

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. Z. Z.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 5. 2005, č. j. 10 Ca 41/2002 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2001, č. j. 6091/110/2001, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trhových Svinech (dále jen „finanční úřad“) ze dne 12. 4. 2001, č. 1010000012, jímž byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 216 006 Kč.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že krajský soud při svém rozhodování nesprávně posoudil několik zásadních právních otázek. Zároveň konstatoval, že soud při přezkoumávání zákonnosti žalobou napadených rozhodnutí zcela pominul zásadní vady předcházejícího řízení, když tyto procesní vady řízení měly klíčový vliv na obsah zjištění, ze kterých pak tato rozhodnutí vycházela. Při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní

orgán vycházel, byl dle stěžovatele porušen procesní předpis takovým způsobem, že to ovlivnilo zákonnost vlastního rozhodnutí ve věci. Tyto vady byly po celou dobu daňového řízení kvalifikovaně vytýkány, byly vytýkány i v průběhu soudního přezkumu, ale soud toto rozhodnutí nezrušil. Stěžovatel uvedl, že z těchto důvodů napadá předmětný rozsudek z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel dále uvedl, že u správce daně vznikly určité pochybnosti, které souvisely s nejasnostmi ohledně počátečního účetního stavu pokladní hotovosti k 1. 1. 1998. Ačkoliv stěžovatel na výzvu správce daně podal požadované vysvětlení důvodu vzniku rozdílu v zaúčtovaných hodnotách, soud zcela přistoupil na nedůvodnou argumentaci žalovaného. Stěžovatel konstatuje, že další řízení bylo správcem daně vedeno evidentně na pozadí pochybností správce daně právě o tom, že řádně vysvětlený rozdíl v pokladně (chyba, která vyšla najevo při přechodu na nový software a byla správným zaúčtováním počátečního stavu k 1. 1. 1998 napravena bez dopadu na daň) má souvislost se vkladem, resp. vklady, které stěžovatel učinil během svého podnikání ve sledovaných obdobích. Správce daně se pak domáhal toho, aby stěžovatel prokázal, že tyto vklady do podnikání pocházely ze zdaněných prostředků nebo z prostředků, které dani nepodléhaly nebo od ní byly osvobozeny. Stěžovatel dále uvedl, že toto prokázal, a po odstranění pochybností o „zdrojích“ pak nebyl důvod jakkoliv měnit výši řádně přiznané daně za kontrolované období. Stěžovatel konstatoval, že uvedl zdroje finančních prostředků, a to aniž by jednotlivé částky sám nasčítával. Sám správce daně došel k tomu, že částky nesporně doložené plně pokrývaly výši vkladů, a zcela nepochopitelně pak učinil závěr, že zdroje nebyly zcela prokázány. Příjem z prodeje nepotřebného stavebního materiálu uvedl stěžovatel prakticky navíc, aniž by si připouštěl, že po dlouhé době zřejmě nebude možno konkrétní částku doložit relevantním způsobem. Stěžovatel však trvá na tom, že i bez tohoto prokázání byly vklady plně doloženy. V průběhu kontroly stěžovatel uvedl, že pro vklady byly použity průběžně i prostředky z příjmů manželky, ale důkazy o jejich výši neměl k dispozici. Jeho snaha o získání podkladů měla úspěch až po skončení kontroly a doměření daně, proto byly podklady přiloženy k odvolání. Stěžovatel uvedl, že žalovaný této situace zneužil pro svoji argumentaci o nemožnosti použití nových důkazů v odvolacím řízení a že soud tuto nezákonnou argumentaci bez dalšího převzal.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále konstatoval, že správce daně nesprávně vyhodnotil účetnictví stěžovatele jako neprůkazné a vadné, a to jen z důvodu vysvětlené nápravy dřívější chyby. Jeho verze o použití nezdaněných finančních prostředků pro vklady byla vyvrácena a dostatek prostředků byl prokázán. Přesto, že pochybnosti správce daně neměly reálný podklad, byla daň stanovena za použití pomůcek. Stěžovatel uvedl, že je přesvědčen o tom, že poté, co byly vysvětleny důvody vzniku účetních rozdílů v pokladní hotovosti a prokázány zdroje ve výši učiněných vkladů, nebyl zde důvod ke změně výše daňové povinnosti odchylně od daňové povinnosti řádně přiznané. Poznamenal, že účetnictví s chybou (napravenou) není *a priori* neprůkazné natolik, aby nebylo možno při kontrole daně k jeho obsahu relevantně přihlížet. U položek „zdrojů“ pak vedle nesporných dokladů stěžovatel uvedl i další možné zdroje, ke kterým se mu v daném okamžiku nepodařilo dohledat všechny doklady (stavební materiál, akcie). Přesto, že prokázaná výše „zdrojů“ přesáhla výši vkladů, byly nedoložené případy použity jako záminka k zahájení „kontumace“ daňového subjektu (stanovení daně pomůckou). Dle názoru stěžovatel tedy krajský soud nesprávně posoudil právní otázku nemožnosti stanovit daň dokazováním (přiznaná a kontrolovaná daň vycházela z dokladů, o kterých bylo účtováno, okolnosti vzniku a nápravy dříve vzniklé chyby byly vysvětleny a z účetnictví vyplývá, že chyba byla napravena bez dopadu na daň). Stěžovatel

rovněž namítl nesprávné posouzení právní otázky splnění či nesplnění povinností uložených správcem daně (všechny povinnosti uložené výzvami byly splněny a „zdroje“ ve výši přesahující výši vkladů byly prokázány).

Z těchto důvodů stěžovatel navrhl předmětný rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že meritem sporu je otázka, zda se krajský soud dopustil chyby v právním posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí, když v rozsudku dospěl k závěru, že v řízení před finančním úřadem správce daně dodržel zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný dále uvedl, že v kasační stížnost stěžovatele jsou obsaženy stejné námitky, které obsahovalo již odvolání a žaloba, a proto odkázal na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Žalovaný dále upozornil na to, že fakt, že stěžovatel na výzvy správce daně reagoval a dostavil se na předvolání správce daně k ústnímu jednání, kde podal své vysvětlení, ještě neznamená, že dodržel své zákonné povinnosti při dokazování. Podstatné je totiž to, aby daňový subjekt prokázal správnost tvrzení, které v daňovém přiznání o svých příjmech uvedl, případně aby prokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván. Pouhé vysvětlení nepostačuje. Je na daňovém subjektu, aby na podporu svých tvrzení předložil konkrétní důkazní prostředky. To se však dle žalovaného v tomto případě nestalo a pochybnosti správce daně o správnosti údaje stěžovatele o výši jeho příjmů přetrvávaly, neboť původ prostředků vložených do podnikání byl prokázán jen zčásti, zčásti zůstal nedoložen. Žalovaný dále uvedl, že podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je skutečnost, že daňový subjekt nesplnil některou svou zákonnou povinnost, a právě ono nedodržení zákonné povinnosti mělo za následek, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. K námitce stěžovatele, že správce daně nesprávně zhodnotil účetnictví stěžovatele jako neprůkazné a vadné, a proto z něho při stanovení daně nevycházel, žalovaný uvádí, že z daňového spisu je zřejmé, že stěžovatel nevedl účetnictví v souladu s platnými právními předpisy tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou předmětem jeho činnosti. Přesto účetnictví vedené v rozporu s platnými předpisy není vždy důvodem pro postup dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“). To platí pouze za předpokladu, že daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže není možné daňovou povinnost stanovit dokazováním. Proto žalovaný navrhuje zamítnutí předmětné kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající toliko ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá, že správní orgán a posléze i krajský soud nesprávně posoudily právní otázku, zda bylo v předmětném případě možné vyměřit daň podle pomůcek, třebaže stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl, že rozsudek napadá z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) i b) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti stížních námitek:

Dne 28. 7. 2000 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Závěrem této daňové kontroly bylo, že stěžovatel nesplnil zákonnou povinnost konkretizovanou dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 daň. ř. výzvou vydanou dne 31. 7. 2000 pod č. j. 14640/00/07893/JH. Touto výzvou byl stěžovatel

vyzván, aby prokázal, že částky zaúčtované jím v průběhu roku 1998 jako osobní vklady nejsou prostředky podléhající dani z příjmů nebo jsou daňově osvobozeny, či se jedná o prostředky, které již byly zdaněny. Stěžovateli bylo také uloženo vysvětlit rozdíl v převodu zůstatku pokladní hotovosti v peněžním deníku v roce 1998. Údaj v peněžním deníku nenavazuje na konečný zůstatek pokladní hotovosti zaúčtovaný v peněžním deníku v roce 1997. Na tuto výzvu stěžovatel reagoval písemným podáním ze dne 14. 8. 2000. Žádné důkazní prostředky nenabídl. K nesrovnalostem v převodu zůstatku pokladní hotovosti stěžovatel podal písemné vyjádření dne 15. 8. 2000. Poté, co stěžovatel podal vyjádření k první výzvě, následovala v reakci na obsah podání výzva z 25. 8. 2000 k předložení konkrétních důkazních prostředků. Na základě této výzvy stěžovatel předložil peněžní deníky, čestná prohlášení K. Š.a Ing. K. Z., výpis z účtu majitele cenných papírů, přehled životního minima za jednotlivé roky, propočet spotřeby domácnosti, přehled příjmů manželky. Výzva ze dne 12. 10. 2000 měla souvislost s tím, že v peněžním deníku k 31. 12. 1997 byl zaznamenán minusový konečný stav pokladní hotovosti, kdežto počáteční stav pokladní hotovosti k 1. 1. 1998 byl plusový. Bylo poukázáno na stav vyplývající z peněžních deníků za roky 1994 a 1995, kdy podle tvrzení stěžovatele k první výzvě finančního úřadu došlo k chybě. S vedením peněžních deníků za roky 1994 a 1995 souvisely další dvě výzvy finančního úřadu ze dne 12. 10. 2000. Stěžovatel na tyto výzvy reagoval písemnými sděleními, předložil daňové doklady a dále smlouvu o půjčce uzavřenou se zahraničním partnerem. Ústní jednání ze dne 30. 10. 2000 se týkalo zjištění, jakých příjmů stěžovatel dosáhl za roky 1993 - 1997, manželka stěžovatele za léta 1995 - 1997. Stěžovatel nebyl schopen prokázat rozsah peněžních prostředků na účtu k počátku roku 1993, prodej akcií a prodej stavebního materiálu. Dále stěžovatel podal vyjádření k půjčkám. Další doklady stěžovatel předložil dne 13. 11. 2000 a 27. 11. 2000. Byla vyslechnuta K. Š. a Ing. K. Z.. Ve zprávě o této provedené kontrole bylo uvedeno, že stěžovatel nedodržel výzvu ze dne 31. 7. 2000. Nesplněním této povinnosti nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, proto správce daně uvedl, že tato bude stanovena samostatným platebním výměrem v souladu s ustanovením § 31 odst. 5 a § 46 odst. 7 daň. ř.

Dodatečným platebním výměrem č. 1010000012 byla na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 1017/01/078930/JH ze dne 2. 4. 2001 stěžovateli dodatečně vyměřena daň ve výši 222 636 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání datované dne 8. 5. 2001. V tomto odvolání namítal, že při výpočtu aktiv nebyl zohledněn počáteční stav k 1. 1. 1993 ve výši 148 307 Kč v pokladně a 322 676,75 Kč na podnikatelském účtu. Dále namítal, že z aktiv byly vyloučeny příjmy manželky po dobu mateřské dovolené ve výši 95 408 Kč, doložené výpisy ze sporožirového účtu. Stěžovatel také namítal, že půjčka od p. E. L. ve výši 30 000 DEM nebyla uznána z důvodu nedoložení výměny DEM na Kč. Toto konstatování je chybné a po vrácení dokladů finančním úřadem zjistil, že uvedená částka spolu s 5 500 DEM od pana W. byla složena na devizový účet dne 7. 8. 1998. Vzhledem k těmto okolnostem, kdy původně neuvažované či zamítnuté příjmy výrazně překračují částku uvedenou jako nedoložená aktiva, navrhoval stěžovatel zrušení výše uvedeného platebního výměru.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2001, č. j. 6091/110/2001 odvolání stěžovatele zamítl. V odůvodnění uvedl, že v souladu s § 50 odst. 5 daň. ř. zkoumal, zda byly správcem daně dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení základu daně a daně. Uvedl, že teoretický rozpočet výše stěžovatelových příjmů v roce 1993 a 1997, uvedený správcem daně ve zprávě o daňové kontrole, má pouze informativní charakter a byl

správcem daně proveden nad rámec jeho povinností stanovených daňovým řádem a měl pouze zdůvodnit pochybnosti správce daně o správnosti údajů, které stěžovatel uvedl v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1998. Žalovaný dále uvedl, že nelze přihlédnout k námitce, že z aktiv byly vyloučeny příjmy jeho manželky po dobu mateřské dovolené ve výši 95 408 Kč, neboť z potvrzení, které přiložil k odvolání, vyplývá, že jeho manželka obdržela od O. o. s. p. v roce 1993, 1994 a 1995 celkem 105 803 Kč. Žádným způsobem však nedoložil, že tyto příjmy použil jako osobní vklad do podnikání. Žalovaný dále uvedl, že k odvolání stěžovatel sice připojil kopii výpisu ze svého devizového účtu, který potvrzuje, že na něj dne 7. 8. 1998 složil vklad hotovosti ve výši 35 500 DEM a že téhož dne provedl z tohoto devizového účtu výběr hotovosti, který po odečtu provize činil 35 470,79 DEM. Z tohoto výpisu z devizového účtu však, dle žalovaného, není patrné, o jaký zdroj jeho příjmů se jedná. Žalovaný též upozornil na rozpor v tvrzení stěžovatele - podle žalovaného v odvolání stěžovatel uvedl, že dne 7. 8. 1998 na devizový účet vložil částku ve výši 35 500 DEM. Tvrdil, že se částečně jednalo o půjčku ve výši 5 500 DEM od pana P. W.. K odvolání stěžovatel přiložil mimo jiné i smlouvu o půjčce ze dne 4. 1. 1998, ve které je uvedeno, že jmenovaný stěžovateli poskytne v roce 1998 půjčku ve výši 50 000 DEM. Tato odvolací námitka je pak dle tvrzení stěžovatele v rozporu se stěžovatelovým tvrzením do protokolu o ústním jednání ze dne 30. 10. 2000, do kterého uvedl, že v roce 1998 si od jmenovaného vypůjčil částku ve výši 49 850 DEM a uvedenou částku přebíral postupně, a to poprvé dne 17. 8. 1998, kdy od jmenovaného přijal částku ve výši 7000 DEM. Během tohoto ústního jednání také stěžovatel uvedl, že příslušnou smlouvu o půjčce ani potvrzení o vypůjčené částce nemá. Žalovaný proto uvedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno při dokazování jím uvedených údajů v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998 a finanční úřad zcela oprávněně stanovil jeho daňovou povinnost za použití pomůcek.

Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou. Důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí spatřoval v nedodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Uvedl, že splnil všechny povinnosti, které mu byly uloženy a všechny rozhodné skutečnosti mohly být zjištěny dokazováním, které správce daně neprovedl. Prokázal podle svého mínění existenci finančních prostředků, které do podnikání vkládal, a o těchto finančních prostředcích bylo prokázáno, že pocházejí z prostředků již zdaněných či nepodléhajících dani. Stěžovatel uvedl, že navrhl a označil důkazy k prokázání svých tvrzení. Dle žalobních námitek stěžovatele žalovaný nezkoumal rozsah řízení a zákonnost postupu správce daně a dodržení podmínek pro přechod na stanovení daně podle pomůcek; vady dokazování nebyly v odvolacím řízení napraveny. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že zkoumá pouze dodržení podmínek pro použití pomůcek, přičemž z obsahu odůvodnění má vyplývat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno při dokazování.

Krajský soud tuto žalobu rozsudkem ze dne 16. 2. 2005 zamítl. V odůvodnění uvedl, že stěžovatel nesplnil povinnosti uložené výzvami správce daně, protože neprokázal, že objem veškerých jím vložených prostředků do podnikání pochází z příjmů zdaněných, dani nepodléhajících či daňově osvobozených. Žádným důkazem stěžovatel rovněž nepodepřel své tvrzení o stavu pokladní hotovosti v závěru roku 1997 a počátku roku 1998. Nedodržení povinnosti prokázat údaje stěžovatele o příjmech v daňovém přiznání a nesplnění povinností uložených výzvami správce daně podle § 31 odst. 9 daň. ř. je porušením zákonné povinnosti při dokazování, jak je předpokládána v § 31 odst. 5 daň. ř. Krajský soud dále uvedl, že jestliže byla daň vyměřena podle pomůcek, zabývá se odvolací orgán výlučně tím, zda byly dodrženy podmínky pro doměření daně podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daň. ř.). Odvolací orgán tak v souladu s tímto ustanovením zkoumal, zda podmínky pro stanovení daně náhradním

způsobem byly dodrženy. Krajský soud dále konstatoval, že žalovaný se zabýval jednotlivými odvolacími námitkami, jakož i nově předloženými důkazy. Uvedl, že je zřejmé, že tyto důkazy nezměnily nic na tom, že požadavky pro vyměření daně náhradním způsobem byly dodrženy.

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

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti kasační stížnosti zabýval námitkou stěžovatele, že splnil všechny povinnosti uložené mu správcem daně a neměla mu být daň stanovena podle pomůcek.

Dle § 31 odst. 5 daň. ř. nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud se tedy při posuzování důvodnosti této stěžovatelovy námitky zaměřil na otázku, zda byly splněny podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daň. ř. je povinností daňového subjektu prokázat 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. 9 daň. ř. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Stěžovatel byl výzvou vydanou na základě § 16 odst. 2 daň. ř. ze dne 31. 7. 2000 vyzván, aby prokázal, že částky zaúčtované jím v průběhu roku 1998 jako osobní vklady nejsou prostředky podléhající dani z příjmů nebo jsou daňově osvobozeny či se jedná o prostředky, které již byly zdaněny; stěžovatel byl tedy zcela v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daň. ř. v jeho ústavně konformním výkladu vyzván k tomu, aby prokázal, co sám tvrdil - že určité finanční částky vedené v jeho účetnictví jako osobní vklady třetích osob do jeho podnikání jimi skutečně jsou. Osobní vklady do podnikání, pokud takové skutečně existovaly, musely být tedy prokázány ve všech svých rozhodných parametrech, z nichž plyne, že se o takovou formu poskytnutí cizích prostředků stěžovateli skutečně jedná. Bylo tedy nutno prokázat zejména, kdo vklad poskytl, jaká byla jeho výše, kdy a jakým způsobem stěžovatel vklad od třetí osoby obdržel a jaké byly podmínky jeho užití při podnikání a podmínky případného vrácení vkladu třetí osobě. Stěžovatelovou povinností tedy v první řadě bylo, aby jednoznačně prokázal, jaké jednotlivé vklady mu byly skutečně poskytnuty, přičemž z povahy věci plyne, že počet a výše osobních vkladů musely být jedinečné a jednoznačné - jinak řečeno, že existuje právě jeden počet osobních vkladů a právě jedna výše každého z nich a že existuje nepochybná spojitost mezi prostředky v držení třetích osob, o nichž stěžovatel tvrdí, že mu byly poskytnuty, a finančními prostředky, které měl ve své pokladně či na svém účtu.

Stěžovateli bylo také zcela důvodně uloženo vysvětlit rozdíl v převodu zůstatku pokladní hotovosti v peněžním deníku v roce 1998, neboť správce daně své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daň. ř. unesl tím, že prokázal rozpor ve výši konečného zůstatku pokladní hotovosti v peněžním deníku v roce 1997 a počátečního zůstatku v roce 1998; unesením důkazního břemene správcem daně v tomto ohledu nastoupila povinnost stěžovatele

vyplývající z § 31 odst. 9 daň. ř., aby tento rozpor vysvětlil a prokázal skutečnou výši konečného zůstatku v roce 1997 a počátečního zůstatku v roce 1998.

Dalšími výše popsanými výzvami pak byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních důkazních prostředků týkajících se skutečností, jež mu bylo uloženo prokázat, a bylo jimi věcně, logicky a adekvátně reagováno na podání a v nich obsažená tvrzení, kterými stěžovatel reagoval na výzvy správce daně. Ani tomuto postupu správce daně nelze z hlediska toho, jaké skutečnosti požadoval po stěžovateli prokázat, nic vytknout.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s názorem finančního úřadu, žalovaného i krajského soudu, že stěžovatel povinnost, uloženou mu výše zmíněnou výzvou ze dne 31. 7. 2000 správcem daně, nesplnil. Stěžovatel nedoložil příjmy manželky z titulu mateřské dovolené, neboť z předložených výpisů z účtu Č. s., a. s. nešlo dovodit žádný vztah k takovým příjmům. Neprokázal ani příjem z prodeje 22 ks akcií, neboť předložený výpis Střediska cenných papírů ze dne 9. 8. 1996 nedokládá žádnou realizaci těchto akcií. Odůvodněné pochybnosti o pravdivosti tvrzení stěžovatele vzbuzovala též tvrzená půjčka od pana E. L. ze dne 7. 8. 1998 ve výši 30 000 DEM, kterou stěžovatel sice doložil písemnou smlouvou o půjčce, ovšem nedoložil výměnu DEM na Kč, které by pak vložil jako osobní vklad, takže nebylo zřejmé, zda ve skutečnosti tato půjčka představovala peněžní prostředky vložené do podnikání, anebo zda se jednalo o prostředky získané jinak či použité k jinému účelu. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s názorem, že stěžovatel neprokázal tvrzenou půjčku od pana W.. Doložil pouze dopis od pana W. ze dne 6. 11. 1998, kterým oznamuje nesrovnalosti na účtu a 4 listy, na nichž jsou uvedeny názvy položek, data a částky v DEM. Z předloženého však nijak nevyplývá, že by se jednalo o půjčku, která byla použita jako osobní vklad. O obou tvrzených půjčkách ani o úrocích z nich plynoucích nebylo účtováno v peněžním deníku a nebyla doložena výměna DEM na Kč.

Lze uzavřít, že stěžovatelem poskytnuté důkazy sice nevyvracejí pravdivost jeho tvrzení o tom, že u uvedených částek se jednalo o osobní vklady třetích osob do jeho podnikání, zároveň toto tvrzení však ani neprokazují, jelikož z hodnocení každého jednotlivého důkazu samostatně a všech důkazů v jejich celku vyplývá, že tvrzení stěžovatele je pouze jednou z vícero možných a reálně myslitelných verzí skutečnosti a že se nejedná o verzi podstatně pravděpodobnější než jiné takto se nabízející eventuality. Vzhledem k tomu, že je to stěžovatel, který nesl důkazní břemeno, nelze žalovanému vytknout, že dospěl k závěru, že stěžovatel toto důkazní břemeno neunesl. Na okraj nutno poznamenat, že rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt není v případě stěžovatele samoúčelné - zájmem stěžovatele bylo snížit svůj základ daně z příjmů o částky, které podle svého tvrzení přijal od třetích osob jako vklad do svého podnikání a které tedy nemají být považovány za jeho zdanitelný příjem, tj. získat určitou výhodu; bylo proto na něm, aby si možnost získání této výhody zajistil tím, že ohledně vkladů prokáže všechny relevantní skutečnosti tím. Pokud se mu to nepodařilo, nutno to přičítat toliko k jeho tíži.

K námitce stěžovatele, že příjem z prodeje nepotřebného stavebního materiálu uvedl prakticky navíc, aniž by si připouštěl, že po dlouhé době zřejmě nebude možno konkrétní částku doložit relevantním způsobem, Nejvyšší správní soud připomíná, že i zde je to stěžovatel, kdo nese důkazní břemeno. Pokud tato tvrzení ke splnění svého důkazního břemene uváděl „prakticky navíc“, aniž by, jak sám připouští, ve vztahu k nim unesl důkazní břemeno, jsou z hlediska posouzení splnění jeho povinnosti podle § 31 odst. 9 daň. ř. bezcenná.

Nejvyšší správní soud tedy z výše uvedených důvodů nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že prokázal, že částky zaúčtované jako osobní vklady nejsou prostředky podléhající dani z příjmů nebo jsou daňově osvobozeny či se jedná o prostředky, které již byly zdaněny. Tyto vklady totiž prokázal jen z části. Stěžovatel také neprokázal stav pokladní hotovosti v závěru roku 1997 a počátku roku 1998, pouze tvrdil, avšak neprokázal, že vznikla v důsledku softwarové chyby a že byla napravena.

Stěžovatel měl dostatek času k obstarání a předložní potřebných důkazních prostředků (vyzván k prokázání předmětných skutečností byl dne 31. 7. 2000 a dodatečný platební výměr byl vydán 12. 4. 2001). Nejvyšší správní soud dále upozorňuje na skutečnost, že to, že stěžovatel písemně reagoval na výzvy správce daně a v nich tvrdil určité skutečnosti (tedy unesl břemeno tvrzení), ještě neznamená, že unesl zároveň břemeno důkazní. Stěžovatel nepředložil žádné věrohodné důkazy, které by osvědčily, že výše uvedené finanční zdroje nejsou prostředky podléhající dani z příjmů nebo jsou daňově osvobozeny či se jedná o prostředky, které již byly zdaněny. Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Neprokáže-li je, tedy neunese-li toto důkazní břemeno, to znamená, že nevyvrátí pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek (viz již zmíněný nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb. a pod č. 33 ve svazku č. 5 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením stěžovatele, že účetnictví s napravenou chybou není *a priori* neprůkazné natolik, aby musela být daň stanovena pomůckou. V předmětném případě však byly naplněny podmínky pro aplikaci ust. § 31 odst. 5 daň. ř., protože ani z účetnictví ani z důkazů v daňovém řízení provedených neplynulo (a to ani poté, co údajně došlo k napravení chyby v účetnictví stěžovatelem) splnění důkazní povinnosti stěžovatelem.

Žalovaný se pak při posuzování stěžovatelova odvolání zaměřil v souladu s § 50 odst. 5 daň. ř. na otázku, zda byly správcem daně dodrženy zákonné podmínky pro vyměření daně podle pomůcek. Ke stěžovatelem v kasační stížnosti uváděnému tvrzení, že jeho snaha o získání dalších podkladů měla úspěch až po skončení kontroly a doměření daně, a tak byly podklady přiloženy až k odvolání, což žalovaný zneužil pro svoji argumentaci o nemožnosti použití nových důkazů v odvolacím řízení, Nejvyšší správní soud uvádí následující: Dle judikatury Nejvyššího správního soudu, je-li daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek, pak postup podle § 50 odst. 5 daň. ř., již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení podle odst. 3 téhož ustanovení. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 (dostupný na www.nssoud.cz) se k uvedené právní otázce uvádí následující:

Postup odvolacího orgánu v daňovém řízení je upraven v § 50 daň. ř. Podle jeho odstavce 3 odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně

se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2 daň. ř., vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán. Tato zákonná úprava tak zjevně dopadá na postup odvolacího orgánu, má-li jím být přezkoumáno rozhodnutí, kterým byla vyměřena daňová povinnost za užití důkazů, které mohou být rovněž v odvolacím řízení z pokynu odvolacího orgánu správcem daně doplňovány či odstraňovány jiné vady řízení.

Je–li však daňová povinnost správcem daně stanovená (a poté i vyměřená) podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daň. ř.), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 daň. ř., kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem; toliko v jeho rámci se pak může odvolací orgán „pohybovat“. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, 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 změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daň. ř. (autoremedura), vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Znamená to, že brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5 daň. ř., ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daň. ř.). To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 daň. ř. jednají správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Užil-li správce daně prvého stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovená pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daň. ř.

Ustanovení § 50 odst. 5 daň. ř. tak již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení způsobem spočívajícím v tom, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které však správce daně vzal za rozhodné pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem (za užití pomůcek). Zjistí-li totiž odvolací orgán, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, musí rozhodnutí zrušit. Této interpretaci odpovídá i odstavec 6 cit. ustanovení, podle něhož odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne; i zde je vyjádřena vázanost odvolacího orgánu speciálním ustanovením za předpokladu, že přezkoumává rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek.

Zkoumat splnění zákonných povinností daňového subjektu a to, zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazování, musí odvolací orgán k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně. Na podporu tohoto závěru lze argumentovat jednak gramatickým výkladem § 50 odst. 5 věty druhé daň. ř. (*Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne.*), která použitím minulého času naznačuje, že přezkumná činnost odvolacího orgánu zde má mířit do minulosti (tj. do doby rozhodnutí správce daně prvního stupně), a nikoli zjišťovat skutkový stav podle důkazní situace v době rozhodování odvolacího orgánu. Dalším argumentem ve prospěch tohoto závěru je argument teleologický: Jakkoli i odvolací orgán je v daňovém řízení plnohodnotnou skutkovou instancí, z povahy dvoustupňového daňového řízení, z principu subsidiarity a ze zásady ekonomie řízení vyplývá, že to má být právě správce daně prvního stupně, u něhož má být těžiště skutkového zjišťování v daňovém řízení. Odvolací instance má být převážně instancí přezkumnou, u níž skutková zjištění mohou být zásadně spíše doplňována, byť někdy i dosti významným způsobem. Posouzení, zda lze stanovit daňovou povinnost dokazováním, anebo zda je nutno ji stanovit podle pomůcek, je ovšem jednou ze zásadních a z hlediska průběhu procesu stanovení výše daňové povinnosti prvotních „výhybek“ daňového řízení, založených na skutkové (tj. především důkazní) dimenzi daňového řízení. Je na odvolacím orgánu, aby zjišťoval, zda správce daně při rozhodnutí, kterou cestou se na oné „výhybce“ má dát, učinil zadost své zákonné povinnosti dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daň. ř.). V rámci toho musí odvolací orgán samozřejmě také zkoumat, zda správce daně prvního stupně postupoval v potřebné součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daň. ř.), tj. zda byl daňový subjekt patřičně (tedy zejména dostatečně konkrétně, jednoznačně a srozumitelně) informován o tom, jaké rozhodné skutkové okolnosti má prokázat, a zda daňovému subjektu k shromáždění a opatření důkazů, k navržení důkazů, jež má zajistit sám správce daně, k reakci na provedené důkazy a k případným dalším doplňujícím důkazním návrhům byl poskytnut patřičný časový prostor odpovídající povaze a složitosti prokazovaných skutečností a povaze a složitosti prováděných či navrhovaných důkazů. Pokud tomu tak bylo, nelze než mít za to, že je věcí daňového subjektu, aby důkazy k rozhodnutí o tom, na kterou stranu „výhybky“ se daňové řízení vydá (tj. zda cestou dokazování, anebo stanovení daně podle pomůcek, příp. sjednáním daně), umožnil shromáždit již v řízení před správcem daně prvního stupně; dodatečné „dohánění“ jeho důkazních povinností v řízení odvolacím je pro účely rozhodnutí, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo podle pomůcek, nepřípustné.

Výše uvedené zásady ovšem nevylučují - a to je nutno zdůraznit - dokazování před odvolacím orgánem směřující k tomu, aby bylo zjištěno, jestli správce daně prvního stupně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda ji je třeba určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem zejména provádět důkazy, které neprovedl správce daně prvního stupně nebo které provedl, ale podle názoru daňového subjektu k nim nesprávně nepřihlédl či je nesprávně hodnotil, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení na „výhybce“ mezi stanovením daňové povinnosti dokazováním nebo podle pomůcek vydat.

Ani námitka, že žalovaný v odvolacím řízení nezohlednil důkazy předkládané stěžovatelem, tedy není důvodná, neboť výše uvedené zásady důkazního řízení před správcem daně prvního stupně byly dodrženy, když stěžovatel byl výzvami správce daně řádně informován o tom, v kterých ohledech má svoji důkazní povinnost plnit, a když mu k tomu byl poskytnut dostatečný časový prostor (správce daně důkazní otázky řešil

s daňovým subjektem v několika „kolech“ výzev v období ca. osmi měsíců, přičemž mu ke splnění povinností v nich uvedených stanovoval přiměřené - v daném případě patnáctidenní - lhůty; vedle toho rozhodné otázky s daňovým subjektem probíral ve vícero ústních jednáních a sám opatřoval i další důkazy, zejména výslechy svědků navržených stěžovatelem).

Nad rámec nosných důvodů odůvodnění navíc Nejvyšší správní soud konstatuje, že ani důkazy stěžovatelem přiložené k odvolání všechny jím tvrzené skutečnosti neprokazují a že i kdyby mohl být v odvolacím řízení zohledněny, závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem by nezměnily.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. února 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu