

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. M. P.,** zastoupeného JUDr. Vladimírem Davidem, advokátem se sídlem Louny, Mírové nám. 48, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 611, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 4. 2005, č. j. 15 Ca 167/2003 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2003, č. j. 1182/110/03. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Bílině ze dne 21. 10. 2002, č. j. 38068/02/211970/0771, č. 1020000319, kterým mu byla

podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 478 017 Kč. Krajský soud vyšel z názoru, že žalovaný postupoval v souladu se zákonem, neboť stěžovatel na výzvu podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) neprokázal skutečnosti, které se týkaly jeho podnikatelské činnosti (osobní vklad stěžovatele do pokladny totiž je třeba za takovou skutečnost považovat). Podle krajského soudu bylo plně na stěžovateli, aby prokázal, že vložené peněžní prostředky byly skutečně osobním vkladem stěžovatele do podnikání a nikoliv nezdaněným příjmem [§ 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu]. Pokud tak stěžovatel neučinil a vzniklé pochybnosti ani na výzvu neodstranil, nebylo možno základ daně ověřit a stanovit daň z příjmu fyzických osob za rok 2000 dokazováním.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Nezákonnost rozhodnutí spatřuje v tom, že výzva Finančního úřadu v Bílině ze dne 20. 5. 2002 (pozn. soudu: stěžovatel má na mysli výzvu ze dne 14. 5. 2002, kterou převzal dne 20. 5. 2002), ve které po něm bylo požadováno prokázání zdanění peněžních prostředků vložených jako osobní vklad do podnikání, případně nároku na osvobození podle § 4 zákona č. 582/1992 Sb., o daních z příjmů, byla fakticky nesplnitelná. Z žádného právního předpisu totiž neplyne daňovému subjektu povinnost prokazovat v případě svých soukromých finančních prostředků způsob a dobu, kdy došlo k jejich zdanění. Existuje rovněž celá řada možností, jak získat finanční prostředky, aniž by s tím byla spojena povinnost tyto příjmy evidovat. Stěžovatel se dále podivuje nad tím, že soud přiznal správci daně vůči daňovým subjektům „vrchnostenskou pozici“, to je podle něho „skandální“ a odporující obecně platným normám. Podle stěžovatele se tak ze strany krajského soudu může jednat o „apriorní upřednostnění jedné strany sporu“ v řízení před soudem, kde mají obě strany rovné postavení. Na podporu zákonnosti výzvy se krajský soud odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 574/02. S tím však stěžovatel nesouhlasí a uvádí, že povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, kterou stanoví § 31 odst. 9 daňového řádu, platí pouze v rozsahu § 43 odst. 1 tohoto zákona; správce daně si tak nemůže rozšířit okruh důvodů, pro které lze učinit výzvu vůči daňovému subjektu. V daném případě je třeba pojem „daňové řízení“ chápat jako kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2000 a jen k tomu se mohla výzva vztahovat. Uvedené usnesení Ústavního soudu na tom nemůže nic změnit, neboť Ústavní soud není orgánem zákonodárným a svým usnesením není oprávněn poskytnout práva či ukládat povinnosti nad mez stanovenou zákonem. Předmětná výzva finančního úřadu je tak podle stěžovatele v rozporu se zákonem, neboť se nevtahuje k daňovému řízení, jehož předmětem je kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2000, a směřuje k prokázání zdanění blíže nespecifikovaných příjmů stěžovatele v minulosti, nikoliv k odstranění pochybností o správnosti dokladů předložených stěžovatelem v daňovém řízení. Při extenzivním výkladu by pak správce daně mohl požadovat na daňovém subjektu prokázání jakékoliv skutečnosti, s jakýmkoli časovým odstupem, bez ohledu na to, jak souvisí s probíhajícím řízením. Pokud tedy stěžovatel měl reálnou možnost získat finanční prostředky před okamžikem, kdy se stal plátcem daně z příjmů fyzických osob nebo sice poté, ale tyto prostředky nepodléhaly žádné zvláštní evidenci, je výzva v rozporu se zákonem. Podle stěžovatele je výzva rovněž nesplnitelná, neboť žádné doklady o jeho příjmech v minulosti neexistují a žádný předpis neukládá daňovému subjektu takové doklady vytvářet a uschovávat pro daňové účely. Z pouhé neexistence těchto dokladů pak nelze vyvozovat, že osobní vklady jsou zdanitelným příjmem. Pokud měl správce daně pochybnosti, byl povinen provést daňovou kontrolu za předchozí léta a stěžovateli prokázat, že v konkrétním roce dosáhl příjmy, které nezdanil.

K usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 574/02 stěžovatel poukazuje na to, že v něm není zmíněn následek nesplnění povinnosti daňového subjektu prokázat původ a zdroj finančních prostředků, resp. zda jsou již zdaněny, pokud jsou vloženy do podnikání a pokud je o nich tak účtováno. Rovněž Ústavní soud neuvedl, co se rozumí zdanitelným příjmem ani z jakých ustanovení jakého zákona dovodil, že důsledkem nesplnění výzvy je doměření daně. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by daňový subjekt shora uvedenou povinnost měl, ale i kdyby tomu tak bylo, nelze v případě jejího nesplnění bez dalšího dokazování doměřit daň. Předmětem daně z příjmu jsou totiž příjmy podle § 6 až § 9 zákona o daních z příjmů a nikoliv samotná existence finančních prostředků (majetku). Stěžovatel rovněž poukazuje na to, že v rámci daňového řízení předložil účetní doklady a zápisy, které prokazují podstatu vkladů a ústně do protokolu poskytl tvrzení o možnosti nabytí finančních prostředků v minulosti. Nebyly tak splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť předložil veškeré důkazy, které měl k dispozici, a důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu neunesl správce daně; k tomu poukazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88. Stěžovatel také zdůrazňuje, že není zřejmé, o jakou daň má v daném případě jít, neboť nebylo prokázáno, zda se jedná o příjem podléhající dani z příjmu, či dani darovací, případně příjem sice zdanitelný, avšak u něhož vzhledem k časovému odstupu nelze daň doměřit (stěžovatel tvrdil, že to jsou úspory od roku 1991).

Stěžovatel má rovněž zato, že je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Důvody nepřezkoumatelnost zakládající, spatřuje stěžovatel jednak v tom, že tvrzení krajského soudu o vrchnostenském postavení správce daně je nejen nezákonné, ale též nesrozumitelné (rovnost správce daně a daňového subjektu je stanovena i v § 2 daňového řádu) a zejména v tom, že krajský soud v rozsudku zužuje právní otázku toliko na posouzení toho, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek či nikoliv, a řadou žalobních námitek ze nezabýval dostatečně nebo vůbec. Dostatečně se nezabýval tím, zda je předmětná výzva vydána v souladu se zákonem a zda je splnitelná; vůbec se pak nezabýval tím, co tvoří předmět daně z příjmů a zda osobní peněžitý vklad fyzické osoby tímto příjmem je či nikoliv, dále tím, kdo nese důkazní břemeno v situaci, když se jedná o prokázání toho, zda je osobní vklad zdanitelným plněním či nikoliv, tím, zda je pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že existuje celá řada možností, jak získat finanční prostředky, které není třeba evidovat a v neposlední řadě tím, zda předmětem zdanění mohou být jakékoliv finanční prostředky a zda se v daném případě nejedná ze strany správce daně o uplatnění nezákonné majetkové daně. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výzvu Finančního úřadu v Bílině ze dne 14. 5. 2002 považuje za souladnou se zákonem (daňovým řádem), neboť stěžovatel byl vyzván k doložení skutečností, které sám tvrdil, když o nich účtoval jako o finančních prostředcích vložených do podnikání - tedy jako o příjmech neovlivňujících základ daně. Stěžovatel tak byl povinen prokázat, že se skutečně jedná o osobní vklady a nikoliv o příjmy podléhající dani z příjmů fyzických osob. Pokud by stěžovatel tyto peněžní prostředky nezahrnul do účetnictví v roce 2000, skutečně by nebyl povinen zdanění příjmů v minulosti prokazovat podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Nemohl-li stěžovatel požadované skutečnosti prokázat, neměl tyto peněžní prostředky zaúčtovat do peněžního deníku. Daň podle pomůcek pak byla stanovena proto, že stěžovatel neprokázal, jaká byla výše jeho příjmů v roce 2000. Dále žalovaný zdůraznil, že stěžovatel v žalobě neuváděl, že by daň mohla být stanovena dokazováním, toliko namítal, že výzva není v souladu s právními předpisy. K tomu

odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 2/2004, které řešilo obdobnou situaci.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel kasační stížností namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., domnívá se totiž, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, že žalovaný stěžovatele k prokázání zdanění příjmů vyzval nezákonně a výzva byla nesplnitelná. Dále považuje rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, která se týká části odůvodnění, kde soud zmiňuje vrchnostenské postavení správce daně vůči stěžovateli, a pro nedostatek důvodů, neboť se soud nezabýval, případně nedostatečně zabýval, celou řadou stěžovatelových žalobních námitek, tedy důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

K tomu ze správního spisu vyplynulo, že v rámci daňové kontroly daně z příjmů stěžovatele za zdaňovací období roku 2000 byl stěžovatel výzvou Finančního úřadu v Bílině (dále též správce daně) ze dne 14. 5. 2002 vyzván podle § 31 odst. 9 a § 43 odst. 1, § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu mimo jiné k tomu, aby prokázal, jakým způsobem a kdy došlo ke zdanění vkladu stěžovatele do pokladny ve výši 1 512 200 Kč a jednotlivých vkladů na běžný účet v období roku 2000 v celkové částce 58 300 Kč, případně aby doložil a prokázal nárok na osvobození podle § 4 zákona o daních z příjmů nebo splnění podmínek uvedených v § 3 odst. 4 uvedeného zákona; k tomu mu byla stanovena lhůta 15 dnů. Stěžovatel byl také poučen o tom, že nevyhoví-li výzvě, správce daně bude oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Dne 3. 6. 2002 stěžovatel doručil na Finanční úřad v Bílině vyjádření k této výzvě, kde uvedl, že peníze, které na počátku roku 2000 vložil do pokladny, byly jeho dlouholeté úspory. Rovněž zbývající částky vkládané na běžný účet během roku 2000 byly ze stěžovatelových úspor. Ty byly zdaněny ve mzdách od jeho zaměstnavatelů a daní z příjmů fyzických osob z podnikatelské činnosti. K tomu doložil přiznání k daní z příjmů fyzických osob za roky 1993, 1995-1999. Při ústním jednání konaném dne 24. 6. 2002 bylo stěžovateli sděleno, že správce daně nepovažuje jeho vysvětlení o vkladu celoživotních úspor za dostatečné a vyzývá proto stěžovatele k prokázání jeho tvrzení dalšími důkazními prostředky (např. výpisy z účtů, na které tyto úspory ukládal). K tomu stěžovatel přípisem ze dne 15. 7. 2002 uvedl, že taková výzva je nezákonná a nesplnitelná. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uzavřel, že stěžovatel neprokázal zdanění peněžních částek zaúčtovaných v peněžním deníku, účetnictví stěžovatele je tak nevěrohodný důkazní prostředek a ke stanovení daně je třeba použít pomůcek. Dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 10. 2002, č. j. 38068/02/211970/0771, č. 1020000319, pak stěžovateli podle pomůcek dodatečně stanovil základ daně ve výši 1 570 500 Kč a vyměřil daň ve výši 478 017 Kč. Proti tomu podal stěžovatel odvolání, ve kterém zejména namítal nezákonnost a nesplnitelnost výzvy správce daně ze dne 14. 5. 2002. Rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 5. 2003 bylo však jeho odvolání zamítnuto.

Stěžovatel předně namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, a to hned z několika důvodů. Zejména považuje rozsudek za nesrozumitelný (a rovněž nezákonný) pokud jde o tvrzení krajského soudu, že správce daně je ve vrchnostenském postavení. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku mimo jiné uvedl, že „(...) ačkoliv mezi správcem daně a daňovými subjekty neexistuje rovné postavení, když správce daně vystupuje v pozici vrchnostenské, je přesto právně zabezpečeno postavení daňových subjektů tak, aby své postavení nemohl

správní orgán zneužívat. Jedním z prostředků vymezujících jasně vzájemný vztah mezi daňovým subjektem a správcem daně je rozložení důkazního břemene v průběhu daňového řízení mezi tyto dva subjekty.“ Jak plyne ze shora citovaného, ale zejména z kontextu celého rozsudku, uvedené sdělení se nevztahovalo na řízení před soudem [tam je rovnost účastníků zaručena nejen zákonem (§ 36 odst. 1 s. ř. s.), ale též Listinou základních práv a svobod (čl. 37 odst. 3) a krajský soud tuto skutečnost v řízení žádným způsobem nezpochybnil], nýbrž na správní (daňové) řízení, kde správce daně, resp. žalovaný, není účastníkem (na rozdíl od řízení soudního), nýbrž skutečně vystupuje v pozici vrchnostenské; autoritativně totiž rozhoduje o právech a povinnostech daňových subjektů (účastníků). Uvedená poznámka krajského soudu tak byla nejen zcela v souladu se zákonem, ale také dostatečně srozumitelná; tvrzenou nepřezkoumatelnost pak způsobit nemohla.

Stěžovatel však spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku také v tom, že se krajský soud nedostatečně zabýval jeho žalobními námitkami. K tomu je třeba nejprve poukázat na to, že krajský soud je podle § 75 odst. 2 s. ř. s. oprávněn přezkoumat napadené výroky rozhodnutí zásadně v mezích žalobních bodů (až na některé výjimky stanovené v § 76 odst. 1 a 2 uvedeného zákona). Ze spisu vyplynulo, že stěžovatel v žalobě namítal nezákonnost a nesplnitelnost výzvy správce daně ze dne 14. 5. 2002, neboť z žádného právního předpisu neplyne povinnost prokazovat v případě svých soukromých finančních prostředků způsob a dobu jejich zdanění. Rovněž poukázal na skutečnost, že žalovaný i správce daně pomíjí existenci celé řady možností získání finančních prostředků, aniž by osoba, která je získá, byla povinna tyto příjmy evidovat a podávat o nich daňová přiznání (např. některý prodej movitých věcí, za určitých podmínek příjmy z prodeje cenných papírů nabytých v rámci kuponové privatizace, některé druhy darování). V případě stěžovatele se jednalo o dlouhodobé úspory, které pocházely z příjmů, jež byly přiznány k dani nebo od daně osvobozeny. Stěžovatel je po dobu, kdy tyto příjmy vytvářel, neevidoval a ani evidovat nemohl. Krajský soud pak v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatel v žalobě „uplatnil jedinou námitku ohledně toho, zda splnil či nesplnil některou ze svých zákonných povinností“. Dále se pak zabýval tím, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek a v rámci toho rovněž posuzoval zákonnost předmětné výzvy správce daně; tu posoudil jako souladnou se zákonem, zejména na podkladě § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 daňového řádu a uzavřel s tím, že správce daně měl plné právo po stěžovateli požadovat prokázání zdanění finančních částek vložených v roce 2000 do pokladny a na běžný účet. Na podporu správnosti svých závěrů poukázal na ustálenou judikaturu správních soudů i Ústavního soudu, konkrétně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. Afs 25/2003 - 88 (pozn. soudu: krajský soud měl na mysli rozsudek č. j. 2 Afs 25/2003 - 88) a usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 574/02. Podle krajského soudu bylo plně na stěžovateli, aby prokázal, že vložené peněžní prostředky byly skutečně osobním vkladem stěžovatele do podnikání a nejedná se o nezdaněný příjem [§ 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu]. Pokud tak neučinil, nebylo možno základ daně ověřit a stanovit daň z příjmu fyzických osob za rok 2000 dokazováním. Vzhledem k uvedenému stěžovateli nelze přisvědčit, že by se krajský soud dostatečně nezabýval jeho námitkou o nezákonnosti předmětné výzvy.

Naopak je třeba s ním souhlasit v tom, že se krajský soud opomenul vyjádřit k jeho tvrzení o tom, že existuje celá řada možností, jak získat finanční prostředky, které není třeba evidovat, a že právě předmětné vklady stěžovatele do pokladny a na bankovní účty pochází z těchto zdrojů. Uvedené sdělení krajský soud skutečně ponechal stranou a výslovně se k němu nevyjádřil. V daném případě však z obsahu rozsudku plyne jasné přesvědčení soudu o stěžovatelově povinnosti prokázat zdroj a zdanění uvedených prostředků. Podle

názoru Nejvyššího správního soudu tak krajský soud - sice nikoliv výslovně, avšak v daném případě dostatečně - vyjádřil svůj názor, že není rozhodné, zda vklad vložený stěžovatelem pocházel z prostředků, které měly být zdaněny, či nikoliv, nýbrž to, že stěžovatel nevyhověl výzvě správce daně a neodstranil pochybnosti o tom, zda tyto prostředky byly zdaněny, či nikoliv, případně že žádné dani nepodléhaly. Uvedený postup krajského soudu, byť není zrovna nejvhodnější, nepřezkoumatelnost jeho rozsudku rovněž nezakládá.

Pokud jde o námitku, že se soud nezabýval tím, co tvoří předmět daně z příjmů a zda osobní peněžitý vklad fyzické osoby tímto příjmem je či nikoliv, dále tím, kdo nese důkazní břemeno v situaci, když se jedná o prokázání toho, zda je osobní vklad zdanitelným plněním či nikoliv, a v neposlední řadě tím, zda se v daném případě nejedná ze strany správce daně o uplatnění nezákonné majetkové daně, jedná se o námitky, které stěžovatel v žalobě výslovně neuplatnil a krajský soud se jimi tak v souladu s dispoziční zásadou vyjádřenou v § 75 odst. 2 s. ř. s. zabývat nemusel. Nejvyšší správní soud tudíž neshledal naplnění důvodu kasační stížnosti uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel dále namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu, kterou spatřuje zejména v tom, že výzva Finančního úřadu v Bílině ze dne 14. 5. 2002 byla vydána v rozporu se zákonem, neboť se nevtahuje k daňovému řízení, jehož předmětem je kontrola daně z příjmů fyzických osob za rok 2000, a směřuje k prokázání zdanění blíže nespecifikovaných příjmů stěžovatele v minulosti. Zákonnost a oprávněnost uvedené výzvy je pak jednou z podmínek pro to, aby mohla být stanovena daň podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Tento způsob stanovení daňové povinnosti je způsobem náhradním v případech, kdy daň nelze stanovit dokazováním. Je rovněž výjimkou ze základních zásad daňového řízení, a to zásady součinnosti vyjádřené v § 2 odst. 2 daňového řádu a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně vyjádřené v § 2 odst. 9 daňového řádu.

Předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně (tj. podle pomůcek) je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Jsou-li splněny tyto zákonné předpoklady a správce daně stanoví základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Rovněž tak obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení uvedených podmínek pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem. Subjekt tak již nemůže vlastně ovlivnit výši daně či volbu jednotlivé pomůcky.

V daném případě se jedná o skutečnost, že důvodem pro doměření daně byly peněžní vklady stěžovatele do podnikání, jejichž původ, popřípadě zdanění či osvobození od daně, v předcházejících zdaňovacích období stěžovatel ani k výzvě správce daně neprokázal. Tvrdil jen, že se jednalo o jeho dlouhodobé úspory (od roku 1991), které pocházely ze zdrojů řádně zdaněných, případně ze zdrojů, které žádné dani nepodléhaly, aniž by je však blíže konkretizoval. K tomuto svému tvrzení stěžovatel doložil daňová přiznání za roky 1993 a 1995-1999, z nichž však vyplynulo, že jeho příjmy v této době zdaleka nedosahovaly částky, kterou jako osobní vklad do podnikání vložil.

Jak bylo uvedeno výše, předpokladem pro užití pomůcek při stanovení daně je nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování a současná nemožnost stanovit daň za užití důkazů. Zákonná povinnost při dokazování je vyjádřena v § 31 odst. 9

daňového řádu, podle něhož 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, přičemž (dle nálezu Ústavního soudu č. 130/1996 Sb.) toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Podstatné rovněž je, že je to právě správce daně, kdo dokazování provádí a kdo jej vede. Podle § 31 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedeného je zřejmé, že dokazování v daňovém řízení není sice postaveno stroze na vyšetřovací zásadě, jako je tomu u jiných typů správních řízení a je proto na daňovém subjektu, aby bez pochyb prokázal svá tvrzení, nicméně je i na správci daně, aby rovněž sám zjišťoval rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně, zvláště pak za situace, kdy se do jeho dispoziční sféry dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Tvrzeními stěžovatele v daném případě bylo, že vkladem byly jeho celoživotní úspory, a nikoliv příjmy z podnikání ve zdaňovacím období roku 2000.

Nejvyššímu správnímu soudu je známo rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 574/02, na které odkazuje krajský soud ve svém rozsudku a podle něhož *je správce daně oprávněn požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. zda tyto byly již zdaněny, pokud jim byly vloženy do podnikání a pokud o nich bylo takto účtováno, a to za situace, kdy dosavadní příjmy a výdaje tak, jak vyplynuly z daňových přiznání, takovéto vklady neodůvodňují.* Vyjádřený názor Ústavního soudu není ojedinělý a naopak se jedná o jeho konstantní judikaturu (viz např. usnesení ze dne 8. 3. 2000, sp. zn. IV. ÚS 323/99, či usnesení ze dne 3. 9. 2002, sp. zn. II. ÚS 750/2000). Nejvyšší správní soud však také zaznamenal nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, který je vůči shora uvedeným usnesením Ústavního soudu, o něž se opírá napadený rozsudek krajského soudu, rozhodnutím pozdějším. Zde Ústavní soud poukázal na to, že *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 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.*

Uvedený nález Ústavního soudu se však vztahoval k případu skutkově odlišnému od věci právě projednávané; daňový subjekt byl totiž vyzván k prokázání zdroje a zdanění finančních prostředků, které půjčil obchodní společnosti, v níž byl společníkem. Tuto skutečnost však neprokázal, pouze uvedl, že je celý život zaměstnán a že se jednalo o jeho úspory od roku 1963. Správce daně mu pak doměřil pomocí pomůcek daň z příjmů fyzických osob. Ústavní soud předně zdůraznil diferenci mezi osobami podnikajícími a osobami

v závislé činnosti (mezi něž patřil daňový subjekt) v případě evidenční povinnosti příjmů. Rovněž poukázal na to, že v tomto případě se nejednalo o příjmy stěžovatele, které by mohly podléhat dani z příjmů, nýbrž o jeho výdaj. Pokud pak správce daně požadoval po stěžovateli, aby prokázal, že v roce, kdy půjčku poskytl, disponoval s takovými finančními prostředky, nelze dovozovat, že pouze v tomto roce uvedená částka tvořila stěžovatelův příjem. Tato částka mohla být tvořena celou řadou dílčích příjmů stěžovatele, které však nikterak nesouvisely s jeho daňovou povinností v roce, kdy je obchodní společnosti půjčil. Ze strany správce daně se tak jednalo o nepřípustnou extenzi důkazního břemene stěžovatele a zásah do jeho autonomního prostoru, neboť po něm bylo požadováno obecně prokazovat majetkové poměry, bez souvislosti s řízením o vyměření daně z příjmů.

V daném případě je však situace odlišná. Jestliže v případě právě popsaném byl vyzván k prokázání zdrojů a zdanění svých financí „občan“, který je půjčil obchodní společnosti a který o nich nebyl povinen účtovat ani je evidovat, v daném případě je to podnikající fyzická osoba, která tyto peníze vložila jako osobní vklad do svého podnikání a takto o nich i účtovala. Plně na ni (stěžovatele) tak dopadá povinnost stanovená v § 31 odst. 9 daňového řádu a § 43 tohoto zákona; tedy prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, jež sám tvrdí (vyvrátit pochybnost správce daně, která vznikla na základě dokazování daňovými přiznáními stěžovatele, o původu finančních prostředků stěžovatelem zaúčtovaných jako osobní vklad do podnikání a prokázat, že finanční prostředky, které takto zaúčtoval, byly skutečně osobním vkladem do podnikání a nikoliv nezdaněnými příjmy). Jedná se tak o důkazní břemeno k prokázání skutečností tvrzených stěžovatelem - neboť to byl on, kdo takto finanční částky v peněžním deníku označil - tedy skutečností vážících se výlučně k jeho daňové povinnosti. Výzva k prokázání takových skutečností je pak zcela v souladu se shora zmíněnými rozhodnutími Ústavního soudu. Přitom na výzvy správce daně nepostačuje reagovat pouhým tvrzením, ale je nezbytné doložit tvrzení důkazy. Stěžovatel však původ peněz neprokázal a ani k tomuto účelu nenavrhl relevantní důkazy; ve vztahu ke svému tvrzení, že se jedná o vklad do podnikání, tak neunesl důkazní břemeno a nesplnil svoji zákonnou povinnost.

Lze samozřejmě se stěžovatelem souhlasit, že existují příjmy, které zdaněny být nemusí, to však na shora uvedeném nic nemění. Stěžovatel byl totiž povinen prokázat, že předmětné finanční prostředky, které zaúčtoval jako osobní vklad do podnikání, byly tvořeny právě těmito příjmy. V daném případě toto neprokázal, pouze totiž hovořil o „celoživotních úsporách“, aniž by se je alespoň pokusil blíže konkretizovat. Pokud pak správce daně za dané situace - a s ohledem na dosavadní příjmy stěžovatele - vyvodil, že se jednalo o příjmy, které podléhají dani z příjmů, a to v roce, kdy byla předmětná částka do účetnictví stěžovatele vnesena (tj. 2000), postupoval v souladu se zákonem, neboť podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu byly naplněny.

Namítá-li stěžovatel, že předmětná výzva správce daně byla nesplnitelná, nelze s ním opět souhlasit. Jak již bylo uvedeno výše, stěžovatel byl povinen prokázat, že se skutečně jednalo o vklad do podnikání z jeho osobních prostředků a nikoliv o nezdaněné příjmy. Stěžovatel tuto skutečnost mohl prokázat jakkoliv tak, aby byla ověřena správnost jeho tvrzení a vyvrácena pochybnost správce daně (§ 31 odst. 4 daňového řádu), např. daňovými přiznáními, výpisy z bankovních účtů, listinami (darovacími či kupními smlouvami), svědeckými výpověďmi, apod. Stěžovatel se však v daném případě omezil toliko na tvrzení o celoživotních úsporách, které jím předložená daňová přiznání ani zdaleka nedokládala. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak rovněž neobstojí.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal naplněným žádný z tvrzených důvodů kasační stížnosti, a proto ji jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 21. června 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu