ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Lenka Matyášová v právní věci stěžovatele **L. B.,** zastoupeného JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem se sídlem v Dačicích, Komenského 6/V., za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2003, č. j. 10 Ca 382/2000 – 59,

**takto:**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2003, č. j. 10 Ca 382/2000 – 59 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

Stěžovatel podal v zákonné lhůtě kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2003, č. j. 10 Ca 382/2000 – 59, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 za použití pomůcek ve výši 289 100 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že pokud stěžovatel v průběhu roku 1995 opakovaně vkládal do podnikání finanční prostředky, o kterých účtoval jako o osobních vkladech a bylo-li ověřeno, že stěžovatelem přiznávané příjmy neodůvodňují vklady v takovém rozsahu, pak byl správce daně oprávněn podle § 39 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen zákon o správě daní a poplatků) požadovat prokázání, že vklady pochází z finančních prostředků, které byly zdaněny, eventuelně dani nepodléhají. Žádná z výzev správce daně není nejasná či nesrozumitelná, neboť je v nich vyjádřeno, které skutečnosti má stěžovatel prokázat. Pokud stěžovatel konstatoval, že disponuje dostatečnými důkazy ke splnění své zákonné povinnosti, měl tyto uplatnit během daňové

kontroly. V odvolacím řízení vzhledem k tomu, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek se mohl odvolací orgán zabývat jen otázkou, zda byly dodrženy podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Soud nesdílí přesvědčení stěžovatele, že odvolací orgán k jeho řádnému opravnému prostředku nezkoumal, zda byly správcem daně dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, když opak je evidentní z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že ji podává z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, neboť se důvodně domnívá, že přezkum krajského soudu není správný. Neztotožnil se s tím, že v průběhu daňového řízení se hovoří o nevyjasněných vkladech ve výši 820 000 Kč, ačkoliv je prokázáno, že část vkladu byla doložena. Jak správní orgány, tak i soud se soustředily, pokud jde o zdůvodnění a vývody o možných prodejích akcií, výlučně na hypotetické a spekulativní vyčíslování stran akcií, aniž vnímaly další rozhodné skutečnosti. Např. návrh důkazu, aby správce daně u Poštovního úřadu v Dačicích zjistil, kdy a kolik peněz si žalobce formou jejich odeslání na svou adresu vyměnil, neboť toto byla jedna z možných výměn při oddělení měny. Stěžovatel stojí na svém, že nebylo jednoznačně rozhodnuto o tom, jaké důkazy správce daně přijímá jako hodnověrné a jaké rozhodně odmítá. Za tohoto stavu vhání stěžovatele do důkazní nouze, ačkoliv stěžovatel měl možnost prokazovat i jiné příjmy. Poukázal také na to, že vklady do podnikání mají prakticky nulový význam, neboť podnikateli nejdou ani ku prospěchu ani k tíži v rámci jeho daňových povinností. Za situace, kdy stěžovatel přesně nevěděl, kolik mu bylo uznáno a kolik ne, bylo pro něj složité vznést další důkazy. Rozhodnutí o odvolání se mělo dotýkat objektivně všech souvislostí, celé problematiky, čili v právním slova smyslu analýzy účelu daně podle pomůcek a způsobu jejich aplikace v rámci objektivního procesu. Stěžovatel považuje tento institut za krajní řešení ve chvíli, kdy jsou skutečně vyčerpány všechny možnosti, popř. selže-li komunikace ze strany daňového poplatníka. Proto navrhl, aby rozsudek krajského soudu, který při svém rozhodování při výkladu zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pochybil, byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti, pokud jde o námitku týkající se výše nevyjasněných vkladů, které stěžovatel vložil do podnikání, uvedlo, že není důvodná a nemá oporu ve spise. Správce daně ve výzvách z 3. 3. a 19. 3. 1999 vyzval stěžovatele k prokázání, zda částka 820 000 Kč vložená do podnikání byla již zdaněna, popř. osvobozena od daně z příjmů nebo není předmětem daně. Jak je patrno ze zprávy o daňové kontrole, z úředního záznamu o pomůckách a i z odůvodnění rozhodnutí o odvolání, byl stěžovateli zvýšen základ o uvedenou částku a z úředního záznamu vyplývá výpočet základu daně a daně a také, že jako pomůcek použil správce daně daňové přiznání manželky stěžovatele, stěžovatelem předložené účetní doklady a vyjádření jiných subjektů ze součinnosti. Jelikož důkazní břemeno svědčí poplatníkovi nelze na správci daně požadovat, aby toto břemeno za něj převzal, t. j. zjišťoval u pošty, kdy a kolik peněz si formou jejich odeslání na svou adresu mohl vyměnit. Stěžovatel v průběhu celého daňového řízení nebyl schopen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání za zdaňovací období roku 1995. Finanční ředitelství se neztotožnilo s tvrzením stěžovatele, že v řízení nebylo jednoznačně rozhodnuto o tom, jaké důkazní prostředky správce daně přijímá jako hodnověrné a jaké odmítá. Tuto námitku označil jako účelovou, neboť stěžovatel byl několikrát správcem daně vyzván k odstranění pochybností a k prokázání požadovaných skutečností. Názor stěžovatele, že pomůcky lze použít až v případě, kdy jsou vyčerpány veškeré možnosti, popř. selže-li komunikace ze strany poplatníka, označilo finanční ředitelství za nesprávné. Ani z dikce § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá,

že kontumační způsob stanovení daňové povinnosti lze využít pouze v případě nečinnosti či absence vůle poplatníka. V daném případě stěžovatel na výzvy reagoval, ale pochybnosti správce daně neodstranil. Stěžovatel měl v průběhu daňové kontroly dostatek prostoru předkládat další důkazní prostředky. Pokud v daném případě není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, jsou splněny obě podmínky zákonem stanovené pro to, aby daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek, tedy kontumačním způsobem. S poukazem na uvedené důvody navrhlo finanční ředitelství zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozsahu a v mezích kasační stížnosti napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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. Podle odst. 6 citovaného ustanovení mohou být pomůckami podle odstavce 5 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.

Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob jak stanovit daň, pokud ji nelze stanovit dokazováním. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Z dikce § 31 odst. 5 citovaného zákona vyplývá, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek. Jednak porušení zákonné povinnosti daňovým subjektem a jednak že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 citovaného ustanovení, přičemž obě tyto podmínky musí být splněny současně. Přitom zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami, popř. sjednáním daně, je logické, neboť první ze jmenovaných způsobů stanovení daně má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

V daném případě byl stěžovatel po zahájení daňové kontroly (18. 2. 1999) vyzýván správcem daně výzvami ze dne 3. 3., 25. 3. a 3. 5. 1999 k odstranění pochybností o údajích, a to zda peněžní prostředky zaúčtované v r. 1995 jako vlastní vklad do podnikání byly řádně zdaněny, popř. nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozeny. Stěžovatel na tyto výzvy reagoval a správce daně mu doměřil daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval otázkou, zda v daném případě byl splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za skutečnosti, které musí daňový subjekt prokázat, je v daném případě podle Nejvyššího

správního soudu nutno považovat údaje obsažené v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, které stěžovatel podal, tj. zejména výši zdanitelných příjmů a výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Důkazní břemeno je ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků na stěžovateli, který je podle citovaného ustanovení povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět mj. v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá rovněž z ust. § 16 odst. 2 písm. c) citovaného zákona. Správce daně v předmětné věci v rámci daňové kontroly opakovaně vyzýval stěžovatele k prokázání skutečností jím tvrzených v daňovém přiznání týkajících se vkladů do podnikání, neboť musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 cit. zákona). Stěžovatel neprokázal, což sám potvrzuje i v kasační stížnosti, zda peněžní vklad ve výši 820 000 Kč, který v roce 1995 vložil v hotovosti do podnikání, byl v plné výši zdaněn 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, neboť vyzýval stěžovatele k prokázání skutečností, které sám tvrdil ve svém daňovém přiznání, přičemž výzvy nelze označit za nezřetelné a nejasné jednak proto, že z jejich obsahu je nepochybné, co správce daně požadoval a jednak proto, že stěžovatel na ně reagoval a nepožadoval vysvětlení, čeho se výzvy týkají. Za takové situace Nejvyšší správní soud dovozuje, že první podmínka aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu, byla v daném případě splněna.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda byl splněn i druhý předpoklad pro aplikaci citovaného ustanovení, tedy zda stěžovatelovo nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo za 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 správce daně pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. postupem podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Jinými slovy, z § 31 odst. 5 citovaného 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 v daném případě není možné stanovit daň dokazováním, může přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek. Za této situace odvolací orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, může zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). V odůvodnění pak musí nejen přesvědčivě uvést, jakým způsobem byla daňovým subjektem porušena jeho zákonná povinnost, ale také, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním, které, jak bylo uvedeno, je zákonem preferovanou metodou stanovení daňové povinnosti. V odůvodnění rozhodnutí přezkoumávaném krajským soudem finanční ředitelství však k námitce stěžovatele, že při stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek nedodržel správce daně zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně je pouze uvedlo, že byl ve výzvách seznámen s pochybnostmi správce daně a dále jsou citována ust. § 31 odst. 9, § 32 odst. 1, 2 písm. d) a 7 zákona o správě daní a poplatků s obecným konstatováním, že správcem byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek, aniž by byly uvedeny argumenty, které by umožnily přezkoumání důvodnosti postupu podle ust. § 31 odst. 5 citovaného zákona. Přitom současně finanční ředitelství uvedlo, že z vyměřovacího spisu vyplývá, že správce daně hodnotil v průběhu dokazování

nejen stěžovatelem předložené důkazní prostředky, ale i důkazní prostředky, které měl k dispozici. Při rozhodování pak hodnotil důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud přitom ze správního spisu, zjistil, že správce daně, jakkoliv deklaroval stanovení daně za použití pomůcek, ve skutečnosti daňovou povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 1995 stanovil dokazováním, tedy postupem podle ust. § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona, neboť jako pomůcky použil daňové přiznání paní B., předložené účetní doklady a vyjádřeních jiných subjektů ze součinnosti a příjmy navýšil o částku 820 000 Kč, když stěžovatel během daňového řízení neprokázal, že tyto peněžní prostředky nebyly předmětem daně, byly od daně osvobozeny nebo byly již zdaněny. Za takových okolností nelze tvrdit, že správce daně stanovil daň za použití pomůcek. Krajský soud pak ve vztahu k žalobnímu bodu, že odvolací orgán měl zkoumat podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, se omezil v podstatě na vyjádření, že nesdílí přesvědčení stěžovatele, že odvolací orgán nezkoumal, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, když opak je evidentní z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

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. Zatímco v případě doměření daně na základě provedeného dokazování 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 o správě daní a poplatků) nemá. Zatímco je-li daň stanovena na základě dokazování, přezkoumává odvolací orgán 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 přihlédnout (§ 50 odst. 3 citovaného 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 citovaného zákona). Proto jsou podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek vymezeny tak přísně a činí z této metody postup, který lze použít pouze v krajním případě (jako ratio ultima). Postupem, kdy správce daně stanoví daňovou povinnost v podstatě na základě dokazování, avšak svůj postup označí za stanovení daně za použití pomůcek, je nezákonným způsobem omezen přístup daňového subjektu k části spisu a zásadně zhoršena jeho možnost účinné obrany v odvolacím, a stejně tak v soudním, řízení. Ačkoliv tedy správce daně fakticky stanovil daňový základ a daň dokazováním, nemohl stěžovatel v odvolacím řízení např. navrhovat provedení dalších důkazů. Námitku, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, považuje Nejvyšší správní soud proto za důvodnou.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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

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

V Brně dne 3. září 2004

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu