

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci žalobce **P. K.**, zastoupeného JUDr. Hanou Paulovou, advokátkou se sídlem Pod Holým vrchem 308, Česká Lípa, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 10. 2000, č. j. 5476/110/2000, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci, ze dne 26. 1. 2005, č. j. 15 Ca 605/2000-52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalovaný“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku, kterým soud zrušil jeho rozhodnutí, jakož i rozhodnutí správce daně prvního stupně jemu předcházející a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla žalobci stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, a to za užití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ daňový řád“).

Žalobou brojil žalobce zejména proti způsobu stanovení daně a nedodržení zákonných podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek, vytýkal podstatné vady řízení v obou stupních.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl zejména, že žalobce byl vyzván k objasnění finančních zdrojů, ze kterých čerpal prostředky pro vklad do společnosti P., spol. s r. o. Žalobce při jednání k výzvě sdělil, že finanční prostředky pocházely od ing. N., budoucího společníka P., spol. s r. o., předložil rovněž kopii dohody o společném podnikání, upravující i způsob vkladu investic ing. N. před jeho vstupem do společnosti, a to prostřednictvím vkladu žalobce, s následným vyrovnáním; dohoda měla prokázat tvrzení žalobce. Pro určení důkazního břemene bylo rozhodné, že žalobce o zmíněných vkladech neúčtoval a neuvedl je tedy ani v daňových přiznáních. Vklady byly zaúčtovány u společnosti P., spol. s r. o. Pokud si tedy finanční úřad vyžádal k předložení originál této dohody, nelze, vzhledem k důkazním povinnostem žalobce, dovodit, že by nebyl úřad k takové výzvě oprávněn. Protože ing. N. byl v dané dohodě identifikován jen místem bydliště ve Š., nelze ani požadavek úřadu na jeho dostatečnou identifikaci považovat za překročení práv finančních orgánů zjišťovat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

V dalším postupu však vytkl žalovanému nedostatky. Zpráva o výsledku daňové kontroly byla sepsána a se zástupkyní žalobce projednána dne 7. 12. 1999. Zástupkyně si vyžádala týdenní lhůtu na vyjádření k výsledkům kontroly. Toto právo nebylo žalobci zachováno, neboť již následující den (8. 12. 1999) vydal finanční úřad na základě zprávy o daňové kontrole dodatečný platební výměr. Na porušení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu nemění nic ani skutečnost, že tento výměr byl žalobci předán až 10. 1. 2000 a právní moc je vyznačena až dne 11. 2. 2000, neboť podle § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu je rozhodnutí vydáno dnem, který je na něm uveden. Rovněž úvaha správce daně, obsažená ve zprávě o kontrole, na základě níž byla stanovena žalobci daň pomůckami, je nedostatečná. Na straně 3 této zprávy je uvedeno pouze, že žalobce nereagoval na výzvu ze dne 2. 9. 1999 a proto neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Správce daně se zejména nevypořádal s návrhem důkazu (dohoda o financování vkladu do společnosti P., spol. s r. o. ing. N.), přestože se jedná o stěžejní a v podstatě jediný důkaz. Správce daně měl jistě možnost tento důkaz zpochybnit a při dalším zhodnocení k němu nepřihlížet, byl však povinen se s jeho existencí vypořádat a sdělit žalobci, z jakých důvodů jej považuje za nevěrohodný či nepoužitelný. Nelze bez dalšího dle vlastních kritérií provádět selekci důkazů. Soud vyjádřil přesvědčení, že bylo na správci daně, aby prokázal, že 4 miliony jako vklad do společnosti P., spol. s r. o. vložil žalobce.

Za podstatnou vadu soud dále označil neprokázání splnění druhé podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek, tj., že daň nelze stanovit dokazováním. Závěr o tom, že nelze daň dokazovat, není možno konstatovat automaticky, musí být řádně odůvodněn a opodstatněn. Rovněž odůvodnění rozhodnutí žalovaného musí přesvědčivě prokázat, jakým způsobem žalobce porušil svou zákonnou povinnost a pečlivě zdůvodnit, proč nebylo možno i přes tuto skutečnost stanovit daň dokazováním, které je vždy prioritním způsobem stanovení daně. Ze zprávy o daňové kontrole totiž vyplývá, že finanční úřad pouze zvýšil žalobcem přiznaný základ daně o příjmy ve výši domnělých vkladů do společnosti P., spol. s r. o.

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení.

Za soudem nesprávně zodpovězenou právní otázku považuje předně míru účasti na dokazování ze strany žalobce, dále nesouhlasí s výrokem soudu o přechodu důkazního

břemene na správce daně, jakož i tvrzené nedostatečné odůvodnění, týkající se naplnění podmínky pro stanovení daně právě užitím pomůcek.

V obsáhlé kasační stížnosti podrobně popsal průběh celého daňového řízení. Uvedl předně, že žalobce přes konkrétní výzvu správce daně neprokázal svá tvrzení, že finanční prostředky (vklady) žalobcem (jako fyzickou osobou) vložené v hotovosti na účet společnosti P., spol. s r. o. (č. účtu 491 – účet individuálního podnikatele) v celkové výši 4 570 000 Kč byly vklady ing. N. do jejich společného podnikání. Na uvedeném účtu byly zaúčtovány hotovostní vklady a výběry žalobce (fyzické osoby). Přes opakované výzvy žalobce neprokázal svá tvrzení, že finanční částky nebyly jeho vklady, ale vklady ing. N., neprokázal ani své další tvrzení, že se jednalo o půjčky od ing. N. Své tvrzení neprokázal po opakovaných výzvách správce daně. Za věrohodný důkazní prostředek nelze, dle přesvědčení žalovaného, považovat fotokopii dohody o financování vkladu do společnosti P., spol. s r. o. ing. N., uzavřenou mezi ním a žalobcem. Žalovaný je přesvědčen, že splnil podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu. Odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 574/2002, z něhož je zřejmé, že správci daně svědčí oprávnění požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, resp. zda tyto byly zdaněny, pokud jím byly vloženy do podnikání a pokud o nich bylo účtováno, a to za situace, kdy dosavadní příjmy, jak vyplývají z daňových přiznání, takovéto vklady neodůvodňují. Dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 199/2002 skutečnost, že subjekt ve svém účetnictví o těchto vkladech neúčtuje, není pro věc rozhodující. Pokud neodpovídá výše základů daně žalobce za předcházející zdaňovací období tomu, že finanční prostředky ve výši cca 4 miliony Kč jím vložené do podnikání společnosti byly zdaněny, od daně osvobozeny nebo dani nepodléhaly, pak bylo žalobcovou povinností k výzvě správce daně prokázat o jaké prostředky se jednalo. Zda je zdanil či se jednalo o půjčku, jak také střídavě žalobce tvrdil.

Jestliže v předcházejících zdaňovacích období výše základů daně žalobce neodpovídá tomu, že finanční prostředky ve výši cca 4 miliony Kč vložené na základě originálních účetních dokladů do podnikání společnosti byly zdaněny, od daně osvobozeny nebo dani nepodléhaly, pak měl žalobce povinnost prokázat k výzvě správce daně, o jaké prostředky se jednalo, zda je zdanil, či zda se jednalo o půjčku, jak také střídavě tvrdil. Navíc faktury, které měly představovat investice ing. N. do společnosti P., spol. s r. o., byly zfalšovány (dle Policie ČR), dodavatelé uvedení na fakturách předložených k daňové kontrole tyto faktury nevystavili, ani částky na nich uvedené nepřevzali. Na základě těchto zjištění pak žalobce v doplnění odvolání následně tvrdil, že se jednalo o půjčky od ing. N. K výzvě k prokázání půjček žalobce nejprve tvrdil, že smlouva o spolupráci s ing. N. byla pouze ústní, pak doložil fotokopii, v níž však není evidence faktur, které měl ing. N. zaplatit (vložit do společnosti), na tuto skutečnost není v dohodě ani odkaz a pouhé tvrzení žalobce nelze za důkaz považovat. Žalobce nedoložil žádné důkazní prostředky ke svým tvrzením, že se jednalo o vklady ing. N., proto finanční prostředky tvořící vklady do společnosti byly dodaněny. Protože správce daně neměl žádné konkrétní důkazy o tom, v kterém zdaňovacím období tyto prostředky žalobce nabyl, byl nucen stanovit daň pomocí pomůcek.

Žalovaný nesouhlasí ani se závěrem soudu, že při stanovení daně pomocí pomůcek, nemohou být pomůckami konkrétní částky, které vyplývají z účetnictví daňového subjektu. Nelze souhlasit rovněž s názorem soudu, že v případě stanovení daně za užití pomůcek nemá právo subjekt nahlížet do spisu obsahující pomůcky, jakož i do předkládací zprávy. To by mu žalovaný jistě umožnil, kdyby o to žalobce požádal, o takový postup se však nejednalo.

K soudem uvedené vadě řízení, která měla spočívat v tom, že žalobce (resp. jeho zástupkyně) neměl možnost vyjádřit se k závěrům z daňové kontroly, neboť správce daně vydal platební výměr ještě před uplynutím poskytnuté lhůty, žalovaný uvedl, že žalobce měl lhůtu stanovenou do 14. 12. 1999, ta marně uplynula, neboť vyjádření žalobce bylo podáno až 17. 12. 1999. I pokud by došlo ze strany správce daně k pochybení, vzhledem k obsahu vyjádření nemohlo mít takové pochybení vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Ve stanovené sedmidenní lhůtě žalobce vyjádření nepodal.

Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti její důvodnost popřel, uvedl, že vložil do společnosti vklad společníka investice, jež byly provedeny ing. N. V okamžiku spoluvlastnictví ing. N. mu měly být veškeré investice upraveny jako vklad společníka. Ing. N. však zemřel, a proto k naplnění ujednání nedošlo. Pokud v řízení o výši daňové povinnosti žalobce finanční úřad dospěl k závěru, že měl příjem 4 miliony korun, o který mu rovněž zvýšil základ daně, měl tuto skutečnost povinnost prokázat ve shodě s § 31 odst. 8 daňového řádu.

Co se týká vyjádření ke zprávě, podal jej žalobce poštovní přepravě dne 14. 12. 1999, tedy včas. Protože žalovaný nesprávně použil stanovení daně pomocí pomůcek, připravil tak žalobce o obranu, která by mu náležela, kdyby daň byla stanovena za užití důkazů.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V dané věci považuje Nejvyšší správní soud za zásadní posouzení otázky, zda byly dány zákonné podmínky pro dodatečné vyměření daně za použití pomůcek ve smyslu § 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 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 navíc o skutečnost, že důvodem pro doměření daně byly peněžní vklady žalobce do společnosti P., spol. s r. o., jejichž původ, popřípadě jejich zdanění (či osvobození od daně) v předcházejících zdaňovacích období žalobce ani k výzvě správce daně neprokázal. Tvrdil jen, že se nejednalo o jeho finanční prostředky, ale o prostředky ing. N., s nímž hodlal v budoucnu společně podnikat ve společnosti P., spol. s r. o. Jako důkaz svého tvrzení předložil kopii dohody, kterou s ing. N. podepsali.

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 ÚS 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 metodě, 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.

Ze správního spisu je zřejmé, že žalobce byl vyzván k prokázání finančních vkladů; to se mu sice nepodařilo, neboť nevyvrátil pochybnosti správce daně. Pokud však předložil návrh důkazního prostředku (kopii dohody s ing. N.), a za situace kdy správce daně měl rovněž možnost důkazní prostředek obstarat (např. jej získat z dědického řízení ve věci ing. N.), byl takový jeho postup namístě.

Tato úvaha platí tím spíše, že platební výměr neobsahuje odůvodnění a proto musí být alespoň ze zprávy z daňové kontroly zřejmé, jaké důkazní prostředky byly do řízení vneseny, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné a především pak bylo nutno zdůvodnit, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň pomůckami.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s odůvodněním rozsudku v té jeho části, kde soud vyslovil, že se správce daně zejména nevypořádal s návrhem důkazu (dohoda o financování vkladu do společnosti P., spol. s r. o. ing. N.), přestože se jedná o stěžejní a v podstatě jediný důkaz. Správce daně měl jistě možnost tento důkaz zpochybnit a při dalším zhodnocení k němu nepřihlížet, byl však povinen se s jeho existencí vypořádat a sdělit žalobci, z jakých důvodů jej považuje za nevěrohodný či nepoužitelný. Nelze bez dalšího dle vlastních kritérií provádět selekci důkazů. Tento fakt je navíc zdůrazněn i tím, že předmětnou část, odůvodňující užití pomůcek a nemožnost stanovit daň dokazováním, postrádá i žalobou napadené rozhodnutí.

Jak bylo uvedeno výše, je-li daň stanovena za užití pomůcek, může daňový subjekt v podstatě účinně napadat pouze důvody, které vedly ke stanovení daně právě tímto způsobem, tedy jen podmínky pro užití tohoto způsobu stanovení daně. Již zcela mimo dosah obrany daňového subjektu tedy pak již stojí původně navržené důkazní prostředky.

A právě proto je nutno nejdříve, jak jen to lze (zde např. ve zprávě z daňové kontroly) nabídnout daňovému subjektu hodnocení důkazů, které do řízení byly vneseny a poté zdůvodnění, proč zrovna ten který důkaz neobstál a je tedy dále nutno stanovit daň pomocí pomůcek. Kdyby totiž byl tento postup správce daně řádně zdůvodněn (jak popsáno), byla by podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena.

V souzeném případě o to více ve zmíněné souvislosti vystupuje na povrch vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně (a na ně navazující rozhodnutí žalovaného), spočívající v nevyčkání konce lhůty pro vyjádření žalobce ke zprávě z daňové kontroly.

Jestliže si zástupkyně žalobce při projednání zprávy z daňové kontroly vymínila týdenní lhůtu k tomu, aby se seznámila s výsledkem kontroly i s průběhem kontrolovaných finančních transakcí (neboť do řízení vstoupila jako nový žalobcův zástupce), bylo na správci daně, aby jí takovou přiměřenou lhůtu skutečně poskytl.

Institut daňové kontroly (§ 16 daňového řádu) slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ (v daném případě, ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem), následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odst. 4 tak například může podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. To vše právě proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.

Zpráva o daňové kontrole měla být se zástupkyní žalobce projednána dne 7. 12. 1999 a přesto, že si zástupkyně vyžádala prodloužení lhůty pro seznámení se s výsledkem kontroly i s průběhem kontrolovaných finančních transakcí, již další den 8. 12. 1999 vydal správce daně rozhodnutí, kterým žalobci daň doměřil. Nejvyšší správní soud se ztotožnil s výrokem soudu, že není rozhodné, kdy si žalobce předmětné rozhodnutí vyzvedl, či kdy mu bylo předáno, neboť datum podpisu rozhodnutí je dnem jeho vydání [§ 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu]. (Nadto soud připomíná, že mu žalobce doložil, že skutečně poslední den lhůty vyjádření ke zprávě z kontroly podal k poštovní přepravě). Je tedy neppřijatelné, aby správní orgán vydal rozhodnutí o daňové povinnosti, aniž by vyčkal konce lhůty, v níž může žalobce vnést do řízení nová vyjádření či doplnění, která by jinak musela být rovněž součástí zprávy o daňové kontrole a kontrola by tak nemohla být ukončena. Není již relevantní nyní posuzovat, nakolik mohlo její vyjádření výsledek rozhodnutí ovlivnit.

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

Žalovaný nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalobci, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku

řízení právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti náleželo, takový požadavek k výzvě soudu nevznesl (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. března 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu