



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **E. D.**, zastoupená JUDr. Pavlem Turoněm, advokátem se sídlem Moskevská 66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 11. 2006, č. j. 10347/06-1100-401171, č. j. 10348/06-1100-401171 a č. j. 10349/06-1100-401171, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000 za použití pomůcek, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 4. 2008, č. j. 30 Ca 15/2007 - 70,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadá rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 15. 4. 2008, č. j. 30 Ca 15/2007 - 70, kterým byly zamítnuty její žaloby proti v záhlaví označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“). Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům ze dne 11. 9. 2002, č. 1020000948, č. 1020000949 a č. 1020000950, jimiž Finanční úřad v Karlových Varech (dále jen „finanční úřad“) stěžovatelce dodatečně vyměřil za použití pomůcek daň z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000 ve výši 3 904 356 Kč, 439 420 Kč, resp. 412 300 Kč.

Stěžovatelka označuje za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“). Konstatuje, že podle názoru krajského soudu žalovaný řádně odůvodnil užití pomůcek ke stanovení doplatku daně, naopak ona nesplnila povinnost tvrzení ani povinnost důkazní, neboť věrohodným způsobem nevysvětlila důvodné pochybnosti o úplnosti účetnictví. Tyto závěry soudu jsou podle stěžovatelky zcela v rozporu s obsahem spisů, k věci se vždy vyjadřovala shodně, docházelo jen k rozšiřování původních odpovědí o další detaily. Nemůže proto souhlasit se závěrem krajského soudu, že v průběhu daňového řízení nenabídla věrohodnou verzi reality, která se nemohla stát předmětem dokazování. V této souvislosti stěžovatelka dále v kasační stížnosti uvádí, že nechápe, v čem krajský soud spatřuje rozpory či různé verze ve vztahu k osobnímu vkladu částky 10 milionů Kč do podnikání. Tvrzení soudu, podle něhož nebylo možné zjistit původ těchto finančních prostředků, je zavádějící. Stěžovatelka dle svého tvrzení na veškeré výzvy správce daně vždy řádně reagovala, při dokazování plnila veškeré povinnosti stanovené zákonem. Rovněž ji záráží, že se krajský soud ve vztahu k osobnímu vkladu dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2007, tedy právního názoru na věc zjištěnou a vyslovenou po sedmi letech od zahájení daňové kontroly. Vedle toho namítá stěžovatelka nesprávnost stanovení zisku a podnikatelské marže. Stanovení její výše je nesprávné, jelikož je zřejmé z účetnictví. Předložením veškerých účetních dokladů ohledně podnikání i k soukromým nepodnikatelským účtům získal žalovaný i krajský soud kompletní přehled o financích stěžovatelky a její podnikatelské činnosti, tím i veškeré doklady k tomu, aby bylo možno stanovit daň dokazováním. Stejně tak celé dokazování provedené žalovaným bylo neúplné, nebyly provedeny výsledky stěžovatelkou navrhovaných svědků. I tak ale mohl žalovaný stanovit daň dokazováním. Napadeným rozsudkem krajského soudu byly též dle stěžovatelky potvrzeny nezákonné kombinace použití pomůcek, daň za rok 1998 byla stanovena formou kombinace dokazování a pomůcek, což je nezákonné.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatelka zahájila svou podnikatelskou činnost v roce 1998, předmětem podnikání byla směnářská činnost. Finanční úřad zahájil u stěžovatelky dne 26. 7. 2001 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999 a 2000. Dne 22. 8. 2001 pak zahájil kontrolu na téže dani za zdaňovací období roku 1998. Finanční úřad stěžovatelku především vyzval, aby prokázala, zda peněžní prostředky vložené u ČOB, a. s., na účet č. x za období od 23. 3. 1998 do

31. 12. 2000, na účet č. x za období od 26. 3. 1998 do 31. 12. 2000 a na účet č. x za období od 10. 11. 2000 do 31. 12. 2000 byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob nebo jinou daní, či zda tyto příjmy nebyly předmětem daně z příjmů fyzických osob či příjmy, které jsou předmětem této daně, ale jsou od ní osvobozeny. Ohledně průběhu daňové kontroly před finančním úřadem Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na precizní a velmi podrobné odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu (str. 8 – 15). Finanční úřad na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že stěžovatelka neprokázala, že vykázala ze své činnosti veškeré příjmy podléhající zdanění daní z příjmů a daňový základ a daň tak, jak je uvedla v daňových přiznáních, odpovídají skutečnosti a jsou podloženy průkazným účetnictvím a řádnými účetními doklady. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka neprokázala, co je podle zákona povinna, nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto správce daně přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek. Na základě těchto zjištění vydal finanční úřad dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za všechna kontrolovaná zdaňovací období. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný svými rozhodnutími ze dne 20. 8. 2003 zamítl.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26. 1. 2006, č. j. 58 Ca 107/2003 - 74, rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí. Podle tohoto rozsudku z napadených rozhodnutí nebylo možné seznat, na základě jakých skutkových a právních závěrů žalovaný dospěl k tomu, že v daných případech nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Žalovaný ve věci rozhodl znovu, po novém skutkovém a právním zhodnocení věci konstatoval, že stěžovatelka i přes opakované výzvy neprokázala, že prostředky vložené na účty č. x, č. x a č. x byly zdaněny daní z příjmů fyzických osob či jinou daní, popř. že se jedná o příjem, který není předmětem daně nebo je od daně osvobozený. Stěžovatelka o uvedených účtech neúčtovala ve svém účetnictví, proto je podle žalovaného její účetnictví neúplné a v návaznosti na to rovněž nesprávné a neprůkazné. Žalovaný rovněž poukázal na skutečnost, že ačkoliv stěžovatelka nakoupila v letech 1998, 1999 a 2000 cizí měnu v hodnotě několika miliard Kč, jsou veškeré nákupní odpočty evidované žalobkyní anonymní, tedy neověřitelné. Dále se neztotožnil s tvrzením stěžovatelky, že její směnárenská činnost byla pouze přátelskou službou bez úmyslu dosažení zisku. Jelikož stěžovatelka nesplnila svoji povinnost vyplývající z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 téhož zákona a zároveň nebylo možno stanovit daň dokazováním, byly podle žalovaného splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Finanční úřad též při stanovení daňové povinnosti použil takové pomůcky, na jejichž základě bylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě, a neporušil ani ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť nebyly shledány

žádné okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, k nimž by mělo být v řízení přihlédnuto.

V rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 žalovaný navíc konstatoval, že důvodem pochybností daňových orgánů o úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví stěžovatelky (a v návaznosti na to i o správnosti výše příjmů vykázaných v daňovém přiznání) byla i skutečnost, že stěžovatelka zaúčtovala dne 25. 11. 1998 jako příjem neovlivňující základ daně osobní vklad podnikatele v částce 10 000 000 Kč. Při hodnocení této skutečnosti však byly zjištěny rozpory jak vzájemné mezi jednotlivými tvrzeními stěžovatelky, tak i mezi těmito tvrzeními na jedné straně a výpověďmi svědků na straně druhé. Stěžovatelka na výzvy finančního úřadu sice reagovala, avšak těmito konkrétně formulovanými výzvami požadované důkazní skutečnosti nepředložila.

Krajský soud žaloby proti rozhodnutím žalovaného spojil ke společnému projednání a kasační stížností napadeným rozsudkem jedním výrokem rozhodl o tom, že se žaloby zamítají. Důvodnou neshledal ani jednu ze tří skupin žalobních bodů. K první z nich uvedl, že z odůvodnění napadených rozhodnutí lze jednoznačně seznat, proč s ohledem na zjištěné skutečnosti nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stěžovatelka byla dále (podle odůvodnění krajského soudu k druhé skupině žalobních bodů) povinna věrohodným způsobem tvrdit a prokázat, že její účetnictví je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. V průběhu daňového řízení však těmto svým povinnostem nedostála. K posledním žalobním bodům uvedl, že v daňovém řízení došlo podle krajského soudu pouze ke zdanění zjištěné obvyklé odměny za směnu, správce daně se zabýval tím, že stěžovatelka musela za nákup zaplatit. Stěžovatelka tudíž nebyla zkrácena na svých právech, neboť ustanovení § 46 odst. 3 a § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nebyla porušena jí namítaným způsobem.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatelka formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. namítá vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, v níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají, některé je však nutno formálně podřadit spíše po ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatelka kasační stížnost podává i z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že *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*. Z odst. 7 téhož ustanovení vyplývá, že daňový základ a výši daně je třeba stanovit podle pomůcek *dostatečně spolehlivě*, přičemž pokud tak nelze učinit, postupuje se dále způsobem zde uvedeným. Citované právní normy zakotvují tři podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek: 1) daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých povinností, 2) daňovou povinnost tudíž není možno stanovit dokazováním a 3) daňový základ a výše daně musí být stanoveny dostatečně spolehlivě.

Námítky stěžovatelky ve vztahu k pomůckám lze rozčlenit do dvou skupin. Stěžovatelka tvrdí, že v daném případě vůbec nebyly splněny (shora uvedené) zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, daň mohla být stanovena dokazováním. Dále pak její výtky směřují do samotné konstrukce pomůcek, tedy do správnosti vypočtení výše daně tímto náhradním způsobem, a v této souvislosti rovněž namítá nezákonné kombinace použití pomůcek.

K nesplnění prvé a druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek stěžovatelka vznáší následující námítky. Závěry soudu ohledně řádného odůvodnění žalovaného o užití pomůcek ke stanovení doplatku daně a ohledně nesplnění povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ze strany stěžovatelky jsou zcela v rozporu s obsahem spisů. Stěžovatelka v kasační stížnosti tvrdí, že se k věci vždy vyjadřovala shodně, jen reagovala na dotazy žalovaného, čímž docházelo k rozšiřování původních odpovědí o další detaily. Nesouhlasí ani se závěrem soudu, že v průběhu daňového řízení nenabídla věrohodnou verzi reality, a ta se tudíž nemohla stát předmětem dokazování. Stanovení marže dle pomůcek považuje za nesprávné, jelikož výše marže je zřejmá z jejího účetnictví, a to z dokladů o nákupu a prodeji bance. Tím, že stěžovatelka předložila žalovanému veškeré své účetní doklady ohledně svého podnikání i doklady vztahující se k jejím soukromým nepodnikatelským účtům, získal žalovaný i soud kompletní přehled o jejích financích i podnikatelské činnosti a veškeré doklady k tomu, aby mohl stanovit daň dokazováním. Tvrzení o neúplnosti a neprůkaznosti účetnictví pokládá stěžovatelka za účelové tvrzení, jehož cílem bylo dosáhnout za každou cenu stanovení doplatku daně za užití pomůcek. V závěru kasační stížnosti znovu zopakovala, že na veškeré výzvy správce daně vždy řádně reagovala, při dokazování plnila veškeré povinnosti stanovené zákonem. Na druhou stranu dokazování provedené žalovaným bylo neúplné, protože nebyly provedeny výslechy jí navrhovaných důležitých svědků. I tak ale mohl žalovaný stanovit daň dokazováním.

Krajský soud o obsahově obdobných námitkách stěžovatelky uvážil následovně. Z odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného lze podle něj jednoznačně seznat, proč s ohledem na zjištěné skutečnosti nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný uvedl, že tomu bylo především proto, že 1) účetnictví stěžovatelky nebylo vedeno úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které byly jeho předmětem, a stěžovatelka v průběhu daňového řízení nepředložila žádné věrohodné důkazní prostředky, kterými by byly rozpory v účetnictví jednoznačně odstraněny, 2) nebyla zřejmá konkrétní výše finančních prostředků, které mohly být eventuelně vybrány z nezaúčtovaných účtů, aniž by byly předmětem směnářenské činnosti, či 3) správci daně nebyla známa konkrétní výše zisku realizovaného prostřednictvím nezaúčtovaných účtů č. x, č. x a č. x.

K tomu, aby bylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, je podle krajského soudu bezpodmínečně nutné, aby zde byly důkazy, na základě kterých lze za příslušné zdaňovací období daňovou povinnost stanovit dokazováním. Při zjišťování daňového základu se prioritně vychází z účetnictví. V této věci však vznikly vážné pochybnosti především o úplnosti stěžovatelkou vedeného účetnictví. Stěžovatelka tudíž byla povinna věrohodným způsobem tvrdit a prokázat, že její účetnictví je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. V opačném případě by účetnictví ztratilo svoji důkazní hodnotu. Stěžovatelka však v průběhu daňového řízení svým povinností tvrdit a prokázat nedostála. Věřodným způsobem nevysvětlila důvodné pochybnosti o úplnosti účetnictví, nelze vůbec hovořit o tom, že by nastínila věrohodnou verzi reality. Tvrdila-li, že v průběhu daňového řízení docházelo z její strany k doplňování původních sdělení, jejich rozšiřování a upřesňování, není toto tvrzení pravdivé. Naopak jednotlivá svá tvrzení novými tvrzeními zcela rozporovala. Krajský soud proto její námitky zpochybňující průběh dokazování zamítl jako nedůvodné s odůvodněním, že to byla stěžovatelka, která způsobila, že v důkazním řízení nemohla být osvědčena věrohodná verze reality. Jelikož zde nebyly důkazy, na základě kterých by bylo možné osvědčit příjmovou stránku jejího účetnictví, nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. V dané věci tedy byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud se s uvedenými závěry krajského soudu ztotožňuje. Pokud stěžovatelka tvrdí, že v průběhu daňového řízení pouze reagovala na dotazy žalovaného, čímž docházelo k rozšiřování původních odpovědí o další detaily, nelze jí dát za pravdu. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku (str. 25 a 26) citoval jednotlivá vyjádření stěžovatelky, která označil za různé skutkové verze, a to 1) odpověď na výzvu správce daně z 18. 10. 2001, 2) vyjádření k obsahu zprávy o daňové kontrole a 3) místopřísežné prohlášení z 13. 12. 2001 a vyjádření do protokolu z 18. 2. 2002. Podle první skutkové verze finanční prostředky vkládané na

nezaúčtovaný účet v DEM pocházely z podnikání stěžovatelky, a mělo o nich tak být účtováno. Ve druhé skutkové verzi stěžovatelka uvedla, že finanční prostředky jejích klientů vkládal na tento účet její syn. Prostředky byly během několika minut vloženy a vybrány z osobního účtu a současně vloženy a vybrány z podnikatelského účtu. Služba byla pro klienty poskytována bezplatně. Třetí skutková verze opět popřela tu předchozí. Dle ní stěžovatelka půjčila nezaúčtovaný účet v DEM panu B. N. X., který si na něm přes ni a jejího syna deponoval své peníze. Na nezaúčtovaný účet v USD vkládala dolary sama stěžovatelka s tím, že se jednalo o finanční prostředky přinesené panem B. Podle tvrzení obsažených ve stěžovatelkou podané žalobě v této věci však stěžovatelka s pohyby na účtech neměla vůbec nic společného, vše prováděl její syn, který dal panu B. účty k dispozici.

Z výše uvedeného přehledu je zřejmé, že krajský soud se velmi podrobně zabýval tvrzeními stěžovatelky v řízení před správcem daně. Konkrétně citoval její jednotlivá vyjádření a následně přehledně a srozumitelně poukázal na jejich vzájemný rozpor a nesrovnalosti v nich obsažené. Nejvyšší správní soud dospěl na základě porovnání jednotlivých tvrzení poskytnutých stěžovatelkou k otázce původu a pohybu peněžních prostředků na uvedeném účtu v průběhu daňového řízení k závěru, že vzhledem k rozporům v jí uvedených tvrzeních neprokázala správcem daně požadovanou skutečnost, tj. že tyto peněžní prostředky již byly zdaněny, případně, že zdanění nepodléhají a z jakého důvodu. Stěžovatelka v kasační stížnosti rozpory vysvětlovala rozšiřováním svých výpovědí o další detaily, které však nevyvracely vyslovený závěr o vzájemném rozporu jí uváděných skutečností. Nejvyšší správní soud shledal odůvodnění rozsudku krajského soudu v tomto směru jako komplexní, logické, naproti tomu stěžovatelka především konstatovala svůj nesouhlas, závěr soudu však kvalifikovaně nezpochybnila.

Další související námitka kasační stížnosti se týká neúplnosti a neprůkaznosti stěžovatelkou vedeného účetnictví. Stěžovatelka považuje toto tvrzení žalovaného za účelové. Její marže je z účetnictví dle jejího názoru zřejmá. Správce daně podle žalovaného zjistil, že stěžovatelka neúčtovala ve svém účetnictví o účtech č. x, č. x a č. x. Měla však povinnost tak činit, neboť finanční prostředky z těchto účtů byly převáděny na její oficiální podnikatelský účet a poté odprodávány bance, přičemž činnost realizovaná prostřednictvím uvedených nezaúčtovaných účtů nebyla mimo podnikatelskou činnost stěžovatelky a bez úmyslu dosažení zisku. Dle Nejvyššího správního soudu stěžovatelka nepředložila žádné věrohodné důkazní prostředky, kterými by rozpory v účetnictví jednoznačně odstranila. S ohledem na její jednotlivá tvrzení nebyla zřejmá konkrétní výše finančních prostředků, které mohly být eventuálně vybrány z nezaúčtovaných účtů, ani konkrétní výše zisku realizovaného prostřednictvím těchto účtů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí srozumitelně uvedl, že vzhledem k neobjasněným pohybům vysokých částek peněžních prostředků na účtech stěžovatelky, k neidentifikovatelným nákupním odpočtům a neobjasnění původu vkladu do podnikání ve výši 10 000 000 Kč, nebylo

možné ověřit výši příjmů a výdajů vykázaných stěžovatelkou v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, ani stanovit daň dokazováním, proto pristoupil ke stanovení daně za použití pomůcek. Stěžovatelka těmto konkrétním důvodům oponovala vyslovením názoru, že tvrzení o neúplnosti a neprůkaznosti jejího účetnictví je jen účelovým tvrzením, jehož cílem bylo dosáhnout za každou cenu stanovení doplatku daně za užití pomůcek, a že výše marže je zřejmá z jejího účetnictví. Stejně jako k předchozí námitce nezbyvá než konstatovat, že takovou námitkou není možno účinně zpochybnit právní názor krajského soudu, který na základě výše popsaných závěrů finančního úřadu a žalovaného shledal jejich rozhodnutí zákonnými (k nesprávnému stanovení výše marže stěžovatelky viz dále vypořádání námitek směřujících do konstrukce pomůcek).

Stěžovatelka dále namítá, že dokazování provedené žalovaným bylo neúplné, protože nebyly provedeny výsledky jí navrhovaných důležitých svědků. Přesto dle jejího názoru mohl žalovaný stanovit daň dokazováním. Krajský soud měl podle stěžovatelky ve svém rozsudku uvést, jak prověřil a hodnotil činnost žalovaného, místo toho v závěru odůvodnění vypočítal, jaké stěžovatelkou navrhované důkazy neprovedl. Tímto krokem ji měl při omezených důkazních možnostech zbavit možnosti prokázat její tvrzení.

Nejvyšší správní soud k této námitce nejprve zdůrazňuje, že stěžovatelka sama nesplnila svou povinnost tvrzení, a zejména tato skutečnost vedla ke stanovení její daňové povinnosti za použití pomůcek. Stěžovatelka především nepředložila věrohodnou verzi reality, její tvrzení byla navzájem rozporná. Správnost a úplnost vedeného účetnictví byly zpochybněny, neboť účetnictví neobsahovalo údaje o třech účtech, které měly úzkou souvislost s podnikatelskou činností stěžovatelky. V této situaci bylo povinností stěžovatelky vyhovět konkrétním výzvám správce daně, který požadoval vysvětlení konkrétních údajů, což se však nestalo a stěžovatelka svými vlastními tvrzeními způsobila další pochybnosti, nesrovnalosti a rozpory. Z rozhodnutí žalovaného dále vyplývá, že výslech navrženého svědka B. D. (syna stěžovatelky) nebyl proveden, neboť v daňovém řízení vystupoval jako zástupce stěžovatelky. Daňového řízení se z tohoto titulu po celou dobu aktivně účastnil, měl možnost se vyjádřit ve všech stádiích daňového řízení k provedeným úkonům, kdykoliv poskytnout potřebné informace, pokud by to v zájmu stěžovatelky, kterou zastupoval, považoval za vhodné.

Stěžovatelka svá tvrzení o darování finančních prostředků nemohla podle žalovaného prokázat ani místopřísežným prohlášením paní I. W., bez doložení důkazních prostředků, které by prokazovaly tvrzení uvedená v tomto prohlášení. Námitku, že finanční úřad neprovedl výslech svědků I. W. a S. W. žalovaný vypořádal s odůvodněním, že se jedná o cizí státní příslušníky, kterým nemohly být ukládány povinnosti podle zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka nebrojí proti odůvodnění neprovedení důkazů výsledky uvedených osob, v kasační stížnosti jen obecně namítá, že dokazování provedené žalovaným bylo neúplné. Neuvádí

však, k čemu měly jí navržené důkazní prostředky sloužit, co jimi mělo být prokázáno. K takto obecně formulovanému nesouhlasu je nutno konstatovat, že jím nebyl účinně zpochybněn závěr krajského soudu, který průběh dokazování označil za zákonný. Rozhodná je v tomto ohledu především krajským soudem opakovaně zdůrazňovaná skutečnost, že stěžovatelka vůbec nenabídla věrohodnou verzi reality, která by se mohla stát předmětem dokazování.

V napadeném rozsudku krajského soudu řádně odůvodněno, proč soud neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy. Dle Nejvyššího správního soudu existence ani obsah navrhovaných důkazních prostředků nebyl mezi účastníky sporný, provedení těchto důkazů by proto bylo nadbytečné. Stěžovatelkou navrhované důkazy se obsahově vztahovaly k jiným skutečnostem, nežli k vytýkaným rozporům, pro které bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud proto zamítnutím provedení stěžovatelkou navrhovaných důkazů v řízení o žalobě nezkrátil její procesní práva.

Jako rozporná hodnotil žalovaný též jednotlivá tvrzení stěžovatelky ohledně částky 10 000 000 Kč, kterou zaúčtovala ve zdaňovacím období roku 1998 jako osobní vklad podnikatele. Krajský soud se s těmito závěry žalovaného, s poukazem na protokol finančního úřadu z 22. 8. 2001, vyjádření stěžovatelky ze 17. 10. 2001, její vyjádření k obsahu zprávy o daňové kontrole a konečně též na žalobu, ztotožnil. Uvedl, že jestliže zaúčtovala osobní vklad, byla též povinna k výzvě správce daně věrohodným způsobem tvrdit a prokázat, že tyto finanční prostředky byly skutečně osobním vkladem do podnikání a nikoliv nezdaněnými příjmy. Její tvrzení však byla rozporná a protikladná, např. ve způsobu příjmu peněz (hotovost, bankovní převod) či jejich uchování (hotovost, účet u peněžního ústavu). Jelikož stěžovatelka nepředložila věrohodné tvrzení, nemohla ani prokázat původ finančních prostředků vložených jako osobní vklad do podnikání. Absence těchto zjištění podle krajského soudu podpořila závěr správce daně, že ve zdaňovacím období roku 1998 byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. V kasační stížnosti stěžovatelka uvádí, že nechápe, v čem soud spatřuje rozpory či různé verze ve vztahu k osobnímu vkladu. Je třeba zohlednit, že v několika krátkých sděleních jsou popisovány události let 1975 až 1993. Dle jejího názoru není z napadeného rozsudku možno zjistit, jaké vysvětlení ohledně osobního vkladu bylo nevěrohodné. Tvrzení soudu, že nesplněním povinností podle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nebylo možné zjistit původ finančních prostředků vložených jako osobní vklad do podnikání, označuje stěžovatelka za zavádějící.

Nejvyšší správní soud kasační námitky stěžovatelky neshledal důvodnými. Z odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozsudku krajského soudu (str. 27 a 28) jednoznačně vyplývá, jaká tvrzení stěžovatelka v daňovém řízení předložila, v čem spočívají jejich rozpory. Je to především výše zmíněný způsob příjmu peněz a způsob jejich uchování. Se závěrem finančního úřadu, žalovaného i krajského soudu

o stanovení daňové povinnosti stěžovatelky za použití pomůcek se zdejší soud ztotožňuje. Vysvětlení stěžovatelky k osobnímu vkladu tak bylo možno posoudit jako nevěrohodná, ostatně stejně jako její ostatní tvrzení, vztahující se k její běžné podnikatelské činnosti. Je však nutno konstatovat, že i za zdaňovací období roku 1998 byla daň vyměřena za použití pomůcek zejména pro nevěrohodnost účetnictví jakožto celku z výše uvedených důvodů, nikoli pouze z důvodu neprokázání původu zmíněného osobního vkladu do podnikání.

Druhá skupina stížních námitek směřuje do konstrukce pomůcek. Stěžovatelka konkrétně uvádí, že finanční úřad a žalovaný při stanovení zisku z údajných příjmů na jejích soukromých účtech vycházeli z rozdílu mezi výběrem z těchto soukromých účtů a vkladem na podnikatelské účty. Takové stanovení zisku pokládá za nesprávné, neboť nerespektuje vůli vlastníka peněz na zmíněných účtech. Podnikatelská marže podle tvrzení stěžovatelky obsaženého v její kasační stížnosti představovala jen nepatrný zlomek v objemu obchodovaných valut. Nebyla v rovině 2 %, jak dovozuje žalovaný.

K oprávněnosti uplatňování tohoto typu námitek se Nejvyšší správní soud již dříve ve své judikatuře vyjádřil. Odkázat lze na rozsudek ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, či na něj navazující rozsudek ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156. Především v posledně uvedeném rozhodnutí tento soud dospěl k závěru, dle něhož: „...Dle zákona o správě daní a poplatků je daňový subjekt oprávněn proti vyměření (doměření) daně též namítat, že daň nebyla vyměřena či doměřena správně či dostatečně spolehlivě. Oporu pro tento názor shledává Nejvyšší správní soud ve vzájemné souvislosti ustanovení § 1 odst. 2, § 2 odst. 9, § 31 odst. 7 a § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. [...] Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná ‚nedostatečná spolehlivost‘ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení. [...] Naopak nemohla by být přípustná námitka zpochybňující výběr jednotlivých pomocných skutečností, pokud by nebyla napadena spolehlivost výsledku stanovení daňové povinnosti. [...] Tyto námitky by mohly být pouze podpůrnými pro jeho základní tvrzení, že daňová povinnost ve stanovené výši je nepřiměřená. [...] Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek samo o sobě není a nemá být sankcí (viz již výše), ale tento způsob s sebou nese povinnost daňového subjektu strpět jeho nutné atributy, a to zejména ten, že jeho daňová povinnost nebude stanovena zcela přesně, ale vždy pouze odhadem, jehož drobné nepřesnosti nemohou být daňovým subjektem úspěšně namítány.“ Dle závěrů uvedených v citovaném rozhodnutí je daňový subjekt oprávněn namítat nesplnění třetí podmínky pro stanovení daňové povinnosti za

použití pomůcek, tedy nedostatečně spolehlivého stanovení daňového základu a výše daně, avšak z jeho tvrzení musí být zřejmé, že stanovená daňová povinnost je zjevně nepřiměřená a z jakých konkrétních důvodů.

Námitky obsažené v kasační stížnosti stěžovatelky však svým obsahem citovaným závěrům neodpovídají. Je možno je označit pouze za ona „podpurná tvrzení“, nicméně schází základní stížní bod, jímž by stěžovatelka zpochybňovala samotnou dostatečnou spolehlivost stanovení daňového základu a výše daně. Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud nemůže uvedenými tvrzeními stěžovatelky vypořádat. Opačným postupem by totiž umožnil v této fázi stěžovatelce uplatňovat konkrétní věcné námitky, které nezkoumá ani žalovaný jakožto odvolací orgán proti rozhodnutí finančního úřadu. Podle ustanovení § 50 odst. 5 věty první zákona o správě daní a poplatků totiž platí, že *směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně*. Pokud by nyní byl rozsudek krajského soudu (a de facto i jemu předcházející rozhodnutí prvostupňového správce daně) přezkoumáván v širším rozsahu, než v jakém zkoumá odvolací námitky žalovaný, byl by takový postup v rozporu se základními (nejen systematickými) zásadami, na nichž je vystavěno soudní řízení správní, tedy přezkumem zákonnosti rozhodnutí žalovaného krajským soudem a k případné kasační stížnosti též rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem.

Stěžovatelka v kasační stížnosti dále namítá nezákonné kombinace použití pomůcek ke stanovení doplatku daně. V kasační stížnosti je obsaženo jen toto zcela obecné tvrzení bez jakéhokoli bližšího upřesnění. Pouze na jeho základě však není možno kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu přezkoumat, neboť z něj není patrné, z čeho v tomto případě stěžovatelka dovozuje dotčení na svých právech. Takto obecné konstatování ani nesplňuje definici žalobního (tj. ani stížního) bodu ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka neuvádí, z jakých skutkových a právních důvodů je takový postup nezákonný. Námitku nezákonné kombinace použití pomůcek tak Nejvyšší správní soud nemohl věcně přezkoumat. Ve stejném odstavci kasační stížnosti stěžovatelka poukazuje na stanovení daně nezákonným způsobem formou kombinace dokazování a pomůcek. Předmětnou námitku konkretizuje věcným odkazem, že se tak stalo v případě stanovení daně za rok 1998 při zdanění osobního vkladu ve výši 10 milionů Kč. Obsahově své tvrzení již neupřesňuje, tedy neuvádí, jaké byly použity pomůcky a k jakým skutečnostem prováděl žalovaný dokazování. Předně je však třeba zohlednit skutečnost, že bod tohoto obsahu nebyl obsažen v žalobě. Kasační stížnost tak v této části v souladu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s. není přípustná, neboť se opírá o důvod, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla.

K námitce nepřípustného odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu z roku 2007, tedy na právní názor na věc zjištěnou a vyslovenou

po sedmi letech od zahájení daňové kontroly v projednávané věci, Nejvyšší správní soud konstatuje, že odkaz na pozdější právní názor vyslovený judikaturou či doktrínou nelze bez dalšího považovat za odporující obecným argumentačním pravidlům. V případě velkého časového odstupu mezi vydáním rozhodnutí správního orgánu (příp. samotným zahájením řízení) a následným (či případně i předcházejícím) rozhodnutím soudu je třeba zkoumat, zda v mezidobí nedošlo ke změně právní úpravy, neboť soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V takovém případě by aplikovatelnost rozhodnutí soudu mohla být pochybná a sporná. Pokud tomu tak však není – jako je tomu v projednávané věci, je argumentace za použití aktuální judikatury vhodná a možná.

Nejvyšší správní soud na základě uvedené argumentace dospěl k závěru, že krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. v souladu se zákonem. Stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. května 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu