



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci stěžovatele **F. K.**, zastoupeného JUDr. Janem Tarabou, advokátem se sídlem v Písku, Prokopova 339, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2003, č. j. 10 Ca 365/2000 – 71,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 1. 2003, č. j. 10 Ca 365/2000 – 71, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 4. 8. 2000, č. j. 5992/110/2000 a č. j. 637/110/2000, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Písku ze dne 3. 11. 1992, č. j. 72988/99/097910, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 102 940 Kč, a č. j. 72948/99/097910, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 139 690 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že stěžovatel půjčil či vložil ve zdaňovacích obdobích roku 1996 a 1997 vyšší sumy do své obchodní společnosti E., s. r. o., ale aby mohl tyto půjčky a vklady uskutečnit, musely existovat zdroje, ze kterých finanční prostředky plynuly. Stěžovatel tyto zdroje označil jako příjmy získané z prodeje akcií, z restituce

zemědělského majetku a z úspor od roku 1963. Příjem získaný prodejem akcií byl v daňovém řízení ověřen a v rozsahu odpovídajícím tomuto příjmu stěžovatel unesl důkazní břemeno. Dále stěžovatel prokázal, že v roce 1996 využil k půjčce částku 100 000 Kč vrácenou obchodní společností jako jeho vklad. V důsledku toho byl v jednotlivých zdaňovacích obdobích součet vkladů a půjček snížen o částky představující tento příjem. Z restitucí zemědělského majetku stěžovatel žádný příjem v hotovosti neměl, protože restituční nárok byl vypořádán vydáním akcií. Bylo-li daňovou kontrolou zjištěno, že stěžovatel nezískal žádný majetek děděním či darováním, pak finanční prostředky vložené do společnosti musely plynout jedině z příjmů. V této souvislosti poukázal krajský soud také na judikaturu Ústavního soudu, který neshledal neústavnost v požadavku finančních orgánů prokazovat zdanění příjmů vynaložených na půjčky a vklady do obchodních společností. K argumentaci stěžovatele, že nemá povinnost uchovávat doklady delší dobu než v jaké je stanovena prekluzivní lhůta, krajský soud poukázal na § 31 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle něhož důkazní břemeno spočívá na stěžovateli. Jestliže stěžovatel v jednotlivých letech uvedl v daňových přiznáních jakých dosáhl příjmů, bylo na něm, aby prokázal, že takový údaj je správný. Pravdivost tvrzení stěžovatele o výši příjmů byla zpochybněna právě tím, že půjčil či vložil do obchodní společnosti finanční prostředky neodpovídající jeho příjmům tvrzeným v daňových přiznáních. Jestliže stěžovatel označil za zdroj těchto finančních prostředků své úspory, bylo na něm, aby toto tvrzení prokázal. Tvrdil-li stěžovatel, že finanční prostředky získal v dřívějších letech, případně je řádně zdanil, pak bylo na něm, aby toto své tvrzení prokázal. V dané věci stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal správnost jím uvedených údajů obsažených v daňových přiznáních o výši dosažených příjmů a neprokázal skutečnosti, k jejichž průkazu byl vyzván. Nesplnění této povinnosti je povinností předpokládanou v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků při dokazování a nedodržení této povinnosti má za následek, že daň nebylo možno stanovit dokazováním. Proto podmínky pro vyměření daně podle pomůcek byly splněny.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající jednak v nesprávném posouzení právní otázky soudem a jednak ve vadách řízení spočívajících v tom, že skutková podstata z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel nemá oporu ve spise, když pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud správní rozhodnutí zrušit. Stěžovatel prvořadě odmítá tezi, že právo správce daně požadovat prokázání údajů obsažených v daňovém přiznání, jakož i další skutečnosti rozhodné pro řádné a správné stanovení daně zakládá ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Takový vývod podle stěžovatele významově posouvá závěr nálezu Ústavního soudu publikovaného pod č. 130/1996 Sb. Citovaným ustanovením není založeno správcem daně žádné generální právo cokoli požadovat. Hlasitě je třeba též poukázat na neudržitelnost bezduchého právně pozitivistického výkladu. Zákon sice ukládá poplatníkovi povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, ale tato povinnost má své logické hranice. Mezi skutečnosti, byť je poplatník v daňovém přiznání uvádí, které však není možno prokázat, patří např. že manželka, kterou poplatník uvádí jako vyživovanou osobu neměla v roce xy příjem vyšší než zzz, obdobně není žádný poplatník schopen prokázat výši svých příjmů, resp. vyvrátit pochybnosti správce daně, že jím uváděný dosažený příjem v daném roce nebyl vyšší. Z logiky věci je také zřejmé, že nelze žádnou kontrolou zjistit, že stěžovatel nenabyl žádného majetku děděním či darováním. Přípustné tvrzení je v souladu (nevylučuje jej) s dřívějším postojem stěžovatele, že část majetku pochází z darů od obou rodin rodičů. Stěžovatel dále poukázal na myšlenky obsažené v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích v obdobné věci

sp. zn. 10 Ca 274/2001 s tím, že shodně v duchu s tímto rozsudkem postupoval i Městský soud v Praze ve věci sp. zn. 38 Ca 90/1999. Právní stanovisko krajského soudu není podle stěžovatele v souladu se zákonem. I tehdy, dostal-li by se stěžovatel do důkazní nouze stran prokázání výše příjmů předchozích let, není tím nikterak vyvrácena správnost výše příjmů v letech 1966-1977. Naopak jak dokládá úřední záznam z 8. 10. 1999 správce daně nezjistil, že by poplatník dosáhl v kontrolovaných letech jiných než jím uvedených příjmů. Hypotéza, že u stěžovatele došlo zrovna v kontrolovaných letech ke zvýšení majetku příjmem, který podléhal zdanění dani z příjmů, nemá ve spise oporu, ba právě je vyvrácena tím, že podstatná část půjčky byla poskytnuta již 1. ledna 1996 a pro rok 1997 1. února. Pokud stěžovatel takto půjčky poskytl, a zde pochyby nejsou, musel již tehdy disponovat peněžní částkou v této výši. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti s poukazem na znění § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků uvedlo, že stěžovatel byl vyzván, aby prokázal správnost jím uvedených příjmů a základů daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1996 a 1997, neboť o těchto skutečnostech vznikly u správce daně pochybnosti. Pokud stěžovatel svá tvrzení, že zdrojem půjček a vkladů byly rodinné úspory, neprokázal, neunesl důkazní břemeno a daň nebylo možno stanovit dokazováním. V této souvislosti poukázalo finanční ředitelství na standardní judikaturu soudů i Ústavního soudu v obdobných kauzách, např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 323/99, IV. ÚS 275/99, I. ÚS 244/99. Na základě těchto skutečností finanční ředitelství navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil, přičemž neshledal vady, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Stanoví-li ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, znamená to, jak správně vyjádřil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, že citované ustanovení zakládá právo správce daně požadovat prokázání údajů obsažených v daňovém přiznání, jakož i další skutečnosti rozhodné pro řádné a správné stanovení daně. V žádném případě nejsou tímto významově posouvány závěry nálezu Ústavního soudu publikovaného pod č. 130/1996 Sb., v němž se také uvádí, že citované ustanovení nelze vytrhovat z ostatních souvislostí a vazeb a především z celé koncepce důkazního řízení v daňových věcech a že tedy státní úředník nemůže daňový subjekt vyzvat k čemukoliv, ale naopak pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám. Teprve když daňový subjekt svá vlastní tvrzení neprokáže, postupuje správce daně samostatně. V daném případě stěžovatel poskytl společnosti E., s. r. o., půjčky a vklady v r. 1996 v celkové výši 533 000 Kč a v r. 1997 v celkové výši 427 000 Kč, a proto byl důvodně v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků správcem daně vyzván, aby prokázal, z jakých zdrojů tyto finanční prostředky získal. Protože citovaným ustanovením není založeno správcem daně žádné generální právo cokoliv požadovat, jak uvedl správně stěžovatel v kasační stížnosti, správce daně svůj požadavek vůči stěžovateli, který byl odůvodněn zjištěními v rámci vyhledávací činnosti prováděné v souladu s § 36 zákona o správě daní a poplatků, přesně konkretizoval. Proto hlasitý poukaz stěžovatele na neudržitelnost bezduchého právně pozitivistického výkladu není v dané věci důvodný. Co je povinen daňový subjekt prokazovat ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků má své hranice a tyto jsou v tomto ustanovení přesně vymezeny, jak to také vyjádřil Ústavní

soud v citovaném nálezu, a nelze dovést, že by se v případě stěžovatele pohyboval správce daně mimo ně, zejména když argumentace stěžovatele je v této souvislosti zcela nepřipadná.

Pokud stěžovatel poukázal na myšlenky obsažené v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 274/2001 v obdobné věci a rozsudek Městského soudu v Praze sp.zn. 38 Ca 90/1999, je nutno tento poukaz označit za právně irelevantní, neboť rozhodnutí v jiných věcech nejsou pro krajský soud ani pro Nejvyšší správní soud závazná, protože soud je při svém rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu (čl. 95 odst. 1 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

Zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení základu daně a daně dokazováním před stanovením daně podle pomůcek, popř. sjezdáním daně, neboť první ze jmenovaných způsobů stanovení daně má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob jak stanovit daň, pokud ji nelze stanovit dokazováním. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Zjistí-li správce daně, že v daném případě není možné stanovit daň dokazováním a stanoví-li základ daně a daň za použití pomůcek, může za této situace odvolací orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Také jen v tomto rozsahu se může daňový subjekt domáhat přezkoumání správního rozhodnutí soudem. V daném případě však stěžovatel v kasační stížnosti v rámci uplatněných důvodů takové námitky neuvedl. V této souvislosti lze také poukázat na závěry vyjádřené Ústavním soudem v usneseních ze dne 21. 3. 1995, sp. zn. III. ÚS 215/94 a ze dne 28. 5. 1997, sp. zn. I. ÚS 285/96, jež neshledal neústavní postup soudu, který přezkoumal správní rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek stejně jako odvolací správní orgán pouze v intencích § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků..

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. 10. 2004

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu