



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **V. B.**, zastoupeného JUDr. Janem Tarabou, advokátem se sídlem Prokopova 339, Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2008, č. j. 7046/08-1100 a č. j. 7047/08-1100, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 38/2009 - 38, a ze dne 27. 5. 2009, č. j. 10 Ca 39/2009 - 32,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 92/2009 a sp. zn. 1 Afs 95/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 92/2009.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených rozsudků ze dne 20. 5. 2009 a 27. 5. 2009, kterými krajský soud zamítl žaloby proti výše uvedeným rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 12. 2008. Jimi žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Písku ze dne 15. 2. 2008, č. j. 16666/08/097910/3975 a č. j. 16685/08/097910/3975, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ve výši 24 940 Kč a za rok 2004 ve výši 134 762 Kč.

[2] Krajský soud v odůvodnění svých rozsudků nejprve zrekapituloval průběh daňových řízení. Zdůraznil, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda byly v uvedených řízeních splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), a zda daň byla stanovena tímto způsobem oprávněně. Dospěl přitom k závěru, že obě podmínky nutné k tomu, aby správce daně mohl přistoupit ke stanovení daně za užití pomůcek, v daných případech byly splněny. Žalobce v daňovém řízení při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některé ze svých zákonných povinností, a to tak, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 cit. zákona. Krajský soud konečně konstatoval spolehlivost stanovení daně za užití pomůcek, kterými byla zjištěná učiněná u srovnatelných daňových subjektů. Konkrétně vzal za rozhodné, že žalobce dovezl do České republiky automobily, jejichž nákup a prodej neevidoval. Zároveň byl zadavatelem inzerátů, ve kterých byly tyto automobily nabízeny k prodeji. Námitku žalobce, že některé dovozy automobilů do České republiky byly neobchodní, považoval krajský soud za neakceptovatelnou vzhledem k tomu, že žalobce se zabýval obchodní činností spočívající v nákupu vozidel v zahraničí a jejich následném prodeji v České republice. Žalobce navíc nebyl ve většině případů schopen uvést žádné bližší údaje, případně navrhnout důkazy ke svým tvrzením, podle nichž pouze bezplatně pomáhal s prodejem automobilů určitým osobám. Za významné považoval krajský soud rovněž zjištění, že žalobce vykazoval v pokladně záporný zůstatek, a přitom nakupoval zboží v hotovosti a neúčtoval po celé zdaňovací období o výdajích na osobní potřebu. Žalobce nebyl schopen nijak vysvětlit, proč neevidoval příjem v podobě částky 100 000 Kč převodem z konkrétního účtu s údajem o příkazu Město Písek ze dne 24. 9. 2004. Dne 14. 7. 2004 nadto, jak plyne z úředního záznamu Policie ČR, žalobce oznámil odcizení trezoru, ve kterém byla uložena částka 300 000 Kč, 2 400 USD a 4 000 euro. Krajský soud shledal nedůvodnými námitky, že se jednalo pouze o účetní pochybení žalobce a že vliv těchto pochybení na základ daně musí prokázat správce daně. Bylo naopak na žalobci, aby vyvrátil pochybnosti správce daně o tom, že neúčtoval o všech svých příjmech, což se žalobci nepodařilo. Krajský soud dále uvedl, že žalobce nedokázal vysvětlit ani výrazné rozdíly v cenách automobilů uvedených na vystavených dokladech a evidovaných jako příjem a v cenách, za jaké automobily nabízel prostřednictvím inzerátů. Závěr správce daně, že cena uvedená v kupní smlouvě v mnoha případech neodpovídá ceně, kterou museli kupující reálně zaplatit, podporují rovněž svědecké výpovědi některých kupujících.

II.

[3] Proti rozsudkům podal žalovaný kasační stížnosti. V doplnění kasačních stížností uplatnil stěžovatel námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejících řízeních, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž soud vycházel, nemá oporu ve spisech a jiné vady řízení před soudem, které mohly mít za následek nezákonná rozhodnutí o věcech samých.

[4] V doplnění kasační stížnosti směřující proti rozsudku ze dne 27. 5. 2009, č. j. 10 Ca 39/2009 - 32 (týkajícím se daně za rok 2004), stěžovatel především soudu vytkl, že převzal skutkový stav vykreslený žalovaným, byť tento neodpovídal správcem daně shromážděným důkazům. Zdůraznil, že v obecné rovině souhlasí s tezí, že pokud obchodník část zboží prodává v rámci své podnikatelské činnosti a část realizuje mimo výkon své profese, pak takový přístup představuje krácení příjmů z podnikatelské činnosti. Taková situace však jeho v případě nenastala; ve správním spise není žádný důkaz, že by dosáhl jakéhokoli příjmu mimo svou podnikatelskou činnost. Stěžovatel také namítl, že krajský soud užívá

v rozsudku účetní názvosloví, které je pro rok 2004 nepatřičné, a to s cílem vytvořit dojem, že stěžovatel nepostupoval tak, jak dle příslušných předpisů měl.

[5] Stěžovatel dále tyto námitky konkrétněji rozvedl. Nejprve k nákupu a prodeji vozidel dovezených v rámci neobchodního styku [pod bodem 1) doplnění kasační stížnosti] uvedl, že považuje za „*debonestující*“, že soud opakovaně ve vztahu k těmto vozidlům používá sousloví nákup a prodej, přestože nebylo správcem daně doloženo, „*že by stěžovatel z dovezených vozidel prodal jediné kolo*“. Stěžovateli nemůže být uložena povinnost prokázat, že nákup (a dovoz) vozidel ze zahraničí (tj. výdaj) nesouvisí s jeho podnikatelskou činností a je tedy nedaňovým výdajem. Stran následných příjmů by taková povinnost v úvahu přicházela, ale podmínkou jsou právě příjmy. Je to správce daně, kdo měl (případně) prokázat související příjem, nic takového se však nestalo. K zápornému zůstatku v pokladně stěžovatel [pod bodem 2)] uvedl, že v roce 2004 nebyl účetní jednotkou a o ničem neúčtoval. Součástí daňové evidence není nejen pojem pokladna, ale ani nic, co by mohlo tento účetní pojem fakticky zastoupit. Podnikající fyzická osoba vedoucí daňovou evidenci zachycuje v podstatě toliko „daňové“ příjmy a „daňové“ výdaje. Novelami zákonů bylo u příjmů bez náhrad zrušeno jejich pozdější sledování a u výdajů se nezachycují zdroje umožňující jejich vynaložení. Již se nevykazují výdaje neovlivňující základ daně a neúčtuje se o podnikatelských vkladech. Není povinností podnikatele zachycovat v daňové evidenci výdaj na osobní potřebu a výdaj je možno uskutečnit bez ohledu na momentální výši peněžní hotovosti „v obchodním majetku“, tj. „v pokladně“. Správce daně nezkoumal, zda stěžovatel v roce 2004 dosáhl i jiných příjmů, dani nepodrobených. Ve vztahu k hodnocení důkazů souvisejících s odcizenou pokladní hotovostí stěžovatel namítl, že odcizená hotovost mu nepatřila, protože z dokladu a výpovědi svědka vyplynulo, že záloha byla převzata na obstarání koupě automobilu, takže zjištění o odcizení trezoru nemůže vést k závěru o nevěrohodnosti daňové evidence stěžovatele. K prodeji automobilů za nižší než inzerovanou cenu stěžovatel [pod bodem 3)] namítl, že výše příjmu je z podstaty věci u každého daňového subjektu pouhým tvrzením a je na finančních orgánech, aby svým šetřením takové tvrzení vyvrátily. Požadavek průkazu příjmu je tak uložením nesplnitelné povinnosti. Za „*zarážející*“ označil také „*automatické převzetí „skutečné“ kupní ceny pouze na základě tvrzení svědka*“ (konkrétně R. Š., který dle napadeného rozsudku krajského soudu koupil automobil za 129 000 Kč, přičemž v kupní smlouvě byla uvedena cena 35 000 Kč). Konečně dodal, že i kdyby bylo ve správním řízení prokázáno, že stěžovatel dosáhl příjmů z podnikání v jiné výši, než kolik bylo uvedeno v daňovém přiznání, nejednalo by se o situaci, kdy není možno stanovit základ daně a daň dokazováním. Co se týče nabízení k prodeji automobilů, jejichž nákup ani prodej neevidoval, stěžovatel [pod bodem 4)] uvedl, že v ojedinělých případech zprostředkoval bezúplatně prodej osobního automobilu osobám blízkým. Ze seznamu vypracovaného správcem daně označil, že se tak stalo u automobilu jeho otce a manželky, podrobnosti týkající se jiných vozidel nebyl schopen uvést, protože se jednalo o aktivitu nesouvisející s jeho podnikatelskou činností, a tak o nich nevedl žádnou evidenci. Za rozhodující nicméně považuje, že v řízení nebylo správcem daně prokázáno, že by prodal vozidlo, které by neuvedl ve své evidenci nebo dosáhl nějakého příjmu ze zprostředkování prodeje. K příjmu částky 100 000 Kč od Města Písek stěžovatel [pod bodem 5)] namítl, že nepředložení důkazních prostředků ohledně toho, zda se jedná či nejedná o příjem ovlivňující základ daně, nemůže být důvodem pro stanovení základu daně a daně za užití pomůcek.

[6] V doplnění kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 38/2009 - 38 (týkajícím se daně za rok 2003), stěžovatel uvedl, že tímto sporem předkládá Nejvyššímu správnímu soudu k řešení několik zásadních právních otázek. Zejména otázku, která ze stran daňového řízení je povinna prokázat výši dosaženého příjmu (eventuálně vyvrátit výši tvrzenou). Stěžovatel se domnívá, že zde důkazní břemeno leží na správci daně. Dle jeho názoru nelze „prokázat“, za kolik byla určitá věc prodána a ani „sebelepší důkazy“

nezaručí, že deklarovaná cena byla právě cenou realizovanou („Bylo běžnou praxí, že vedle částky uvedené v kupní smlouvě, sepsané na státním notářství při prodeji nemovitosti, kupující mnohdy zaplatil nemalý „doplatek““). Další otázkou je, kdy lze mít cenu uvedenou v písemné kupní smlouvě za vyvrácenou, pokud jsou o ní pochybnosti. Stěžovatel předložil správci daně písemné kupní smlouvy k vozidlům, které prodal a ve svém účetnictví zachytil v nich uvedenou kupní cenu. Není sporu o tom, že vozidla byla nabízena za cenu vyšší, než byla později prodána. Správce daně však odmítl tvrzení stěžovatele, že inzerce vyšších cen je běžnou praxí a že prodej byl skutečně realizován za cenu nižší, deklarovanou v uzavřené písemné smlouvě podepsané kupujícím. Pokud tedy Nejvyšší správní soud dospěje k závěru, že důkazní břemeno leželo na stěžovateli, nezbude než akceptovat závěry správce daně, neboť stěžovatel jiné – průkazné – důkazy nepředložil. Stěžovatel se nicméně domnívá, že sama skutečnost, že neodstranil pochybnosti správce daně (stran svých příjmů) nemůže pro něj být spojena s dodatečným stanovením daně. Neodstraněné pochybnosti se nemohou stát prokázanou nesprávností. Za právně identickou považuje stěžovatel otázku neobchodního dovozu zboží. Přestože stěžovatel deklaroval příslušným orgánům, že nákup a dovoz nesouvisí s jeho podnikatelskou činností, je nyní na něm, údajně oprávněně, požadováno předložení důkazu, že tomu tak skutečně bylo. S tím úzce souvisí i poznatek správce daně o inzerci prodeje či zprostředkování prodeje vozidel za účasti stěžovatele. Není nijak doloženo, že by stěžovatel dovezl zboží a toto zboží v ČR inzeroval. Naopak veškeré inzerované zboží bylo různé od stěžovatelem uskutečněných dovozů.

[7] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasačním stížnostem. Ve vztahu ke kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu ze dne 27. 5. 2009, č. j. 10 Ca 39/2009 - 32, žalovaný uvedl následující. Co se týče automobilů, jejichž prodej stěžovatel inzeroval a o jejichž nákupu ani prodeji neúčtoval, tak stěžovateli nic nebránilo uvést osoby, o které se jednalo a navrhnout jejich svědeckou výpověď. Pokud by stěžovatel skutečně vstoupil do neformálních vztahů, které se netýkaly jeho podnikatelské činnosti, jak sám tvrdí, pak by bylo jen na něm, aby svá tvrzení prokázal, ve shodě s § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel měl dostatečný prostor k tomu, aby se k výzvám správce daně k odstranění pochybností vyjádřil. Stejně tak je tomu se stěžovatelskými námitkami, podle nichž není povinen prokazovat neobchodní dovoz automobilů do ČR. Stěžovatel však neměl v průběhu daňového řízení snahu obhájit pravdivost svých tvrzení věrohodnou a věcnou argumentací a předkládáním konkrétních důkazních prostředků.

[8] Žalovaný rovněž nesouhlasí s argumentací stěžovatele ohledně minusové hotovostní pokladny. Stěžovatel účtoval v tzv. „minusové pokladně“, tzn. že v pokladně nebylo dostatek finančních prostředků k úhradě nakupovaného zboží (např. dne 25. 5. 2004 byl stav finanční hotovosti v pokladně - 33 149,70 Kč, k 31. 8. 2004 byl stav - 94 409,20 Kč, dne 20. 10. 2004 byl stav - 100 868,20 Kč). Jestliže stěžovatel vykazoval v pokladně záporný zůstatek a přitom nakupoval zboží a platil v hotovosti, pak je zřejmé, že měl k dispozici finanční prostředky, které získal mimo rámec vykázaných příjmů. Proto správce daně vyzval stěžovatele k odstranění těchto pochybností a k prokázání, že použité finanční prostředky na krytí nedostatku hotovosti v pokladně nejsou příjmy ovlivňující jeho základ daně. Podle názoru stěžovatele není pojem „pokladna“ součástí daňové evidence a ani nic jiného nemůže tento pojem fakticky zastoupit. V tomto se stěžovatel mýlí. „Pokladna“ je termín v daňové evidenci běžně používaný, rozumí se jím peníze v hotovosti určené k podnikatelské činnosti. Žalovaný dále odkazuje na § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), podle něž daňová evidence slouží k zjištění základu daně z příjmu. Forma, způsob a technika vedení daňové evidence sice nejsou předepsány, avšak povinností daňového subjektu je evidovat příjmy, které jsou předmětem daně a daňové výdaje; to vše v členění potřebném pro zjištění základu daně. Se stěžovatelem lze tedy souhlasit v tom, že daňový subjekt není povinen evidovat výdaje neovlivňující základ daně, výběr na osobní potřebu, nedaňové příjmy, jako jsou např. vklady podnikatele apod. Z toho plyne,

že v určitém časovém okamžiku může v daňové evidenci převyšovat hotovostní výdajová stránka nad stránkou příjmovou. Právě uvedené však daňový subjekt nijak nezbujuje povinnosti unést důkazní břemeno, které mu plyne z § 31 odst. 9 daňového řádu. Během daňového ani odvolacího řízení žádné tvrzení, že „*příjmy z podnikání musí převyšovat a bezpodmínečně vždy časově předcházet podnikatelské výdaje*“, nezaznělo. Stěžovatel je správním orgánům účelově podsouvá. Správci daně však vznikly, v kontextu s dalšími zjištěními, oprávněné pochybnosti o výši evidovaných příjmů a bylo na stěžovateli, aby se k nim vyjádřil a vyvrátil je. Pokud vložil do své podnikatelské činnosti své soukromé prostředky, kterými své podnikání „dotoval“ (což nově uvádí až v kasační stížnosti), tak sice nebyl povinen tento vklad ve své daňové evidenci zachytit. Při pochybnostech správce daně o správné výši vykázané daňové povinnosti byl ale povinen tuto skutečnost doložit a prokázat.

[9] Ve vztahu ke kasační stížnosti směřující proti rozsudku krajského soudu ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 38/2009 - 38, žalovaný předně odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.; všechna zde uváděná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Zde Ústavní soud uvedl, že daňové řízení je u nás postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též toto tvrzení doložit (tedy důkazní břemeno). Tato zásada je vyjádřena zejména v § 31 odst. 9 daňového zákona. K dokazování v daňovém řízení se Ústavní soud vyjádřil zejména v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Dále žalovaný poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2007, č. j. 9 Afs 72/2007 - 84, a ze dne 18. 9. 2009, č. j. 8 Afs 26/2008 - 52 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Následně žalovaný shrnul průběh daňového řízení a vyjádřil přesvědčení, že v něm bylo postupováno v souladu s právním názorem Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech, neboť správci daně nepředložil jediný důkaz, který by prokázal jeho tvrzení. Stěžovatel tak neunesl své důkazní břemeno.

III.

[10] Kasační stížnosti nejsou důvodné.

[11] Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, rozhodl Nejvyšší správní soud, ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s., o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozsudky krajského soudu v rozsahu kasačních stížností a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Podstatou sporu tak je, zda byly v předmětných řízeních splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Zejména pak otázka, jaké jsou vlastně povinnosti daňového subjektu v rámci procesu dokazování podle § 31 citovaného zákona a zda stěžovatel své důkazní břemeno v daných daňových řízeních unesl. Navazující otázky, např. zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (k otázce spolehlivosti daně stanovené za užití pomůcek viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. Sb. NSS 633/2005), stěžovatel nečinil předmětem přezkumu, a tak se jimi Nejvyšší správní soud nezabýval.

[13] K otázce stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjadřoval a odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS,

ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52, či ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/06 Sb. NSS. V citovaných rozhodnutích zdejší soud, souhrnně řečeno, zdůraznil, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 citovaného zákona). Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhnout provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, pak se daň sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu). Důležitá je rovněž skutečnost, že správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod.

[14] Stěžovatel ve svých kasačních stížnostech v zásadě namítal, že k vyměření daně za užití pomůcek došlo mylně v důsledku nesprávného posouzení otázky, jak má být rozloženo důkazní břemeno mezi něj a správce daně.

[15] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[16] K rozložení těchto povinností se zdejší soud již opakovaně vyjádřil, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119. Podle něj splní daňový subjekt „*svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví*

jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ K dané otázce lze rovněž (jak případně argumentuje žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti) odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho náleze ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikováno ve sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.). Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[17] V případech, které jsou nyní předmětem přezkumu, pojal správce daně pochyby o průkaznosti údajů obsažených v peněžním deníku stěžovatele proto, že v rámci kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004 zjistil následující nesrovnalosti. V rámci vyhledávací činnosti správce daně např. zjistil, že stěžovatel kromě nakoupených a následně prodaných automobilů, které zahrnul do jím vedené daňové evidence, dovážel též automobily v rámci „neobchodního“ dovozu; o takto dovezených automobilech nijak neúčtoval (v roce 2003 se jednalo o jedno vozidlo AUDI A8, jeden automobil VW Passat Variant 1,9 TDI a jedno vozidlo Peugeot 205, v roce 2004 o dvě vozidla Suzuki Samurai, jeden automobil Suzuki Vitara a jedno vozidlo Opel Astra). Správce daně dále zjistil, že stěžovatel byl v inkriminovaném období zadavatelem inzerátů v novinách Anonce, v nichž inzeroval nabídku automobilů k prodeji, o jejichž nákupu nebo prodeji buď vůbec neúčtoval, anebo účtoval, avšak s výrazně nižší cenou prodeje, než jakou uváděly inzeráty k daným vozidlům. V několika případech správce daně požádal místně příslušné finanční úřady, aby vyslechly jako svědky v daňovém řízení osoby, které tato vozidla zakoupily. Z hlediska nyní zkoumaných zdaňovacích období jsou relevantní zejména výsledky p. R. Š., který vypověděl, že zakoupil vozidlo za cenu uvedenou v inzerátu (tedy 139 000 Kč), ačkoli v kupní smlouvě i v peněžním deníku stěžovatele je uvedena částka 35 000 Kč. Obdobně p. V. M. uvedl, že zakoupil vozidlo za cca 85 000 Kč, přičemž stěžovatel zaúčtoval do peněžního deníku částku 17 000 Kč. Podpůrně však lze zmínit také výsledky dvou svědků, kteří ve stejném duchu vypovídali o koupi automobilů od stěžovatele v roce 2002. Správce daně konečně také zjistil, že stěžovatel účtoval o tzv. „mínusové pokladně“, a že tedy nemohl mít dostatek finanční hotovosti k úhradě nakupovaného zboží, ačkoli deklaroval, že jej nakupoval v hotovosti. O nevěrohodnosti daňové evidence podle správce daně svědčila také skutečnost, že v ní stěžovatel vůbec neevidoval jako příjmy některé částky, které v daných zdaňovacích obdobích prokazatelně uložil či jinak obdržel na svůj účet (např. částka 100 000 Kč od Města Písek), a dále že stěžovateli byla dne 13. 7. 2004 z objektu jeho provozovny odcizena významná finanční částka (v několika měnách, dohromady téměř půl milionu Kč), ačkoli v pokladně byl k tomuto datu tzv. „mínusový stav“.

[18] Na základě těchto pochybností správce daně vyzval stěžovatele (a to opakovaně) k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí s hodnocením jak žalovaného, tak krajského soudu, že nadále tížilo důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu stěžovatele. Správce daně totiž plně v souladu s výše citovaným rozsudkem č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 neměl povinnost prokazovat, že údaje o určitých účetních případech jsou v peněžním deníku zaznamenány v rozporu se skutečností, případně že v něm nejsou zaznamenány vůbec. Postačilo mu prokázat, že o souladu se skutečností existují „*natolik vážné a důvodné pochyby*“, že činí daňovou evidenci nevěrohodnou, neúplnou a neprůkaznou. A to se správci daně zcela jistě podařilo. Důkazy samé provedené správcem daně a zrekapitulované v bodě [13] výše ostatně stěžovatel ve většině případů ani nerozporuje, naopak ve svých kasačních stížnostech výslovně připouští, že např. inzeroval v novinách ceny odlišné oproti cenám, které jsou poté uvedené v daňové evidenci, že inzeroval prodej vozidel, které v jeho evidenci nejsou vůbec zachycené apod. Stěžovatel tak v zásadě brojí

pouze proti jejich hodnocení správcem daně, které však bylo podle Nejvyššího správního soudu plně v souladu jak s judikaturou zdejšího soudu, tak s judikaturou Ústavního soudu.

[19] V tento moment tedy přešlo důkazní břemeno na stěžovatele a bylo na něm, aby přinesl důkazy, kterými by uvedené pochybnosti správce daně rozptýlil. Stěžovatel však této možnosti, kterou mu správce daně svými výzvami poskytl, v dostatečné míře nevyužil. Např. ve své odpovědi správci daně ze dne 31. 1. 2007 odkázal ve vztahu k rozdílu mezi cenou, která byla inzerována, a cenou, za kterou byl obchod později realizován, na „*obvyklou praxi*“. Jako důkaz „*obvyklosti postupu a chování jak prodávajícího, tak kupujícího*“ navrhl „*promítnutí příslušných pasáží filmů Jako jed, Co je vám, doktore a Kolja*“. K tomu dodal, že požadavek správce daně, aby předkládal důkazní prostředky prokazující důvod výrazně odlišných cen inzerovaných a následně prodávaných automobilů nemá oporu v žádném právním předpise. Pokyn správce daně, aby předkládal důkazní prostředky „*prokazující nabytí vozidel, která nikdy nekoupil, je nesplnitelný, ale nadto i absurdní*“. Výzvu správce daně proto označil za sumář „*dobadů, frází a nesplnitelných pokynů*“. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že názor stěžovatele, že je po něm požadováno prokazovat něco, co vůbec prokazovat nelze, je mylný. Lze si totiž představit řadu důkazů, kterými svá tvrzení mohl podpořit. Mohl např. prezentovat důkazy, z nichž by jakkoli plynulo, že vozidla, jejichž prodej inzeroval, ve skutečnosti neprodával on sám, ale že jejich prodej pouze bezplatně zprostředkoval – mohl třeba navrhnout k výsledku coby svědky osoby, pro něž měl tento prodej zprostředkovávat atd. Stěžovatel však uvedl pouze dvě takové osoby a dvě auta, jejichž prodej měl uvedeným způsobem zajistit, ačkoli takto inzerovaných vozidel bylo podstatně více. Ve vztahu k dalším pochybnostem správce daně dokonce nenavrhl žádné důkazy. Stěžovatel se i v dalších reakcích na výzvy správce daně omezil toliko na konstatování nesoucí se v obdobném duchu, tedy že nebude odpovídat na výzvy, které považuje za nesmyslné. Nelze tak než souhlasit s žalovaným, že je evidentní, že stěžovatel neměl v průběhu daňového řízení snahu obhájit pravdivost svých tvrzení věrohodnou a věcnou argumentací. Své důkazní břemeno tak stěžovatel neunesl a bylo proto na místě, že správce daně stanovil daň za užití pomůcek.

[20] Ve vztahu k námitkám stěžovatele proti odkazům na záporný zůstatek v jeho pokladně a proti užití účetní terminologii Nejvyšší správní soud konstatuje, že považuje za příhodnou argumentaci obsaženou ve vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti (viz její rekapitulaci pod bodem [8] výše). Stěžovatel má jistě pravdu v tom, že není jeho povinností evidovat příjmy a výdaje neovlivňující základ daně. Avšak má povinnost vést daňovou evidenci o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně (§ 7b ZDP), a v případě, že správce daně prokáže existenci pochyb o úplnosti, věrohodnosti a průkaznosti daňové evidence, na stěžovatele přechází důkazní břemeno ve věci prokázání jeho tvrzení (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Poukazy správce daně na rozpory mezi tím, že pokladna stěžovatele konstantně vykazovala záporný zůstatek a že stěžovatel hradil své podnikatelské výlohy v hotovosti, přispěly, spolu s dalšími zjištěními správce daně (viz bod [17] výše), ke zpochybnění věrohodnosti daňové evidence stěžovatele. Uvedené námitky stěžovatele jsou proto rovněž nedůvodné.

[21] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že souhlasí se závěry učiněnými žalovaným i krajským soudem v předchozích fázích řízení. Stěžovatel porušil v daňovém řízení své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností, a to takovým způsobem, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně proto mohl a měl přistoupit k vyměření daně za užití pomůcek.

IV.

[22] Kasační stížnosti byly s ohledem na shora uvedené důvody shledány nedůvodnými a Nejvyšší správní soud je proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu