



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce: L. M. X., zastoupeného Jiřím Šrámkem, advokátem v Rumburku, Palackého 205, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2003, čj. 18780-a/110/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 2. 2005, čj. 15 Ca 36/2004-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- I. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 19. 12. 2003, čj. 18780-a/110/2002, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu ze dne 30. 7. 2002, čj. 50251/02/179971/6258, kterým správce daně doměřil žalobci daň z příjmů za rok 1997 ve výši 312 605 Kč (celková výše daně pak činila 314 600 Kč).

Žalobce se žalobou ze dne 26. 2. 2004 u Krajského soudu v Ústí nad Labem domáhal zrušení tří rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2003, čj. 18780-a/110/2002, čj. 18780-b/110/2002 a čj. 18780-c/110/2002, a jim předcházejících rozhodnutí Finančního úřadu.

Usnesením ze dne 19. 1. 2005, čj. 15 Ca 36/2004–31, krajský soud vyloučil žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2003, čj. 18780-b/110/2002 a čj. 18780-c/110/2002, k samostatným řízením.

Ve vztahu k rozhodnutí žalovaného čj. 18780-a/110/2002 žalobce svůj návrh odůvodnil tím, že v daňovém přiznání přiznal daň ve výši 1995 Kč. Správce daně prověřil základ daně a daň plynoucí z podnikatelské činnosti [podle § 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dále též „daňový řád“ („d. ř.“)], za rok 1997. Závěry kontroly byly uvedeny ve zprávě o kontrole, daň byla stanovena na základě pomůcek (§ 31 odst. 5 d. ř.). Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto. Žalobce je přesvědčen, že byl porušen zákon v jeho neprospěch a se základem daně, jak byl stanoven finančním úřadem, nelze souhlasit. Žalobce na základě smlouvy ze dne 23. 12. 1997 zapůjčil panu M. B. finanční prostředky. Jednalo se o peníze, které si žalobce sám zapůjčil od své matky, nepoužíval je pro své podnikání, neúčtoval o nich a při dovozu do České republiky je řádně ohlásil u celních orgánů. Doklady o dovozu a směně finančních prostředků neuchoval; taková povinnost nevyplyvá ze žádného zákonného ustanovení. Proto mohl získat soukromé finanční prostředky a použít je k soukromým účelům. Přesto založil do spisu k žádosti správce daně doklady o půjčce peněz (prohlášení matky s ověřeným podpisem), v celém daňovém řízení pak správcem daně nebyl prokázán opak. Žalobce zdůraznil, že ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. nemůže správce daně poplatníka vyzvat k průkazu použití soukromých finančních prostředků mimo podnikání, není-li povinen uvádět tyto prostředky v daňovém přiznání.

Správci daně konečně vytknul nesprávné posouzení účetnictví žalobce jako neprůkazného. Takový závěr není odůvodněn, nebylo prokázáno, že by žalobce měl příjmy a výdaje, o kterých neúčtoval, a které neuvedl v daňovém přiznání. Správce daně proto nebyl oprávněn stanovit daň podle pomůcek a není ani zřejmé, že by se zabýval stanovením přiměřených výdajů a dalšími okolnostmi ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 d. ř.

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 2. 2. 2005, čj. 15 Ca 36/2004–34. V důvodech uvedl, že pro posouzení věci byla zásadní otázka, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 d. ř. Odvolací orgán - při stanovení daně podle pomůcek - přezkoumává podle § 50 odst. 5 d. ř. pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení vyplývá z § 31 odst. 9 d. ř. ve vztahu k daňovému subjektu, a z § 31 odst. 8 d. ř. ve vztahu ke správci daně.

V rámci daňové kontroly s p. B. žalobce potvrdil (jak vyplývalo rovněž ze smlouvy o půjčce), že p. B. půjčil částku 1 000 000 Kč, přičemž 50 000 Kč pocházelo z vlastních zdrojů žalobce a 950 000 Kč mu půjčili rodiče. Správce

daně žalobce vyzval k doložení původu zmíněné částky a prokázání, že uvedené prostředky byly do České republiky dovezeny, jakým způsobem, v jaké výši a kdy, včetně prokázání jejich směny. Vyzval jej rovněž, aby prokázal, zda byly uvedené finanční prostředky zdaněny, zda jsou od daně osvobozené, či zda zdanění nepodléhají. Zároveň touto výzvou, kterou bylo zahájeno vytykáací řízení ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 d. ř. správce daně žalobce poučil o možnosti stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, nedojde-li ke splnění výzvy. Žalobce na výzvu nijak nereagoval, neunesl proto důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 d. ř.; proto správce daně přikročil ke stanovení daně podle pomůcek.

V rámci odvolacího řízení žalobce předložil potvrzení (ze dne 15. 12. 1996) o půjčce 30 000 USD od své matky. Po výzvě k prokázání toho, že peněžní prostředky byly při dovozu do České republiky řádně ohlášeny při celním odbavení, žalobce reagoval sdělením, že prostředky byly zapůjčeny, dovezeny a přihlášeny u celních orgánů; nesloužily však k podnikatelské činnosti a proto si žalobce doklad o jejich přihlášení neuschoval.

Správci daně vznikla v posuzované věci, v souvislosti s prohlášením žalobce o půjčce p. B., pochybnost o výši základu daně u žalobce za předmětné zdaňovací období; svoji pochybnost dal žalobci najevo, čímž přešlo důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 39 d. ř. na žalobce, který byl o následcích jeho neunesení poučen. Žalobce zůstal v řízení před správcem daně nečinný, v odvolacím řízení doložil doklad o půjčce od své matky, který ovšem nedokládá, zda byly zmíněné finanční prostředky do České republiky skutečně dovezeny, a zda byly přihlášeny, případně zdaněny, pokud by dani podléhaly. To ve svém důsledku vedlo ke znemožnění ověření základu daně a daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 dokazováním. Žalobce přitom provozoval podnikatelskou činnost, kterou musí zohlednit ve svém daňovém přiznání a do tohoto daňového přiznání uvést základ daně podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Jakkoliv žalobce neměl zákonnou povinnost uchovat relevantní doklady, je správce daně povinen podle § 36 d. ř. zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně a žalobce nese v daňovém řízení shora uvedené důkazní břemeno. Tvzení žalobce ve smyslu, že požadované dokumenty nemá, jej nezbujuje povinnosti prokázat k výzvě správce daně skutečnosti uvedené v § 31 odst. 9 d. ř.

Co do námitek žalobce o porušení § 46 odst. 3 d. ř., žalovaný v napadeném rozhodnutí nejen konstatoval, že správce daně citované ustanovení neporušil, ale rovněž stručně zmínil, jakým způsobem přihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce.

Žalobce jako stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, a domáhal se zrušení napadeného rozsudku. Stěžovatel rovněž (bez dalšího odůvodnění) požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Ve stížnosti prakticky zopakoval žalobní námitky a uvedl, že závěr krajského soudu není správný, neboť soud pouze převzal právní argumentaci, kterou ve svém rozhodnutí použil žalovaný. Stěžovatel podle svého názoru v předcházejícím řízení prokázal všechny skutečnosti potřebné pro výpočet základu daně.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal k napadenému rozhodnutí a ke svému stanovisku k žalobě a navrhnul zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Kasační stížnost není důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázan rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) takto:

V první řadě je nutno uvést, že důvodem kasační stížnosti nemohou být sice tvrzené, avšak nekonkretizované vady v právním úsudku krajského soudu. Vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží na stěžovateli v důsledku dispoziční zásady, která ovládá řízení o kasační stížnosti. Uvedení konkrétních námitek nelze - tak jak to učinil stěžovatel - nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě, již proto, že žalobní námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí (proti rozhodnutí žalovaného), než které je předmětem přezkumu kasačním soudem (srov. 102 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přezkoumává napadený - a pravomocný - rozsudek soudu, který se k žalobním bodům původně uplatněným již vyjádřil a vypořádal je; proto jen postup prvního soudu (a jeho právní názory) pak může přezkoumat soud kasační, nadto jen k řádné námitce kasační stížnosti.

Kasační soud pak neshledal, že by krajský soud porušil svou povinnost se s žalobními námitkami řádně a úplně vypořádat a své rozhodnutí logicky a vnitřně nerozporně odůvodnit. To, že dal ve svých závěrech za pravdu právnímu názoru žalovaného správního orgánu, nezakládá sama o sobě nezákonnost jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že se s právními závěry krajského soudu ztotožňuje nejen formálně, ale i věcně.

Podstata sporu se odvíjí od posouzení skutečnosti, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 d. ř., a zda byl poté dán důvod, aby správce daně podle ustanovení § 31 odst. 5 d. ř. stanovil daň podle pomůcek.

Stěžovatel tvrdí, že předložil doklady o půjčce peněz, přestože neměl povinnost tak učinit. Jednalo se o jeho soukromé finanční prostředky, které nepoužíval k podnikání a neúčtoval o nich. Namítá, že důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. se vztahuje pouze na skutečnosti, které je daňový subjekt povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Poplatník není povinen v daňovém přiznání uvádět použití soukromých finančních prostředků, proto se takových prostředků nemůže týkat ani výzva správce daně. Stěžovatel svůj názor podpořil odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/96 Sb.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v jeho výkladu citovaného nálezu Ústavního soudu, který dospěl k závěru, že ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. je třeba vnímat v kontextu ustanovení § 43 d. ř., ze kterého vyplývá rozsah skutečností, k jejichž prokázání může správce daně daňový subjekt vyzvat. Vyjádří-li správce daně podle citovaného ustanovení d. ř. pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Ústavní soud podotkl, že daňový subjekt nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám.

Poslední úvahu Ústavního soudu je třeba vidět v kontextu další judikatury Ústavního soudu, především nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Ústavní soud vychází z charakteru daňového řízení, v němž stíhá daňový subjekt, na rozdíl od jiných druhů řízení, rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se pak odvíjí od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, resp. od skutečností, které je daňový subjekt v daňovém přiznání povinen uvést. Tento závěr Ústavního soudu vychází z ustanovení § 31 odst. 9 d. ř., podle kterého daňový subjekt prokazuje nejen skutečnosti, které tvrdí sám, ale rovněž skutečnosti, na které se povinnost tvrzení vztahuje.

Vznikne-li proto pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných stěžovatelem v daňovém přiznání (§ 43 d. ř.), může přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt netvrdí, ale u nichž pochybnost vyvstala a které tvrdit má (§ 31 odst. 9 d. ř.).

Nelze ostatně přehlédnout rozdíl, který v posledně citovaném nálezu Ústavní soud činí mezi podnikajícími osobami (se zákonem stanovenou povinností uchovávat informace o své hospodářské činnosti), a osobami v závislé činnosti, jímž zákon povinnost uchování dokladů vztahujících se k jejich ekonomickým aktivitám neukládá.

Posledně citované rozlišení krajský soud ve svém rozhodnutí vzal správně v úvahu, zdůraznil, že stěžovatel provozoval podnikatelskou činnost jako živnostník a vysvětlil důsledky, které z této skutečnosti plynou pro daňové řízení. Správci daně vznikla v souvislosti s půjčkou stěžovatele panu B. důvodná

pochybnost o správnosti údajů uvedených stěžovatelem v daňovém přiznání; tuto pochybnost dal najevo a vyzval stěžovatele k předložení důkazů, které by takovou pochybnost vyvrátily.

Stěžovatel ale zůstal v řízení před správcem daně zcela nečinný. Až v odvolacím řízení před žalovaným předložil smlouvu o půjčce peněz od své matky. Tato smlouva podle správného názoru krajského soudu sama o sobě nedokládá, že prostředky byly do České republiky také skutečně dovezeny a řádně přihlášeny. Správce daně má povinnost - jak na to správně poukázal i krajský soud - zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně (§ 36 d. ř.). I když stěžovatel neměl povinnost uchovat všechny doklady, jejichž existenci tvrdil, měl a mohl si být (jako podnikatel) vědom, že jejich uchování může rozhodujícím způsobem ovlivnit jeho budoucí důkazní postavení v daňovém řízení. Tvrzení stěžovatele, že doklady nemá, jej proto nemůže zbavit důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 d. ř.

Jak již bylo shora uvedeno, stěžovatel v kasační stížnosti pouze zopakoval žalobní body, konkrétní výtky ve vztahu k rozhodnutí krajského soudu, nikoliv rozhodnutí žalovaného, ovšem nevznesl. Nejvyšší správní soud se, jak shora rovněž uvedl, s argumentací krajského soudu ztotožnil. To platí v plném rozsahu i pro další část kasační stížnosti, kterou stěžovatel správci daně vytýká, že posoudil účetnictví stěžovatele jako neprůkazné, v důsledku čehož vyměřil daň podle pomůcek, a při tomto postupu se navíc nezabýval stanovením výdajů a dalšími okolnostmi ve prospěch stěžovatele.

Tomu ale nelze přisvědčit. Krajský soud se s žalobní námitkou vypořádal, a pro odůvodnění svého názoru odkázal na část rozhodnutí žalovaného, zabývající se okolnostmi, o kterých stěžovatel tvrdí, že byly pominuty.

Lze tedy uzavřít, že stěžovatel - s výjimkou tvrzení, že krajský soud převzal argumentaci žalovaného - netvrdil, v jakých konkrétních bodech vlastně spatřuje nezákonnost rozhodnutí krajského soudu. Nadto, jak uvedeno, i po věcné stránce neshledal Nejvyšší správní soud v rozsudku krajského soudu pochybení.

Proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. *a contr.* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu nevyplývá, že by mu náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 15. května 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu