ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Mgr. V. Š.,** zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem se sídlem Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2005, sp. zn. 30 Ca 2/2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce JUDr. Jiřího Dvořáka do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 1075 Kč.

Odůvodnění:

Finanční ředitelství v Plzni (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým krajský soud pro vady řízení zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 30. 10. 2002, č. j. 4098/110/2002, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu Plzeň–sever ze dne 4. 1. 2002, č. j. 572/02/145910.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadený rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a je proto nezákonný. Stěžejní námitkou je nesouhlas se závěrem krajského soudu, že finanční prostředky vložené do podnikání, u nichž nebyl prokázán původ a zdanění, není možno dodanit za použití pomůcek, nýbrž je třeba je dodanit dokazováním.

Stěžovatel zejména namítá, že podle ustanovení § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. V daném případě je rozhodující, že žalobce neprokázal, že peněžní vklady zaúčtované do podnikání jako nezdanitelné příjmy byly nezdanitelnými příjmy a zda se ve skutečnosti nejednalo o nezdaněné výnosy sdružení, čímž v konečném důsledku žalobce neprokázal ani správnost celkové výše výnosů v účetnictví zaúčtovaných. Proto bylo účetnictví shledáno neprůkazným. Stěžovatel poukazuje rovněž na to, že závěr krajského soudu učiněný v této věci odporuje závěru stejného soudu obsaženého v rozsudku sp. zn. 30 Ca 15/2002, týkajícího se totožného žalobce, a v několika rozhodnutích dalších.

Stěžovatel rovněž polemizuje s názorem krajského soudu, že zrušením obou rozhodnutí se věc dostává do stadia před dopracováním a znovuprojednáním zprávy o daňové kontrole a poukazuje na to, že tento názor odporuje nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 612/02.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušit.

Žalobce ve svém vyjádření uvádí, že stěžovatel polemizuje pouze s částí důvodů obsažených v napadeném rozsudku krajského soudu, když zcela pominul argumentaci o tom, že neprokázání zdanění prostředků vložených do podnikání neprokazuje krácení daně v kontrolovaném období. V daném případě podezření z krácení daně bylo žalobci předestřeno až v rozhodnutí o odvolání, takže žalobce neměl možnost se k němu vyjádřit. Žalobce dále uvádí, že neměl zákonnou povinnost prokazovat skutečnosti týkající se období roku 1994 a období dřívějšího; navíc se správce daně nezabýval skutečnostmi souvisejícími s tím, co sám požadoval prokázat. K odlišným rozhodnutím krajského soudu ve věci vyměření daně za jiná období na základě téže kontroly žalobce upozorňuje na to, že zdaňovací období roku 1995 bylo prvním, kdy byla vykázána ztráta z podnikání. To má zásadní význam pro hodnocení, zda k úhradě vkladů byly použity zdaněné či nezdaněné prostředky.

Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu předmětného správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 21. 9. 1999 byla u stěžovatele Finančním úřadem Plzeň – sever zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za zdaňovací období let 1995-1998.

Na výzvu správce daně ze dne 18. 1. 2000 a týkající se vysvětlení čerpání peněžních prostředků zaúčtovaných jako vklady do podnikání žalobce zareagoval čestným prohlášením, v němž uvedl, že tyto peněžní prostředky pocházejí z celoživotních rodinných úspor a byly řádně zdaněny.

K další výzvě správce daně ze dne 13. 4. 2000, aby žalobce doložil toto svoje tvrzení předložením důkazních prostředků prokazujících, že zaúčtované finanční prostředky pocházejí ze řádně zdaněných celoživotních úspor, žalobce zareagoval tak, že se jednalo o celoživotní rodinné úspory pocházející z pracovního poměru manželů Š. a jejich rodičů z let 1979 – 1994.

Ze zprávy o daňové kontrole ve vztahu k roku 1995, č. j. 60744/00/145930, především plyne, že účastníci sdružení U. – I. žalobce a jeho manželka J. Š. do společného podnikání vložili částku 950 000 Kč, kterou označili za rodinné úspory. Toto tvrzení však správce daně nepovažoval za uspokojivé a v důsledku toho označil předložené účetnictví za neprůkazné. Proto bylo přistoupeno ke stanovení daně za použití pomůcek, při nichž správce daně vycházel z příjmů stěžovatele vykázaných v roce 1993 a 1994.

Takto byla žalobci shora citovaným dodatečným platebním výměrem na dani z příjmů fyzických osob vyměřena daňová ztráta ve výši 151 737 Kč.

Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl výše označeným rozhodnutím stěžovatel, když především vycházel z toho, že v průběhu let 1995 až 1998 žalobce zaúčtoval osobní vklady do podnikání celkem ve výši 2 688 960 Kč, ačkoliv podnikatelská činnost v těchto letech vždy skončila daňovou ztrátou. Stěžovatel vycházel z toho, že u předmětné částky vložené do podnikání nelze předpokládat, že by ji měl žalobce doma v hotovosti, nýbrž že ji měl uloženu v některém peněžním ústavu, což ostatně v roce 1993 byla z důvodu přechodu na novou měnu i povinnost. Pokud by tyto peníze byly uloženy v hmotném majetku, bylo možno uvést dobu jeho prodeje a jméno kupujícího. Protože však žalobce toliko setrvale tvrdil, že se jedná o úspory z jeho pracovního poměru a z pracovního poměru jeho ženy a rodičů, nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by prokázal zdroj těchto peněžních prostředků. Nesplnil tak svoji povinnost zakotvenou v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a nevyvrátil pochybnosti správce daně, že se jednalo o finanční prostředky podléhající zdanění. Z toho pak dle stěžovatele rovněž vyplývá, že žalobce nevedl průkazným způsobem, úplně a správně účetnictví ve smyslu ustanovení § 7 zákona č. 563/1991 Sb. Pochybnosti o věrohodnosti tohoto účetnictví ostatně vyvolává rovněž skutečnost, že žalobce podniká řadu let, nicméně výsledkem tohoto podnikání jsou statisícové daňové ztráty, tzn. nikoliv zisk ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Jakkoliv je zřejmé, že na daňovém poplatníkovi nelze požadovat prokázání zdanění celoživotních úspor, odmítl žalobce uvést zdroj peněžních prostředků použitých jako vklady do podnikání v době, kdy již podnikal. Proto byla daňová povinnost žalobce správně stanovena za použití pomůcek.

Krajský soud v Plzni v odůvodnění napadeného rozsudku, kterým pro vady řízení zrušil obě citovaná rozhodnutí finančních úřadů, uvedl, že správce daně je oprávněn požadovat na daňovém subjektu prokázání původu a zdroje finančních prostředků, pokud jsou vloženy do podnikání a pokud je o nich takto účtováno. V daném případě žalobce neprokázal původ a zdanění finančních prostředků, jež v roce 1995 vložil do podnikání. Krajský soud se však neztotožnil s názorem stěžovatele ohledně účetnictví žalobce, jelikož sporná není výše a charakter zaúčtovaných položek, nýbrž jejich daňový režim. Původ těchto finančních prostředků je sice významný pro daňové řízení, nicméně není součástí účetnictví, a proto nebyl důvod přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek, nýbrž mělo dojít k jejich dodanění dokazováním.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Důvod podle cit. písm. a) předpokládá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžejní stížnostní námitka přitom brojí proti právnímu názoru krajského soudu, že finanční prostředky vložené do podnikání,

u nichž nebyl prokázán původ a zdanění, není možno dodanit za použití pomůcek, nýbrž je třeba je dodanit prostřednictvím dokazování.

K tomu Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně ani podle pomůcek, daň se sjedná. Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu tak, 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. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Při dani stanovené podle pomůcek pak odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

Na základě těchto shora popsaných východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.

V projednávané věci je zjevné, že klíčovou otázkou je posouzení toho, zda byly současně splněny obě prvně zmíněné podmínky, tzn. nesplnění důkazní povinnosti žalobcem a zároveň nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. K tomu je třeba uvést, že se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje s názorem krajského soudu v tom smyslu, že žalobce neprokázal původ a zdanění finančních prostředků, které v roce 1995 vložil do podnikání. Jak totiž již konstatoval v rozsudku ze dne 24. 5. 2006, sp. zn. 1 Afs 77/2005 (in: č. 1049/2007 Sb. NSS), čestné prohlášení daňový řád vůbec nezná a nepředstavuje proto samo o sobě důkazní prostředek v daňovém řízení.

Zároveň však platí, že v České republice není zakotvena povinnost podávat tzv. majetková přiznání. Absenci této povinnosti pak samozřejmě nelze nahrazovat tak extenzivně pojatým způsobem dokazování v daňovém řízení, které by ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu. Proto ostatně také Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, uvedl, že *„také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze*

k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřípustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny.“

V rozhodovaném případě se nicméně správce daně nedopustil naznačeného excesu, když po žalobci požadoval prokázání původu a zdanění finančních prostředků, vložených v roce 1995 do podnikání. Správce daně totiž byl oprávněn po žalobci žádat prokázání, že částka 950 000 Kč není příjmem žalobce, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu negativní skutečnosti, která může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Žalobce tak svoji důkazní povinnost mohl splnit např. tím, že by doložil, že uvedenou částkou disponoval již koncem roku 1994, příp. že se jednalo jen o poskytnuté prostředky třetí osoby (druhou z těchto možností netvrdil; tvrdil, že se jedná o úspory z minulých let, proto k prokázání tohoto tvrzení musel doložit jejich existenci minimálně v roce 1994).

Právní názor krajského soudu, že ze samotné skutečnosti neprokázání původu částky 950 000 Kč (resp. neprokázání, jak výše vyloženo, že tato částka nebyla příjmem žalobce v roce 1995) nelze bez dalšího dovozovat neprůkaznost a nevěrohodnost vedeného účetnictví, je zcela správný. Jak totiž správně uvedl krajský soud, neprokázanost předmětných finančních prostředků sama o sobě ještě není způsobilá zpochybnit účetnictví jako celek, protože nejasnost jejich původu není problém účetnictví, nýbrž způsobu jejich zdanění. Jinak řečeno, žalobce v projednávané věci sice nesplnil některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této jeho součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně za použití pomůcek tedy v daném případě nebyl dán zákonný důvod a daň mohla být stanovena prostřednictvím dokazování, samozřejmě i s přihlédnutím k tomu, že žalobce nikterak neprokázal, že předmětné finanční prostředky, vložené v rozhodném období do podnikání, nejsou příjmem za rok 1995.

K námitce stěžovatele ohledně rozdílnosti judikatury jednotlivých senátů Krajského soudu v Plzni je třeba - v obecné rovině - konstatovat, že tato rozdílnost samozřejmě představuje negativní jev, jelikož značně oslabuje předvídatelnost rozhodovací činnosti soudu a tím i efektivitu působení práva. Právě jedním z důvodů a smyslem řízení o kasační stížnosti je sjednocování judikatury krajských soudů a proto lze mít za to, že po rozhodnutí zdejšího soudu o jednotlivých sporných právních otázkách bude rozhodovací činnost krajských soudů jednotná a souladná s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu. V žádném případě však neplatí, že nejednotnost rozhodnutí krajského soudu apriori znamená důvodnost kasační

stížnosti, neboť pokud by tomu tak bylo, logicky by to znamenalo, že by Nejvyšší správní soud musel akceptovat i právní názory, s nimiž by se vůbec neztotožnil, nicméně které byly vysloveny jako první v pořadí.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce naopak měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci takové náklady vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a činily celkem 1075 Kč. Byly tvořeny odměnou za jeden úkon právní služby ve výši 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v relevantním znění] a paušálem 75 Kč (§ 13 odst. 3 tarifu). Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žalobce má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč.

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

V Brně dne 23. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu