

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 **V. K.**, zastoupeného Jiřím Hřídelem, advokátem se sídlem Písek, Fráni Šrámka 136, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2004, č. j. 10 Ca 102/2004 - 22,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2004, č. j. 10 Ca 102/2004 - 22, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2004, č. j. 122/110/2004. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu Milevsko ze dne 29. 9. 2003, č. j. 20970/03/098970, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 1999 ve výši 133 704 Kč. Rozsudek krajského soudu vycházel ze skutečnosti, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem a namítané porušení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) shledáno nebylo.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně pak namítá, že nesouhlasí s názorem soudu, týkajícím se přípustnosti stanovení základu a výše daně kontumačním způsobem podle pomůcek, bez součinnosti s daňovým subjektem. Ustanovení § 31 odst. 5 a 7 daňového řádu stanoví podmínky, kdy je správce daně oprávněn stanovit daň

na základě pomůcek. Podle názoru stěžovatele tyto podmínky naplněny nebyly, neboť správce daně opomněl zachovávat zásadu přiměřenosti – tedy, že při vyžadování plnění povinností daňových subjektů je oprávněn volit pouze takové prostředky, které daňový subjekt co nejméně zatěžují a zároveň ještě umožňují dosáhnout cíle daňového řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Finanční úřad v Milevsku výzvou ze dne 5. 5. 2003 stěžovatele vyzval k prokázání tam uvedených skutečností a rovněž vyslovil pochybnosti o správnosti a úplnosti některých stěžovatelem vedených účetních evidencí. Tyto pochybnosti správce daně stěžovatelem vyvráceny nebyly a správce daně tak stanovil daň náhradním způsobem podle pomůcek. Dle názoru stěžovatele byl tento postup v rozporu s § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť přesouvá důkazní břemeno na daňový subjekt. Vzhledem k tomu nebyla výzva pro stěžovatele určitá a srozumitelná a ani splnitelná. Nesplnění této výzvy pak nemůže být pokládáno za naplnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, protože tento způsob je možno použít pouze tehdy, neprokáže-li daňový subjekt správnost toho, co tvrdí on sám. V daném případě stěžovatel nesplnil výzvu správce daně, který na něj přesouval nezákonně důkazní břemeno ohledně svého tvrzení o nesprávnosti, resp. neúplnosti vedení účetnictví. Stěžovatel se dále domnívá, že veškeré pochybnosti správce daně ohledně vedené evidence měly dopad pouze do sféry daňových výdajů, správce daně tedy poté, co dospěl k závěru, že stěžovatel oprávněnost uplatněných výdajů nedoložil a neprokázal, neměl ke zpochybněným výdajům přihlížet a měl stanovit základ daně a daň bez ohledu na tyto údajně neprokázané výdaje. Správce daně však tento postup pominul a nesprávně přistoupil k použití pomůcek, což je porušením nejen § 31 daňového řádu, ale též zásady přiměřenosti a součinnosti. Nad rámec uvedeného stěžovatel poukazuje na to, že ačkoli to daňový řád výslovně vylučuje (§ 31 odst. 5 a 6) dopustil se správce daně nepřípustného směšování postupu stanovení daně dokazováním a za použití pomůcek, když při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek zohlednil mj. i výdaje uplatněné stěžovatelem (konkrétně polovinu výdajů na služební cesty). Vzhledem k uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přestože byl v dané věci stěžovatel vyzýván k odstranění pochybností, které měl správce daně ohledně správné výše vykázaného základu daně v přiznání a věrohodnosti účetních dokladů a jiných písemností, rozhodných pro správné stanovení daně, stěžovatel tyto pochybnosti neodstranil. Jeho účetnictví také nebylo vedeno úplně, správně a průkazně, jak požaduje § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a nebylo tak možno stanovit základ daně a daň podle důkazů. Stěžovatel tak neprokázal rozhodné skutečnosti a jeho daňovou povinnost nešlo stanovit dokazováním (účetnictví bylo vedeno v rozporu se zákonem); v daňovém řízení tak byly dodrženy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, což ostatně vyslovil i Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. II. ÚS 420/02. Žalovaný rovněž poukazuje na povinnost podle § 46 odst. 3 daňového řádu, tj. povinnost při volbě pomůcek přihlédnout i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Vzhledem k tomu zohlednil i výdaje uplatněné stěžovatelem, rovněž takový postup byl schválen Ústavním soudem (rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 179/01). Pokud jde o námitku týkající se zásady přiměřenosti, poukazuje žalovaný na to, že tato námitka nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem. Navíc podle žalovaného k porušení této zásady nedošlo. Rovněž nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že by stanovení daně podle pomůcek bylo sankcí. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 09 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to nesprávnost právního názoru soudu jednak při posouzení důvodnosti postupu podle pomůcek, jednak při posouzení uplatnění výhod daňového subjektu, a důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jejichž naplnění stěžovatel spatřuje v zaslání výzvy ze dne 5. 5. 2003, která na stěžovatele nezákonně přesouvala důkazní břemeno.

K tomu ze správního spisu vyplynulo, že dne 10. 4. 2003 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu daně z příjmu fyzických osob a daně silniční za rok 1999. Při této kontrole správce daně zjistil nesrovnalosti ve vedení účetnictví; nesouhlasil totiž způsob vypořádání při ukončení sdružení uvedený ve výkazu o majetku a závazcích za rok 1999 se skutečným rozdělením majetku sdružení, dále byly zjištěny nesrovnalosti v knize jízd týkající se stavu ujetých kilometrů v porovnání se skutečnou vzdáleností udávaných míst, a rovněž nesprávné vedení údajů o stavu pohledávek. Proto bylo stěžovateli výzvou ze dne 5. 5. 2003 uloženo, aby ve stanovené lhůtě prokázal tam vyjmenované skutečnosti. Na základě této výzvy proběhla jednání se správcem daně dne 15. 5. 2003 a 10. 6. 2003. Vzhledem k tomu, že správce daně měl nadále pochybnosti ohledně údajů uvedených v daňovém přiznání, vyzýval stěžovatele k prokázání těchto skutečností ještě dvakrát (výzvou ze dne 16. 6. 2003 a ze dne 14. 8. 2003). Stěžovatel na všechny výzvy reagoval, avšak pochybnosti správce daně nevyvrátil. Ve zprávě o provedené kontrole ze dne 25. 9. 2003 správce daně uzavřel, že stěžovatel neprokázal oprávněné daňové výdaje vynaložené v souvislosti se vznikem pohledávek, které neoprávněně přestal evidovat v roce 1999, dále neprokázal správnost vedení knihy jízd a v neposlední řadě oprávněnost ve výzvě uvedených uplatněných daňových výdajů v souvislosti se samostatnou činností stěžovatele v době ukončení činnosti sdružení. Vzhledem k tomu nebylo možné ověřit správnost údajů uvedených v daňovém přiznání a nebylo tak možné stanovit daň dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 daňového řádu; správce daně byl tak oprávněn stanovit daň podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Součástí spisu byl rovněž úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek. Dodatečným platebním výměrem na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období rok 1999 ze dne 29. 9. 2003 pak správce daně stanovil stěžovateli základ daně ve výši 440 410 Kč a dodatečně vyměřil daň ve výši 133 704 Kč. Proti tomu podal stěžovatel odvolání, kde poukázal zejména na to, že pochybnosti správce daně se vztahovaly pouze k výdajům. Podle stěžovatele je v takovém případě nepřípustné stanovit daň podle pomůcek, neboť je možné daň stanovit dokazováním. Navíc i daň stanovená podle pomůcek měla být nižší. Jeho odvolání bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 4. 2004 zamítnuto. Rovněž tak žaloba, kterou proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Stěžovatel předně namítá, že žalovaný pochybil, když mu zaslal výzvu ze dne 5. 5. 2003 k prokázání tam vyjmenovaných skutečností, neboť tím přesunul důkazní břemeno ohledně tvrzení správce daně o nesprávnosti, resp. neúplnosti vedení účetnictví na daňový subjekt. S touto námitkou nemůže Nejvyšší správní soud souhlasit. Daňový subjekt je totiž povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení, vyúčtování, nebo k jejichž prokázání byl podle § 31 odst. 9 daňového řádu správcem daně vyzván, neboť správci daně vznikly pochybnosti o důkazní hodnotě důkazních prostředků, kterými jsou kupříkladu účetnictví či další povinné evidence. Uvedené potvrdil i Ústavní soud, který v rozhodnutí sp. zn. I ÚS 250/2000 konstatoval, že *daňové řízení obecně je v naší právní úpravě, obdobně jako i v jiných státech, postaveno 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). Pro dokazování v daňovém řízení je třeba nejprve vyjít ze skutečnosti, že důkazní břemeno nese zásadně daňový subjekt o všech skutečnostech, které je povinen ze zákona uvádět v povinných podáních (např. přiznání k dani), nebo u nichž k tomu byl správcem daně vyzván. V případě, že vzniknou pochybnosti o správnosti a pravdivosti daňového přiznání, potom správce daně ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků zahájí vytýkací řízení, v jehož průběhu s daňovým subjektem jedná a vyzývá jej k doplnění dokladů, event. k podání písemného vysvětlení zjištěných rozporů. V nálezu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 rovněž Ustavní soud vyslovil, 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.* Důkazní povinnost správce daně je pak stanovena v § 31 odst. 8 daňového řádu, které správci daně ukládá prokazovat doručení vlastních písemností daňovému subjektu (písm. a/), existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce (písm. b/), existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem (písm. c/), existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí (písm. d/). V daném případě předmětná výzva požadovala po stěžovateli, aby prokázal správnost údajů o stavu pohledávek k 31. 12. 1999 uvedených ve výkazu o majetku a závazcích v daňovém řízení, rozdíl mezi počátečním a konečným stavem pohledávek uvedených ve výkazu o majetku a závazcích v daňovém přiznání za rok 1999, správnost údajů v knize jízd, způsob zdanění uvedených finančních prostředků vložených do účetnictví formou osobního vkladu, oprávněnost výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů roku 1999. Jedná se tak o skutečnosti, které stěžovatel uvedl v daňovém přiznání, případně ve svém účetnictví, a které tak byl povinen prokazovat. Pokud tedy v daném případě dospěl správce daně k pochybnostem o údajích uvedených v daňovém přiznání, zcela oprávněně vyzval stěžovatele k prokázání těchto skutečností. Naplnění důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. tak nebylo shledáno.

Stěžovatel dále namítá, že podle jeho názoru nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť pokud správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných výdajů, měl stanovit základ daně a daň bez ohledu na tyto neprokázané výdaje. Žalovaný naopak ve vyjádření uvádí, že daňovou povinnost stěžovatele nešlo stanovit dokazováním, neboť účetnictví bylo vedeno v rozporu se zákonem a odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 420/02.

Při stanovení daně tedy bylo postupováno podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. 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 tedy stanoví, 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; 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, 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 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).

V daném případě stěžovatel neprokázal výdaje vynaložené v souvislosti se vznikem pohledávek, které neoprávněně přestal evidovat v roce 1999, dále neprokázal správnost vedení knihy jízd a v neposlední řadě oprávněnost ve výzvě uvedených uplatněných daňových výdajů v souvislosti se stěžovatelovou samostatnou činností v době ukončení činnosti sdružení. Uvedené pak skutečně neznamená, že by daňovou povinnost stěžovatele nešlo stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 daňového řádu. Správce daně totiž měl pochybnosti pouze ohledně části uplatněných výdajů, o ostatních rozhodných skutečnostech nepochyboval. Daňovou povinnost tak měl stanovit dokazováním a k uplatněným výdajům, jejichž oprávněnost stěžovatel k výzvám neprokázal, nepřihlédnout. Nebyla tudíž naplněna podmínka pro postup podle § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť skutečnost, že stěžovatel neprokázal některé výdaje, neznemožnila správci daně stanovit daň dokazováním. Jiná situace by samozřejmě nastala, kdyby z účetnictví stěžovatele nebylo možné daňovou povinnost zjistit (tak jak tomu ostatně bylo v případě, jehož se týká rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 420/02, na které poukazuje žalovaný). Tedy v případě, že nebylo z účetnictví žalovaného možné vůbec zjistit příjmy daňového subjektu a ani jeho výdaje a správce daně by pak oprávněně postupoval podle § 31 odst. 5 daňového řádu. V případě právě projednávaném tomu však nebylo a krajský soud měl proto rozhodnutí žalovaného k žalobní námitce zrušit; neučinil-li tak, dopustil se nezákonnosti. Vzhledem k tomu shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou a nezbylo mu, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Pokud jde o námitku stěžovatele týkající se uplatnění výhod při stanovení daně, tak k té se Nejvyšší správní soud vyjadřovat nemůže, neboť ji stěžovatel neuplatil v předcházejícím řízení (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). S ohledem na vyjádření žalovaného, považuje zdejší soud za vhodné upozornit na svůj rozsudek ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, uveřejněný pod číslem 249/2004 Sb. NSS, kde bylo konstatováno, že *je-li daň stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 téhož zákona***.** To však není rozhodné v situaci, kdy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, podle názoru tohoto soudu, splněny nebyly

Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

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

V Brně dne 21. září 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu