



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 1611/3, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 10. 2005, č. j. 30 Ca 205/2002 - 40,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 7. 2002, č. j. 396/110/2002 a č. j. 397/110/2002. Rozhodnutím č. j. 396/110/2002 byl změněn dodatečný platební výměr č. 010000655 (č. j. 66947/01/123910/1154) na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 vydaný dne 4. 10. 2001 Finančním úřadem v Chebu tak, že byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 1 697 021 Kč a dodatečně vyměřena daň 576 560 Kč. Rozhodnutím č. j. 397/110/2002 byl změněn dodatečný platební výměr č. 1010000656 (č. j. 66949/01/123910/1154) na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 vydaný dne 4. 10. 2001 Finančním úřadem v Chebu tak, že byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 450 483 Kč a dodatečně vyměřena daň 980 200 Kč.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Konkrétně pak tvrdí, že správce daně porušil jeho práva stanovená v § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), neboť nezohlednil námitky a připomínky předložené stěžovatelem k projednání kontroly a zpráva z kontroly s ním nebyla řádně projednána. V roce 1997 se správce daně vůbec nevyjádřil ke stěžovatelově námitce týkající se jeho výběrů z účtu a následných vkladů v hotovosti; tyto operace stěžovatel vykazoval jako nedaňové. V roce 1998 pak správce daně nepřihlédl k částce 416 500 Kč s tím, že daňový výdaj nebyl dostatečně prokázán. Stěžovatel má však za to, že faktura č. 61/98 za stavební a truhlářské práce spolu s nájemními smlouvami na prostory, kde byly tyto práce realizovány jsou dostatečným důkazem. Stěžovatel také navrhl místní šetření, které však správce daně neprovedl. Pokud jde o neuznanou částku 240 000 Kč, správce daně se vůbec nevyjádřil k tomu, že její součástí byl i příjem stěžovatele z prodeje soukromého vozidla. Nevyjádřil-li se správce daně v dodacích zpráv ke všem stěžovatelovým námitkám, znemožnil mu tak realizaci jeho práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu [pozn. soudu: stěžovatel v kasační stížnosti nesprávně odkazuje na písm. e) tohoto ustanovení]. Podle stěžovatele totiž musí jeho právu na vyjádření odpovídat povinnost správce daně se těmito vyjádřeními zabývat. Nebylo-li tomu tak, nelze zprávy o kontrole považovat za řádně projednané. K tomu odkazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01.

Stěžovatel dále namítá, že nebyl správcem daně seznámen s důkazními prostředky, které si opatřil dožádáním od jiného správce daně, pokud šlo o zabezpečení pracovní síly panem O., tento postup je v rozporu s § 31 odst. 4, § 7 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán se pak pouze vyjádřil tak, že bylo zjištěno, že pan O. neprovádí žádnou podnikatelskou činnost, neměl žádné příjmy a nevydává žádné faktury. Neuvedl však, jakým způsobem to bylo zjištěno. Je však zřejmé, že pan O. byl vyslýchán jako svědek, aniž bylo stěžovateli umožněno klást mu otázky. Krajský soud uvedl, že pan O. jako svědek vyslýchán nebyl a k porušení daňového řádu tedy nedošlo. Stěžovatel má však zato, že je nerozhodné, zda vypovídal přímo pan O. nebo jeho zplnomocněný zástupce. Krajský soud se také vůbec nevyjádřil ke stěžovatelově námitce, že nebyl seznámen s důkazními prostředky, které si opatřil dožádáním od jiného správce daně. Soud pouze uvedl, že tyto důkazní prostředky byly hodnoceny odvolacím orgánem. Stěžovatel považuje z tohoto důvodu rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné. Dále poukazuje na to, že pokud tyto důkazní prostředky hodnotil až odvolací orgán, měl své hodnocení se stěžovatelem projednat ještě před vydáním rozhodnutí (čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Stěžovatel rovněž namítá, že převáděl peníze z pokladny na účet a obráceně, což vykazoval jako průběžnou položku v souladu s principy účtování. Správce daně pak tyto operace nesprávně zdanil jako příjmy. Krajský soud i žalovaný k tomuto uvedli, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, neboť stěžovatel neprokázal, že jde o vklady, a neunesl tak zákonem mu uložené důkazní břemeno. Podle stěžovatele tak měl správce daně stanovit daň podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu) a nikoliv posoudit tyto vkládané prostředky jako příjmy z podnikání. Pokud krajský soud takový postup správce daně nepovažoval za rozporný se zákonem, posoudil tuto právní otázku nesprávně. Proto stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*), domnívá se totiž že mu měla být daň stanovena podle pomůcek, když neprokázal, že vkládané peněžní prostředky jsou tzv. průběžnou položkou. Dále též důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (*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 vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*), neboť má zato, že správce daně nezohlednil jeho námitky ke zprávě o kontrole a porušil tak § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu; a také § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, neboť nemohl být přítomen výslechu pana O., resp. jeho zástupce. V neposlední řadě také namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (*nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*), považuje totiž rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné, neboť se soud nevypořádal s jeho námitkou, že nebyl seznámen s důkazními prostředky, které si správce daně opatřil dožádáním v souvislosti se zabezpečením pracovní síly panem O.

Ze spisu k tomu vyplynulo, že Finanční úřad v Chebu zahájil dne 19. 9. 2000 u stěžovatele daňovou kontrolu mimo jiné daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1997 a 1998. O výsledku uvedené kontroly byly vyhotoveny zprávy o daňové kontrole, se kterými byl stěžovatel seznámen dne 9. 5. 2001; v protokolu o ústním jednání je obsaženo stěžovatelovo sdělení, že jeho vyjádření k těmto zprávám bude vypracováno písemně do 23. 5. 2001. To se také stalo a uvedeného dne byla Finančnímu úřadu v Chebu doručena dvě vyjádření ke zprávám o kontrole. V návaznosti na ně vyzval dne 29. 6. 2001 Finanční úřad v Chebu cestou dožádání Finanční úřad v Uherském Hradišti k ověření toho, zda L. O. provedl stavební a truhlářské práce na základě smlouvy o dílo uzavřené se stěžovatelem dne 26. 10. 1997 vlastními zaměstnanci, subdodavatelsky nebo zda se nejedná o ekonomický pronájem pracovní síly. Finanční úřad v Uherském Hradišti v odpovědi ze dne 18. 7. 2001 uvedl, že se L. O. nachází od poloviny roku 2000 v Mongolsku a podle sdělení zplnomocněného zástupce, jehož jméno finanční úřad ve svém sdělení neuvedl, od roku 1997 žádnou podnikatelskou činnost neprovádí a žádné faktury nevystavoval. V příznáích předložených Finančnímu úřadu v Uherském Hradišti pak L. O. nevykazoval na dani z přidané hodnoty za roky 1997 – 2000 žádné zdanitelné plnění a na dani z příjmů neuvádí žádné příjmy z podnikatelské činnosti. Finanční úřad v Chebu následně vydal dodatek č. 1 ke zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 a samostatný dodatek č. 1 ke zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 1998. S oběma dodatky byl stěžovatel seznámen při ústním jednání dne 3. 10. 2001 a vyslovil s nimi nesouhlas zdůvodněný nezohledněním jeho námitek a připomínek předložených při projednání kontroly. Dne 4. 10. 2001 vydal Finanční úřad v Chebu dodatečný platební výměr č. 1010000655 (č. j. 66947/01/123910/1154) na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, kterým stěžovateli stanovil základ daně ve výši 1 849 671 Kč a dodatečně vyměřil daň 637 600 Kč. Téhož dne vydal i dodatečný platební výměr č. 1010000656 (č. j. 66949/01/123910/1154) na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998, kterým stěžovateli stanovil základ daně ve výši 2 548 143 Kč a vyměřil daň ve výši 1 019 240 Kč. Oba platební výměry byly odeslány 9. 10. 2001 a stěžovateli, resp. jeho zástupci doručeny 10. 10. 2001. Dne 10. 10. 2001 byla Finančnímu úřadu Cheb doručena stěžovatelova vyjádření k dodatkům č. 1. Dne 22. 10. 2001

obdržel finanční úřad také stěžovatelova odvolání proti citovaným dodatečným platebním výměrům. Žalovaný rozhodnutími ze dne 8. 7. 2002 tyto platební výměry změnil způsobem uvedeným výše. Proti každému z jeho rozhodnutí podal stěžovatel samostatnou žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Usnesením ze dne 5. 8. 2005 spojil krajský soud obě žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí.

Považuje-li stěžovatel rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné, neboť se soud nevypořádal s jeho námitkou, že nebyl seznámen s důkazními prostředky, které si správce daně opatřil dožádáním v souvislosti se zabezpečením pracovní síly panem O., není možné s ním souhlasit. V souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumává krajský soud napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Stěžovatel v žalobě uvedenou námitku v obecné rovině uplatnil, avšak konkrétně brojil pouze proti tomu, že nemohl být účasten výslechu L. O. Krajský soud se pak touto námitkou také zabýval a shledal ji nedůvodnou (str. 21 až 22 rozsudku). Dospěl totiž k závěru, že L. O. nebyl v daňovém řízení vyslýchán jako svědek a nemohlo proto být porušeno stěžovatelovo právo zakotvené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu (pozn. soudu: v rozsudku krajského soudu je nesprávně uveden § 14 daňového řádu), tj. klást mu otázky při ústním jednání a místním šetření. Krajský soud uzavřel s tím, že výpověď pana O. nebyla důkazním prostředkem uplatněným v daňovém řízení a z tohoto důvodu nemohl správce daně postupovat v rozporu s § 31 odst. 2 a 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud se tedy stěžovatelovou námitkou zabýval a jeho rozhodnutí není z tohoto důvodu nepřezkoumatelné. Důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak neobstojí.

Stěžovatel dále namítá, že správce daně porušil jeho práva stanovená v § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 daňového řádu, neboť nezohlednil námitky a připomínky jím předložené a práva z kontroly s ním nebyla řádně projednána.

Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Odst. 8 tohoto ustanovení ukládá pracovníku správce daně sepsat o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. *Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.*

Stěžovatel na podporu svého tvrzení odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/2001, kde tento soud uvedl, že *po obsahové stránce musí „projednání zprávy“ obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření. K tomu, co znamená projednání zprávy o daňové kontrole, se vyjádřil i např. Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, v rozhodnutí ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004 - 29, uveřejněném ve Sb. NSS pod č. 838/2006, kde uvedl, že pokud daňový subjekt využije svého práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly [§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu] a ve lhůtě*

poskytnuté správce daně navrhuje doplnění důkazního řízení, ke kterému správce daně přistoupí a své závěry doplní, (...) je daňová kontrola ukončena nikoli podpisem při doručení zprávy o daňové kontrole, ale po skutečném projednání závěru správce daně učiněného na základě doplnění navrženého daňovým subjektem v souladu s § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Projednání znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popřípadě výsledky doplněného dokazování. Opačný výklad citovaných ustanovení by byl v rozporu s ústavně zaručeným právem zakotveným v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Projednání zprávy o daňové kontrole má být pak zachyceno v protokolu o ústním jednání, který bude obsahovat vznesená vyjádření daňového subjektu, návrhy i jeho námítky ke kontrolním zjištěním a také výsledky doplněného dokazování.

Jak vyplynulo ze správního spisu, ke zprávám o kontrole ze dne 9. 5. 2001 se stěžovatel vyjádřil a v důsledku jeho vyjádření finanční úřad doplnil dokazování a výsledky tohoto doplnění vtělil do dodatků č. 1 k těmto zprávám. Tyto dodatky je třeba považovat za pokračování zpráv o kontrole a nedílnou součástí těchto zpráv. Stěžovatel byl s těmito dodatky při ústním jednání konaném dne 3. 10. 2001 řádně seznámen a vyslovil s nimi nesouhlas zdůvodněný nezohledněním jeho námitek a připomínek předložených při projednání kontroly. Žádné konkrétní připomínky však neuvedl a ani nepožádal o poskytnutí lhůty k písemnému vyjádření, jako učinil při seznámení se zprávami o kontrole ze dne 9. 5. 2001. V daném případě tak byl zcela naplněn požadavek stanovený ve výše uvedeném rozhodnutí Ústavního soudu i publikovaném rozhodnutí krajského soudu, neboť stěžovatel byl se závěry správce daně seznámen, vyjádřil se k nim a na základě jeho vyjádření správce daně doplnil dokazování. S výsledky tohoto doplnění správce daně stěžovatele rovněž řádně seznámil a umožnil mu se k nim vyjádřit. Pokud stěžovatel žádné konkrétní vyjádření neučinil a vyslovil pouze strohý blíže neodůvodněný nesouhlas, bylo projednání zpráv o kontrole ukončeno dne 3. 10. 2001. Nejvyšší správní soud tedy považuje zprávy o daňové kontrole za řádně projednané ve smyslu § 16 odst. 8 daňového řádu a neshledal ani porušení odst. 4 písm. f) citovaného ustanovení.

Stěžovatel dále namítá, že nebyl správce daně seznámen s důkazními prostředky, které si opatřil dožádáním od jiného správce daně, pokud šlo o zabezpečení pracovní síly panem O. Ani s touto námítkou však nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Jak vyplynulo ze správního spisu, v odpovědi na dožádání ze dne 18. 7. 2001 uvedl Finanční úřad v Uherském Hradišti, že podle sdělení zplnomocněného zástupce, jehož blíže neidentifikoval, se L. O. nachází od poloviny roku 2000 v Mongolsku a od roku 1997 žádnou podnikatelskou činnost neprovádí a žádné faktury nevystavoval. Dále poukázal na to, že v přiznáních předložených Finančnímu úřadu v Uherském Hradišti nevykazoval na dani z přidané hodnoty za roky 1997 – 2000 žádné zdanitelné plnění a na dani z příjmů neuvádí žádné příjmy z podnikatelské činnosti.

Z uvedeného je tak zřejmé, že L. O. jako svědek vyslýchán nebyl. Pokud pak jde o blíže neurčeného „zplnomocněného zástupce“, tak z odpovědi na dožádání není zřejmé, ani o koho se jedná, ani jakým způsobem jím byly informace poskytnuty. Pokud by byl tento zástupce vyslýchán jako svědek, měl by samozřejmě stěžovatel plné právo se jeho výslechu účastnit a klást mu otázky; k tomu viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, č. j. 30 Ca 324/2001 - 39, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 255/2004, kde soud uvedl, že *je-li v daňovém řízení v rámci dokazování prováděn výslech svědků a daňový subjekt nemá možnost být tomuto výslechu přítomen a klást při něm svědkům otázky, je taková svědecká výpověď důkazem porízeným v rozporu se zákonem [§ 2 odst. 9 a § 16 odst. 4 písm. e) zákona*

ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků]. Vzhledem k tomu, že tato skutečnost není vyloučena, nelze z informací poskytnutých tímto „zplnomocněným zástupcem“ vyvozovat žádné závěry. V daném případě však v odpovědi na dožádání sdělil Finanční úřad v Uherském Hradišti i to, že L. O. v předložených daňových přiznáních nevykazoval na dani z přidané hodnoty za roky 1997 – 2000 žádné zdanitelné plnění a na dani z příjmů neuváděl žádné příjmy z podnikatelské činnosti. Tato skutečnost je pak pro závěr správce daně a žalovaného zcela postačující, neboť z ní plyne, že L. O. v rozhodném období nepodnikal a neměl žádné příjmy. Stěžovatelem uplatněnému výdaji (částce 416 500 Kč) neodpovídá žádný účetně evidovaný příjem na straně L. O., tedy toho, kdo měl předmětnou částku od stěžovatele údajně obdržet. Uvedené by mohl zvrátit L. O., pokud by svojí výpovědí dosvědčil stěžovatelovo tvrzení. To se však nestalo, neboť L. O. je nedosažitelný.

Stěžovatel tedy účtoval o určitém výdaji a jeho účel a daňovou relevanci dokládal písemnou smlouvou. Toto tvrzení však správce daně účinně zpochybnil, neboť podle jeho zjištění příjemce částky žádné příjmy v rozhodném období formálně nevykazoval. Přijetí této částky na základě smlouvy pak nemohlo být potvrzeno ani svědeckou výpovědí L. O. pro jeho nedostupnost. Je třeba vycházet z toho, že je to daňový subjekt, koho podle § 31 odst. 9 daňového řádu stíhá povinnost prokázat tvrzený výdaj. Způsob, kterým výdaj dokládal, byl zpochybněn, a daňový subjekt poté již neučinil žádný návrh důkazu, jehož provedením by bylo možné existenci a účel výdaje doložit. Není povinností správce daně, aby takové důkazy sám z vlastní iniciativy vyhledával.

Jediným důkazním prostředkem získaným dožádáním u Finančního úřadu v Uherském Hradišti tedy byl v dané věci přípis Finančního úřadu v Uherském Hradišti (odpověď na dožádání ze dne 18. 7. 2001), resp. ta jeho část, kde finanční úřad vyjadřoval skutečnosti známé mu z úřední činnosti, který je součástí správního spisu a s nímž byl stěžovatel seznámen při ústním jednání dne 3. 10. 2001. Tento důkazní prostředek pak hodnotil jak Finanční úřad v Chebu v průběhu daňové kontroly, tak žalovaný v rámci odvolacího řízení. Ani důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neobstojí.

Stěžovatel také považuje za nesprávný názor, že pokud neprokázal, že vkládané peněžní prostředky na účet jsou tzv. průběžnou položkou, byly tyto prostředky posouzeny jako příjmy z podnikání. Podle stěžovatele měl v takovém případě správce daně postupovat podle § 31 odst. 5 daňového řádu a stanovit daň podle pomůcek.

Způsob stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, kdy daň nelze stanovit dokazováním a daň je tak stanovena podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že za jedno zdaňovací období se platí jedna daň z příjmů, je třeba stanovit tuto daň podle pomůcek nebo dokazováním; není možno, aby část daně byla vypočtena za použití pomůcek a část dokazováním. Ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu určuje, že k vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit pouze tehdy, když daňový subjekt nesplnil některou z povinností, uložených mu zákonem, a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze daň stanovit dokazováním dle odst. 1 až 4 cit. ustanovení; zákon totiž jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů. Uvedené potvrdil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, www.nssoud.cz, kde soud mimo jiné uvedl, že *při stanovení daně pomocí pomůcek zkoumá odvolací orgán to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu)*. Pro splnění prvního předpokladu pro použití pomůcek podle § 31 odst. 5

daňového řádu, tedy zda žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, je klíčovou otázkou ústavně konformního výkladu a aplikace ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. V obecné normativní podobě se citovaným ustanovením v minulosti zabýval Ústavní soud (nález sp. zn. Pl. ÚS 38/95, vyhl. pod č. 130/1996 Sb.), přičemž dospěl k závěru, že toto ustanovení samo o sobě není v rozporu s ústavním pořádkem ČR, konkrétně s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práva svobod. Ústavní soud tehdy uvedl, že daňové řízení je v našem právním řádu, obdobně jako v jiných státech, založeno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit (tedy břemeno důkazní). Ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu však nelze vykládat izolovaně; zatímco § 31 odst. 9 upravuje pouze subjekt, který nese důkazní břemeno, teprve § 43 upravuje rozsah tohoto důkazního břemene. Ústavní soud proto v citovaném nálezu uzavřel, že ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

V daném případě stěžovatel o určitých peněžních prostředcích tvrdil, že se jedná o převody z pokladny přes průběžné položky na bankovní účet, a tyto operace vykazoval jako nedaňové. S ohledem na výše uvedené byl povinen své tvrzení prokázat, což však neučinil. Ze spisu k tomu plyne, že se nejednalo jen o tvrzené tržby v hotovosti vybrané pro jiné společnosti, které jim byly následně odvedeny, ale také o částku, která těmto tvrzením neodpovídá (či kde nebylo tvrzení prokázáno) a o které následně daňový subjekt uvedl, že se jedná o jeho vlastní vklad do podnikání. Tak o částce ovšem nebylo účtováno a ani toto tvrzení nebylo nijak doloženo. Tato skutečnost ovšem v daném případě neznamena, že by daňovou povinnost nešlo stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 daňového řádu. Jak je uvedeno výše, pro stanovení daně za použití pomůcek musí být splněny kumulativně dvě podmínky, a to za prvé nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování skutečností uváděných daňovým subjektem a za druhé nemožnost stanovení daně dokazováním v důsledku prvně uváděné skutečnosti. Stěžovatel tedy sice nesplnil svou zákonnou povinnost a neprokázal svoje tvrzení o původu peněžních prostředků, nicméně tato skutečnost neznemožnila správci daně stanovit daň dokazováním. Neprokázal-li totiž stěžovatel svoje tvrzení, správce daně zcela správně posoudil tyto prostředky jako příjmy z podnikání, které podléhají zdanění. Podmínka pro postup podle § 31 odst. 5 daňového řádu tak nebyla naplněna a tvrzený důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. neobstojí.

Nejvyšší správní soud proto shledal právní posouzení krajského soudu správným a neshledal naplněným žádný z tvrzených důvodů kasační stížnosti. Vzhledem k tomu kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalobci náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 11. ledna 2007

č. j. 2 Afs 41/2006 - 98

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu