



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Turkové a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **J. T.**, zast. JUDr. Václavem Vladařem, advokátem, se sídlem Borská 13, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2003, č. j. 30 Ca 318/2000 - 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2000, č. j. 9124/110/2000. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za rok 1995) Finančního úřadu v Klatovech ze dne 12. 11. 1999, č. j. 990000232, kterým byla stěžovateli doměřena daň dle pomůcek.

V žalobě stěžovatel namítal, že správce daně měl postupovat podle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), s tím, že finančnímu orgánu nic nebránilo v tom, aby pro stanovení základu daně a daně použil dokazování. Uvedl dále, že účetnictví bylo vedeno v souladu s ustanoveními § 7 a § 29 zákona č. 536/1992 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), resp. že poskytl písemné a svědecké důkazy o tom, že prostředky vložené do podnikání byly již dříve zdaněny. Dovožoval, že nebyly důvody pro použití pomůcek a obě správní rozhodnutí jsou nezákonná. Na základě

výše uvedeného pak požadoval zrušení napadaného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Krajský soud v Plzni žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak zejména uvedl, že stěžovatel v průběhu řízení neprokázal, že vklady do podnikání uskutečnil z finančních prostředků získaných od svého otce, a neprokázal, že vklady do podnikání uskutečnil z finančních prostředků získaných půjčkami od J. T., M. K., R. V., J. T., Z. K. a obchodní společnosti R., spol. s r. o., jak tvrdil stěžovatel před správcem daně, tedy, že neprokázal jím tvrzené skutečnosti. V důsledku těchto zjištění tak krajský soud dovodil, že správce daně nemohl daň vyměřit dokazováním, nýbrž toliko za použití pomůcek. Stejně tak krajský soud uvedl, že správce daně stěžovateli dostatečně prokázal neúplnost, nesprávnost i neprůkaznost stěžovatelova účetnictví, což je rovněž důvodem, proč nemohla být daň stanovena na základě dokazování. Závěrem pak krajský soud dovodil, že v daňovém řízení nebyly zjištěny žádné okolnosti, ke kterým měl správce daně přihlédnout při stanovení daně za použití pomůcek. Na základě výše uvedených skutečností pak Krajský soud v Plzni žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu podřaditelného pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně pak zejména namítal, že rozsudek nesprávným způsobem vyhodnotil závěr o neprokázaných půjčkách. Stěžovatel namítal, že použití pomůcek je „kontumační způsob“ při stanovení daňové povinnosti, který by měl být používán zcela výjimečně, a to nejen při formálním splnění některých zákonných důvodů. Stejně tak stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že porušení povinnosti inventarizace majetku dle § 29 a § 30 zákona o účetnictví není důvodem pro stanovení daně dle pomůcek; jestliže stěžovatel prokázal existenci evidence hmotného investičního majetku, vyloučil zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatel dále uvedl, že správce daně neumožnil stěžovateli nahlédnout do pomůcky, kterou byl stanoven základ daně, čímž mu znemožnil právo na jeho obranu. Na základě výše uvedeného pak stěžovatel dovozoval, že nebyly dány důvody pro použití pomůcek a požadoval zrušení označeného rozhodnutí Krajského soudu v Plzni a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém zejména uvedl, že se ztotožňuje se závěry Krajského soudu v Plzni. K námitce o neumožnění nahlédnutí do pomůcek pak žalovaný uvedl, že požadavek nahlédnout do pomůcek vznesl stěžovatel ústně, přičemž tomuto požadavku stěžovatele nevyhověl s odkazem na ustanovení § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a poučil jej o možnosti odvolání; této možnosti stěžovatel nevyužil. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Napadený rozsudek krajského soudu Nejvyšší správní soud přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel za tento důvod označil důvod podřaditelný pod písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s, tedy nesprávné právní posouzení právní otázky soudem, je třeba se vyjádřit k dopadu významu tohoto důvodu.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Taková pochybení však Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Plzni neshledal.

Ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.*

Ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doplňuje, že *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.*

Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků pak režim dokazování vymezuje tak, že *v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků potom výše uvedené determinuje, a to tak, že správce daně prokazuje:

- a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu
- b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce

- c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,
- d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost uváděné skutečnosti i prokázat, vyjma skutečností vymezených v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Neprokáže-li jím uváděné skutečnosti, má správce daně možnost použít institut tzv. pomůcek.

V souzené věci Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatel doručil dne 1. 4. 1996 místně příslušnému správci daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995. Dne 10. 12. 1997 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, při které správce daně zjistil, že ve zdaňovacím období 1995 stěžovatel vložil do svého podnikání formou osobních vkladů celkem 3 750 000 Kč. U správce daně vznikly pochybnosti o výši stěžovatelem vykázaných příjmů ve zdaňovacím období 1995, a proto stěžovatele vyzval, aby ve stanovené lhůtě prokázal, že označené osobní vklady byly zdaněny. Tyto skutečnosti, jak rovněž vyplynulo ze správního spisu, však stěžovatel správci daně dostatečně neprokázal; vyplynuly významné rozdíly v jeho výpovědích, stejně tak ve výpovědích osob, které mu peníze údajně zapůjčily. Stěžovatel tak v důsledku toho ani neprokázal, jak získal finanční prostředky, které pak údajně v konkrétní výši vložil ve zdaňovacím období do svého podnikání. Správce daně následně stanovil daň dle pomůcek.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že v souzené věci nebyly předmětem dokazování skutečnosti vymezené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a proto povinnost tvrzení jakož i důkazní měl daňový subjekt, tedy stěžovatel, který však skutečnosti relevantní pro prokázání svých daňových povinností nepředložil. Neprokázal-li jím uváděné skutečnosti, má správce daně možnost použít institut tzv. pomůcek. Lze tak shrnout, že stěžovatel nesplnil svou zákonem stanovenou povinnost a správce daně správně postupoval za pomoci institutu tzv. pomůcek. Krajský soud v Plzni přitom správně vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným správním orgánem, a stejně tak správně vyhodnotil závěry o uváděných půjčkách; Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje. Námitky, ve kterých stěžovatel brojil proti použití pomůcek tak na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnými. Použití pomůcek bylo v souzené věci oprávněné, podmínky pro jeho použití, tedy neprokázání uváděných skutečností ze strany daňového subjektu, byly bezesbýtku naplněny. V námitkách vztahujících se k použití pomůcek, resp. inventarizaci majetku, tak Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

U navazující námitky týkající se neumožnění nahlédnout do pomůcky, kterou byl stanoven základ daně, odkazuje Nejvyšší správní soud plně na vyjádření žalovaného a doplňuje, že označenou námitku stěžovatel před Nejvyšším správním soudem s odkazem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., resp. § 109 odst. 4 s. ř. s. in fine (neuplatnil ji v žalobě, poprvé ji uplatnil až v kasační stížnosti) nemůže úspěšně uplatnit. Ani v této námitce tak Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že naplnění předmětného stížnostního důvodu, tedy písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s., s ohledem na všechny stěžovatelem tvrzené skutečnosti, neshledal. Z procesní opatrnosti se Nejvyšší správní soud zabýval všemi tvrzeními stěžovatele i ve vztahu k jiným stížnostním důvodům, avšak ani naplnění těchto důvodů neshledal.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení nenaplnuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost tak není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Účastníkům nebyla přiznána v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. a ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch.

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

V Brně dne 26. července 2005

JUDr. Marie Turková
předsedkyně senátu