

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Marie Součkové v právní věci **žalobce J. B.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Podlipským, advokátem se sídlem Praha 4, Pod Višňovkou 33/1661, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, **se sídlem Praha 1, Štěpánská 28**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 28 Ca 350/2002 - 41 ze dne 24. 9. 2003,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 28 Ca 350/2002 - 41 ze dne 24. 9. 2003 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl nadepsaný rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ-8042/11/01 ze dne 13. 3. 2002, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 68459/01/012911/6703 ze dne 3. 5. 2001 vydanému Finančním úřadem v Praze – Modřanech (dále též „správce daně“). Tímto dodatečným platebním výměrem byl stěžovateli za zdaňovací období roku 1998 dodatečně stanoven základ daně z příjmů fyzických osob ve výši 915 000 Kč a vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 331 304 Kč a daňová ztráta ve výši 0 Kč. Správce daně na základě daňové kontroly provedené u stěžovatele dospěl k závěru, že stěžovatel žádným způsobem nedoložil vlastnictví finančních prostředků vložených v roce 1998 do firmy ve výši 915 000 Kč. Podaná vysvětlení považoval za neuspokojivá, a proto v tomto účetním období přistoupil v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“) ke stanovení daňové

povinnosti na základě použití pomůcek. Městský soud v Praze nepovažoval námitku dovozující porušení ust. § 31 odst. 5 cit. zákona za opodstatněnou. Z dikce ust. § 31 odst. 6 cit. zákona podle soudu vyplývá, že zákon nevylučuje, aby pomůckami, které správce daně při stanovení daňové povinnosti použije, byly též listinné doklady. V dané věci byly takovými doklady podle soudu doklady prokazující výši finančních prostředků, které stěžovatel v letech 1997 a 1998 vkládal do svého podnikání. Tyto listiny, ačkoliv pocházejí z účetnictví stěžovatele, však nebyly způsobilé být důkazem k otázce daňové povinnosti, když svědčily pouze o finančních vkladech do podnikání z nezjištěných a stěžovatelem neprokázaných zdrojů, tedy o nijak nepodloženém účtování o těchto vkladech. Tyto podklady pak v souladu s posledně cit. ustanovením mohl správce daně využít jako pomůcek, když tím, že v dané věci stěžovatel nesplnil na výzvu správce daně své zákonné povinnosti tak, že nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním, byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále soud ve svém rozhodnutí uvádí jednotlivé skutečnosti vyplývající ze správního spisu, které jsou podle něj důkazem, že stěžovatel v průběhu správního řízení neprokázal existenci úspor a neunesl tak důkazní břemeno uložené mu zákonem. Soud k tomu dodává, že pouhé vysvětlení, z jakých příjmů uvedené úspory stěžovatel v minulosti získal a proč tyto úspory neměl uloženy v bance, jakož ani doložené rozhodnutí o registraci k soukromému podnikání, neprokazují, že stěžovatel měl úspory v uvedené výši v rozhodném období k dispozici. Správce daně není podle soudu oprávněn ani povinen činit si v průběhu daňové kontroly úsudek o spořivosti kontrolovaného daňového subjektu. Jestliže stěžovatel tvrdil, že finanční prostředky, které vložil do podnikání, byly jeho vlastními úsporami, bylo jeho povinností toto tvrzení relevantními důkazy prokázat. Soud k této otázce uzavřel, že pokud jde o částku 915 000 Kč (tj. 580 000 Kč + 335 000 Kč), stěžovatel neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že se jednalo o vložené prostředky osvobozené od daně z příjmů nebo o prostředky z již zdaněného příjmu. Nesplnil tak svou zákonnou povinnost prokázat všechny skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, ten tak nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť z účetnictví stěžovatele nebylo možné určit, z jakých finančních prostředků uvedená částka pocházela. Dle soudu tak byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a správce daně postupoval v souladu se zákonem, když jako pomůcky použil doklady prokazující celkovou výši finančních prostředků vložených žalobcem v předmětném období jako osobní vklad do podnikání. Soud rovněž nesouhlasil s námitkou, že žalovaný měl podle ust. § 50 odst. 3 cit. zákona odstranit vady řízení a sám doplnit dokazování. Žalovaný postupoval v souladu s ust. § 50 odst. 5 cit. zákona, když na základě odvolání posoudil pouze to, zda byly dodrženy podmínky pro použití způsobu stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Za nedůvodnou byla shledána rovněž námitka porušení ust. § 2 odst. 2 a 3 téhož zákona ze strany žalovaného i správce daně, konkrétně porušení povinnosti postupovat v úzké součinnosti se stěžovatelem. Měl-li stěžovatel za to, že určitý důkazní prostředek může sloužit k prokázání jeho tvrzení o výši úspor, měl v souladu s ust. § 16 odst. 2 písm. e) cit. zákona takový důkazní prostředek správci daně předložit, k čemuž měl dostatečný prostor. Nebylo povinností správce daně, aby opakovaně vyzýval stěžovatele k prokázání totožných skutečností, k jejichž prokázání je povinen již ze zákona (§ 31 odst. 9 cit. zákona) a k jejichž průkazu byl správcem daně řádně vyzván. Správce daně nebyl podle soudu ani povinen vyzývat stěžovatele k předložení dalších důkazních prostředků, pokud důkazní prostředky již stěžovatelem předložené neshledal způsobilými k prokázání ve výzvě vymezených skutečností. Pouhé tvrzení o „možnosti doložit svědectvím osob, jak ke směně peněz (tvořících úspory stěžovatele) v případě rozdělení měny ČSFR došlo“, bez uvedení konkrétních osob, nelze podle soudu považovat za označení důkazního prostředku. K odkazům stěžovatele na argumenty obsažené v jeho vyjádření ke zprávě o výsledku daňové kontroly a v odvolání proti dodatečnému

platebnímu výměru soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí nepřihlížel, a to s odkazem na skutečnost, že nešlo o řádně uplatněné žalobní body ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Soud nepovažoval za důvodné ani námitky poukazující na procesní pochybení v průběhu daňového řízení. Žalovaný totiž podle soudu správně doručil žalobou napadené rozhodnutí pouze stěžovateli a nikoliv jeho daňovému poradci, neboť toho stěžovatel, jak soud usoudil z obsahu plné moci, zmocnil pouze k zastupování své osoby v daňových řízeních před finančními úřady a nikoliv v řízení před Finančním ředitelstvím pro hl. m. Prahu, které za finanční úřad nelze považovat. Daňový poradce tedy nebyl oprávněn k převzetí napadeného rozhodnutí vydaného žalovaným. K námitce překročení zákonem stanovených mezí správního uvážení a k námitce, že stěžovateli není znám obsah úředního záznamu o tom, jaké pomůcky byly při doměření daně použity, soud pouze obecně odkázal na ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož odvolací orgán a potažmo soud zkoumají toliko to, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek. Daňový subjekt při tomto subsidiárním způsobu stanovení základu daně již nemá prostor pro návrhy a námitky, jaké pomůcky mají či nemají být použity, a toto je ponecháno na uvážení správce daně. Není pak překročením zákonem stanovených mezí správního uvážení, je-li jako pomůcek použito listinných dokladů, které daňový subjekt v daňovém řízení předkládal. Soud tedy vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem shledal, že v posuzované věci byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, že správce daně při tomto způsobu stanovení daně postupoval v souladu se zákonem. Městský soud v Praze tedy žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá rozsudek Městského soudu v Praze v plném rozsahu pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky tímto soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Za zcela nesprávné považuje posouzení otázky plné moci, kterou udělil svému daňovému poradci k zastupování ve všech daňových věcech s finančními úřady. Vůli stěžovatele bylo podle jeho slov zmocnit daňového poradce pro zastupování ve všech daňových věcech před všemi daňovými orgány, jejichž charakter, správný název nebo zařazení v soustavě finančních orgánů mu nemohlo být známo. O tom podle něj svědčí i jazyková formulace plné moci, kde je použito termínů „všech daňových řízení“ a „finančních úřadů“ s malým počátečním písmenem. S odkazem na ust. § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. stěžovatel dovozuje, že není-li rozsah zmocnění vymezen přesně, je tato plná moc pro daňové řízení neomezená. Podle stěžovatele je rovněž třeba analogicky aplikovat ustanovení občanského zákoníku, zejm. jeho ust. § 35 odst. 2, podle něhož je právní úkon nutno vykládat podle vůle toho, kdo právní úkon učinil. Stěžovatel v rámci jednání před soudem navrhl důkaz svým účastnickým výslechem k této věci, avšak soud tento návrh zamítl. Stěžovatel poukazuje na účelovost tvrzení žalovaného, neboť ten sám tuto plnou moc plně akceptoval, když projednal odvolání stěžovatele, které bylo podáno právě daňovým poradcem. Na základě uvedeného stěžovatel namítá, že žalobou napadené rozhodnutí bylo doručeno pouze jemu a nikoliv jeho zástupci, daňovému poradci, a proto nebylo doručeno řádně a je tedy vůči stěžovateli právně neúčinné. Za nezákonné a nesprávné považuje pak stěžovatel i posouzení otázky splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Podle stěžovatele žalovaný stanovil daň dokazováním a nikoliv podle pomůcek. Odkazuje přitom na judikát Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 224/98 - 34 ze dne 18. 2. 1999, podle něhož vzhledem ke skutečnosti, že za zdaňovací období se platí jedna daň z příjmů, je třeba stanovit tuto daň podle pomůcek nebo podle dokazování, a není naopak možné, aby část daně byl vypočtena za použití pomůcek a část dokazováním. Stěžovatel uvádí, že ze zprávy o výsledku daňové kontroly vyplývá, že část daně za zdaňovací období r. 1998

byla vypočtena dokazováním a část podle pomůcek. Navíc podle něj i část daně ve výši 331 304 Kč, která měla být údajně vypočtena podle pomůcek, byla vypočtena dokazováním, resp. neprovedením řádného dokazování. Pokud by žalovaný provedl řádné dokazování nebo použil řádně pomůcky, musel by se podle stěžovatele vypořádat se skutečností, že je pravdivé, resp. alespoň částečně pravdivé tvrzení stěžovatele, že z částky 475 007 Kč, tedy rozdílu mezi příjmy a výdaji za rok 1998, vložil jako osobní vklad nějakou částku, i kdyby se mělo jednat o 1 Kč. Za nezákonné a nesprávné považuje stěžovatel tvrzení soudu, že použití dokladů z vlastního účetnictví stěžovatele, nikoliv z účetnictví jiných daňových subjektů, je použitím pomůcek. Podle jeho názoru je použití těchto listin bez jakýchkoliv jiných pomůcek použitím důkazů, a tedy dokazováním. Za nezákonné a nesprávné považuje i tvrzení soudu, že vlastní prohlášení poplatníka není důkazním prostředkem, neboť to je v rozporu s ust. § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 a 4 zákona č. 337/1992 Sb. Nesprávnost a nezákonnost spatřuje i v tvrzení soudu, že správce daně není povinen vyzývat k předložení dalších důkazních prostředků, neboť takové tvrzení je v rozporu s ust. § 2 odst. 2 cit. zákona. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel žádá, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto pro jeho rozsudek rozhodující skutečnosti. Dne 9. 2. 1999 podal stěžovatel k správci daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1998, v rámci něhož jako základ daně uvedl částku 475 007 Kč a jako daň uvedl částku 91 532 Kč. Dne 12. 4. 2000 byla správcem daně u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1997, 1998 a 1999. V rámci daňové kontroly byl stěžovatel správcem daně vyzván dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. k vysvětlení a doložení některých dokladů, mj. k prokázání, že prostředky v celkové výši 2 800 000 Kč vložené v letech 1997 a 1998 do jeho podnikání byly osvobozeny od daně z příjmů nebo že se jedná o prostředky z již zdaněného příjmu, a to vzhledem k tomu, že v období před rokem 1997 stěžovatel nevykázal odpovídající příjmy z podnikání. K této výzvě stěžovatel podal v průběhu daňové kontroly následující vysvětlení: v uvedených letech čerpal pro osobní potřebu prostředky, které posléze zpět vkládal do firmy, a to v roce 1997 částku 196 000 Kč a v roce 1998 částku 300 000 Kč. Další prostředky vložené do podnikání byly podle vyjádření stěžovatele osobními prostředky jeho a jeho manželky, přičemž předložil soupis hlavních peněžních prostředků získaných od roku 1984, na které si byl schopen vzpomenout. Šlo o svatební dar (200 000 Kč), vlastní úspory od roku 1984 (580 000 Kč), dar manželce od rodičů (650 000 Kč), dary od rodičů (400 000 Kč), prodej z kupónové privatizace (40 000 Kč), příjmy z pojištění dětí (20 000 Kč), prodej osobního vozu Daewoo (105 000 Kč), prodej obrazu (170 000 Kč), půjčky od sestry (150 000 Kč) a od paní J. (150 000 Kč). Ve správním spise je dále založena Zpráva o výsledku daňové kontroly podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb. č.j. 83161/00/012/930/6790, jež byla dne 26. 7. 2000 projednána se zástupcem stěžovatele. V této zprávě je ke zdaňovacímu období roku 1998 uvedeno, že stěžovatel na výzvu k prokázání původu vložených prostředků předložil čestná prohlášení od rodičů o darování, kupní smlouvu na automobil, kupní smlouvu na obraz, dvě smlouvy o půjčce. V těchto případech, jakož i v případě zisku z kuponové privatizace a z pojistek dětí, považoval správce daně podle zprávy o výsledku daňové kontroly nabytí uvedených prostředků za prokázané. Zbývající částka ve výši 915 000 Kč byla podle zprávy stěžovatelem zdůvodněna zčásti jako vlastní úspory z předchozích let ve výši 580 000 Kč, když o zbývajících 335 000 Kč se stěžovatel nevyjádřil vůbec. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel neprokázal vlastnictví těchto finančních prostředků ani výpisem z banky, ani jiným dokladem (např. dokladem o výměně finančních prostředků při rozdělení měny), považoval správce daně podle zprávy o daňové kontrole toto doložení a vysvětlení za neuspokojivé, a proto přistoupil v tomto

účetním období v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Dále je ve zprávě k roku 1998 uvedeno, že na základě pomůcek, které měl správce daně k dispozici a které vycházejí z účetnictví stěžovatele, se příjmy podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“) za zdaňovací období roku 1998 zvyšují o 915 000 Kč a doměřená daň činí 331 304 Kč. Ve správním spise je rovněž založen úřední záznam správce daně č.j. 74884/00/12/930/6790 ze dne 20. 6. 2000. Z tohoto dokumentu vyplývá, že u zdaňovacího období roku 1998 správce daně jako pomůcku pro stanovení daně stěžovatele použil veškeré údaje obsažené v daňovém přiznání stěžovatele k dani z příjmů fyzických osob, přičemž příjmy stěžovatele za uvedené období správce daně navýšil o částku 915 000 Kč, která představuje součet částek vložených do podnikání stěžovatelem, jejichž vlastnictví stěžovatel nedoložil nebo věrohodně nevysvětlil. Z tabulky výpočtu daně, jež je součástí uvedeného úředního záznamu, Nejvyšší správní soud zjistil, že údaj o výdajích stěžovatele za uvedené zdaňovací období, jenž byl obsažen v daňovém přiznání, byl jako podklad výpočtu daně bez dalších změn. Dne 3. 5. 2001 pak správce daně vydal dodatečný platební výměr č. 1000001250 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1998, kterým byl stěžovateli na základě výše uvedené zprávy o daňové kontrole dodatečně stanoven základ daně ve výši 915 000 Kč a dodatečně stanovena daň ve výši 331 304 Kč. Jak Nejvyšší správní soud porovnáním ze správního spisu zjistil, kalkulace dodatečně stanoveného základu daně a daně přitom odpovídají výpočtům uvedeným v úředním záznamu o použitých pomůckách. Stěžovatel posléze dne 26. 5. 2001 podal prostřednictvím daňového poradce Ing. Josefa Ježka proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, v rámci něhož namítá mj. hrubé porušení ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. ze strany správce daně, když nebyly splněny podmínky aplikace tohoto ustanovení, neboť podle svého názoru splnil všechny své povinnosti, na výzvu k prokázání skutečností včas odpověděl a všechna svá tvrzení příslušnými doklady nebo vysvětlením doložil. O tomto odvolání rozhodl žalovaný tak, že odvolání zamítl. V rozhodnutí žalovaný na několika místech uvedl, že stěžovatel neunesl podle ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. své důkazní břemeno, neprokázal všechny skutečnosti požadované správcem daně, v důsledku nesplnění této zákonné povinnosti nemohla být daňová povinnost stanovena dokazováním a z těchto důvodů byl správce daně oprávněn dle § 31 odst. 5 cit. zákona stanovit základ daně a daň podle pomůcek. Ve správním spise je založena rovněž plná moc ze dne 22. 6. 2000, kterou stěžovatel udělil daňovému poradci Ing. J. J. ke svému zastupování „ve všech daňových řízeních s finančními úřady“.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně označil její důvod odkazem na ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podle něhož lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Z obsahu kasační stížnosti však Nejvyšší správní soud dovodil, že stěžovatel uvádí ve skutečnosti důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. existenci 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.

Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat námitkou neúčinnosti doručení rozhodnutí žalovaného vůči stěžovateli v důsledku skutečnosti, že rozhodnutí nebylo přes udělenou plnou moc doručeno zástupci stěžovatele – daňovému poradci. Z plné moci založené ve správním spisu podle Nejvyššího správního soudu nepochybně vyplývá, že stěžovatel zmocnil svého daňového poradce ke svému zastupování pouze pro řízení vedená před finančními úřady, v daném případě tedy před správcem daně, a nikoliv i např. pro řízení vedená před finančními ředitelstvími, v daném případě tedy před žalovaným. Rozhodujícím pro posouzení rozsahu zmocnění v plné moci je v prvé řadě její samotná formulace, neboť teprve v případě pochybností o přesnosti použité formulace v konkrétním případě nastupuje aplikace pravidla uvedeného v ust. § 10 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., popř. teprve tehdy je třeba zkoumat jiným způsobem skutečnou vůli zmocnitele. Zatímco tedy může existovat důvodná (nikoliv však podle cit. ustanovení neřešitelná) pochybnost, zda použitá formulace znamená zmocnění i k zastupování před jinými finančními úřady než správcem daně konajícím v dané věci, taková pochybnost neexistuje, pokud jde o zmocnění k zastupování před žalovaným. Argumenty Městského soudu v Praze ohledně posouzení formulace použité v plné moci považuje Nejvyšší správní soud za správné. Pokud jde o stěžovatelem namítanou skutečnost, že žalovaný uznal plnou moc tím, že projednal odvolání sepsané a podepsané tímto daňovým poradcem, Nejvyšší správní soud uvádí, že podání odvolání je procesním úkonem, který se činí vůči správnímu orgánu prvého stupně. Podání odvolání není tedy procesním úkonem vůči odvolacímu orgánu, není ani podáváno ve fázi, kdy správní řízení je již vedeno u správního orgánu druhého stupně. K podání odvolání jménem účastníka řízení je tedy oprávněn i ten zástupce účastníka řízení, jenž byl účastníkem řízení výslovně zmocněn jen k úkonům vůči správnímu orgánu prvého stupně nebo k jednání před ním. Jestliže tedy žalovaný jako odvolací orgán projednal odvolání podané daňovým poradcem, který stěžovatele v řízení před správcem daně zastupoval, avšak své rozhodnutí o odvolání doručil pro absenci zastoupení v řízení odvolacím pouze stěžovateli samotnému, pak takový postup byl v souladu s ust. § 17 zákona č. 337/1992 Sb. a toto rozhodnutí je tak pro stěžovatele právně účinné ve smyslu ust. § 32 odst. 1 téhož zákona. Z uvedeného důvodu tedy Nejvyšší správní soud námitce nesprávného doručení rozhodnutí žalovaného nepřisvědčil.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda v případě stěžovatele byly dány podmínky pro stanovení daně způsobem uvedeným v ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tedy na základě pomůcek. V případě, že správce daně stanoví daň postupem podle cit. ustanovení, omezuje se přezkum odvolacího orgánu pouze na zkoumání zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Rovněž soud při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které je opřeno o ust. § 50 odst. 5 cit. zákona, přezkoumává, zda tento orgán dostál své povinnosti posoudit dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Jestliže je totiž žalovaný správní orgán v odvolacím řízení vázán cit. ustanovením, může soud pouze přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při svém rozhodování z rámce stanoveného mu zákonem a zda o odvolání rozhodl zákonem stanoveným způsobem.

Z ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou kumulativně splněny následující podmínky. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou aplikace cit. ustanovení je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4. Z tohoto ustanovení vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, kdy nestačí splnění pouze jedné z nich, jednak

preference stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami nebo sjednáním daně je logické, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Ke stanovení daně za použití pomůcek, jež má správce daně k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, přistoupit pouze tehdy, když daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec. Třetí podmínkou, která ke dvěma dříve uvedeným přistupuje a která musí být rovněž z povahy věci splněna, je skutečnost, že způsob stanovení daně v konkrétním případě skutečně splňuje znaky stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 ve spojení s ust. § 31 odst. 6 cit. zákona a že nejde o nepřípustné stanovení daně kombinací dokazování a použití daňových pomůcek (srov. dále).

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda byl v daném případě splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel ve správním řízení skutečně při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za stěžovatelem uváděné skutečnosti, které musí za určitých okolností dokázat, je v daném případě podle Nejvyššího správního soudu nutno považovat údaje obsažené v jeho daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, tj. zejména výši zdanitelných příjmů, výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, základu daně a daně za dané období. Důkazní břemeno stěžovatele je upraveno v ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět mj. v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení opakovaně vyzván. Ze zvláštní povahy správního řízení vedeného podle cit. zákona vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu na daňový subjekt, a to mj. právě v rozsahu cit. ustanovení. Stěžovatel tak měl ve správním řízení prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem prvého stupně vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá rovněž z ust. § 16 odst. 2 písm. c) cit. zákona. Jak Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, správce daně v předmětné věci v rámci daňové kontroly vedené dle ust. § 16 cit. zákona vyzval stěžovatele k prokázání, že finanční prostředky, vložené v letech 1997 a 1998 do podnikání, pocházely z příjmů již zdaněných nebo šlo o příjmy od daně osvobozené. Stěžovatel měl zákonnou povinnost vyhovět jemu adresované výzvě správce daně. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel sice na výzvy správce daně reagoval, veškeré požadované skutečnosti či doklady však nepředložil. Stěžovatel na výzvu reagoval jednak vysvětlením původu těchto prostředků, jednak částečně též doložením dokladů tvrzené skutečnosti prokazujících. Podle zjištění Nejvyššího správního soudu správce daně považoval ve správním řízení za řádně doložený původ všech prostředků, ohledně nichž stěžovatel předložil příslušné doklady, tj. kupní smlouvy, čestná prohlášení, smlouvy o půjčkách apod. Jinými slovy, správce daně podle zjištění soudu nezpochybňoval žádný z konkrétních důkazů předložených stěžovatelem k jeho výzvě. Správce daně se spokojil i s tvrzením stěžovatele ohledně části prostředků vložených do jeho podnikání pocházejících podle jeho vysvětlení z příjmů z kupónové privatizace a z pojištění jeho dětí, a to i když stěžovatel ve správním řízení k těmto příjmům nepředložil žádné důkazy. Se správcem daně a potažmo se žalovaným se lze shodnout i na tom, že vysvětlení ohledně původu ostatních finančních prostředků ve výši 915 000 Kč nebylo stěžovatelem podáno buď vůbec nebo bylo nepřesvědčivé a nebylo doloženo příslušnými důkazy. Stěžovatel tedy ohledně této části prostředků vložených do jeho podnikání skutečně neprokázal, že šlo o prostředky osvobozené od daně z příjmů nebo prostředky pocházející z již zdaněných příjmů, a to přesto, že byl k tomu řádně správcem daně v rámci daňové kontroly vyzván. Nejvyšší správní soud má

přitom za to, že v dané věci správce daně nejednal libovolně, nevyzýval stěžovatele k prokázání čehokoliv, nýbrž požadoval prokázání skutečností, které stěžovatel tvrdil sám ve svém daňovém přiznání. Za zcela právně korektní považuje Nejvyšší správní soud i argumentaci Městského soudu v Praze o tom, že žalovaný nebyl v daném případě povinen opakovaně vyzývat stěžovatele k předložení důkazů prokazujících vlastní tvrzení, když k dřívější výzvě stěžovatel ohledně části prostředků vložených do podnikání žádné důkazy nepředložil a ohledně zbývající části dokonce takové důkazy ani neoznačil. Za takových okolností má Nejvyšší správní soud za prokázané, že první podmínka aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu, byla v daném případě splněna, a v této věci se shoduje se závěry žalovaného i Městského soudu v Praze.

Nejvyšší správní soud se následně musel zabývat otázkou, zda byl splněn i druhý předpoklad aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., tedy zda stěžovatelovo prokázané nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo ten následek, že v dané věci nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním. Přitom vycházel z předpokladu, že i v případě nesplnění zákonné povinnosti stěžovatelem má dokazování své místo, resp. že se v takovém případě musí správní orgán zhodnotit, zda lze stanovit daňovou povinnost dokazováním, tj. postupem dle ust. § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona. Jinými slovy, z ust. § 31 odst. 5 cit. zákona nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovozovat závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním. Teprve jestliže správce daně zjistí, že stanovit daň dokazováním v daném případě možné není, může přistoupit ke stanovení daně pomůckami ve smyslu ust. § 31 odst. 5 cit. zákona. Správní orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, přitom musí přezkoumat, zda byly dodrženy podmínky pro stanovení daně tímto způsobem (§ 50 odst. 5 cit. zákona), přičemž jeho úvahy by se měly promítnout do odůvodnění jeho rozhodnutí. Odůvodnění by pak mělo nejen přesvědčivě prokázat, jakým způsobem byla stěžovatelem porušena jeho zákonná povinnost, nýbrž také přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možno pro tuto skutečnost stanovit daň standardním dokazováním. Rozhodnutí žalovaného podle názoru Nejvyššího správního soudu v tomto směru žádoucí míry přesvědčivosti nedosáhlo, neboť sice na několika místech konstatuje nedodržení zákonných povinností stěžovatelem a nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním, toto tvrzení však není dostatečným způsobem opřeno o argumenty, proč tomu tak je. Nejvyšší správní soud však v daném případě považuje za prokázané, že i druhá podmínka aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona byla splněna. Shoduje se přitom s Městským soudem v Praze, který ve svém rozhodnutí uvedl, že správce daně nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť z účetnictví stěžovatele nebylo možné určit, z jakých finančních prostředků pocházela částka vložená do podnikání. Jestliže totiž stěžovatel neposkytl žádné vysvětlení původu částky 915 000 Kč, popř. ke svému tvrzení původu části těchto prostředků nepředložil, nenavrhl či neoznačil žádné důkazy, nemohlo se uplatnit ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož břemeno prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňový subjektem, spočívá na správci daně. V takové situaci důkazní břemeno plně spočívalo na stěžovateli, který však své povinnosti ani přes výzvu správce daně nedostál, když zdanění příjmů, z nichž prostředky vložené do podnikání pocházely, resp. osvobození těchto příjmů od daně, buď vůbec netvrdil, nebo své tvrzení nepodpořil označením byť jen jediného relevantního důkazu. Pro tuto skutečnost správce daně nemohl stanovit základ daně a daň dokazováním, neboť při absenci relevantních důkazů neměl povinnost, ani možnost prokazovat opak ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona. Zároveň tak byla splněna druhá podmínka aplikace ust. § 31

odst. 5 cit. zákona, totiž skutečnost, že porušení zákonné povinnosti stěžovatele při prokazování jím uváděných skutečností mělo za následek nemožnost stanovení daně dokazováním podle ust. § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona.

V situaci splnění obou zákonných podmínek uvedených v ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. mohl správce daně přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 a 6 zákona. V takovém případě je však třeba, aby tato daň byla správcem daně stanovena podle pomůcek zcela, tj. v plném rozsahu. Vzhledem k tomu, že za jedno zdaňovací období se platí jedna daň z příjmů fyzických osob, není obecně možné, aby část daně byla vypočtena dokazováním a část za použití pomůcek (srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 25/2003 - 88 ze dne 25. 5. 2004).

Nejvyšší správní soud však ze správního spisu, resp. v něm založeného úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek zjistil, že správce daně, jakkoliv deklaroval stanovení daně daňovými pomůckami, ve skutečnosti daňovou povinnost stěžovatele stanovil převážně dokazováním. Z uvedeného dokumentu totiž vyplývá, že správce daně postupoval tak, že vyšel z částek celkových příjmů a výdajů uváděných stěžovatelem v daňovém přiznání. Takto zjištěný základ daně upravil tím způsobem, že k příjmům stěžovatele ve zdaňovacím období roku 1998 přičetl částku prostředků vložených do podnikání, u nichž nebylo stěžovatelem prokázáno, zda pocházejí z již zdaněných příjmů nebo zda tyto příjmy byly od daně osvobozeny. Správce daně tak v daném případě označil za pomůcky údaje obsažené v daňovém přiznání stěžovatele a vyplývající z jeho účetnictví, jehož průkaznost nebyla ve správním řízení zpochybněna. Tyto skutečnosti jsou však z povahy věci důkazy a nikoliv pomůckami. Za takových okolností však nelze tvrdit, že správce daně stanovil daň za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 a ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. Za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 6 cit. zákona totiž nelze obecně považovat takový výpočet základu daně a daně, kdy k prokázaným částkám příjmů a výdajů jsou bez jakýchkoliv dalších změn přičteny částky rovnající se finančním prostředkům vloženým stěžovatelem do podnikání, u nichž nebylo prokázáno, zda pocházejí z příjmů již zdaněných nebo zda jsou osvobozeny od daně z příjmů. Zde Nejvyšší správní soud vyšel i ze své dosavadní judikatury, podle níž za situace, kdy daň podle rozhodnutí není stanovena dokazováním, tedy kdy správce daně nevychází z prokázaných příjmů a výdajů, nelze doklady o výdajích považovat za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 2/2003 - 69 ze dne 28. 8. 2003). Takový závěr pak lze analogicky učinit i ohledně příjmů: jestliže není daň stanovena dokazováním, nelze doklady o příjmech považovat za pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 cit. zákona.

Lze uzavřít, že správce daně fakticky stanovil základ daně formou odpočtu prokázaných výdajů od součtu částek prokázaných příjmů a prostředků vložených do podnikání, u nichž nebyla stěžovatelem prokázána skutečnost, že by tomu odpovídající příjmy byly zdaněny či od daně osvobozeny, což podle soudu nelze považovat za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 6 cit. zákona. Žalovaný pak měl v rámci odvolacího řízení zjistit, zda kromě dodržení obecných podmínek pro použití způsobu stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. v daném případě správce daně skutečně daň podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 6 cit. zákona stanovil a zda naopak nepoužil nepřípustnou kombinaci stanovení daně dokazováním a pomůckami. Nejvyšší správní soud má zato, že i tato povinnost vyplývá z ust. § 50 odst. 5 cit. zákona. Jestliže žalovaný výše uvedené pochybení správce daně nezjistil, byl dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí Městským soudem v Praze pro vady řízení způsobené podstatným porušením ustanovení

o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nezrušil-li Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného pro tuto žalobou vytknutou vadu, je dán důvod kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedených skutečností zjistil naplnění důvodu kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl Městský soud v Praze rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V dalším řízení je Městský soud v Praze v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu tak, že odvolací správní orgán postupoval v rozporu s ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., neboť neověřil dodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 a 6 tohoto zákona. Městský soud v Praze je v dalším řízení rovněž vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, že správce daně při stanovení daňové povinnosti je oprávněn zjišťovat rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek a že není naopak přípustné stanovit základ daně kombinací obou metod.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. Městský soud v Praze v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 8. prosince 2004

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu