se soud zabýval námitkou stěžovatele ohledně dostatečnosti prokázání výdajů spojených se zajištěním správy objektu v P. 7, D. 13. Soud vyšel z toho, že stěžovatel sice ve správním řízení tvrdil, že veškerou správu objektu zajišťovala společnost J.J.E., s.r.o., což doložil smlouvou o výkonu správy objektu, jinými doklady však stěžovatel svá tvrzení nedoložil. Dále vzal soud v úvahu, že ve správním řízení byla pravost smlouvy o výkonu správy zpochybněna jednatelem společnosti J.J.E., s.r.o. a namísto ní byla tímto svědkem předložena jiná smlouva. Stěžovatel ani za této situace přes opakované výzvy správce daně nepředložil jiné doklady, kterými by prokázal skutečnou výši výdajů vynaložených na správu tohoto objektu. Z dalšího šetření správce daně navíc vyplynulo, že veškeré smlouvy uzavíral stěžovatel sám, sám jednal i s případnými zájemci a sám vykonával veškerou činnost spojenou s pronájmem nemovitosti. Soud považoval za irelevantní stěžovatelovu námitku, již zpochybnil průkaznost svědecké výpovědi, neboť důkazní břemeno v daňovém řízení nese daňový subjekt a bylo na stěžovateli, aby jím uváděné skutečnosti při dokazování podle ust. § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona prokázal. Postup správce daně ve věci výdajů spojených se správou uvedené nemovitosti tak byl podle soudu v souladu s ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Poté se soud zabýval námitkou týkající se prokázání využití všech zbraní evidovaných v hmotném majetku stěžovatele k jeho podnikatelské činnosti. I zde soud dospěl k závěru, že stěžovatel nepředložil přes opakovanou výzvu správce daně důkazní prostředky, kterými by prokázal,

že výdaje vynaložené na nákup zbraní a nábojů a odpisy zbraní jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Soud nepochybnil stěžovatelovo tvrzení, že pro výkon jeho podnikatelské činnosti je legální držení zbraně zcela na místě a že výdaje v tomto směru oprávněně sloužily k dosažení a udržení příjmů z podnikatelské činnosti, bylo však třeba, aby stěžovatel své tvrzení prokázal uvedením důkazních prostředků, jimiž by bylo možno ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. To však stěžovatel neučinil, tím podle soudu neunesl své důkazní břemeno a postup správce podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. tak byl v souladu se zákonem. Dále se Městský soud v Praze zabýval námitkou týkající se pronájmu bytových prostor v objektu na adrese P. 7, D. 13. Soud zde přihlédl ke skutečnosti, že stěžovatel přes opakovanou výzvu správce daně nepředložil nájemní smlouvy uzavřené s nájemci prostor v tomto objektu, ačkoliv šetřením bylo zjištěno, že s nájemníky, kteří dosud v tomto domě bydlí, nájemní smlouvy uzavřel přímo stěžovatel. K námitce stěžovatele, že evidenční listy, které správci daně předložil, tyto smlouvy nahrazovaly a že z nich byla výše skutečných příjmů stěžovatele z těchto pronájmů zcela čitelná, soud odkázal na ust. § 686 občanského zákoníku, podle něhož nájemní smlouvy musejí mít od 1. 1. 1995 písemnou formu. Nebyla-li smlouva do tohoto data uzavřena písemně, měl být o jejím obsahu vyhotoven zápis. Stěžovatel tak podle soudu nemohl evidenční listy považovat za náhradu nájemní smlouvy nebo zápisu o ní. I zde tak bylo stanovení daně za použití pomůcek dle soudu v souladu se zákonem. Konečně se soud zabýval otázkou peněžního vkladu ve výši 560 000 Kč, vloženého stěžovatelem v hotovosti do pokladny. Správce daně měl pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o výši příjmů uváděných stěžovatelem v daňovém přiznání, neboť stěžovatel v roce 1996 vkládal do podnikání finanční prostředky, které objektivně neodpovídaly hospodářským výsledkům dosaženým podnikatelskou činností v předchozích zdaňovacích obdobích. Správce daně podle soudu dostal své povinnosti vyplývající z ust. § 36 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. zasláním výzvy k prokázání a doložení, zda zmíněný peněžní vklad byl zdaněn daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní, či zda tyto prostředky nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob nebo se jedná o prostředky, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, ale jsou od daně osvobozeny. Stěžovatel sice uvedl, že se jednalo o vklad k překlenutí nedostatku peněžních prostředků poskytnutý z vlastních rodinných úspor, nabytých před platností zákona č. 212/1992 Sb., a nemůže tak prokázat jejich zdanění daní z příjmů fyzických osob, avšak zároveň žádné důkazy v tomto směru neoznačil. Nedostal tak své povinnosti prokázat, že peněžní vklady nepředstavují nezdaněné finanční prostředky a že údaje uvedené v daňovém přiznání jsou pravdivé. I zde soud dovodil, že postup správce daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. byl správný. Soud ve svém rozsudku rovněž uvedl, že k námitkám stěžovatele uplatněným v jeho podání ze dne 25. 2. 2003 a v písemném stanovisku k vyjádření žalovaného předloženém při ústním jednání 30. 4. 2003 nepřihlédl, neboť tyto byly podány po uplynutí zákonem stanovené lhůty dvou měsíců od doručení rozhodnutí správního orgánu v posledním stupni (§ 250b odst. 1 o. s. ř. ve znění platném do 31. 12. 2002). To se týká i námitky neplatnosti rozhodnutí žalovaného v důsledku chybějících formálních náležitostí, konkrétně použití nesprávné velikosti či barevnosti úředního razítka, a námitky nesplnění povinnosti správce daně podle ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., neboť tyto skutečnosti, stejně jako ostatní námitky obsažené v uvedených podáních, nebyly vzneseny v zákonem stanovené lhůtě. Pouze pro úplnost Městský soud v Praze uvedl, že na rozhodnutí žalovaného nechybí otisk úředního razítka se státním znakem, a pokud měl stěžovatel zato, že tento otisk, běžně úředně užívaný jinými státními orgány na jiných listinách, nerespektuje znaky, které má mít dle právních předpisů, nejde o otázku neplatnosti rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb., jehož smyslem a účelem je osvědčení, že takové rozhodnutí vydal příslušný státní orgán. Na základě

všech těchto skutečností dospěl Městský soud v Praze k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když podle ust. § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 cit. zákona opakovaně vyzýval stěžovatele k prokázání všech skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém přiznání. Správce daně podle názoru soudu postupoval rovněž v souladu s ust. § 36 odst. 1 cit. zákona, když v rámci vyhledávací činnosti zjišťoval všechny údaje týkající se stěžovatelových příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření daně. Stěžovatel přes opakované výzvy nevysvětlil skutečnosti rozhodné pro ověření správnosti daňového základu a daňové povinnosti a předkládal neúplné, popř. neaktuální údaje. Zástupce stěžovatele byl podle zjištění soudu v průběhu celého řízení upozorňován na možnost stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Nebylo-li možno z předložených účetních dokladů ověřit správnost daňového základu a daňové povinnosti vykázané stěžovatelem v daňovém přiznání, pak podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly dle soudu dány. Soud odkázal na znění ust. § 50 odst. 5 cit. zákona a uvedl, že stejně jako odvolacímu správnímu orgánu ani soudu nepřisluší posuzovat, jaké pomůcky byly použity, způsob jejich použití a způsob výpočtu daňové povinnosti. Po provedeném řízení dospěl Městský soud v Praze k závěru, že zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly splněny, a ze všech výše uvedených důvodů žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá v plném rozsahu nezákonnost napadeného rozsudku Městského soudu v Praze spočívající v nesprávném posouzení právní otázky tímto soudem, tedy stížnostní důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Obdobně jako ve správní žalobě stěžovatel i v kasační stížnosti namítá, že správce daně nebyl oprávněn ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, a proto měl žalovaný napadené rozhodnutí správce daně v souladu s ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. zrušit. Stěžovatel poukazuje na znění ust. § 31 odst. 5 cit. zákona, z něhož dle něj vyplývají dvě podmínky, za nichž může správce daně stanovit daňový základ a daňovou povinnost za použití pomůcek: jde o nesplnění zákonné povinnosti při dokazování a následnou nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním. S odkazem na ust. § 31 odst. 2 cit. zákona stěžovatel dovozuje, že ani případné nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem nemusí znamenat nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně si může tvrzené skutečnosti ověřit i vlastním šetřením. Dále stěžovatel odkazuje na výňatek z komentáře k ust. § 312 zákona č. 76/1927 Sb. z. a n. z roku 1937, ze kterého vyvozuje vzorový příklad zásady úzké součinnosti a spolupráce mezi správcem daně a daňovým subjektem, které jsou v souladu se základními zásadami daňového řízení tak, jak je stanoví současný zákon č. 337/1992 Sb. v ust. § 2 odst. 2 a § 9, a rovněž i s ust. § 43 a § 16 cit. zákona. Správce daně však dle stěžovatele postupoval v rozporu se zásadou úzké součinnosti a úzké spolupráce s daňovým subjektem. Stěžovatel podle svých slov na výzvy správce daně reagoval vysvětlením a předkládáním některých důkazních prostředků. Proto nebyl správce daně dle stěžovatele oprávněn bez dalšího přikročit ke stanovení daně podle pomůcek. Dále se stěžovatel znovu vyjádřil k jednotlivým námitkám uplatněným již v žalobě a ke stanovisku soudu k nim. Ve věci bytových a nebytových prostor v P. 8, G. 13, stěžovatel poukazuje, že jak v nájemních smlouvách, tak v jejich dodatcích, které správci předložil, byla zřetelně uvedena celková výše nájmu včetně záloh na služby a nepředložení evidenčních listů nemohlo mít vliv na možnost prokázat výši nájemného. Správce daně měl navíc možnost vyžádat si evidenční listy od nájemníků. Ve věci výdajů na cestovné stěžovatel poukazuje na skutečnost, že zákon č. 586/1992 Sb. nestanoví, jaké údaje má evidence jízd obsahovat; případné neprokázání oprávněnosti výdajů na cestovné však nemůže být důvodem pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, ale pouze důvodem pro neuznání neprokázaných výdajů

do nákladů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 a 2 cit. zákona. Ve věci správy nemovitosti v P. 7, D. 13, stěžovatel mj. uvádí, že není v možnostech stěžovatele dokázat pravost jím předložené smlouvy. Stěžovatel podle svých slov posléze našel některé doklady, svědčící o tom, že společnost J.J.E., s. r. o. správu uvedeného objektu opravdu vykonávala, a tyto doklady navrhl jako důkazy s ohledem na výzvu soudu obsahující informaci o možnosti navržení důkazů. Při soudním jednání však byl podle stěžovatele jeho zástupce dotlačen předsedou senátu ke zpětvzetí těchto návrhů. Stěžovatel má za to, že správce daně mohl ověřit činnost J.J.E., s. r. o. kontrolou jejího účetnictví. Nehledě na uvedené mohl správce daně podle stěžovatele vyloučit úhradu vyplacenou stěžovatelem této společností ve smyslu ust. § 24 odst. 1 cit. zákona jako neprokázanou. I zde tak nebyly dány podmínky pro postup dle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Pokud jde o prokázání využití všech zbraní evidovaných v majetku stěžovatele k jeho podnikatelské činnosti, poskytl stěžovatel podle svých slov správci daně vysvětlení, k čemu zbraně používá. Stěžovatel si podle svých slov nedovede představit, jaký důkazní prostředek kromě evidence zbraní ve svém majetku měl správci daně předložit. Stěžovatel má za to, že na základě podaného vysvětlení měl správce daně případné náklady na pořízení některých zbraní vyloučit jako výdaje nesouvisející s podnikáním. V žádném případě však nepředloženi soudem nijak nekonkretizovaných důkazních prostředků nemohlo vést k nemožnosti stanovit daňovou povinnost dokazováním, a tedy k postupu dle ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Dále se stěžovatel v kasační stížnosti zabývá otázkou příjmů z pronájmu bytových prostor v objektu P. 7, D. 13 a uvádí, že správci daně předložil evidenční listy, ve kterých byla jednoznačně výše nájmu a výše záloh na služby spojené s nájmem uvedena, a tak nepředloženi nájmních smluv nemohlo mít vliv na možnost prokázat výši nájmného a splnění důkazní povinnosti stěžovatelem. Správce daně měl navíc dle stěžovatele možnost ověřit výši nájmného u nájemníků. Ve věci peněžního vkladu 560 000 Kč poukazuje stěžovatel na to, že správci daně poskytl vysvětlení s tím, že předmětné prostředky nepodléhaly dani z příjmů fyzických osob, neboť byly nabyty před účinností příslušného zákona. Požadoval-li správce daně prokazovat zdanění finančních prostředků použitých posléze jako vklady do podnikání, nutil stěžovatele k prokázání něčeho, o čem zákon neukládal povinnost vést žádné záznamy ani evidenci a neukládal ani povinnost shromažďovat a ukládat doklady o nabytí těchto finančních prostředků. Správce daně tak postupoval v rozporu s čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a čl. 2 odst. 4 Ústavy. Na podporu svého názoru odkazuje stěžovatel na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 144/2000 a naopak nesouhlasí s nálezem Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 323/99. Stěžovatel tak podle svého názoru neměl zákonnou povinnost prokazovat, že jeho dříve nabyté finanční prostředky nepodléhaly zdanění nebo že byly již dříve zdaněny, a tak nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, jak je stanoví ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítá, že soud nezkoumal to, zda byly dodrženy i další podmínky pro tento způsob stanovení daňové povinnosti, jak vyplývají např. z ust. § 46 odst. 3 cit. zákona. Stěžovatel konečně namítá i neplatnost rozhodnutí finančních orgánů z důvodu nesprávného rozměru otisku razítka správního orgánu na jeho rozhodnutí a uvádí, že názor, že úřední razítko může mít jiný rozměr, než stanoví zákon, je v rozporu s Ústavou, Listinou základních práv a svobod a ust. § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. a je výrazem nerovnoprávného postavení subjektů. Vzhledem k výše uvedeným důvodem stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby zrušil kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve konstatoval průběh správního řízení a obsah svého rozhodnutí a shrnul jeho odůvodnění. Předně uvádí, že jako odvolací orgán po prostudování spisového materiálu shledal, že zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek byly dodrženy. Daňovou povinnost nebylo možno stanovit

dokazováním, neboť stěžovatel ani na výzvy správce daně nepředložil úplnou a průkaznou účetní evidenci, dle které by bylo možno ověřit správnost základu daňové povinnosti uvedené stěžovatelem v přiznání k dani z příjmů. Z vyměřovacího spisu je v souladu s ust. § 46 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1999 Sb. zřejmé, podle jakých pomůcek správce daně při stanovení základu daně postupoval a též správcem daně akceptované okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Stěžovatel dle žalovaného předložil jako důkazní prostředek účetnictví, které dle zjištění správce daně nebylo vedeno v souladu s platnými právními předpisy. Správce daně po prostudování předložených účetních dokladů stěžovatele opakovaně vyzval podle ust. § 16 odst. písm. c) a § 31 odst. 9 cit. zákona k předložení důkazních prostředků a ve výzvách upozornil stěžovatele na ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Na základě dokladů předložených stěžovatelem tak, jak jsou uvedeny v protokolech o ústních jednání, vydal výzvu k předložení chybějících dokladů. Zmocněná zástupkyně stěžovatele byla dle žalovaného v neustálém kontaktu se správcem daně a bylo jí umožněno doplňovat důkazní prostředky. Zmocněná zástupkyně nepodala žádné námitky proti obsahu jednotlivých protokolů, ani neuvedla žádné návrhy k vedeným ústním jednáním. Správce daně hodnotil důkazy v souladu s ust. § 2 odst. 3 cit. zákona a na základě jejich vyhodnocení dospěl k závěru, že daň nelze stanovit dokazováním. Tento závěr má dle žalovaného oporu ve výsledcích prováděného dokazování. V dalším žalovaný konstatuje rozhodnou právní úpravu obsaženou v ust. § 31 odst. 5, § 16 odst. 2 písm. c) a e), § 31 odst. 9 a § 36 odst. 1 cit. zákona. Skutečnost, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno, a svůj výše uvedený závěr o důvodnosti postupu dle ust. § 31 odst. 5 specifikuje poté žalovaný ve vztahu k jednotlivým stížnostním námitkám za užití skutečností a argumentů, v podstatě shodných s těmi, jež byly uvedeny v jeho rozhodnutí napadeném žalobou. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl, aby kasační stížnost stěžovatele byla zamítnuta jako neopodstatněná.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto pro jeho rozsudek rozhodující skutečnosti. Dne 1. 4. 1997 podal stěžovatel k Finančnímu úřadu pro Prahu 2 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996, v rámci něhož jako základ daně uvedl částku 240 918 Kč a jako daň uvedl částku 42 960 Kč. Dne 3. 2. 1999 byla správcem daně u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996. V rámci daňové kontroly byl stěžovatel správcem daně opakovaně vyzván dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. k doložení některých dokladů a k prokázání některých skutečností nezbytných k posouzení daňové povinnosti. Na tyto výzvy reagoval stěžovatel prostřednictvím své zmocněné zástupkyně předkládáním dokladů a vysvětlení, o čemž jsou ve spise založeny protokoly o ústních jednáních podle ust. § 12 cit. zákona. Ve správním spise je dále založena Zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob podle ust. § 16 zákona č. 337/1992 Sb. č.j. 149037/99/002/933/5676, jež byla dne 13. 1. 2000 projednána se stěžovatelem a jemu předána. V této zprávě jsou mj. vypočteny kontrolované doklady, písemnosti a záznamy a jednotlivé výzvy dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) a ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. doručené stěžovateli. Ve všech případech je uvedeno, že daňový subjekt neprokázal některé skutečnosti uvedené ve výzvách, resp. že nedoložil některé doklady v těchto výzvách vyžádané. Zpráva dále konstatuje, že tím, že poplatník nepředložil požadované doklady, neodůvodnil a neprokázal skutečnosti uvedené v přiznání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, a to ani na základě v této zprávě uvedených výzev, nesplnil zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností. Dále je ve zprávě o daňové kontrole uvedeno, že správce daně nemůže stanovit daňovou povinnost dokazováním dle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb., a proto je oprávněn stanovit daňovou povinnost dle ust. § 31 odst. 5 cit. zákona za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Ve správním spise je rovněž založen dokument Finančního úřadu pro Prahu 2 označený jako Podklady pro

výpočet pomůcek k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1995, 1996 – Daňový subjekt: L. Š. Z tohoto dokumentu vyplývá, že u zdaňovacího období roku 1996 správce daně hodlal navýšit příjmy stěžovatele o vklady v hotovosti do pokladny, u kterých daňový subjekt neprokázal, zda a jak byly částky použité na vklady zdaněny, příp. pokud byly zdaněny, jakou daní, a dále o příjmy z pronájmu bytových prostor v objektech P. 8, G. 13 a P. 7, D. 13, přičemž tato částka byla stanovena na základě zjištění z dokladů a písemností, které správce daně obdržel na základě výzev k součinnosti, a částečně též odhadem. Dále z dokumentu vyplývá, že správce daně výdaje stěžovatele za rok 1996 krátil o výdaje, které nebyly daňovými výdaji, resp. byly výdaji na osobní potřebu daňového subjektu, a o výdaje, které nebyly v průběhu daňové kontroly prokázány a doloženy ve smyslu ust. § 24 zákona č. 586/1992 Sb. Mezi neprokázanými výdaji jsou mj. uvedeny náklady na provoz motorových vozidel a mezi výdaji na osobní potřebu odpisy zbraní, výdaje spojené se zbraněmi (náboje apod.) a nákup zbraní (3 ks). Dne 20. 6. 2000 byl Finančním úřadem pro Prahu 2 vydán dodatečný platební výměr č. 1000000576 na základě daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1996, kterým byl stěžovateli na základě výše uvedené zprávy o daňové kontrole dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 321 420,20 Kč a dodatečně stanovena daň ve výši 900 600 Kč. Jak Nejvyšší správní soud porovnáním ze správního spisu zjistil, kalkulace dodatečně stanoveného základu daně a daně přitom odpovídají výpočtům uvedeným v dokumentu Podklady pro výpočet pomůcek k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1995, 1996 – Daňový subjekt: L. Š. Stěžovatel posléze dne 2. 8. 2000 podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v rámci něhož, resp. v rámci jeho doplnění souhrnně namítal, že správce daně ve zprávě o kontrole dostatečně neprokázal nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 – 4 a že nebyl oprávněn stanovit daň dle ust. § 31 odst. 5 podle pomůcek. O tomto odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím č.j. FŘ-9491/11/01 ze dne 19. 11. 2001, kterým bylo odvolání zamítnuto. Jak je v odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaného uvedeno, žalovaný shledal, že v daném případě byly dodrženy zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek.

Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel ve svém podání ze dne 25. 2. 2003 navrhl provést výsledky čtyř svědků, kteří by se mohli vyjádřit k majetkové situaci stěžovatele v rozhodné době, a prokázat tak tvrzení stěžovatele, že vklad v hotovosti do podnikání byl poskytnut z vlastních rodinných dlouhodobých úspor nabytých před platností zákona č. 212/1992 Sb. Z protokolu o jednání před Městským soudem v Praze ze dne 30. 4. 2003, spis. zn.: 38 Ca 119/2002-48 Nejvyšší správní soud zjistil, že zástupce stěžovatele k výslovnému dotazu předsedy senátu přednesl, že nemá žádné návrhy na doplnění dokazování, a výslovně vzal zpět návrhy na doplnění dokazování, jež byly obsaženy v žalobě ze dne 29. 1. 2002 a ve stanovisku z 25. 2. 2003. Z protokolu nevyplývá, že by zástupce stěžovatele vznesl proti procesnímu postupu předsedy senátu jakoukoliv námitku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu, a to zejména ze znění zákona č. 337/1992 Sb. Dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné

stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Dle ust. § 31 odst. 1 provádí dokazování správce daně, který vede daňové řízení, nebo z jeho pověření správce daně dožádaný. Podle ust. odstavce 2 § 31 správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle ust. § 31 odst. 5 tohoto zákona platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Pomůckami přitom podle odstavce 6 stejného ustanovení mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných. Podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Dle ust. § 31 odst. 9 prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván. V souladu s ust. § 36 odst. 1 cit. zákona je správce daně povinen ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjišťovat též všechny údaje týkající se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření daně. Podle ust. § 46 odst. 3 stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. V souladu s ust. § 50 odst. 5 směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne; v opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší.

Podle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Podle ust. § 25 odst. 1 písm. u) uvedeného zákona za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat výdaje na osobní potřebu poplatníka.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat i z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat námitkou neplatnosti rozhodnutí správních orgánů z důvodu nesprávných náležitostí otisku úředního razítka. Ust. § 32 odst. 2 písm. g) zákona č. 337/1992 Sb. stanoví jako základní náležitost rozhodnutí vydávaného

podle tohoto zákona otisk úředního razítka se státním znakem a s její absencí spojuje ust. § 32 odst. 7 cit. zákona neplatnost rozhodnutí, kterou se v praxi i teorii rozumí nicotnost rozhodnutí. K nicotnosti rozhodnutí přihlíží Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti vždy a v tomto směru není vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V daném případě však Nejvyšší správní soud nicotnost napadeného správního rozhodnutí nezjistil. Jak rozhodnutí správce daně, tak rozhodnutí žalovaného obsahují otisk kulatého úředního razítka, které obsahuje řádné označení správního orgánu a zobrazení malého státního znaku. Otisky úředních razítek splňují všechny náležitosti stanovené právním řádem v době vydání předmětných rozhodnutí, tj. malý státní znak je vyobrazen uprostřed kruhu o velikosti cca 36 mm, na jehož obvodu je stručně uvedeno označení a sídlo orgánu, který razítko používá (§ 3 odst. 3 zákona č. 68/1990 Sb. ve spojení s ust. § 2 odst. 2 vyhlášky č. 435/1990 Sb. s účinností do 4. 10. 2001, resp. § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb. s účinností od 5. 10. 2001). Ust. § 6 odst. 1 zákona č. 352/2001 Sb. pak výslovně stanoví, že otisk úředního razítka je jednobarevný.

Poté se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda v případě stěžovatele byly dány podmínky pro stanovení daně způsobem stanoveným v ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tedy na základě pomůcek. Tvzení stěžovatele, že tomu tak nebylo, a že správce daně mohl a měl stanovit daň prostřednictvím dokazování, je totiž základní a průřezovou námitkou kasační stížnosti. V případě, že správce daně stanoví daň postupem podle cit. ustanovení, omezuje se přezkum odvolacího orgánu pouze na zkoumání zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Rovněž soud při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které je opřeno o ust. § 50 odst. 5 cit. zákona, přezkoumává, zda tento orgán dostal své povinnosti posoudit dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon neschvaluje. Jestliže je totiž žalovaný správní orgán v odvolacím řízení vázán cit. ustanovením, může soud pouze přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při svém rozhodování z rámce stanoveného mu zákonem a zda o odvolání rozhodl zákonem stanoveným způsobem.

Z ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou kumulativně splněny dvě podmínky. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou aplikace cit. ustanovení je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4. Z tohoto ustanovení vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, kdy nestačí splnění pouze jedné z nich, jednak preference stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami nebo sjednáním daně je logické, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Ke stanovení daně za použití pomůcek, jež má správce daně k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, přistoupit pouze tehdy, když daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec.

Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval otázkou, zda byl v daném případě splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel ve správním řízení skutečně při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za stěžovatelem uváděné skutečnosti, které musí za určitých okolností dokázat, je v daném případě podle Nejvyššího správního soudu nutno považovat

údaje obsažené v jeho daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, které stěžovatel podal ke správci daně dne 1. 4. 1997, tj. zejména výši zdanitelných příjmů, výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, základu daně a daně za dané období. Důkazní břemeno stěžovatele je upraveno v ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět mj. v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení opakovaně vyzván. Ze zvláštní povahy správního řízení vedeného podle cit. zákona vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu na daňový subjekt, a to mj. právě v rozsahu cit. ustanovení. Stěžovatel tak měl ve správním řízení prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem prvého stupně vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá rovněž z ust. § 16 odst. 2 písm. c) cit. zákona. Jak Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, správce daně v předmětné věci v rámci daňové kontroly vedené dle ust. § 16 cit. zákona opakovaně vyzýval stěžovatele k prokázání některých skutečností a předložení některých dokumentů, které by spolehlivě doložily skutečnosti jím tvrzené v daňovém přiznání, zejména skutečnou výši zdanitelných příjmů a skutečnou výši výdajů prokazatelně vynaložených k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Správce daně tak činil, neboť stěžovatel jako důkazní prostředek předložil účetnictví, které dle úsudku správce daně nebylo vedeno v souladu s právními předpisy. Takový závěr je pak nepochybně v kompetenci správce daně, který provádí dokazování (§ 31 odst. 1 cit. zákona), který musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejpřesněji (§ 31 odst. 2 cit. zákona) a který se při posuzování jednotlivých důkazů řídí zásadou volného hodnocení důkazů, v cit. zákoně výslovně uvedenou v ust. § 2 odst. 3. Stěžovatel pak měl zákonnou povinnost vyhovět jemu adresovaným výzvám správce daně, jež směřovaly právě k prokázání skutečností, které nebyly předloženým účetnictvím spolehlivě doloženy. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel sice na výzvy správce daně reagoval, veškeré požadované skutečnosti či doklady však nepředložil. Stěžovatel přes opakované výzvy správce daně nepředložil evidenční listy, které tvořily součást smluv o nájmu bytů v objektu v P. 8, G. 13. Dále nepředložil evidenci jízd, z níž by bylo možno zjistit místo, čas a účastníky jednání, která byla účelem služebních cest, jakož i údaje o stavu tachometru. Nesdělil také žádné údaje či nepředložil žádné písemnosti, které by spolehlivě prokazovaly výdaje spojené se zajištěním správy nemovitosti v P. 7, D. 13 za situace, kdy byla pravost smlouvy o výkonu správy se třetí osobou zástupcem této osoby vážným způsobem zpochybněna. Stěžovatel rovněž neprokázal využití všech zbraní evidovaných ve svém hmotném majetku k dosažení a udržení zdanitelných příjmů a nepředložil nájemní smlouvy uzavřené s nájemníky bytových prostor v objektu v P., D. ulici, ačkoliv šetřením správce daně bylo zjištěno, že tyto nájemní smlouvy byly s nájemníky uzavírány právě stěžovatelem. Stěžovatel rovněž k výzvě správce daně neprokázal či nedoložil, zda peněžní vklad, který v roce 1996 vložil v hotovosti do pokladny, byl zdaněn daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní, či zda tyto prostředky nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob nebo se jedná o prostředky, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, ale jsou od daně osvobozeny. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že v dané věci správce daně nejednal libovolně, nevyzýval stěžovatele k prokázání čehokoliv, nýbrž požadoval prokázání skutečností, které stěžovatel tvrdil sám ve svém daňovém přiznání. Za takových okolností má Nejvyšší správní soud za prokázané, že první podmínka aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu, byla v daném případě splněna, a v této věci se shoduje se závěry žalovaného i Městského soudu v Praze.

Nejvyšší správní soud se následně musel zabývat otázkou, zda byl splněn i druhý předpoklad aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tedy zda stěžovatelovo

prokázané nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo ten následek, že v dané věci nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním. Přitom vycházel z předpokladu, že i v případě nesplnění zákonné povinnosti stěžovatelem má dokazování své místo, resp. že se v takovém případě musí správní orgán pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. postupem dle ust. § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona. Jinými slovy, z ust. § 31 odst. 5 cit. zákona nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovozovat závěr o nemožnosti provedení dokazování. Teprve jestliže správce daně zjistí, že stanovit daň dokazováním v daném případě možné není, může přistoupit ke stanovení daně pomůckami ve smyslu ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Správní orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, přitom musí přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem (§ 50 odst. 5 cit. zákona), přičemž jeho úvahy se musejí řádným způsobem promítnout do odůvodnění jeho rozhodnutí, aby toto rozhodnutí bylo přezkoumatelné. Toto odůvodnění pak musí nejen přesvědčivě prokázat, jakým způsobem byla stěžovatelem porušena jeho zákonná povinnost, nýbrž musí přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možno i přes tuto skutečnost stanovit daň standardním dokazováním, které, jak bylo uvedeno, je zákonem preferovanou metodou stanovení daňové povinnosti. Rozhodnutí žalovaného však v rozporu s výše uvedeným pouze na několika místech konstatuje nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním, aniž by toto tvrzení bylo opřeno o argument, který by soudu i stěžovateli umožnil přezkoumání důvodnosti postupu dle ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Jestliže totiž rozhodnutí žalovaného např. konstatuje, že stěžovatelem nebyly předloženy evidenční listy, mělo by obsahovat rovněž zdůvodnění, proč nelze pro tuto skutečnost stanovit výši příjmů z pronájmu bytů dokazováním, např. na základě výzev k součinnosti třetích osob. Ze samotného odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí tak nelze bez dalšího zjistit, zda byly podmínky pro postup podle cit. ustanovení splněny. To je však nutno považovat za závažné pochybení, a to vzhledem k dikci ust. § 50 odst. 5 cit. zákona, podle něhož se v případě stanovení daně na základě pomůcek omezuje přezkum rozhodnutí v odvolacím řízení právě pouze na zjištění, zda byly podmínky pro tento způsob stanovení daně splněny. I Městský soud v Praze se pak nesprávně omezil pouze na přezkum prvního předpokladu aplikace ust. § 31 odst. 5 cit. zákona a věcně se nezabýval splněním druhého předpokladu, tj. nemožností provést dokazování.

Nejvyšší správní soud přitom ze správního spisu, resp. v něm založeného dokumentu nazvaného Podklady pro výpočet pomůcek k daní z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1995, 1996 – Daňový subjekt: L. Š. zjistil, že správce daně, jakkoliv deklaroval stanovení daně daňovými pomůckami, tedy postupem dle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve skutečnosti daňovou povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 1996, posléze dodatečně předepsanou dodatečným platebním výměrem, stanovil dokazováním, tedy postupem dle ust. § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona. Z tohoto dokumentu totiž vyplývá, že správce daně stanovil daň tak, že vyšel ze stěžovatelem uváděných částek celkových příjmů a výdajů, a takto zjištěný základ daně upravil tím způsobem, že odečetl výdaje, které nebyly stěžovatelem prokázány (např. výdaje na provoz motorových vozidel), a výdaje, které podle jeho šetření byly vynaloženy na osobní potřebu stěžovatele (zbraně), a naopak přičetl jinak zjištěné příjmy z pronájmu bytových prostor a částku vkladu v hotovosti do pokladny, u níž nebylo stěžovatelem prokázáno, zda a jak byly prostředky na vklad zdaněny. Správce daně tak v daném případě mohl spolehlivě stanovit základ daně prostřednictvím dokazování, a jak vyplynulo ze spisu, ve skutečnosti tak i učinil, ačkoliv formálně označil postup stanovení daně jako stanovení daně dle pomůcek. Správce daně totiž správně podle ust. § 24 odst. 1 a ust. § 25 odst. 2 písm. u) zákona č. 586/1992 Sb. od základu daně neodečetl ty výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, které nebyly stěžovatelem prokázány, a ty výdaje,

kteře představovaly výdaje na osobní potřebu stěžovatele. Správce daně rovněž převážně dokazováním zjistil dodatečné příjmy, které nebyly stěžovatelem zahrnuty do příjmů uvedených v daňovém přiznání, a tyto příjmy přičetl k základu daně pro účely stanovení daňové povinnosti v dodatečném platebním výměru. Ve všech případech byly neprokázané výdaje a výdaje na osobní potřebu na straně jedné, a zjištěné dodatečné příjmy a vklady, u nichž nebyl prokázán způsob zdanění, na straně druhé, vyčísleny a při dodatečném stanovení daňové povinnosti zohledněny ve zcela konkrétních částkách, vypočtených s přesností na desítky haléřů. Za takových okolností však nelze tvrdit, že správce daně stanovil daň za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 a ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. Za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 cit. zákona totiž nelze považovat konkrétní částky stěžovatelem neprokázaných výdajů či výdajů na osobní spotřebu stěžovatele, když právě skutečnost, že se jedná o výdaje neprokázané ve smyslu ust. 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., resp. o výdaje na osobní potřebu ve smyslu ust. § 25 odst. 2 písm. u) cit. zákona byla správcem daně zjištěna dokazováním. Rovněž tak v případě příjmů z pronájmu bytových prostor byla do zdanitelných příjmů správcem daně započtena částka zjištěná jeho vlastním dokazováním, a ani tento postup nelze považovat za použití pomůcek dle § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. Zde Nejvyšší správní soud vyšel i ze své dosavadní judikatury, podle níž za situace, kdy daň není stanovena dokazováním, tedy kdy správce daně nevychází z prokázaných příjmů a výdajů, nelze doklady o výdajích považovat za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 2/2003-69 ze dne 28. 8. 2003). Takový závěr pak lze analogicky učinit i ohledně příjmů: jestliže není daň stanovena dokazováním, nelze doklady o příjmech považovat za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 cit. zákona.

Lze tedy uzavřít, že se žalovaný a následně ani Městský soud v Praze ve svých rozhodnutích řádně nevypořádaly s otázkou, zda byly splněny oba zákonné předpoklady aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a zda tedy byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití daňových pomůcek. Nejvyšší správní soud naopak ze správního spisu dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním, o čemž svědčí použití výpočtů, identifikovaných ve správním spise, označených správcem daně nesprávně jako pomůcky ve smyslu cit. ustanovení.

Skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně. Zatímco v případě doměření daně na základě provedeného dokazování podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt oprávnění seznámit se s podklady, na základě nichž byla daňová povinnost stanovena, v případě stanovení daně za použití pomůcek daňový subjekt právo nahlížet do části spisu obsahující pomůcky (§ 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.) nemá. Zatímco obecně přezkoumává odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání a vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout (§ 50 odst. 3 cit. zákona), směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 cit. zákona). I proto jsou podle Nejvyššího správního soudu podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek stanoveny tak přísně a činí z této metody postup, který lze použít pouze v krajním případě (jako *ratio ultima*). Postupem, kdy správní orgán stanoví daňovou povinnost z většiny dokazováním, avšak svůj postup označí za stanovení daně prostřednictvím pomůcek, je nezákonným způsobem omezen přístup daňového subjektu k části spisu a zásadně zhoršena jeho možnost účinné obrany v odvolacím a potažmo soudním

řízení, neboť za takové situace se může daňový subjekt domáhat pouze toho, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. Ačkoliv tedy správce daně fakticky stanovil daňový základ a daň dokazováním, nemohl stěžovatel namítat oprávněnost vyloučení některých výdajů nebo naopak započtení některých příjmů do základu daně, neboť toto vyplynulo pouze z pomůcek, které jsou však částí správního spisu, k níž je daňovému subjektu odepřen přístup (§ 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.). O tom, že tato skutečnost představuje skutečnou překážku účinné obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru, svědčí v dané věci i formulace kasační stížnosti, kde se stěžovatel opakovaně dovolává oprávnění správce daně neuznat některé výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv tak správce daně fakticky učinil. Námitku, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami, tedy Nejvyšší správní soud považuje za důvodnou.

Nejvyšší správní soud vzal dále v úvahu skutečnost, že ve správním řízení nebylo prokázáno, zda prostředky vložené stěžovatelem v hotovosti do pokladny, byly získány v průběhu zdaňovacího období, za nějž mu byla dodatečným platebním výměrem doměřena daň. V takovém případě nelze uvedenou částku bez dalšího přičíst k příjmům za dané zdaňovací období s odkazem na použití ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Jestliže se totiž za jedno zdaňovací období platí jedna daň z příjmů fyzických osob, je třeba, aby tato daň byla stanovena buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není možné, aby většina daně byla vypočtena dokazováním a část za použití pomůcek (srov. rovněž rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 38 Ca 224/1998). Jak již bylo výše Nejvyšším správním soudem podáno, správce daně fakticky stanovil daň dokazováním, byť tento postup nesprávně označil jako stanovení daně za použití pomůcek, a proto by ve výše naznačeném případě došlo k nezákonnému stanovení daně na základě paralelního použití dvou metod, které ve vztahu k jednomu zdaňovacímu období obstojí pouze každá samostatně, nikoliv však vedle sebe. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně nepostupoval v souladu s ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona a neprokázal, že prostředky vložené stěžovatelem v roce 1996 do podnikání byly získány v tomtéž, či jiném roce. Pokud správce daně neshromáždí dostatek důkazů o tom, ve kterém zdaňovacím období byly předmětné prostředky stěžovatelem získány, nemůže tyto prostředky bez dalšího zahrnout do příjmů za jakékoliv zdaňovací období.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uvádí, že Městskému soudu v Praze navrhl provedení důkazů, které by podpořily určitá jeho tvrzení, avšak jeho zástupce byl při soudním jednání dotlačen předsedou senátu ke zpětvzetí těchto návrhů. Nejvyšší správní soud přitom ze soudního spisu zjistil, že zástupce stěžovatele vzal v průběhu ústního jednání návrhy důkazů výslovně zpět. V průběhu soudního jednání nebyl nesprávný postup předsedy senátu stěžovatelem namítán. V protokolu z ústního jednání není zaznamenána jakákoliv námitka proti postupu předsedy senátu, ani návrh na doplnění protokolu či námitka proti jeho znění, o které by musel předseda senátu rozhodnout (§ 40 odst. 3 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.). Za situace, kdy stěžovatel nepředložil žádné jiné doklady či skutečnosti, které by jeho tvrzení podporovaly, Nejvyšší správní soud tuto námitku nepovažuje za důvodnou.

Jak Nejvyšší správní soud výše dovodil, nebyly v případě stěžovatele splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Za takové situace bylo bezpředmětné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou stěžovatele, že Městský soud v Praze nezkoumal, zda byly dodrženy i další podmínky, které pro stanovení daně podle pomůcek upravuje ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. Toto ustanovení se, jak vyplývá z jeho

dikce, použije právě pouze tehdy, jestliže jsou podmínky stanovené v ust. § 31 odst. 5 cit. zákona splněny.

Stěžovatel v kasační stížnosti formálně označil důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., avšak z jejího obsahu Nejvyšší správní soud dovodil, že ve skutečnosti stěžovatel napadá rozsudek Městského soudu v Praze z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění tohoto důvodu kasační stížnosti, neboť při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je Městský soud v Praze v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu tak, že odvolací správní orgán postupoval v rozporu s ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., neboť podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 tohoto zákona nebyly splněny.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Městský soud v Praze v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 25. května 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu