



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **JUDr. Z. A.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 10 Ca 187/2004 – 94,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem ze dne 8. 2. 2005, č. j. 10 Ca 187/2004 - 94 zamítl Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2001, č. j. 10407/11/00. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 1999 dodatečnému platebnímu výměru č. j. 87291/99/001514/6914, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1994 v celkové výši 775 588 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel napadá závěr městského soudu o tom, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dál jen „daňový řád“). Dle stěžovatele správce daně mohl přistoupit ke stanovení daně dokazováním. Tomu nasvědčuje skutečnost, že na straně jedné správce daně uvádí, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně vkladů peněz do pokladny a na straně druhé správce daně stanovuje daň de facto dokazováním tak, že vklady peněz do podnikání označené jako příjmy nedaňové přičítá k příjmům daňovým a zahrnuje tyto konkrétní částky ve výši podle pokladních dokladů do základu daně z příjmu. Stěžovatel zdůrazňuje, že ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu měl žalovaný, který rozhodoval o odvolání stěžovatele, v odůvodnění uvést, jakým způsobem byla stěžovatelem jako poplatníkem daně porušena jeho zákonná povinnost a taktéž přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možno i přes tuto skutečnost stanovit daň standardním dokazováním. Takto však žalovaný v daném případě nepostupoval a městský soud se s touto skutečností nevypořádal.

V průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, zda prostředky vložené stěžovatelem do pokladny byly získány v průběhu zdaňovacího období, za něž mu byla dodatečným platebním výměrem vyměřena daň. Takovéto daňové řízení správce daně nevedl a osobní vklady vložené do pokladny bez dalšího přičítal k příjmům za zdaňovací období, ve kterém daň doměřil. Správce daně v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu neprokázal, že prostředky vložené stěžovatelem v roce 1994 do podnikání byly získány v tomtéž či jiném roce. S tímto pochybením správce daně se nevypořádal jak žalovaný, tak městský soud.

Stěžovatel taktéž brojí proti závěru městského soudu, který neshledal pochybení správce daně při vydání výzvy ze dne 8. 1. 1998, když v této odkázal na ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, nikoli na ustanovení § 43 citovaného předpisu. Stěžovatel se domnívá, že byl vyzván k dokazování procesně vadným způsobem.

Stěžovatel odkazuje v této souvislosti na nerovné postavení daňového subjektu a správce daně a taktéž zásady daňového řízení dle ustanovení § 2 daňového řádu. Stěžovatel uvádí, že požadavek rovného postavení před zákonem je jedním ze základních principů ochrany lidských práv a základních svobod zaručených Listinou základních práv a svobod, jakož i Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod.

Navrhuje rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 27. 3. 1995 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1994. V peněžním deníku v předmětném zdaňovacím období zaúčtoval vklad jako příjem nezahrnutý do základu daně ve výši 3 385 568,50 Kč. V průběhu daňové kontroly za předmětné zdaňovací období byl

stěžovatel správcem daně dne 12. 6. 1997 vyzván, a to s odkazem na ustanovení § 16 daňového řádu, aby předložil ke kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 1993, 1994, 1995 a 1996 veškeré doklady, prokazující správnost daňového základu v daňových přiznáních tj. např. účetní doklady, tj. peněžní deníky, faktury, výpisy z účtů, pokladní doklady, evidence investičního majetku, zápisy z provedených inventarizací majetku, skladovou evidenci a veškeré další písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, které byly uskutečněny ve výše uvedeném období v rámci podnikatelské činnosti či jiné samostatné výdělečné činnosti, dále např. doklady prokazující správnost dílčích základů a veškeré doklady prokazující další skutečnosti uváděné v daňových přiznáních. Ve výzvě byl stěžovatel poučen o tom, že v případě, že stanovené doklady nepředloží v určené lhůtě, je správce daně oprávněn podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu stanovit daň za použití pomůcek, které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Při ústním jednání u správce daně dne 17. 11. 1997 byl stěžovatel dotazován k tomu, ve kterých obchodních společnostech byl společníkem, statutárním orgánem, členem statutárního orgánu, likvidátorem, či správcem konkurzní podstaty. Stěžovatel při tomto jednání správci daně sdělil, že v termínu do 10. 12. 1997 předloží seznam veškerých společností s uvedením období, případně kupní smlouvy na prodej obchodních podílů. Dále uvedl, že budou ve výše uvedeném termínu předloženy doklady, prokazující vlastní vklady, případně půjčky, o kterých bylo účtováno v letech 1993-1996. V návaznosti na výše uvedené jednání předložil stěžovatel správci daně čestné prohlášení ze dne 8. 12. 1997, ve kterém mimo jiné uvedl, že v roce 1993 prodal obchodní podíly v obchodních společnostech F., s. r. o., T., s. r. o. a T1, s. r. o. Dále sdělil, že od roku 1993 byl nucen při vymáhání palmárních nároků ve výši cca 16 milionů korun dotovat náklady na režii své kanceláře, jako i dalších podnikatelských aktivit průběžnými vklady. Zdroje těchto vkladů byly různé. Šlo o krátkodobé půjčky, na jejichž vrácení vynakládal i značnou část výměrů evidovaných jako „výběry pro vlastní potřebu“, příležitostné prodeje některých starozitností, jejichž soubor poměrně výhodně získal zejm. v letech 1990-1991, prodejem obchodních podílů v jím spoluzaložených společnostech a v neposlední řadě i prodejem některých nemovitostí, ať z části získaných v restituci, či výhodnou koupí za finančních příspěvů bratra stěžovatele. Finanční pohyby, související s těmito vklady a výběry, žalobce samostatně průběžně neevidoval. Dodatečná rekonstrukce těchto finančních pohybů by byla nejen nepřesná, ale prakticky nemožná. Stěžovatel však prohlásil, že se jednalo o finanční zdroje, které nepodléhaly zdanění. Na základě čestného prohlášení vyzval dne 8. 1. 1998 správce daně stěžovatele s odkazem na ustanovení § 16 daňového řádu k prokázání toho, že zaúčtované osobní vklady v účetnictví stěžovatele za období let 1993-1996 pocházely z finančních zdrojů, které nepodléhaly zdanění. Dále byl stěžovatel vyzván k tomu, aby předložil doklady, kterými došlo k převodu obchodních podílů stěžovatele v obchodních společnostech uvedených v čestném prohlášení ze dne 8. 12. 1997. Výzva byla stěžovateli doručena dne 17. 2. 1998. Dne 21. 12. 1998 byl se stěžovatelem sepsán protokol, jehož předmětem bylo projednání výše uvedené výzvy a výsledků provedené daňové kontroly. V protokole je uvedeno, že stěžovatel byl v průběhu prováděné kontroly vyzván dne 8. 1. 1998 k předložení dokladů a prokázání skutečností podstatných pro stanovení základu daně a daňové povinnosti za roky 1993 -1996. Vzhledem k tomu, že ve stanoveném termínu nebyly předloženy doklady, kterými došlo k převodu obchodních podílů stěžovatele uvedených v čestném prohlášení a které by dokládaly, že zaúčtované osobní vklady v účetnictví stěžovatele pocházely ze zdrojů, které nepodléhaly zdanění nebo byly od daně osvobozeny, nebylo možné spolehlivě zjistit základ daně ani daň a daňová povinnost proto bude stanovena na základě pomůcek. Stěžovateli byla předložena zpráva o daňové kontrole č. 36010/98/001933/566. Stěžovatel si vyhradil, že se ke zprávě písemně vyjádří do 10. 1. 1999. Ve vyjádření ze dne 25. 1. 1999 stěžovatel mimo jiné uvedl, že není možné

posuzovat otázku osobních vkladů bez jejich kompenzace s položkami osobních výdajů. Pokud byly některé částky vloženy jako osobní vklady a následně byly obdobné částky vybrány jako výdej pro osobní potřebu, není od stěžovatele možné spravedlivě požadovat, aby prokazoval zdroje pro vklady bez započtení těchto výběrů. Rozdíl vyplývající z rozkladu ztrát a zdrojů jejich krytí, kryl stěžovatel z prodeje několika starožitností, o jejichž prodeji se mu doklady nedochovaly a mimo jiné si vzpomněl na prodej pozemků kupní smlouvou ze dne 10. 5. 1993 a odkázal na finanční spis k dani z převodu nemovitostí. K výzvě, aby se stěžovatel vyjádřil k převodům obchodních podílů v obchodních společnostech, uvedl, že mu není známo ustanovení obecně závazného právního předpisu, které by mu ukládalo povinnost evidovat a následně předkládat daňovému úřadu doklady o převodu obchodních podílů, pokud cena obchodního podílu nepřevyšuje hodnotu vkladu. V závěru uvedl, že pokud bude správce daně považovat jeho vysvětlení za nedostatečné, lze teoreticky přistoupit k rekonstrukci minulých událostí, které jsou předmětem dokazování správce daně. Postup správce daně pak dle jeho názoru nekoresponduje s povinnostmi, které poplatníkům zákon výslovně ukládá. Dne 11. 5. 1999 vydal na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně dodatečný platební výměr č. j. 87291/99/001514/6914, kterým stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 775 588 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru se stěžovatel odvolal. O odvolání rozhodl žalovaný dne 4. 1. 2001 tak, že jej zamítl. Rozhodnutí o odvolání napadl stěžovatel včas podanou žalobou městskému soudu. Městský soud na základě této přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž se ztotožnil se závěry žalovaného a žalobu ve smyslu ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti dle citovaného ustanovení konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Prvotní je v dané věci námitka nepřezkoumatelnosti, neboť v případě její důvodnosti by nebylo třeba vážit další kasační námitky. Stěžovatel namítá, že městský soud stejně jako žalovaný řádně neodůvodnil, jaká zákonná povinnost stěžovatele byla v daňovém řízení porušena a proč nebylo možno i přes tuto skutečnost stanovit daň standardním dokazováním.

Námitka stěžovatele je nedůvodná.

Jak je patrné z rozsudku městského soudu (str. 13 a 14) k námitce stěžovatele uplatněné v žalobě spočívající ve tvrzení, že správce daně neměl v daném případě stanovit daňovou povinnost pomůckami, ale na základě dokazování s tím, že měl vzít v úvahu nejen prostředky do podnikání vložené, ale též prostředky vybrané, městský soud konstatoval, že stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost ve smyslu ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a e), a § 31 odst. 9 daňového řádu, když neprokázal, že osobní vklady zaúčtované v peněžním deníku jako příjem nevstupující do základu daně, byly zdaněny nebo nepodléhaly dani. Dále městský soud uvedl, že správce daně nemohl vzhledem k nedostatku konkrétních skutkových tvrzení stěžovatele, ověřit jejich pravdivost a tím i správnost stěžovatelem předloženého účetnictví a potažmo i stěžovatelem vykázaného základu daně. Poukázal taktéž na obsah čestného prohlášení stěžovatele, kdy sám stěžovatel tvrdil, že finanční pohyby neevidoval a případná dodatečná rekonstrukce pohybů týkajících se vkladů a výběrů finančních prostředků by byla nepřesná a prakticky nemožná. Skutečnost, že stěžovatel peněžní prostředky také vybíral, o čemž účtoval v peněžním deníku, pak neprokazuje, že předmětné peněžní prostředky vložené do podnikání pocházejí ze zdaněných či od daně osvobozených finančních zdrojů. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že městský soud posuzoval předmětnou námitku stěžovatele, přičemž dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně osobních vkladů do podnikání, čímž byla zpochybněna účetnictví stěžovatele a taktéž stěžovatelem deklarovaný základ daně.

Nejvyšší správní soud tak dospívá k závěru, že napadený rozsudek není stížen nepřezkoumatelností pro nedostatek a není tak naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že byl vyzván správcem daně k prokázání zdanění příjmů nezákonně, když výzva ze dne 8. 1. 1998 nebyla vydána v souladu s daňovým řádem.

Zákonnost a oprávněnost uvedené výzvy je jednou z podmínek pro to, aby mohla být stanovena daň podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu).

Lze souhlasit se stěžovatelem, že pokud by výzvy předcházející vyměření či doměření daně podle pomůcek (vydané dle ustanovení § 31 odst. 9, § 43, příp. § 16 daňového řádu) byly vydány procesně vadným způsobem, byla by tato vada způsobila přivodit nezákonnost následně vydaného rozhodnutí, když od nesplnění povinností uložených v těchto výzvách správce daně odvozuje právo vyměřit či doměřit daň za použití pomůcek. Stěžovatel je toho názoru, že správce daně měl výzvu, jež vydal v průběhu daňové kontroly, označit odkazem na ustanovení § 43 daňového řádu a nesouhlasí se závěrem soudu, který namítanou vadu v postupu správce daně neshledal.

Nejvyšší správní soud názor stěžovatele nesdílí a neshledává námitku stěžovatele opodstatněnou. Při jejím posouzení vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených zákonných ustanovení.

Dle ustanovení § 43 daňového řádu vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených

nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal.

Dle § 16 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.

Dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení mu správce daně uložil, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti.

Dle § 31 odst. 9 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván.

Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt. Stěžovatel, u něhož byla v daném případě prováděna daňová kontrola, měl v rámci této povinnosti prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá přímo z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Správce daně tedy nepochybil, pokud v průběhu daňové kontroly vydané výzvě odkázal na ustanovení § 16 daňového řádu, když po stěžovateli požadoval splnění jeho povinností zakotvených v citovaném ustanovení. Stěžovatel pak měl zákonnou povinnost vyhovět jemu adresovaným výzvám.

Jak již tento soud judikoval (rozsudek sp. zn. 5 Afs 31/2003 ze dne 8. 10. 2004), ustanovení § 43 daňového řádu, upravující vytýkací řízení jako součást vyměřovacího řízení, se vztahuje na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud ještě správce daně nevyměřil daňovou povinnost. Smyslem vytýkacího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání a jež brání tomu, aby byla daňovému subjektu vyměřena daň ve správné výši. Výsledkem celého vyměřovacího řízení, v rámci něhož je vytýkací řízení prováděno, je pak správné a úplné stanovení základu daně. Protože vytýkací řízení předchází v zákonem vymezených případech dle § 47 odst. 1 daňového řádu vyměření daně, nelze je poté, co správce daně daň již vyměřil, zahájit. Přípustnou aplikaci ustanovení § 43 daňového řádu upravuje výslovně pouze ustanovení § 50 odst. 4 tohoto zákona.

Městský soud se touto otázkou zabýval na str. 13 odůvodnění rozsudku. Nehodnotil však tuto okolnost tak, jak navozuje stěžovatel v kasační stížnosti, jako okolnost právně nevýznamnou, ale naopak v intencích shora zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu vysvětlil, proč nebylo na místě postupovat podle ustanovení § 43 daňového řádu. S jeho závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

Nejvyšší správní soud tak neshledal ve výše uvedeném postupu při vydávání výzvy správcem daně pochybení a dále se zabýval tím, zda byly v daném případě splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel je toho názoru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly v daném případě splněny. Dle stěžovatele správce daně mohl přistoupit ke stanovení daně dokazováním, čemuž nasvědčuje i skutečnost, že na straně jedné správce daně uvádí, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně vkladů peněz do pokladny a na straně druhé správce daně stanovuje daň de facto dokazováním tak, že vklady peněz do podnikání označené jako příjmy nedaňové přičítá k příjmům daňovým a zahrnuje tyto konkrétní částky ve výši podle pokladních dokladů do základu daně z příjmu.

Názor stěžovatele Nejvyšší správní soud nesdílí.

Podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, 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.

Jak již tento soud mnohokrát judikoval, 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.

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 toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

V daném případě stěžovatel zaúčtoval ve zdaňovací období roku 1994 v peněžním deníku vklad jako příjem nezahrnutý do základu daně ve výši 3 385 568,50 Kč. Stěžovatel byl tedy povinen dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, jež sám tvrdil, tedy prokázat původ finančních prostředků stěžovatelem zaúčtovaných jako vklad do podnikání a taktéž doložit, 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. Správce daně tak byl oprávněn stěžovatele vyzvat k prokázání, zda deklarované příjmy zaúčtované jako osobní vklady v účetnictví stěžovatele pocházely ze zdrojů, které nepodléhaly zdanění nebo byly od daně osvobozeny. Přitom na výzvy správce daně nepostačuje reagovat pouhým tvrzením, ale je nezbytné doložit tvrzení relevantními důkazy. V daném případě správce daně stěžovatele dne 12. 6. 1997 vyzval, aby předložil ke kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 1993, 1994, 1995 a 1996 veškeré doklady, prokazující správnost daňového základu v daňových přiznáních. Na výzvu správce daně stěžovatel reagoval předložením čestného prohlášení ze dne 8. 12. 1997, ve kterém mimo jiné uvedl, že v roce 1993 prodal obchodní podíly v obchodních společnostech F., s. r. o., T., s. r. o. a T1, s. r. o. Dále sdělil, že zdroje osobních vkladů byly různé, šlo o krátkodobé půjčky, příležitostné prodeje některých starožitností, jejichž soubor poměrně výhodně získal zejm. v letech 1990-1991, prodeje obchodních podílů v jím spoluzaložených společnostech a v neposlední řadě i prodej některých nemovitostí, ať z části získaných v restituci, či výhodnou koupí. Finanční pohyby, související s těmito vklady a výběry, žalobce samostatně průběžně neevidoval. Dodatečná rekonstrukce těchto finančních pohybů by byla nejen nepřesná, ale prakticky nemožná. Samotným čestným prohlášením nelze v daňovém řízení ověřit skutečnosti rozhodné pro stanovení daně a proto správce daně vyzval dne 8. 1. 1998 stěžovatele k prokázání tvrzení uvedených v citovaném prohlášení, mimo jiné k tomu, aby předložil doklady, kterými došlo k převodu obchodních podílů stěžovatele v obchodních společnostech uvedených v čestném prohlášení. Výzva byla stěžovateli doručena dne 17. 2. 1998. Ve stanovené lhůtě stěžovatel požadované doklady nedoložil. Ve vyjádření ze dne 25. 1. 1999 uvedl, že rozdíl vyplývající z rozkladu ztrát a zdrojů jejich krytí, kryl stěžovatel z prodeje několika starožitností, o jejichž prodeji se mu doklady nedochovaly a mimo jiné si vzpomněl na prodej pozemků v k. ú. Č. kupní smlouvou ze dne 10. 5. 1993 za kupní cenu 200 000 Kč a odkázal v této souvislosti na finanční spis k dani z převodu nemovitostí. Stěžovatel dále uvedl, že zbývající rozdíl není momentálně schopen podložit doklady, avšak tento je dle jeho názoru vzhledem k součtu jeho příjmů a výdajů za celé období nevýznamný. K výzvě, aby se stěžovatel vyjádřil k převodům obchodních podílů v obchodních společnostech, uvedl, že mu není známo ustanovení obecně závazného právního předpisu, které by mu ukládalo povinnost evidovat a následně předkládat daňovému úřadu doklady o převodu obchodních podílů, pokud cena obchodního podílu nepřevyšuje hodnotu vkladu. Postup správce daně pak dle jeho názoru nekoresponduje s povinnostmi, které poplatníkům zákon výslovně ukládá. Ohledně deklarovaných převodů obchodních podílů pak uvedl, že si u společnosti A., spol. s r. o. nepamatoval v době sepsání čestného prohlášení adresu sídla společnosti a proto dodatečně zjistil, že převod podílu byl proveden v roce 1992. K obchodní společnosti F., s. r. o. uvedl, že výmaz byl proveden až v roce 1998 a cena převodu nepřesáhla výši vkladu. K obchodní společnosti T., s. r. o. odkázal stěžovatel na daňové přiznání z roku 1994. Smlouva o převodu obchodního podílu s obchodní společností T1, s. r. o. byla uzavřena v roce 1997. K vyjádření stěžovatel doložil smlouvu o převodu obchodního podílu společnosti T., dle které svůj obchodní podíl prodal za částku 200 000 Kč. Tuto skutečnost bylo možné taktéž ověřit z daňového přiznání.

Z výše uvedeného má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatel svému důkaznímu břemenu ohledně prokázání původu finančních prostředků vložených do podnikání nedostal, když částka vkladu činila v předmětném zdaňovacím období 3 385 568,50 Kč, přičemž stěžovatelem uváděné příjmy, (za prodej výše zmiňované nemovitosti, obchodních podílů) zdaleka nedosahovaly této výše. Svá tvrzení doložil jen z malé části, proto z nich nebylo možno vycházet. K prokázání tvrzených příležitostných prodejů starožitností stěžovatel žádné důkazní prostředky nepředložil a taktéž nevznnesl žádný konkrétní návrh na jejich provedení.

Nejvyšší správní soud taktéž nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním. Dle § 23 odst. 1 a § 5 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, vychází základ daně z příjmů z účetnictví daňového subjektu. Podkladem pro daňové účely byl dle zákona o účetnictví peněžní deník, který musel minimálně obsahovat údaje o příjmech v členění požadovaném pro jejich zdanění. (ustanovení § 1 a 15 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období). Pokud stěžovatel dokládal řádně vedené účetnictví peněžním deníkem, kde zaúčtoval v předmětném zdaňovacím období osobní vklad, byl povinen prokázat, tak aby bylo možno z údajů v peněžním deníku ověřit správnost vykázaného účetnictví a správnost stěžovatelem stanoveného základu daně, že tyto finanční prostředky byly zdaněny či dani nepodléhaly. V projednávaném případě nebylo možno po provedeném dokazování přiřadit konkrétní finanční částky deklarované jako vklady k určitému zdaňovacímu období, čímž došlo ke zpochybnění stěžovatelem deklarované výše základu daně a daňové povinnosti v podaném daňovém přiznání. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na rozsudek č. j. 3 Afs 23/2004 - 82 ze dne 21. dubna 2005, kde konstatoval, že vklady do podnikání je zapotřebí považovat za nepřiznané příjmy z podnikatelské činnosti, v důsledku čehož je zpochybněna věrohodnost celého účetnictví.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že napadený rozsudek městského soudu netrpí nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení podmínek pro stanovení daně dle pomůcek a není tak naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městský soud nepochybil, pokud v odůvodnění svého rozsudku dovodil, že v dané věci byly dány podmínky umožňující správci daně stanovit daňovou povinnost za pomoci pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu a jeho závěr má oporu v skutkových zjištěních. Stěžovatel vložil jako osobní vklad do podnikání peněžní prostředky a řádným způsobem nedoložil, že by se jednalo o prostředky zdaněné, či od daně osvobozené. Z obsahu spisu je zřejmé, že stěžovatel měl možnost se na základě výzvy a i v průběhu daňové kontroly k požadavkům správce daně osobně i písemně vyjádřit a potřebné doklady předložit. Předloženými důkazními prostředky, čestným prohlášením a následným vyjádřením, stěžovatel neunesl důkazní břemeno a správce daně byl oprávněn stanovit daňovou povinnost pomocí pomůcek. Za situace, kdy byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, již nelze napadat samotný výpočet daňové povinnosti.

Námítka stěžovatele, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, zda prostředky vložené žalobcem do pokladny byly získány v průběhu zdaňovacího období, za něž byla doměřena daň, takové důkazní řízení správce daně nevedl a nepostupoval tak v souladu s ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, se poprvé objevuje až v podané kasační stížnosti a tvoří z tohoto pohledu novum. Podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

S ohledem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly.

**P o u ě n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu