

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **JUDr. J. Ch.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 38 Ca 592/2001,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze. Tímto rozsudkem městský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 9. 2001, č. j. FŘ-9866/11/00, kterým bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 1000001249 Finančního úřadu v Praze - Modřanech (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 8. 2000, č. j. 92307/00/012912/7169, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena za rok 1995 daň z příjmů v celkové výši 2 160 687 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a vady řízení spočívající v tom, že správcem daně byl porušen zákon.

Stěžovatel nejprve zpochybňuje to, zda byly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak jsou tyto podmínky stanoveny zejména v ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Stěžovatel vychází z faktu, že zdaňovány byly finanční prostředky údajně zapůjčené společnosti W. s. r. o., trvá však na tom, že tyto údajné půjčky nevykazoval ve svém účetnictví a nebyly vykazovány ani v účetnictví společnosti W. s. r. o., doklady předložené správci daně byly stěžovatelem vystaveny ve zkratkovitém jednání v časové tísni na doporučení společnosti M. v. o. s., která prováděla společnosti W. s. r. o. účetnictví. V průběhu daňové kontroly a rekonstrukce účetnictví společnosti W. s. r. o. se však prokázalo, v čem spočívala chyba v účetnictví a že stěžovatel poskytl této společnosti pouze půjčku ve výši 13 000 Kč a ostatní půjčky nebyly realizovány, ve skutečnosti šlo pouze o půjčky poskytnuté této společnosti stěžovatelovým stejnojmenným synem, o peníze na cestě a depozita, platby či zálohy od klientů společnosti W. s. r. o.

Dále stěžovatel nesouhlasí s tvrzením městského soudu, že jím předložené důkazní prostředky, zejména revidované účetnictví a prvotní doklady společnosti W. s. r. o., nelze považovat za důkazy umožňující stanovit stěžovatelovu daňovou povinnost za rok 1995 dokazováním. Stěžovatel přitom za takový důkaz prokazující, že k půjčkám v předmětné výši nedošlo, označuje především své vlastní účetnictví, kde trvale vykazoval pouze půjčku ve výši 13 000 Kč. Jedinými dalšími důkazy jsou revidované účetnictví společnosti W. s. r. o., výpovědi svědků a podaná vysvětlení stěžovatele, přesto správce daně, žalovaný i městský soud odmítli tyto důkazy provést a postupovali tak v rozporu s § 16 odst. 4 písm. c) a § 31 odst. 2 daňového řádu. Právu daňového subjektu navrhovat důkazní prostředky obsaženému v § 16 odst. 4 písm. c) daňového řádu nutně odpovídá povinnost správce daně tyto navržené důkazy provést nebo zdůvodnit jejich neprovedení. Jestliže správce daně a žalovaný odmítli provést stěžovatelem navržené a jedině možné důkazy, odňali mu tím možnost cokoli prokázat. Potom však podle stěžovatele nemohla být splněna první podmínka obsažená v § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy podmínka nesplnění jeho důkazní povinnosti. Nebyla přitom splněna ani druhá tam obsažená podmínka, když stěžovatelem navrhovanými důkazy lze jednoznačně prokázat, že stěžovatel neposkytl společnosti W. s. r. o. jiné finanční prostředky, než oněch 13 000 Kč. Nebyly tedy dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a žalovaný měl rozhodnutí správce daně k odvolání stěžovatele zrušit.

Prokázat jeho tvrzení pomocí jím navrhovaných důkazů nebylo stěžovateli umožněno ani při jednání před městským soudem, který naopak považoval za prokázaná tvrzení finančních orgánů, čímž stěžovatele uvrhl takzvaně do pozice nerovných zbraní. Takovým postupem bylo porušeno stěžovatelovo právo na řádný a spravedlivý proces a potencionálně zasaženo i jeho právo na ochranu pokojného užívání vlastnictví, když mu byly zdaněny neexistující finanční prostředky, které nikdy nezískal.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit.

V podání označeném jako upřesnění doplnění kasační stížnosti stěžovatel dále připomíná, že podmínkou stanovení daně za použití pomůcek je i zákonnost při vedení celého daňového řízení. Důkazní břemeno přitom nastává daňovému subjektu až v okamžiku, kdy správce daně zákonným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení předestřeném daňovým subjektem. Dále stěžovatel upozorňuje, že pokud byla první půjčka poskytnuta 1. 1. 1995, nemohlo se jednat o příjem tohoto roku. K prokázání skutečností ohledně peněz nabytých

před 1. 1. 1995 nemohl správce daně stěžovatele v roce 2000 vyzvat, neboť prekluzivní lhůta k vyměření daně uplynula již 31. 12. 1998. Tímto datem také stěžovateli zanikla zákonná povinnost prokazovat skutečnosti týkající se jeho daňové povinnosti za rok 1994.

Stěžovatel dále souhlasí s tím, že jeho povinností bylo prokázat, že peněžní vklady nepředstavují nezdaněné finanční prostředky a správce daně jej k tomu mohl vyzvat; místo toho jej však vyzval pouze k prokázání toho, z jakých finančních zdrojů poskytnuté půjčky pocházejí. Takové prokazování přitom navíc nepřísluší správci daně, ale orgánům činným v trestním řízení, svým požadavkem tak správce daně i žalovaný porušili zásadu zákonnosti.

Stěžovatel také připomíná, že při stanovení daně podle pomůcek postupuje odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu, podle nějž má prověřit, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V odůvodnění svého odůvodnění se tak měl žalovaný vypořádat s otázkou splnění těchto podmínek a nikoli pouze polemizovat s důvody uvedenými v odvolání.

Konečně stěžovatel poukazuje na neplatnost učiněných právních úkonů, zejména smluv o půjčkách peněz. Neplatnost podle něj plyne z nemožnosti plnění těchto smluv, když milionové finanční částky nemohl mít stěžovatel vůbec k dispozici, už pro krátkou dobu svého podnikání. Požaduje také přihlédnout na tíživost a neúměrnost celkové výše platebního výměru společně s penále za prodlení platby.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve rekapituluje skutkový příběh vedoucí k doměření daně z příjmů a zmiňuje také změny v tvrzeních stěžovatele, který nejprve označoval poskytnuté půjčky za bezúročné, poté za úročené na základě dodatků ke smlouvám o půjčce a poté vůbec popíral, že by šlo o půjčky. Stěžovatel tak podle žalovaného měnil svá tvrzení, ke každé jejich verzi předložil jiné důkazní prostředky, které ji měly prokazovat, nesplnil tedy svou povinnost podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu a neprokázal své tvrzení, že nedošlo k realizaci půjček peněz, takže správce daně byl oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

Dále žalovaný rekapituluje i průběh daňové kontroly a upozorňuje, že stěžovatel v kasační stížnosti zcela opomíjí své jednání a úkony, když kritizuje postup správce daně. Předložené výpisy z hlavní knihy společnosti W. s. r. o. dokládaly pouze stěžovatelovu poslední verzi výpovědi, správce daně tyto důkazy ovšem hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Mohl tak trvat na tom, aby stěžovatel prokázal zdroj půjčky. Pokud tak stěžovatel neučinil a nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností svou zákonnou povinnost, takže nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, nezbylo než ji stanovit podle pomůcek.

Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatel podal za zdaňovací období 1995 daňové přiznání ze dne 28. 3. 1996, kde určil svou daň z příjmů fyzických osob na 960 Kč. Po zjištění nesrovnalostí v tomto daňovém přiznání byla u stěžovatele zahájena dne 3. 11. 1999 daňová kontrola. K dotazu správce daně ohledně půjček stěžovatele společnosti W. s. r. o. v celkové výši 5 244 530 Kč stěžovatel v dopise ze dne 9. 3. 2000 uvedl, že se jednalo depozita

od jednotlivých klientů společnosti W. s. r. o., která byla chybně účetně posouzena tehdejší účetní této společnosti jako půjčka peněz, k níž ve skutečnosti vůbec nedošlo.

V dopise ze dne 29. 4. 2000 pak uvedl, že ve skutečnosti neuzavřel smlouvy o půjčkách peněz, ale pouze se těmito smlouvami zavázal tyto peníze společnosti W. s. r. o. půjčit, bude-li to třeba, navíc přitom vycházel z nesprávných údajů účetní této společnosti. K realizaci těchto půjček mělo dojít jen tehdy, kdyby měl dostatek legálních finančních prostředků k jejich pokrytí. Trval také na tom, že o realizaci těchto půjček nejsou žádné doklady.

Výsledkem daňové kontroly byla zpráva ze dne 30. 6. 2000, kde správce daně ohledně zdaňovacího období 1995 uvedl, že stěžovatel dostatečně nedoložil, že jako fyzická osoba nebyl věřitelem v případě uzavřených smluv o půjčkách, kde byla dlužníkem společnost W. s. r. o., zastoupená synem stěžovatele J. Ch. jako prokuristou. Stěžovatel také neprokázal, z jakých finančních zdrojů pochází půjčka stěžovatele této společnosti ve výši 5 244 530 Kč. Stěžovatel tak nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování, a správce daně proto přistoupil ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Podle nich pak zvýšil základ daně za rok 1995 o částku 5 244 530 Kč.

V dopise ze dne 20. 7. 2000 stěžovatel protestoval proti tomu, že mu měla být daň stanovena za použití pomůcek, zejména pak proti tomu, že pracovníci správce daně nechtěli využít jím poskytnuté prvotní účetní doklady společnosti W. s. r. o. Fakt, že se v daném případě nejednalo o smlouvy o půjčce, ale pouze o závazek případného budoucího poskytnutí peněz, podpořil také tvrzením, že to vyplývá už ze samotné formulace „se zavazuje poskytnout“.

Na základě těchto výsledků kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 23. 8. 2000, kde stanovil stěžovateli nový základ daně na 5 274 953,90 Kč a vyměřil mu daň ve výši 2 160 687 Kč.

Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, kde setrval na názoru, že se v daném případě nejednalo o půjčky, ale pouze o závazky do budoucna. Také odkazoval na své čestné prohlášení ze dne 3. 1. 2000, kde uvedl, že neobdržel žádné úroky, což přikládá neuskutečnění půjček. Z podkladů, které byly použity pro stanovení daně, podle stěžovatele neplyne, že k předmětným půjčkám došlo. Nesouhlasil ani s tím, že by nesplnil svou povinnost při dokazování, když správce daně nezohlednil některé jím předložené důkazy, zejména účetní doklady společnosti W. s. r. o. Protestoval i proti tomu, že správce daně nezohlednil důkazy svědčící ve stěžovatelův prospěch. Nemělo tedy dojít ke stanovení daně podle pomůcek, správcem daně nebyla prokázána souvislost mezi tabulkou pro výpočet úroků z půjček a skutečností, z předložených účetních dokladů podle stěžovatele vyplynulo, že půjčka nebyla uskutečněna.

Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 3. 9. 2001. Zde žalovaný připomněl, že podle ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu při odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze zákonné podmínky stanovení podle pomůcek. Žalovaný uvedl, že vzhledem k výši půjček, jež stěžovatel společnosti W. s. r. o. poskytl, porovnané s dosaženými hospodářskými výsledky z podnikatelské činnosti stěžovatele měl správce daně oprávněné pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů o výši příjmů uvedené stěžovatelem v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995. Po výzvě správce daně měl stěžovatel povinnost prokázat,

že poskytnuté peníze nepředstavují nezdaněné finanční prostředky, a tedy prokázat správnost údajů uvedených v daňovém přiznání. Správce daně přitom situaci posuzoval právě pohledem dokladů předložených stěžovatelem jako jednatelem společnosti W. s. r. o., které měl správce daně k dispozici z jiného řízení. V čestném prohlášení a v dopise z 3. 1. 2000 stěžovatel označil sám sebe za věřitele a uvedl, že dosud neobdržel od společnosti W. s. r. o. žádné peníze, posléze začal své výpovědi měnit. Na podporu svých následných tvrzení, že k půjčce peněz nedošlo, navrhl jako důkaz účetnictví společnosti W. s. r. o., které předtím sám označil za nesprávné ve svých odpovědích ze dne 9. 3. 2000 a ze dne 20. 4. 2000. Nepředložil ani nenavrhl tedy žádný věrohodný důkaz a neposkytl tak důkazní prostředky, jak po něm požaduje § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu. Z vyjádření pracovníků správce daně neplyne, že by odmítli ke kontrole použít prvotní účetní doklady společnosti W. s. r. o. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal, že nedošlo k realizaci půjček, a správce daně měl k dispozici smlouvy o půjčce podepsané stěžovatelem; mohl správce daně trvat na tom, aby stěžovatel prokázal finanční zdroje půjčky ve výši 5 244 530 Kč, tedy ve výši nejvyšší možné částky, kterou musel mít stěžovatel k dispozici k poskytnutí půjčky v této výši. Stěžovatel také neprokázal, že tyto finanční prostředky byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob či jinou daní. Stěžovatel tak neunesl důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu a byly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu k Městskému soudu v Praze. Zde připomněl, že důvodem, proč správce daně pojal vůči němu podezření, bylo mylně podané daňové přiznání společnosti W. s. r. o. k dani darovací z roku 1997 z titulu daně za bezúročnou půjčku, které bylo v zákonné lhůtě vzato zpět a kterým patrně chtěla účetní společnosti W. s. r. o. zpětně dokladovat určité nesrovnalosti v účetnictví této společnosti. K tomuto mylně podanému daňovému přiznání byla připojena i tabulka „výpočet úroků z půjček p. JUDr. Ch. za rok 1995“, o kterou se následně správce daně při daňové kontrole opíral, přičemž zvýšil stěžovateli daňový základ právě o nejvyšší částku jistiny uvedenou v této tabulce. Stěžovatel ovšem trval na tom, že tyto půjčky nebyly ve skutečnosti uskutečněny, s výjimkou jedné ve výši 13 000 Kč, což chtěl doložit rozpisem zůstatků pasivních účtů společnosti W. s. r. o. Správci daně stěžovatel vytýkal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, když na výzvu k prokázání finančních zdrojů předmětné půjčky zareagoval předložením hlavních knih společnosti W. s. r. o., z nichž bylo zřejmé, že o předmětné půjčce nebylo vůbec účtováno. Správce daně však z těchto podkladů ani nevyšel, ani je přímo nezpochybnil či nevyzval k jejich doplnění. Správce daně také neprověřil, zda došlo k realizaci těchto smluv a k faktickému vzniku alespoň jednoho účetního případu, který by tuto realizaci zachycoval. Stěžovatel se také nespokojil s tím, že v rozhodnutí žalovaného je toto účetnictví nepřímo označeno za nevěrohodné s poukazem na stěžovatelovo předchozí zpochybnění správnosti tohoto účetnictví. Takové zpochybnění však podle žaloby nezbavilo správce daně povinnosti, aby tuto správnost účetnictví sám posoudil, když stěžovatel jako osoba účetnictví neznalá vyslovil toto zpochybnění v dobré víře a měl na mysli částečné nedostatky, jejichž odstranění při dokladové revizi předpokládal. Z tohoto účetnictví po jeho revizi již vyplývá, že v průběhu roku 1995 nebylo o žádné půjčce stěžovatele společnosti W. s. r. o. účtováno. Stěžovatel tak celkově nesouhlasil s postupem správce daně, v němž shledával, že po něm bylo požadováno prokázání něčeho, co se vůbec nestalo.

Tuto žalobu městský soud zamítl rozsudkem napadeným nyní posuzovanou stížností. V něm souhlasil se žalovaným v tom, že důkazní prostředky předložené stěžovatelem při daňové kontrole byly nevěrohodné. Stěžovatel při ní měnil svá tvrzení a tvrzení, že k půjčkám nedošlo, zastával až od výzvy správce daně ze dne 23. 2. 2000, takže doklady

předkládané na podporu tohoto nového tvrzení nemohly být brány za důkazy, na jejichž základě by bylo možno správně stanovit stěžovatelovu daňovou povinnost dokazováním. Městský soud upozornil i na to, že společnost W. s. r. o. sama podala daňové přiznání na daň darovací z bezúročných půjček od stěžovatele a k jeho zpětvzetí nedošlo proto, že půjčky nebyly poskytnuty, ale pro následné sjednání úroků v dodatcích ke smlouvám. Městský soud také potvrdil, že pokud stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svého tvrzení, že půjčky nebyly poskytnuty, a nedoložil zdanění takto poskytnutých prostředků, mohl správce daně přistoupit k doměření daně podle pomůcek. Městský soud odmítl i námitku stěžovatele, že byl správce daně povinen prokázat nesprávnost účetnictví předloženého jako důkazní prostředek. Tato povinnost se totiž podle § 31 odst. 8 daňového řádu vztahuje pouze na účetnictví stěžovatele, nikoli na předkládané účetnictví společnosti W. s. r. o. jako osoby třetí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Rozhodující otázkou v posuzovaném případě je, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, či nikoli. Podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek jsou obsaženy v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, které je stanoví takto: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 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.“* Je proto třeba posoudit, zda byly v daném případě splněny kumulativně obě tyto podmínky, tedy nesplnění důkazní povinnosti stěžovatelem a zároveň nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tímto směrem se ostatně mělo ubírat i posouzení stěžovatelova odvolání žalovaným, jak jej k tomu zavazuje ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu: *„Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.“*

Při aplikaci těchto zákonných ustanovení na hlavní skutkový spor mezi stěžovatelem a žalovaným, lze posouzení splnění obou podmínek obsažených v § 31 odst. 5 daňového řádu konkretizovat tak, zda stěžovatel opravdu nesplnil svou povinnost prokázat skutečnosti, k nimž byl správcem daně vyzván; včetně otázky, zda se jednalo o skutečnosti, k jejichž objasnění vyzván být mohl; a zda nesplnění této povinnosti uvedlo správce daně do nemožnosti vyměřit stěžovateli daň dokazováním, jak požaduje druhá z podmínek.

Prvou z těchto podotázek, tedy otázku, zda stěžovatel měl povinnost prokázat skutečnost, zda a z jakých zdrojů nabyl finanční prostředky, jejichž vlastnictví mu správce daně přisuzoval, považuje zdejší soud za nezbytné konfrontovat především se současnou judikaturou Ústavního soudu, konkrétně s jeho nálezem ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, kde Ústavní soud při posouzení ústavnosti skutkově obdobného, jakkoliv nikoli totožného, postupu vyměření daně podle pomůcek, uvedl, že *„také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní*

a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřípustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny.“

Tento citovaný nález považuje Nejvyšší správní soud pro daný případ za výkladově závazný, veden svým setrvalým názorem, že pokud Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. V konkrétním citovaném nálezu, kde vyjádřil svůj názor na limity stanovování daně podle pomůcek, dospěl Ústavní soud k závěru, že správce daně se dopustil excesu, respektive příliš zasáhl do autonomní sféry daňového subjektu, který v reakci na výzvu správce daně k prokázání původu příjmů v řádu stovek tisíc korun, které poskytl jinému daňovému subjektu jako půjčku, nabytí svého majetku zdůvodnil způsobem smysluplným, ale z jeho povahy dokladově obtížně prokazatelným. Správce daně pak podle Ústavního soudu porušil proporce mezi ochranou autonomního prostoru jednotlivce a veřejným zájmem na výběru daní, když požadoval po tomto daňovém subjektu, aby prokazoval původ svých příjmů za posledních zhruba čtyřicet let. Takovým postupem správce daně podle Ústavního soudu požadoval po daňovém subjektu dokumenty odpovídající svou povahou v jejich úhrnu majetkovému přiznání, tedy institutu, který nemá v českém právním řádu opory a je tedy zásahem do ústavních práv daňového subjektu bez zákonného podkladu. Správce daně neměl právo takové informace vůbec požadovat.

V případě nyní posuzovaném je však skutková situace odlišná. Zatímco v citovaném případě nebylo sporu o tom, že daňový subjekt finanční půjčku poskytl, a správce daně překročil své pravomoci až tím, že požadoval prokázání původu takto poskytnutých prostředků v minulosti způsobem překračujícím druhový a časový horizont daňové povinnosti; v případě nyní posuzovaném se stěžovatel neocitl v důkazní nouzi ohledně způsobu nabytí jemu přisuzovaných finančních prostředků, ale zpochybnil už sám fakt, že takové prostředky vůbec vlastnil, a to tím, že popíral, že poskytl půjčky ve výši přisuzované správcem daně.

Toto popření přitom nelze pohledem skutečností zjištěných ze správního spisu shledat důvodným. Není úkolem zdejšího soudu, aby znovu podrobně konfrontoval všechna jednotlivá tvrzení stěžovatele s celou řadou dokladů obsažených ve správním spise. I méně zevrubný rozbor ovšem přesvědčivě ukazuje na vzájemnou rozpornost důkazů postupně od stěžovatele získaných. Zejména je třeba uvést, že se stěžovateli během celého řízení nepodařilo postavit přesvědčivý důkaz proti hmotné existenci smluv o jeho půjčkách peněz společnosti W. s. r. o., jež jsou ve spise založeny společně s dodatky o následném sjednání úroků z těchto půjček. Takové zpochybnění jistě nemohlo vyvolat jeho původní tvrzení v dopisu z 9. 3. 2000, že se jednalo o depozita jednotlivých klientů společnosti W. s. r. o., takové tvrzení ostatně nezdůvodňuje, proč by převedení platby na depozita bylo uskutečněno smlouvou o půjčce, k níž by následně byl přijat dodatek o úročení.

Ke zpochybnění nemohlo vést ani tvrzení z dopisu ze dne 20. 7. 2000, že se jednalo o závazky do budoucna, jak stěžovatel dovozuje z formulace „se zavazuje poskytnout“, jež je ve skutečnosti běžnou formulací smlouvy o půjčce, nikoli např. smlouvy o smlouvě budoucí. Tato dvě tvrzení ostatně svou protichůdností vzájemně oslabují svou už tak nevelkou argumentační váhu. Pokud se stěžovatel dále dovolával účetnictví společnosti W. s. r. o., je třeba se ztotožnit s tvrzením správce daně a žalovaného, že důkazní hodnota tohoto účetnictví byla dostatečně zpochybněna již samotnými tvrzeními stěžovatele, zejména v jeho dopisech ze dnů 9. 3. 2000 a 20. 4. 2000. Na tuto situaci pamatuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2004, sp. zn. 7 Afs 24/2004 (nepublikováno): *„Tvrdí-li sám daňový subjekt, že jeho účetnictví nebylo správné a průkazné (zde: účetnictví stran zúčtování určité položky bylo vedeno nesprávně), již pojmově se nemůže dovolat existence důkazního břemene správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, spočívajícího v prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.“* V návaznosti na to je možno připomenout, že podle rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, sp. zn. 22 Ca 421/2002 (publ. pod č. 39/2003 Sb. NSS), platí: *„Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.“* Pokud tedy stěžovatel sám opakovaně zpochybňoval správnost svého účetnictví, přičemž zvýšení jeho důkazní hodnoty nelze čekat ani jako následek jeho rekonstrukce prováděné z popudu stěžovatele po zahájení daňové kontroly; nebyl správce daně povinen chápat toto účetnictví jako plnohodnotný důkaz, který by jej uvedl do stavu skutkové jistoty a jehož zohlednění by učinilo méně nezbytným vyměření daně podle pomůcek.

Skutkový spor mezi stěžovatelem a správcem daně se tak plně nacházel v oblasti spadající do onoho druhového a časového horizontu daňové povinnosti zmiňovaného Ústavním soudem, když se jednalo o otázku uskutečnění či neuskutečnění půjček stěžovatele ve zdaňovacím období 1995; na rozdíl od citovaného případu, kde správce daně za tento horizont vykročil. Stěžovatel tak, když zpochybnil sám fakt, že předmětné půjčky poskytl, usadil skutkový spor mezi sebou a správcem daně plně do rámce tohoto horizontu, a nikoli mimo něj, takže správce daně měl právo požadovat po něm důkazy prokazující jeho tvrzení, že k těmto půjčkám nedošlo, a stěžovatel měl povinnost věrohodné důkazy tohoto svého tvrzení předložit. Pokud tyto důkazy nepředložil, respektive předložil pouze důkazy a tvrzení vzájemně protichůdné, měněné a tedy nevěrohodné, jak bylo vyloženo výše, lze konstatovat, že své důkazní břemeno neunesl. Byla tak dána prvá podmínka obsažená v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy nesplnění stěžovatelovy povinnosti prokázat skutečnosti, k nimž mohl být a byl správcem daně vyzván.

Byla přitom splněna i druhá citovaná zákonná podmínka, neboť nesplnění této povinnosti uvedlo správce daně do nemožnosti vyměřit stěžovateli daň dokazováním, když byl správce daně odkázán pouze na důkazy, jejichž nevěrohodnost byla opakovaně prokázána a které mu neumožňovaly spravedlivě stanovit daň dokazováním. Zůstal tedy odkázán na zjištění, že stěžovatel disponoval částkami, které půjčoval společnosti W. s. r. o., přičemž stěžovatel neposkytl žádné doklady o tom, z jakých zdrojů tyto částky pocházely, když se v komunikaci se správcem daně soustředil pouze na tvrzení, že jimi vůbec nedisponoval, které bylo dostatečně přesvědčivě vyvráceno. Za této situace splnění obou zákonných podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu mohl správce daně vyměřit daň podle pomůcek, neboť důkazy poskytnuté stěžovatelem vedly pouze k závěru, že nabyl příjmů

přinejmenším v částce nejvyšší poskytnuté půjčky, zároveň si byl ovšem správce daně vědom toho, že tyto částky, jejichž původ stěžovatel nijak neobjasnil, nebyly zdaněny.

Tato stěžejní stížnostní námitka tedy pohledem zdejšího soudu nemůže obstát. Stěžovateli se nepodařilo unést důkazní břemeno v oblasti jeho daňově relevantních plnění ve zdaňovacím období 1995, neposkytl důvěryhodné důkazy, které by prokazovaly, že k těmto plněním nedošlo, a správce daně tak nezměnil závěr plynoucí z dokladů dříve získaných, že k tomuto plnění došlo. Bylo tedy prokázáno, že k poskytnutí předmětných půjček společnosti W. s. r. o. došlo, stěžovatel neprokázal, z jakých příjmů toto plnění poskytl a zda byly tyto příjmy zdaněny, a ponechal tak správce daně v důkazní nouzi nutící jej vyměřit daň podle pomůcek, což právem udělal. Pokud pak žalovaný tento jeho postup přezkoumával v limitech vytýčených ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu, nepochybil, když postup správce daně schválil. Již z úvodu jeho rozhodnutí je přitom zjevné, že si byl žalovaný těchto limitů vědom, jakkoli mu stěžovatel podsouvá v kasační stížnosti opak, když protestuje proti tomu, že se žalovaný údajně vypořádal pouze s jeho argumentací obsaženou v odvolání a nikoli se splněním podmínek pro vyměření daně s použitím pomůcek. V závěru odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný výslovně uvedl, jednak že *„odvolatel neunesl důkazní povinnost dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprokázal skutečnosti, k nimž byl správcem daně vyzván výzvou ze dne 23. 2. 2000“*; a za druhé že nelze souhlasit se stěžovatelovým tvrzením, že na základě jím citovaných dokladů bylo možno daň stanovit dokazováním. K těmto tvrzením přitom směřovalo celé odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Neobstojí ani stěžovatelova námitka, že mu nemohly být zdaněny příjmy, které nemohly být příjmem roku 1995, kdy měly být poskytnuty předmětné půjčky. Pomine-li zdejší soud určitou argumentační inkonzistenci kasační stížnosti tvrdící jednak, že předmětné příjmy stěžovatel vůbec neměl a zároveň že je nabyl jedině před rokem 1995; je třeba konstatovat, že prekluzivní lhůtu pro vyměření nebo doměření daně zde nelze považovat za propadlou. Počátek lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu totiž nelze stanovit spekulativně od neurčitého okamžiku, jak činí stěžovatel. Pokud stěžovatel uplatňuje běh této lhůty, musel by prokázat, ke kterému okamžiku předmětné příjmy měl a v kterém konkrétním zdaňovacím období mu tedy vznikla ve smyslu tohoto ustanovení *„povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“* Pokud tuto skutečnost nepostavil na jisto, nemůže být zjištěno, zda skutečně k prekluzi došlo či nikoli. Nebylo úkolem správce daně a není ani úkolem zdejšího soudu na takové spekulativní určení počátku běhu lhůty přistupovat a zvažovat, zda stěžovatel těchto příjmů dosáhl opravdu před rokem 1995, či zda jich například dosáhl k 1. 1. 1995, tedy v době poskytnutí první půjčky, zda uzavíral první smlouvu o půjčce s jistotou, že těchto příjmů nabude po uzavření smlouvy ale předtím, než z ní bude plnit, či zda je pravdivá úplně jiná z hypotetických možností. Účelovým pak je stěžovatelovo tvrzení, že správce daně předmětné informace požadoval v roce 2000, když ve skutečnosti je rozhodným datem pro přerušení běhu prekluzivní lhůty zahájení daňové kontroly dne 3. 11. 1999.

Co se týče stěžovatelových výtek ohledně postupu městského soudu, nelze shledat, že by neprovedení znaleckého posudku z oboru účetnictví a nevyslechnutí svědků požadovaných stěžovatelem při řízení před městským soudem jej uvrhlo do tvrzené „nerovnosti zbraní“. Za situace, kdy není patrné, že by městský soud prováděl důkazy jednostranně, nelze ani tvrdit, že by vykročil z limitů ustanovení § 52 odst. 1 s. ř. s.,

podle nějž soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Totéž ostatně platí i pro řízení před zdejším soudem, který také neprovedl žádné nové důkazy, když rozpornost stěžovatelových tvrzení byla dostatečně přesvědčivě prokázána již stávajícím obsahem správního a soudního spisu, přičemž není úkolem zdejšího soudu podílet se na rekonstrukci účetnictví stěžovatele a společností jím ovládaných, ale především posoudit zákonnost postupu městského soudu. Nedošlo tak k porušení práva na rovnost zbraní, jež je nedílnou součástí obecného práva na spravedlivý proces zakotveného zejména v článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Za zcela účelovou je pak potřeba označit námitku, v níž se stěžovatel dovolává pozornosti orgánů činných v trestním řízení. Správce daně jistě měl právo - když se nacházel v horizontu vytčeném výše Ústavním soudem - požadovat prokázání toho, z jakých zdrojů pocházejí stěžovatelovy příjmy. Toto jeho právo plyne zejména z ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, podle nějž *„správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“* Správce daně tak jistě nevykročil za hranice své zákonné pravomoci, když chtěl zjistit, zda a z jakých zdrojů měl stěžovatel příjmy, jež poskytoval v předmětných půjčkách, aby si následně mohl učinit úsudek o tom, zda a jak měly být tyto příjmy zdaněny.

Konečně stěžovatelovo tvrzení o neplatnosti učiněných smluv o půjčkách peněz pro nemožnost jejich plnění jednak obrací směr jeho dosavadní argumentace, když se namísto dosavadního prokazování toho, že předmětné příjmy neměl, tím, že k půjčkám nedošlo, dovolává toho, že půjčky byly uzavřeny neplatně, protože příjmy neměl; a jednak dále zpochybňuje jeho vlastní tvrzení, že takové smlouvy vůbec nebyly uzavřeny.

Ústavní soud se v opakovaně citovaném nálezu dovolával proporcionality mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé, jež by měla být podle Ústavního soudu diferencovaná na základě toho, v jakém konkrétním postavení se ten který jednotlivec vůči veřejné moci ocitá. V nyní posuzovaném případě, a to jej skutkově odlišuje od případu řešeného tímto nálezem, je možno závěrem konstatovat, že tato proporce byla správcem daně, žalovaným i městským soudem plně zachována. Osobnostní autonomie stěžovatele tak nebyla snahou správce daně zjistit existenci a původ jeho příjmů dotčena způsobem, který by byl nepřiměřený veřejnému zájmu na výběru daní z příjmů, jež podle dostatečných zjištění správce daně existovaly a jež by jinak zůstaly patrně nezdaněny. Stěžovatel, pokud chtěl dostát své zákonné povinnosti a umožnit naplnění tohoto veřejného zájmu, totiž nemusel konkrétního správce daně vpustit do sféry své osobnostní autonomie způsobem, jakým tomu bylo v citovaném nálezu, tedy způsobem odpovídajícím de facto institutu majetkového přiznání. K tomu, aby této své povinnosti dostál, stačilo neposkytovat správci daně proměnlivé a vzájemně rozporné podklady a tvrzení. Pokud tomuto pokušení neodolal, musel nést negativní zákonem vymezené následky neunesení důkazního břemene, v daném případě tedy vyměření daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by městský soud nesprávně posoudil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. právní otázku, zda mohla být stěžovateli vyměřena daň podle pomůcek; či že by byly přítomny vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu