



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Václava Novotného v právní věci žalobce: **V. Č.**, zast. JUDr. Jiří Bönischem, advokátem, AK Ječná 29a, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 5. 2006, č. j. 22 Ca 123/2004 – 71,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 17. 12. 2003, č. j. 7698/130/2003-1 až č. j. 7698/130/2003-11; těmito byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998 až 2. čtvrtletí 2001.

V kasační stížnosti stěžovatel namítá, že správní orgán při svém rozhodování nepostupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“). Touto námitkou se krajský soud nezabýval a tento žalobní důvod přešel zdůvodněním, že je zřejmé, že správce daně přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Dle názoru stěžovatele se krajský soud nevypořádal přezkoumatelným způsobem s námitkami žalobce ohledně postupu správce daně při vyměření daně podle pomůcek. Správce daně se při stanovení základu daně, daně a daňové ztráty na základě provedené kontroly výrazně odchýlil od daňového přiznání, které bylo za kontrolované období podáno, aniž by ze zprávy o kontrole bylo patrné, které úvahy tvořily základ závěru o základu daně.

Stěžovatel dále uvádí, že podmínky, za jejichž splnění může stanovit daňovou povinnost náhradním způsobem jsou upraveny v § 31 odst. 5 resp. § 44 daňového řádu. Při volbě pomůcek je správce daně vázán také ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu. Stanoví-li tedy správce daně podle § 31 odst. 5 daňového řádu daňovou povinnost, musí stanovit, byť podle pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, což neučinil, pouze obecně uvedl, že při svém postupu respektoval § 46 odst. 3 daňového řádu. Dle stěžovatele krajský soud opomenul i tuto námitku a odkázal na vyjádření žalovaného. V závěru odůvodnění rozsudku konstatuje, že žalovaný se v odůvodnění jednotlivých rozhodnutí podrobným způsobem zabýval odvolacími námitkami žalobce i skutečnostmi, které vedly správce daně ke stanovení daně z přidané hodnoty za použití pomůcek, a to včetně respektování ust. § 46 odst. 3 daňového řádu.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Ostravě byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. V podání ze dne 5. 9. 2006 pak stěžovatel navrhuje přiznat kasační stížnosti odkladný účinek.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že námitka nedodržení ust. § 46 odst. 3 daňového řádu je neoprávněná, neboť ze spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně ke zjištěným okolnostem přihlédl, a zohlednil uplatněné odpočty daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) z dokladů uvedených v soupise přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný dále uvedl, že posuzování výběru pomůcek a způsobu jejich použití dle ust. § 50 odst. 5 daňového řádu odvolacímu orgánu nepřísluší, neboť tento zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a dále zda správce daně splnil svou zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Pokud stěžovatel napadá výši stanovené daňové povinnosti, jde obsahově o námitku směřující do způsobu použití daňových pomůcek, kterou nelze v tomto řízení uplatnit. Na základě shora uvedeného proto navrhuje, aby kasační stížnost byla Nejvyšším správním soudem v Brně jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů kasační stížností uplatněných dle ust. 103 odst. 1 písm. b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a dospěl k závěru, kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel nezaúčtoval všechny účetní případy týkající se účetních období roků 1998, 1999, 2000 a 2001, resp. neuváděl v evidenci daně z přidané hodnoty veškerá zdanitelná plnění. Absenci chybějících účetních dokladů za rok 1998 a 1999 stěžovatel odůvodnil požárem v provozovně dne 8. 5. 2000. Zničení části dokladů však nenahlásil ani správci daně

ani orgánu Policie ČR. Správce daně v rámci daňové kontroly vyzval stěžovatele (výzva ze dne 27. 5. 2002) k předložení důkazních prostředků mj. i k prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu u dodavatelů a dokladů konkretizovaných ve výzvě za daná zdaňovací období (inventarizace apod.). Správcem daně bylo dále zjištěno, že v soupisech za přijatá zdanitelná plnění za zdaň. období roku 1998 až 2001 se nachází doklady, na kterých byl uveden jako dodavatel M. Č., P. – k. ř., ul. Z., Š. Šetřením bylo zjištěno, že uvedená osoba není v registru plátců DPH, rodné číslo je smyšlené a DIČ neodpovídá osobám se stejnou místní příslušností (Š.). Stejná zjištění byla učiněna i ohledně dalšího dodavatele J. N., bytem v Š. Z obsahu spisu dále vyplývá, že stěžovatel neúčtoval o všech příjmech, jednalo se o daňové doklady J. Š., D. C. a fy P., a. s. S. n. H.). Dle sdělení stěžovatele, že předmětné doklady nebyly zaúčtovány pouze nedopatřením a zřejmě se z titulu požáru ztratily. K obchodním případům týkající se dodavatelů Č. a N. stěžovatel ohledně jejich plátcovství DPH uvedl, že zpočátku nepojal žádné podezření, později požadoval doklady svědčící o tom, že jsou plátcí DPH, avšak ti mu nevyhověli. Dne 3. 6. 2002 byl vyzván k předložení dalších dokladů ve výzvě specifikovaných a k prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu dle ust. § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“). V odpovědi ze dne 6. 6. 2002 plátce požadované skutečnosti neprokázal a ani později v průběhu daňové kontroly žádné další doklady a důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení nebyly navrženy a předloženy. V rámci ústního jednání se stěžovatelem ze dne 26. 6. 2002 byl tento opětovně upozorněn správcem daně na skutečnost, že nebylo předloženo kompletní účetnictví a s ohledem na zjištění správce daně, není možno toto účetnictví považovat ani za průkazné. Stěžovatel do doby ukončení daňové kontroly již žádné další doklady nepředložil. Správce daně po vyhodnocení průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že účetnictví nebylo úplné a průkazné, tedy v rozporu s ust. § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Současně nebyly stěžovatelem prokázány skutečnosti uvedené v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998 až 2. čtvrtletí 2001 a dále jím nebyly prokázány a doloženy veškeré skutečnosti požadované správcem daně ve výzvách dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu tak, aby mohla být daň za kontrolovaná daňová období stanovena dokazováním, neboť stěžovatel neúčtoval o všech účetních případech resp. neuvedl je v evidenci daně z přidané hodnoty a neodvedl z nich daň na výstupu, neprováděl inventarizaci zásob a nepředložil kompletní účetnictví. Tímto zpochybnil úplnost a průkaznost evidence daně z přidané hodnoty podle ust. § 11 zákona o DPH a tudíž nebylo možno u přijatých zdanitelných plnění správně zjistit a ověřit uplatněné odpočty daně z přidané hodnoty na vstupu dle cit. § 19 zákona o DPH a základ daně dle § 10 zákona o DPH. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvádí, že v souladu s ust. § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédl i ke zjištěným okolnostem z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, konkrétně zohlednil uplatněné odpočty DPH dle daňových dokladů uvedených v soupise přijatých zdanitelných plnění s výjimkou těch, u nichž bylo zjištěno, že se nejedná o doklady vystavené plátcem daně z přidané hodnoty a nelze u nich uplatnit nárok dle ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH.

Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval otázkou, zda v daném případě byl splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za skutečnosti, které musí daňový subjekt prokázat, je v daném případě podle Nejvyššího správního soudu nutno považovat údaje obsažené v daňovém přiznání, které stěžovatel podal. Důkazní břemeno je ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu na stěžovateli, který je podle citovaného ustanovení povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět mj. v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá rovněž z § 16 odst. 2 písm. c) daňového

řádu. Správce daně v předmětné věci v rámci daňové kontroly opakovaně vyzýval stěžovatele k prokázání skutečností jím tvrzených v daňovém přiznání, neboť musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 cit. zákona). Stěžovatel uvedené nesrovnalosti stěžovatele správci daně v průběhu kontroly nevysvětlil a správnost údajů přiznaných v daňových přiznáních neprokázal. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že v dané věci správce daně nejednal libovolně, neboť vyzýval stěžovatele toliko k prokázání skutečností, které sám tvrdil ve svém daňovém přiznání, přičemž výzvy nelze označit za nesrozumitelné a nejasné, neboť stěžovatel na ně reagoval a nepožadoval vysvětlení, čeho se výzvy týkají. Za takové situace Nejvyšší správní soud dovozuje, že první podmínka aplikace § 31 odst. 5 daňového řádu, tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu, byla v daném případě splněna.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda byl splněn i druhý předpoklad pro aplikaci citovaného ustanovení, tedy zda stěžovatelovo nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo za 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 správce daně pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. postupem podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Jinými slovy z § 31 odst. 5 citovaného zákona nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovozovat závěr o nemožnosti provedení dokazování. Teprve jestliže správce daně zjistí, že v daném případě není možné stanovit daň dokazováním, může přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek. Za této situace odvolací orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, může zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). V odůvodnění pak musí nejen přesvědčivě uvést, jakým způsobem byla daňovým subjektem porušena jeho zákonná povinnost, ale také proč nebylo možno stanovit daň dokazováním, které, jak bylo uvedeno, je zákonem preferovanou metodou stanovení daňové povinnosti.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného plyne, že správce daně nemohl ověřit úplnost a správnost v daňovém přiznání vykázané výše přijatých zdanitelných plnění i výsledné daňové povinnosti, zda byla řádně a ve správné výši odvedena DPH z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění dle § 10 zákona o DPH a zda stěžovatel přijatá zdanitelná plnění, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, skutečně použil při podnikání v souladu s § 19 odst. 1 citovaného zákona. Následkem všech výše uvedených nedostatků pozbylo stěžovatelovo účetnictví zejména však záznamní evidence k DPH důkazní hodnoty. Stěžovatel sám současně nebyl schopen prokázat skutečnosti, ke kterým byl správcem daně oprávněně vyzván v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v přiznání k dani, a tím neunesl své důkazní břemeno. Navíc za situace, kdy stěžovatel sám v průběhu řízení připustil, že část účetnictví nemá k dispozici z důvodů objektivních příčin (požár provozovny) a tuto absenci důkazních prostředků neodstranil jinými důkazními prostředky, nemohl správce daně při prověřování daně na vstupu postupovat podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu v rámci řádného dokazování. Byl tak nucen v souladu s § 31 odst. 5 cit. zákona stanovit základ daně a daň za sledovaná zdaňovací období za použití pomůcek, které měl k dispozici nebo které si obstaral i bez součinnosti se stěžovatelem.

Z uvedených důvodů byl závěr soudu, týkající se mezi přezkoumání rozhodnutí, byla-li daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, správný.

Při volbě pomůcek je správce daně vázán také § 46 odst. 3 daňového řádu, tzn. že je povinen přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Ze spisového materiálu tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody. To je základním předpokladem, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné přezkumu podle § 50 odst. 5 daňového řádu. K výhodám je pak správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě tvrzení daňového subjektu nebo vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou., je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offa, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok. Typicky se bude např. jednat o uplatnění nezdanitelné části základu daně dle § 15, resp. uplatnění odčitatelných položek dle § 34, popř. slevy na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů, za předpokladu, že takové skutečnosti připadají u poplatníka v úvahu. Za výhodu však není možno považovat prokázané náklady, resp. jejich část, stejně tak nelze považovat za výhodu, k níž by měl správce daně ve smyslu ust. § 46 odst. 3 daňového řádu přihlídnout např. výběr srovnatelného daňového subjektu, místo podnikání, apod. (srovn. např. 2 Afs 2/2003; uveřejněno www.nssoud.cz).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá porušení ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu správcem daně jakož i krajským soudem, který se touto otázkou nezabýval. Námitku vznáší bez toho, aniž by však sám konkretizoval, které výhody má na mysli a ke kterým měl správce daně přihlídnout. V daném případě bylo jako výhod použito části podkladů předložených daňovým subjektem. Ze zprávy o daňové kontrole č. j. 47677/02/380930/5770, jakož i z rozhodnutí žalovaného jednoznačně vyplývá, že správce daně ke zjištěným okolnostem přihlédl, a zohlednil uplatněné odpočty DPH z dokladů uvedených v soupise přijatých zdanitelných plnění s výjimkou dokladů, u nichž bylo zjištěno, že se nejedná o doklady vystavené plátcem daně z přidané hodnoty a nelze u nich uplatnit nárok dle ust. § 19 odst. 2 zákona o DPH. Porušení ust. § 46 odst. 3 daňového řádu tak nelze stěžovatelem namítat, neboť správce daně v dané věci výhody spočívající v uplatněných odpočtech shledal a k těmto přihlédl. Na tomto místě Nejvyšší správní soud uvádí, že daň z přidané hodnoty lze charakterizovat jako nárokovou daň, je tedy nutno mít za to, že požaduje-li subjekt něčeho, co je vázáno na splnění určitých podmínek, je na něm zároveň prokázat jejich splnění (např. k prokázání oprávněnosti nároku na odpočet je nutno splnit podmínky stanovené ust. § 19 odst. 1 a 2, tedy dokázat, že došlo k přijetí uskutečněného zdanitelného plnění a jeho použití pro podnikání). Zatímco, jak již bylo uvedeno výše, v řízení o dani z příjmů lze za výhody považovat položky, které se uplatní ze zákona, aniž by se jejich výše musela prokazovat, zákon o DPH obdobnou úpravu neobsahuje, vždy je tedy potřeba, aby daňový subjekt prokázal v rámci dokazování splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti obecně poukazuje na skutečnost, že správce daně měl zohlednit příjmy a výdaje a dále, že se správce daně při stanovení základu daně, daně a daňové ztráty na základě provedené kontroly výrazně odchýlil od daňového přiznání, které bylo za kontrolované období podáno. Tyto námitky však nijak konkrétněji neupřesňuje

a z jejich charakteru lze usoudit, že se týkají daně z příjmů nikoliv DPH, a proto na posuzovaný případ nedopadají.

Řádně vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním. Jestliže však není vedeno vůbec nebo s vážnými mezerami, přichází při důkazní nouzi za současné nemožnosti stanovit daň dokazováním v úvahu právě postup podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl soud I. stupně napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami uvedenými v žalobě a pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního, krajský soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvody uvedené v kasační stížnosti stěžovatelem podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., nebyly prokázány, a proto podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 56 odst. 2 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. rozhodl o kasační stížnosti přednostně, nerozhodoval již o podaném návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. března 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu