

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Michala Mazance v právní věci **žalobce M. Ch.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Friedelovou, advokátkou, se sídlem Místecká 329/258, Ostrava – Hrabová, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2001, čj. 5594/110/2001 - 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, čj. 22 Ca 29/2002-33,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 1. 2003, čj. 22 Ca 29/2002 -33, **se zrušuje.**

II. Věc **se vrací** Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dodatečným platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Orlové dne 25. 4. 2001, čj. 15190/01/371920/5768, byla žalobci (dále též „stěžovatel“) dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 140 512 Kč a daňová ztráta ve výši 179 961 Kč. Daň byla žalobci dodatečně vyměřena za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“ popř. „d.ř.“). Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 6. 11. 2001, čj. 5594/110/2001-1, zamítnuto. Žalovaný vzal za prokázané, že žalobce mu přes výzvu nepředložil řádně vedené účetnictví za rok 1997, z něhož se vychází pro účely zjištění základu daně ve smyslu § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“). Podle žalovaného tak byl postup správce daně v souladu s ustanovením § 2 odst. 1 daňového řádu a správcem daně byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 11. 2001, čj. 5594/110/2001-3, žalovaný z obdobných důvodů zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Orlové ze dne 25. 4. 2001, čj. 15194/01/371920/5768, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena s použitím pomůcek daň z příjmů za zdaňovací období roku 1999. I v tomto případě žalovaný dovodil, že správce daně správně stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu, když žalobce nepřevedením peněžních zůstatků z roku 1998 do peněžního deníku, neprovedením inventarizace majetku a závazků a nevedením evidence skladovaného zboží a materiálu porušil ustanovení § 7 zákona o účetnictví a neprokázal tak skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování.

Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 31. 3. 1998 přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1997, v němž uvedl za zdaňovací období příjmy ve výši 807 925,37 Kč, výdaje 987 886,33 Kč a rozdíl příjmů a výdajů vyčíslil ztrátou ve výši 179 960,96 Kč. Dne 3. 4. 2000 podal žalobce přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1999, v němž vyčíslil za zdaňovací období příjmy ve výši 1 091 852,90 Kč, výdaje ve výši 1 063 970,55 Kč a po odečtení základní nezdanitelné částky ve výši 34 920 vyčíslil základ daně a daň ve výši 0.

Podáním ze dne 5. 6. 2000 vyzval Finanční úřad v Orlové žalobce k předložení veškerých účetních dokladů, souvisejících s jeho podnikatelskou činností, k provedení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob a silniční daně za zdaňovací období let 1997 až 1999. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 12. 7. 2000 se žalobce zavázal předložit veškeré požadované doklady do 15 dnů poté, kdy bude ukončena u něho probíhající daňová kontrola daně z přidané hodnoty. Protože žalobce tuto povinnost nesplnil, byla mu finančním úřadem opakovaně uložena pokuta. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 3. 1. 2001 předložil žalobce ke kontrole účetní doklady, vztahující se ke kalendářnímu roku 1998. Při ústním jednání konaném dne 17. 1. 2001 předložil ke kontrole doklady vztahující se k roku 1999, a to: příjmové a výdajové pokladní doklady, výpisy účtu u E. B., a. s., knihu přijatých a vydaných faktur, 2x knihu jízd a přijaté a vydané faktury; peněžní deník 1999 ke kontrole přinesl, ale vzal si jej zpět s tím, že jej nechá přepracovat z důvodu nenavedení počátečních stavů peněžních prostředků. K dotazům kontrolního orgánu žalobce podal vysvětlení, že skladová evidence materiálu a zboží a inventurní soupisy prováděné inventarizace majetku a závazků byly vedeny v počítači a zavázal se předložit je v termínu do 31. 1. 2001. Účetnictví za rok 1997 nepředložil z toho důvodu, že bylo uskladněno v domě jeho rodičů, kde bylo odcizeno a znehodnoceno (což doložil usnesením Policie ČR, Obvodního oddělení Orlová ze dne 18. 12. 2000, kterým byla odložena věc trestných činů porušování domovní svobody, krádeže a poškozování cizí věci, jichž se dopustily v usnesení uvedené nezletilé osoby, které nejsou vzhledem k nedostatku věku trestně odpovědné); žalobce se zavázal v termínu do 31. 1. 2001 dodatečně opatřit kopie dokladů největších odběratelů a dodavatelů z tohoto roku s tím, že finanční úřad následně přistoupí ke stanovení daňového základu podle těchto pomůcek. V souvislosti s kontrolovaným rokem 1999 požádal kontrolní orgán finanční úřady v Opavě a Ostravě II o provedení dožádání, týkající se konkrétně uvedených faktur firmy Ing. M. C. a J. M. Výzvou ze dne 19. 2. 2001 vyzval finanční úřad žalobce k vysvětlení, proč dosud nepředložil rekonstruované účetnictví roku 1997, přepracovaný peněžní deník roku 1999, skladovou evidenci materiálu a zboží a inventurní soupisy majetku a závazků z let 1997 – 1999; žalobce byl upozorněn, že pokud tak neučiní ve stanovené lhůtě, může mu správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 28. 2. 2001 žalobce tohoto dne předložil celkem 21 kusů kopií vydaných faktur firmy T.

S. C. z roku 1997 s tím, že dalších asi 50 faktur předloží nejpozději do 1. 3. 2001. Podáním ze dne 5. 3. 2001 žalobce finančnímu úřadu sdělil, že peněžní deník za rok 1999 se nepodařilo restaurovat, neboť nelze věrohodně převést zůstatky z peněžního deníku za rok 1998, inventurní soupisy a skladové evidence za roky 1997 – 1999 rovněž není schopen předložit – tyto doklady byly také odcizeny a ze zálohových disket se je nepodařilo zachránit; současně s tímto podáním předložil jednak novou knihu jízd za rok 1999 a k důvodům některých v něm uvedených cest předložil různé písemnosti. Při ústním jednání dne 21. 3. 2001 byl žalobce upozorněn, že mu bude stanovena daňová povinnost podle pomůcek vzhledem k tomu, že nepředložil rekonstruované účetnictví za rok 1997, nepřepracoval a neodevzdal peněžní deník 1999, neodevzdal chybějící skladovou evidenci a inventurní seznamy 1997 – 1999, nezdůvodnil a řádně neprokázal skutečnosti, k nimž byl vyzván písemnou výzvou.

Z vyměřovacího spisu (úřední záznam o vyčíslení daňového základu ze dne 30. 3. 2001) vyplývá, že správce daně při stanovení daňového základu roku 1997 vycházel pouze z údajů daňového přiznání, jež podnikatel odevzdal finančnímu úřadu, s tím, že příjmy byly použity v plné výši vykázané poplatníkem samotným (807 925,37 Kč), výdaje pak byly stanoveny součtem částek celkem 56 kusů kopií přijatých faktur (245 467,82 Kč), které poplatník v rámci dokazování byl schopen sehnat a tím alespoň částečně prokázat své výdaje; takto stanovené výdaje jsou považovány za naplnění § 46 odst. 3 daňového řádu, jelikož takto stanovená hodnota výdajů je pro daňový subjekt výhodnější než výdaje stanovené částkou procentní. Daňový základ roku 1999 byl vypočten ve výši 683 879,21 Kč tak, že správce daně vycházel pokud jde o příjmy z daňového přiznání žalobce (částka 1 091 852,90) Kč, pokud jde o výdaje rovněž ze žalobcova daňového přiznání, snížil je však o výdaje, které vzal provedeným šetřením za výdaje neprokázané; vyměřovací spis neobsahuje údaj o tom, zda při stanovení daňového základu provedl správce daně úvahu podle § 46 odst. 3 d. ř.

Zpráva o kontrole daní z příjmů fyzických osob ze dne 30. 3. 2001 konstatuje zjištění nedostatků ve vedení účetní evidence za roky 1997- 1999, který vedl k závěru o nemožnosti řádně stanovit daňový základ dokazováním a proto finanční úřad přistoupil ke stanovení daňového základu podle pomůcek; daňový základ roku 1997 stanovil ve výši 562 457,55 Kč (ve smyslu povinnosti uložené mu v § 46 odst. 3 d. ř. přihlédl ve prospěch daňového subjektu tím, že za výdaje uznal součet hodnot žalobcem předložených přijatých faktur), pro rok 1999 stanovil daňový základ ve výši 683 879,21 Kč (za aplikaci § 46 odst. 3 d. ř. pak považoval, že ve prospěch daňového subjektu bylo přihlédnuto ke všem jím uplatněným a prokázaným výdajům); se žalobcem byla projednána dne 23. 4. 2001. Na základě této zprávy pak byly finančním úřadem vydány dodatečné platební výměry, které k odvolání žalobce přezkoumával žalovaný. Žalobou napadenými rozhodnutími žalovaný odvolání zamítl s tím, že finančním úřadem byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Z odůvodnění vyplývá, že z nedoložení řádně vedeného účetnictví žalovaný dovodil, že žalobce neprokázal skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, z vyměřovacího spisu je patrno, podle jakých pomůcek správce daně při stanovení základu daně a daně postupoval, konstatoval, že správce daně také použil ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. a přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt; žalovaný uzavřel, že správcem daně byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Obě uvedená rozhodnutí žalobce napadl žalobami u Krajského soudu v Ostravě. V žalobě proti prvnímu z rozhodnutí (ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů

za zdaňovací období roku 1997) namítal, že žalovaný se dostatečně nezabýval jeho námitkami uvedenými v odvolání. Namítal, že žalovaný porušil ustanovení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) tím, že se nezabýval jeho námitkou, že mu bylo znemožněno vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole před jejím ukončením; zprávu poprvé viděl při jejím projednávání dne 23. 4. 2001 a nebyl mu dán časový prostor pro prostudování zprávy v klidu a pro vyvození závěrů. Žalovaný k odvolání se nezabýval příčinou neexistence dokladů, o nichž bylo prokázáno, že byly odcizeny a zničeny, pouze dovodil, že žalobce dostatečně nezabezpečil účetnictví proti ztrátě. Žalobce namítal, že žalovaný měl podle § 50 odst. 5 daňového řádu věc vrátit správci daně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu; důvodem pro takový postup byla podle žalobce skutečnost, že nedošlo k naplnění podmínek pro užití pomůcek k doměření daně a daň měla být stanovena dohodou podle § 31 odst. 7 daňového řádu. Žalobce dále namítal, že žalovaný sice tvrdil, že správce daně splnil povinnost stanovenou v § 46 odst. 3 daňového řádu, z odůvodnění rozhodnutí však nevyplývá, že by se rozsahem okolností, z nichž měly plynout výhody pro odvolatele, zabýval a zkoumal podmínky jejich uplatnění. Žalovaný dále namítal, že mu bylo rozhodnutím správce daně ze dne 7. 12. 2001 odepřeno nahlédnout do spisu a bylo mu tak odňato právo účinné ochrany proti rozhodnutí správce daně. Žalobce rovněž vyslovil nesouhlas s postupem správce daně při stanovení daňového základu, když jako příjmy vzal částku příjmů, kterou žalobce uvedl v daňovém přiznání za rok 1997, jako výdaje však zohlednil pouze kopie faktur, které žalobce zajistil od jednoho ze svých dodavatelů; zjevně tak žalovaný nepřihlédl k výdajům, které by žalobce ve svém oboru musel nezbytně vynaložit k vytvoření příjmů v uvedené výši a stanovil mu tak obchodní rozpětí (marži) vyšší než 100%, což neodpovídá místně obvyklé marži ani způsobu jeho podnikání; při stanovení základu daně došlo podle žalobce k početní chybě při výpočtu rozdílu mezi zohledňovanou výši příjmů a zohledňovaných výdajů. Žalobce konečně namítal i neplatnost dodatečného platebního výměru, neboť byla nesprávně označena funkce osoby, která napadené rozhodnutí podepsala.

V druhé žalobě (ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 1999) vedle shodných námitek se žalobou první dále namítal, že žalovaný nevzal v úvahu jeho tvrzení o nadbytečnosti skladové evidence a následné inventarizace a nezkoumal, zda s ohledem na jeho odvolání byly naplněny podmínky pro použití pomůcek. Z dodatečného platebního výměru nevyplývá, v jakém rozsahu byly pomůcky podle § 31 odst. 5 daňového řádu použity, zda plně nebo částečně, z výroku není ani zřejmé, zda původně vyměřená daň byla zahrnuta do doměřené daně podle pomůcek či nikoliv. Podle žalobce důvody, které jsou ve zprávě o daňové kontrole uváděny a které sloužily pro stanovení daně podle pomůcek, jsou natolik nevýznamné, že daň mohla být doměřena dokazováním.

Krajský soud v Ostravě usnesením ze dne 23. 1. 2003 spojil samostatné žaloby vedené pod sp. zn. 22 Ca 29/2002 a sp. zn. 22 Ca 30/2002 ke společnému projednání a rozsudkem z téhož dne žaloby zamítl. S odkazem na příslušná zákonná ustanovení krajský soud dovodil, že předpokladem pro to, aby daňový subjekt ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu prokázal skutečnosti, týkající se jeho příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, je především to, aby údaje ohledně příjmů a výdajů uvedené v daňovém přiznání odpovídaly údajům v účetnictví daňového subjektu vedeného v souladu s § 7 zákona o účetnictví, popř. v souladu s ustanoveními jiných právních předpisů. V případě, že tomu tak není, je na místě závěr, že daňový subjekt nesplnil zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém řízení, přičemž toto nesplnění zákonné povinnosti znemožnilo stanovení daňové povinnosti dokazováním

podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Za takových okolností je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Krajský soud vzal daňovým řízením za prokázané, že žalobce ve zdaňovacím období roku 1999 nevedl své účetnictví v souladu s právními předpisy tak, aby bylo úplné, průkazné a správné (ačkoliv takovou povinnost měl, neprovedl inventarizaci majetku a závazků, nevedl řádnou evidenci zásob) a nepředložil správci daně řádně vedený peněžní deník; z těchto okolností podle soudu žalovaný důvodně dovodil, že žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost, daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním a správce daně proto byl oprávněn ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu stanovit daňovou povinnost žalobce za použití pomůcek.

Pokud jde o zdaňovací období roku 1997, vzal soud za prokázané, že za toto období žalobce přes výzvu správce daně mu účetnictví nepředložil s odůvodněním, že mu bylo odcizeno; soud uzavřel, že správce daně nebyl povinen se zabývat příčinou nepředložení účetnictví, popř. v jaké míře toto nesplnění daňový subjekt zavinil, neboť s hlediska § 31 odst. 5 daňového řádu je rozhodující objektivní nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a okolnost, zda a v jaké míře toto nesplnění daňový subjekt zavinil, není významná. K další námitce soud uzavřel, že v posuzovaném případě nedošlo k situaci, kdy by správce daně v dohodě se žalobcem mohl základ daně a daň sjednat (§ 31 odst. 7 daňového řádu), neboť nešlo o případ, kdy by daňový základ a výši daně nebylo možno dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Soud neshledal důvodnými ani další námitky žalobce.

Z hlediska důvodů kasační stížnosti je podstatný závěr soudu o námitce, týkající se aplikace ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, k níž soud v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že z obsahu vyměřovacích spisů za obě přezkoumávaná zdaňovací období je zřejmé, že správce daně přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nich vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Soud dále nepovažoval za důvodnou ani žalobní námitku, týkající se způsobu zjištění základu daně a daně z příjmů žalobce, neboť k odvolání daňového subjektu proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a nikoliv okolnosti týkající se jejich výše. O namítané okolnosti, že pověřený pracovník správce daně Ing. R. H. je na dodatečných platebních výměrech označen uvedením nesprávné funkce soud usoudil, že nemohla mít za následek neplatnost těchto rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 d. ř., neboť je nepochybné, že jde pouze o zřejmou chybu v textu a nikoli o případ, kdy v rozhodnutí chybí některá ze základních náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 písm. g) d. ř. Konečně soud o námitkách uplatněných žalobcem v písemném podání ze dne 7. 6. 2002 usoudil, že jde o nepřípustné rozšíření žaloby o další žalobní body po lhůtě pro podání žaloby a proto se jimi nemohl zabývat.

Rozhodnutí krajského soudu stěžovatel napadl v celém rozsahu včas podanou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d). Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uvedených.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud usoudil následovně.

Stěžovatel především namítá nesprávný právní úsudek soudu o oprávněnosti použití pomůcek za účelem vyměření daně. Poukázal na to, že správce daně je oprávněn použít

pomůcky (jen) v případě, kdy daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Stěžovatel namítá, že samotné porušení zákona o účetnictví nezakládá právo správce daně k použití pomůcek. Finanční úřad podle něho neměl důvod k použití pomůcek při vyměření daně, neboť měl k dispozici doklady o příjmech a výdajích a přestože správce daně tvrdí, že bylo použito pomůcek, ve skutečnosti byla daň stanovená dokazováním, protože správce daně vycházel z dokladů a listin stěžovatelem předložených, a to zejména pokud se týče období roku 1999.

Stěžovatel dále namítal, že se soud nezabýval příčinou neexistence dokladů, přestože bylo prokázáno usnesením Policie ČR ze dne 18. 12. 2000, že účetnictví bylo zničenou v souvislosti s trestnou činností; dovozuje, že tak zde byla dána podmínka pro stanovení daně za rok 1997 dohodou podle § 31 odst. 7 daňového řádu a správce daně návrh stěžovatele na uzavření takové dohody bezdůvodně odmítl. Soud se také podle stěžovatele správně nevypořádal s tvrzením žalovaného o prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí a záznamů vedených daňovým subjektem, neboť v tomto případě správce daně nemohl tyto skutečnosti prokázat, neboť doklady fyzicky v době provádění kontroly neexistovaly.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedená tvrzení žalobce označil za účelová. Podle žalovaného se správní orgány jednoznačně vypořádaly s otázkou oprávněnosti použití pomůcek správcem daně při stanovení základu daně a daně. Žalovaný poukázal na to, že se zabýval otázkou nepředložení řádně vedeného účetnictví za rok 1997 a dovodil, že stěžovatel porušil § 31 zákona o účetnictví, když řádně nezabezpečil účetní písemnosti proti ztrátě. Poukázal dále na to, že ze spisu je zřejmé, že i při nepředložení řádně vedeného účetnictví byl správce daně veden snahou stanovit daňovou povinnost dokazováním. Rovněž poukázal na to, že v rozhodnutí vysvětlil že pouze pokud nelze spolehlivě stanovit daň podle pomůcek může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Žádost o sjednání daně podal stěžovatel navíc až měsíc po vydání dodatečného platebního výměru.

Námitka není důvodná.

Způsob stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 d. ř.) je způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit jen v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, je určena ustanovením § 31 odst. 9 d. ř. Z právní úpravy je tak zřejmé, že k vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit jen tehdy, když daňovým subjektem nebyla splněna některá z jeho povinností uložených mu zákonem, a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze stanovit daň dokazováním, neboť zákon zcela jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů, které v průběhu daňového řízení provede.

Je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul veškeré své příjmy a uplatnil jen uznatelné daňové výdaje, a teprve pokud údaje v daňovém řízení

řádně nedoloží, může správce daně stanovit jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Z ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, podle něhož se pro zjištění základu daně z příjmů vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo zákon o dani z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem, vyplývá, že skutečnosti týkající se výše zdanitelných příjmů prokazuje daňový subjekt svým účetnictvím, které je povinen vést, pokud prokazuje pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 1 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví). Předmětem účetnictví takového subjektu je zejména stav a pohyb majetku a závazků a výdaje a příjmy (§ 2 zákona o účetnictví). Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (§ 7 cit. zákona). Skutečnosti týkající se příjmů uvedených v daňovém přiznání, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, lze považovat za prokázány daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř., jestliže výše příjmů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v účetnictví daňového subjektu vedenému v souladu s § 7 zákona o účetnictví. Účetnictví řádně vedené podnikatelem a předložené v rámci prováděné daňové kontroly správci daně je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů, není však důkazem jediným. Jako důkazních prostředků lze podle § 31 odst. 4 d. ř. užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (za předpokladu že nejsou získány v rozporu s právními předpisy); při neexistenci účetnictví popř. jeho neúplnosti by však daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. musel snést takové důkazy, které by v plném rozsahu jeho neexistenci nebo neúplnosti nahradily a bezpochybným způsobem tak doložily veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl. V případě, že tomu tak není, je na místě závěr, že daňový subjekt nesplnil zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém řízení a za takových okolností je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 5 d. ř.

Krajský soud vzal za prokázané, že žalobce ve zdaňovacím období roku 1999 nevedl své účetnictví v souladu s právními předpisy tak, aby bylo úplné, průkazné a správné (ač tak byl povinen, neprovedl inventarizaci majetku a závazků a nevedl řádnou evidenci zásob) a nepředložil správci daně řádně vedený peněžní deník za rok 1999; pokud jde o zdaňovací období roku 1997, nepředložil účetnictví vůbec, s tím, že mu bylo odcizeno. Dospěl k závěru, že z uvedených okolností žalovaný důvodně dovodil, že žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost, takže ve zdaňovacích obdobích roku 1997 a 1999 nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 d. ř. a správce daně byl proto oprávněn ve smyslu § 31 odst. 5 d. ř. stanovit daňovou povinnost žalobce za použití pomůcek.

Závěr krajského soudu o splnění zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti žalobce za použití pomůcek je v souladu se zákonem. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v daňovém řízení nepředložil účetnictví za rok 1997 a ani jiným pochybnosti nevzbuzujícím způsobem nedoložil veškeré své příjmy a uznatelné daňové výdaje, které uvedl v daňovém přiznání; žalobce tak při dokazování nesplnil svou zákonnou povinnost, takže ve zdaňovacím období roku 1997 nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 d. ř. Správce daně byl proto oprávněn podle § 31 odst. 5

d. ř. stanovit daňovou povinnost žalobce za použití pomůcek. Krajskému soudu je třeba přisvědčit i v tom, že nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 d. ř. je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.

V souladu se zákonem je i závěr krajského soudu o důvodnosti stanovení daňové povinnosti žalobce za použití pomůcek za zdaňovací období roku 1999. I když se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s krajským soudem v tom, že v daňovém řízení bylo najisto zjištěno, že žalobce ve zdaňovacím období roku 1999 v rozporu se zákonem neprovedl inventarizaci majetku a závazků a nevedl řádnou evidenci zásob (obsah správního spisu svědčí o tom, že žalobce uváděl, že inventarizaci a evidenci vedl na počítači, došlo k poškození dat a snaží se je rekonstruovat, teprve v odvolání pak uváděl, že evidence byla v jeho firmě nadbytečná), je však nepochybné, že žalobce správci daně provedení inventarizace majetku a závazků a existenci evidence zásob nedoložil, stejně tak nepředložil správci daně peněžní deník za rok 1999. Stěžovateli je třeba přisvědčit v tom, že samotné porušení zákona o účetnictví nezakládá právo správce daně k použití pomůcek; takový závěr však krajský soud neučinil; ze skutečnosti, že žalobce nepředložil správci daně účetnictví, či v druhém případě že nevedl účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a nepředložil řádně vedený peněžní deník, soud dovodil, že žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém přiznání, daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním a správce daně proto byl oprávněn přikročit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Peněžní deník je nepochybně základním dokumentem účetnictví účetních jednotek, které účtují v soustavě jednoduchého účetnictví, obsahujícím údaje o peněžních prostředcích, příjmech, výdajích a o dalších platbách (§ 15 odst. 2 zákona o účetnictví); jeho nepředložení ve spojení s nedoložením inventarizace majetku a závazků a evidence zásob pak vede k závěru, že při absenci těchto důkazů nepostačují doklady žalobcem v průběhu daňové kontroly předložené k prokázání skutečností týkajících se jeho příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání; žalobce tak nesplnil svou zákonnou povinnost prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v daňovém přiznání a k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván, jeho daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním a byl tak dán zákonný důvod pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek.

Žalobce se mýlí, má-li za to, že správce daně daň stanovil dokazováním, jestliže vycházel z dokladů a listin stěžovatelem předložených. Jsou-li splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, je plně na správci daně, z jakých pomůcek bude při stanovení daňové povinnosti vycházet. Pomůcky tak představují svou podstatou nepřímé důkazy, na jejichž základě usuzuje správce daně o daňové povinnosti, kterou nebylo možno jinak prokázat. Co může být pomůckami, příkladmo vymezuje § 31 odst. 6 d. ř.; jsou jimi zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky, výpovědi svědků atd. Vycházel-li správce daně při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek ze žalobcových daňových přiznání, a jím předložených dokladů a listin (byť pro svou nedostatečnost a neúplnost nezpůsobilých k prokázání daňové povinnosti dokazováním) a z poznatků, které získal v průběhu daňového řízení v té jeho části, kdy prováděl dokazování, pak tyto listiny, doklady a poznatky užil jako

pomůcky a usoudil z nich na rozsah žalobcovy daňové povinnosti, kterou dokazováním nebylo možno stanovit.

Žalobci nelze přisvědčit v tom, že se soud nezabýval příčinou neexistence dokladů, přestože bylo prokázáno, že účetnictví bylo zničeno v souvislosti s trestnou činností a že v takovém případě byla dána zákonná podmínka stanovení daně za rok 1997 dohodou a že správce daně bezdůvodně žalobcův návrh na její uzavření odmítl. Jak již bylo výše uvedeno, krajský soud se zabýval okolností odcizení účetnictví a správně z ní dovodil, že správce daně nebyl povinen se zabývat příčinou nepředložení tohoto účetnictví a mírou zavinění žalobce na tomto stavu s tím, že z hlediska § 31 odst. 5 d. ř. je rozhodující objektivní nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a okolnost, zda a v jaké míře toto nesplnění daňový subjekt zavinil, není významná. Rovněž správně posoudil i žalobcovu námitku, že daň měla být stanovena dohodou a uzavřel, že se nejednalo o případ, kdy by daňový základ a výši daně nebylo možno dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které měl správce daně k dispozici. Z ustanovení § 31 odst. 7 daňového řádu vyplývá, že sjednání základu daně a daně dohodou správce daně s daňovým subjektem je náhradním způsobem stanovení daňové povinnosti a přichází do úvahy jen tehdy, pokud daňovou povinnost není možno stanovit dokazováním a současně ani nelze daňový základ a výši daně dostatečně spolehlivě stanovit podle pomůcek. Není tedy na výběru správce daně, který z náhradních způsobů stanovení daňové povinnosti použije, ale musí použít v pořadí posloupnosti ten z nich, pro který jsou splněny zákonem stanovené podmínky.

Důvodná je však další stěžovatelova námitka obsažená v kasační stížnosti, obsahově podřaditelná pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítal, že i v případě, že byly dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, byl správce daně povinen postupovat v souladu s § 46 odst. 3 d. ř. Touto právní otázkou 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. Stěžovatel zpochybnil právní názor krajského soudu vyslovený k námitkám, týkajícím se způsobu zjištění základů daně a daně z příjmů stěžovatele, a to, že k odvolání proti rozhodnutí o dani, stanovené podle pomůcek, má odvolací orgán zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a nikoli okolnosti týkající se její výše. Soudu vytýká, že se zcela evidentně nezabýval otázkou, že příjmům, převzatým bez výhrad z podaného daňového přiznání za rozhodná období, je nutné rovněž vynaložit přiměřené výdaje. Obchodní přirážka podle žalobce v obdobném sortimentu zboží, s nímž stěžovatel podniká, činí obvykle 5 – 20%, v jeho případě by se pohybovala kolem 200 %, což je v daném místě a čase zcela neobvyklé. Na podporu důvodnosti podané kasační stížnosti stěžovatel poukázal na nálezy vyslovené Ústavním soudem pod sp. zn. IV. ÚS 273/02 a IV.ÚS 179/01, s jejichž závěry je závěr krajského soudu v příkrém rozporu.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že správce daně postupoval při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek v souladu s § 46 odst. 3 d. ř., což osvědčuje úřední záznam ze dne 30. 3. 2001; žalovaný tuto skutečnost konstatoval ve svém rozhodnutí o odvolání. Dále ve vyjádření uvedl, že v daňovém řízení, kde nebyla možnost použít daňové spisy obdobných daňových subjektů, nelze argumentovat obvyklou výší daňové přirážky, neboť její výše nemá žádný vliv na výši výdajů, což ostatně deklaroval i sám stěžovatel v podaných daňových přiznáních, kdy uplatněné výdaje byly vyšší než příjmy. Stěžovatelem odchylně vyčíslovaná výše obchodní přirážky v žalobě a kasační

stížnosti tak sama potvrzuje skutečnost, že bez řádně vedeného účetnictví nelze vůbec zjistit skutečnou obchodní přirážku. Odvolacímu orgánu ze zákona přísluší zkoumání pouze dodržení zákonných podmínek pro použití způsobu stanovení daně podle pomůcek, nikoliv přezkoumávání výše základu daně a daně.

K otázce zkoumání dodržení zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek se vyslovil Ústavní soud nálezem ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01. Za významnou označil tu skutečnost, že při volbě pomůcek je správce daně vázán nejen ustanovením § 31 odst. 5 resp. § 44 daňového řádu, ale též ustanovením § 46 odst. 3 d. ř. Stanoví-li tedy správce daně daňovou povinnost podle § 31 odst. 5 d. ř. podle pomůcek, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na citované ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. musí přihlédnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nebyly uplatněny. Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je zohlednění nezdanitelných částek základu daně, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. Ze spisového materiálu správce daně tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To je základním předpokladem k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu prvního stupně bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Odvolací orgán se musí vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s č. 37 odst. 3 Listiny. Úkolem soudu ve správním soudnictví je pak přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití způsobu daně podle pomůcek, tedy posoudit, zda se žalovaný při svém rozhodování neodchýlil z rámce, který mu zákon vymezuje, tedy včetně splnění výše uvedené povinnosti vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. a zda o odvolání rozhodnul způsobem stanoveným zákonem.

Stěžovatel v žalobě výslovně žalovanému vytýkal, že nezkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek, jestliže nezkoumal využití výhod pro daňový subjekt podle § 46 odst. 3 d. ř. Konkrétně pak uváděl, že zjevně nezohlednil výdaje, které by žalobce musel nezbytně vynaložit ve svém oboru k vytvoření příjmu ve výši 807 925,37 Kč a stanovil mu tak obchodní rozpětí (marži) vyšší než 100%, což neodpovídá místní obvyklé marži ani způsobu žalobcova podnikání. Bylo proto povinností krajského soudu zabývat se i tím, zda se odvolací správní orgán řádně a v intencích naznačených shora citovaným nálezem Ústavního soudu vypořádal s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. Přestože žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí pouze konstatoval, že správce daně použil ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. a přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoliv své závěry zdůvodnil a byl tak k uplatněné námitce dán důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, krajský soud shledal námitku nedůvodnou a i on se ve svém rozhodnutí omezil pouze na konstatování, že z obsahu vyměřovacích spisů za obě přezkoumávaná zdaňovací období je též zřejmé, že správce daně přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. I rozhodnutí krajského soudu tak trpí vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě zrušil, aniž by pro další řízení o této věci bylo třeba zkoumat důvodnost dalších žalobcem uplatněných námitek zpochybňujících zákonnost napadeného rozhodnutí krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s). V novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. 3. 2004

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu