



**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 JUDr. Z. A., proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 1. 2001, čj. FŘ-10408/11/00, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, čj. 10 Ca 188/2004–86,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 1 vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 11. 5. 1999, čj. 87312/99/001514/6914, daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 1 027 508 Kč. Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 4. 1. 2001, čj. FŘ-10408/11/00.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji usnesením ze dne 24. 11. 2003, čj. 38 Ca 676/2002-34, odmítl pro opožděnost. Poté Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2004, čj. 5 Afs 17/2004–60, zrušil ke kasační stížnosti žalobce usnesení městského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení. Městský soud věc meritorně projednal a rozsudkem ze dne 8. 2. 2005, čj. 10 Ca 188/2004–86, žalobu zamítl.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek [§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)], a naopak se domnívá, že správce daně mohl stanovit daň dokazováním. Správce daně

totiž na jedné straně uvedl, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně vkladů peněz do pokladny, ale na druhé straně stanovil daň *de facto* dokazováním, neboť vklady peněz do podnikání, označené jako nedaňové příjmy, přičetl k daňovým příjmům a zahrnul tyto konkrétní částky ve výši podle pokladních dokladů do základu daně z příjmů. Žalovaný měl ve smyslu § 50 odst. 5 daňového řádu v odůvodnění svého rozhodnutí uvést, jakým způsobem stěžovatel jako poplatník daně porušil svoji zákonnou povinnost a měl také přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo přesto možné stanovit daň dokazováním. Žalovaný takto nepostupoval a ani městský soud se s touto skutečností nevypořádal.

Stěžovatel dále namítl, že v průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, zda byly prostředky, vložené stěžovatelem do pokladny, získány v průběhu zdaňovacího období, za které mu byla doměřena daň. Správce daně ovšem daňové řízení v tomto směru nevedl a osobní vklady vložené do pokladny přičetl bez dalšího k příjmům za zdaňovací období, ve kterém daň doměřil. Správce daně přitom neprokázal [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že prostředky vložené stěžovatelem v roce 1995 do podnikání byly získány v tomtéž či jiném roce. S tímto pochybením správce daně se nevypořádal žalovaný, ani městský soud.

Dále stěžovatel nesouhlasil s městským soudem v závěru, že správce daně nepochybil při vydání výzvy ze dne 8. 1. 1998, v níž odkázal na § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, a nikoliv na § 43 daňového řádu. Stěžovatel je naopak názoru, že byl vyzván k dokazování procesně vadným způsobem. Stěžovatel poukázal i na nerovné postavení daňového subjektu a správce daně a na zásady daňového řízení podle § 2 daňového řádu. Uvedl, že požadavek rovného postavení před zákonem je jedním ze základních principů ochrany lidských práv a základních svobod zaručených Listinou základních práv a svobod a Evropskou úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), aniž shledal vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jejíž důvodnost by z podstaty věci bránila přezkumu kasační stížnosti z dalších důvodů. Stěžovatel namítl, že městský soud, stejně jako předtím žalovaný, řádně neodůvodnil, jakou zákonnou povinnost stěžovatel v daňovém řízení porušil a proč tedy nebylo možno stanovit daň dokazováním.

K žalobní námitce, podle níž správce daně neměl stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, ale dokazováním, a měl vzít v úvahu nejen prostředky do podnikání vložené, ale též prostředky vybrané, městský soud na straně 13 a 14 svého rozsudku konstatoval, že stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 daňového řádu a 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, správnost stěžovatelem předloženého účetnictví a potažmo i stěžovatelem vykázaného základu daně. Městský soud poukázal také na prohlášení stěžovatele, který sám 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 a o těchto výběrech účtoval v peněžním deníku, pak neprokazuje, že peněžní prostředky vložené do podnikání pochází ze zdaněných či od daně osvobozených finančních zdrojů. Městský soud přitakal i závěru Ministerstva financí, které rozhodnutím ze dne 26. 11. 2001 nepovolilo přezkoumání rozhodnutí žalovaného v této věci.

Je tedy patrné, že městský soud posuzoval předmětnou námitku stěžovatele a dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno o osobních vkladech do podnikání, čímž bylo zpochybněno jeho účetnictví a také deklarovaný základ daně. Nejvyšší správní soud pak uzavírá, že rozsudek městského soudu netrpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů.

Dále stěžovatel tvrdil, že jej správce daně vyzval k prokázání zdanění příjmů nezákonně, neboť výzvu ze dne 8. 1. 1998 nevydal v souladu s daňovým řádem.

Nejvyšší správní soud podotýká, že zákonnost a oprávněnost výzvy je jednou z podmínek pro to, aby mohla být stanovena daň podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Byly-li by výzvy předcházející vyměření či doměření daně podle pomůcek (vydané podle § 31 odst. 9, § 43, příp. § 16 daňového řádu) vydány procesně vadným způsobem, mohla by taková vada vést k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí, neboť od nesplnění povinností uložených ve výzvách správce daně odvozuje právo vyměřit či doměřit daň za použití pomůcek.

Stěžovatel se domnívá, že správce daně měl označit výzvu vydanou v průběhu daňové kontroly odkazem na § 43 daňového řádu; nesouhlasí s městským soudem, který namítanou vadu v postupu správce daně neshledal.

Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Ze zvláštní povahy daňového řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správního orgánu na daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Stěžovatel, u něhož byla prováděna daňová kontrola, měl povinnost prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Tato povinnost daňového subjektu je odvoditelná mj. z § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, a správce daně nepochybil, když ve výzvě vydané v průběhu daňové kontroly odkázal na § 16 daňového řádu a požadoval po stěžovateli splnění povinností podle citovaného ustanovení. Stěžovatel pak měl zákonnou povinnost vyhovět výzvám, které mu byly adresovány.

Navrhl-li stěžovatel aplikaci § 43 daňového řádu, Nejvyšší správní soud odkazuje ke svému rozsudku ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003-81 (č. 647/2005 Sb. NSS), podle nějž - prováděl-li správce daně daňovou kontrolu až po vyměření daně - nepostupoval v rozporu se zákonem, vyzval-li stěžovatele ke splnění povinnosti podle § 31 odst. 9 daňového řádu výzvou vydanou podle § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť výzva podle § 43 daňového řádu již nemohla být uplatněna. V nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud dodává, že se městský soud touto otázkou zabýval na straně 12 svého rozsudku a řádně vysvětlil, proč nebylo na místě postupovat podle § 43 daňového řádu, aniž by tuto okolnost hodnotil jako právně nevýznamnou, jak předestírá stěžovatel v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud neshledal v postupu správce daně při vydávání výzvy žádné pochybení a přisvědčuje závěru městského soudu.

Stěžovatel rovněž zpochybnil, že byly v jeho případě splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a naopak se domnívá, že správce daně mohl přistoupit ke stanovení daně dokazováním. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že stěžovatel podle správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně vkladů peněz do pokladny, ale zároveň správce daně stanovil daň *de facto* dokazováním, vklady peněz do podnikání označené jako nedaňové příjmy přičítá k daňovým příjmům a zahrnuje tyto částky ve výši podle pokladních dokladů do základu daně z příjmu.

Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Předpokladem pro užití pomůcek při stanovení daně je nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování a současná nemožnost stanovit daň pomocí důkazů (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je tedy náhradním způsobem nastupujícím tehdy, když daň nelze stanovit dokazováním. Zároveň představuje výjimku ze základních zásad daňového řízení, a to zejm. zásady součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu) a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 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. Jsou-li splněny všechny zákonné podmínky a správce daně stanoví základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá již pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 daňového řádu) a i obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení podmínek pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem. Daňový subjekt proto již nemůže ovlivnit výši daně nebo volbu jednotlivé pomůcky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004-64, č. 633/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2004, čj. 28 Ca 428/2001-35, č. 290/2004 Sb. NSS).

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 (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, www.judikatura.cz, příp. www.nalus.usoud.cz).

V posuzované věci stěžovatel zaúčtoval ve zdaňovacím období roku 1995 vklad, jako příjem nezahrnutý do základu daně, ve výši 3 213 658,20 Kč. Stěžovatel byl tedy povinen prokázat podle § 31 odst. 9 daňového řádu a § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu k výzvě správce daně původ finančních prostředků, zaúčtovaných jako vklad do podnikání, a doložit, že zaúčtované finanční prostředky byly skutečně osobním vkladem do podnikání a nikoliv nezdaněnými příjmy. Jedná se o důkazní břemeno k prokázání skutečností tvrzených stěžovatelem, neboť právě stěžovatel takto označil finanční částky v peněžním deníku. Správce daně byl proto oprávněn vyzvat stěžovatele k prokázání, zda deklarované příjmy, zaúčtované v účetnictví stěžovatele jako osobní vklady, pocházely ze zdrojů, které nepodléhaly zdanění nebo byly od daně osvobozeny.

Na výzvy správce daně přitom nepostačuje reagovat pouhým tvrzením, které musí být doloženo relevantními důkazy. V posuzované věci správce daně vyzval stěžovatele dne 8. 1. 1998, aby prokázal, že zaúčtované osobní vklady v jeho účetnictví za období let 1993 až 1996 pocházely z finančních zdrojů, které nepodléhaly zdanění. Výzva byla stěžovateli doručena dne 17. 2. 1998, ale ten nepředložil žádné důkazy, které by prokázaly oprávněnost provedeného zaúčtování. Stěžovatel již dříve v čestném prohlášení ze dne 8. 12. 1997 vyjmenoval různé zdroje příjmů, s tím, že šlo o krátkodobé půjčky, příležitostné prodeje některých starožitností, jejichž soubor poměrně výhodně získal zejména v letech 1990-1991, prodeje obchodních podílů v jím spoluzaložených společnostech a v neposlední řadě i prodej některých nemovitostí, získaných v restituci, či výhodnou koupí.

Nejvyšší správní soud ovšem již dříve (srov. rozsudek ze dne 24. 5. 2006, čj. 1 Afs 77/2005-43, č. 1049/2007 Sb. NSS) konstatoval, že daňový řád nezná institut čestného prohlášení a to proto nepředstavuje samo o sobě důkazní prostředek v daňovém řízení.

Stěžovatel rovněž uvedl, že finanční pohyby, související s předmětnými vklady a výběry, samostatně průběžně neevidoval, a že jejich dodatečná rekonstrukce by byla nejen nepřesná, ale prakticky nemožná.

Městský soud nepochybil, když dovodil, že v posuzované věci byly splněny podmínky umožňující správci daně stanovit daňovou povinnost za pomoci pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Závěr městského soudu má také oporu v skutkových zjištěních. Z obsahu spisu je zřejmé, že stěžovatel měl možnost vyjádřit se na základě výzvy a i v průběhu daňové kontroly k požadavkům správce daně osobně i písemně a předložit potřebné doklady. Předloženými důkazy, čestným prohlášením a následným vyjádřením, však stěžovatel důkazní břemeno neunesl 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.

Nejvyšší správní soud pak uzavírá, že stěžovatel nedostal svému důkaznímu břemenu ohledně prokázání původu finančních prostředků vložených do podnikání, nebyl schopen prokázat svá tvrzení, a z těch proto nebylo možno vycházet. Rozsudek městského soudu tedy netrpí nezákonností spočívající v nesprávném právním posouzení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a kasační námitka není důvodná.

Námitka stěžovatele, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, zda prostředky, vložené žalobcem do pokladny, byly získány v průběhu zdaňovacího období za které byla doměřena daň, správce daně nevedl v tomto směru řízení a nepostupoval tak v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, se poprvé objevuje až v podané kasační stížnosti a tvoří z tohoto pohledu *novum*. Nejvyšší správní soud pak ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil po vydání napadeného rozhodnutí, podle § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlíží (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, čj. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, proto ji postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Pouze na okraj Nejvyšší správní soud podotýká, že při posuzování věci vycházel mj. ze své judikatury v obdobných věcech (např. rozsudek ze dne 28. 3. 2007, čj. 5 Afs 134/2006-217, www.nssoud.cz), aniž by shledal důvod odchýlit se od svých dříve vyslovených závěrů.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 31. prosince 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu