

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 **A. D.,** zastoupeného JUDr. Zdeňkem Novákem, advokátem se sídlem Domažlice, Náměstí 143, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 8. 2004, č. j. 30 Ca 10/2002 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 2 558,50 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 10. 2001, č. j. 9465/130/2000 a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Domažlicích ze dne 7. 7. 2000, č. j. 35811/00/118970/2061 a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného byl názor krajského soudu, že v daném případě nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), což dovodil zejména ze skutečnosti, že žalovaný v odvolacím řízení vyzýval žalobce k předložení dalších důkazů a činil závěry z jejich nepředložení. Žalovaný tím současně překročil meze odvolacího přezkumu v případě stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., spočívající v nesprávném posouzení právní otázky rozsahu

odvolacího přezkumu rozhodnutí o daňové povinnosti stanovené podle pomůcek. Stěžovatel se ztotožňuje se závěry soudu v tom, že v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek je možné provádět důkazy pouze za účelem zjištění těch skutečností, z nichž vyplývá či nevyplývá naplnění podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu, ovšem současně poukazuje na ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, podle něhož je třeba v takovém odvolacím řízení zkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu použití daně. Provedením důkazů v daném případě nedošlo k ničemu jinému, než k ověření správnosti postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný v odvolacím řízení v souladu s ust. § 50 odst. 3 daňového řádu prostřednictvím správce daně vyzval daňový subjekt k předložení některých evidencí a dalších dokladů; tím pouze precizoval již dříve vznesený požadavek správce daně, neprováděl důkazy nové, ani za jiným účelem, než ke zjištění naplnění podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu. Toto doplnění dokazování také pouze vedlo k závěru o správnosti postupu podle pomůcek. Ostatně stejný soud v jiném rozhodnutí (30 Ca 100/2000 ze dne 12. 9. 2002) vyslovil, že ve stadiu neskončeného odvolacího řízení je odvolací orgán oprávněn provádět procesní úkony, jejichž cílem je napravit pochybení správce daně v předchozím řízení a použití § 50 odst. 3 daňového řádu není vyloučeno, pokud odvolací orgán neprovádí konkrétní dokazování s cílem stanovit daň. Pokud by žalovaný skutečnosti rozhodné pro splnění podmínek stanovení daně podle pomůcek neověřoval postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu a neshledal podmínky § 31 odst. 5 daňového řádu, musel by platební výměr zrušit z procesních důvodů, což by bylo v rozporu s cílem daňového řízení, jímž je stanovení a vybrání daně. Jak tento soud judikoval např. v rozsudku sp. zn. 58 Ca 11/2003 ze dne 24. 10. 2003 vytvořil by tak překážku věci rozhodnuté a vyloučil by možnost nového stanovení daně. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud posoudil věc po právní stránce správně. Ust. § 50 odst. 5 daňového řádu je speciálním ustanovením ve vztahu k § 50 odst. 3. Podle odst. 5 cit. ustanovení nelze provádět dokazování ani vyzývat daňový subjekt k předložení dalších důkazů a při nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek mělo být rozhodnutí správce daně žalovaným zrušeno. Zrušení rozhodnutí pak nepovažuje za překážku věci rozhodnuté. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžejní kasační námitka spočívá v posouzení možnosti dokazování v odvolacím řízení proti rozhodnutí stanovícímu daň podle pomůcek.

K tomu ze správního spisu vyplynulo, že Finanční úřad v Domažlicích prováděl v době v době od 11. 12. 1998 do 28. 6. 2000 daňovou kontrolu mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období v letech 1995 - 1997. V průběhu daňové kontroly finanční úřad opakovaně vyzýval daňový subjekt (výzvy ze dne 10. 2., 4. 3., 30. 3., 28. 6., 4. 11., 22. 12. 1999) k okolnostem týkajícím se vedení účetnictví, k vysvětlení rozdílů mezi fakturami a jejich zaúčtováním, k původu částek vkládaných do podnikání a k předložení evidence zásob zboží, peněžních deníků, knih došlých faktur a dobropisů, inventarizačních zápisů a soupisů apod. Do spisu podle pořízených fotokopií byly předloženy peněžní deníky (či jejich části) a knihy pohledávek, knihy došlých faktur, vyžádané faktury, inventurní zápisy a soupisy, a vysvětlení byla podávána při jednáních (protokoly ze dne 26. 1., 8. 2. a 1. 3. 1999). Zpráva o daňové kontrole konstatovala doměření daně

podle pomůcek za měsíce listopad a prosinec 1995 z důvodů neprokázání, že prostředky vložené do podnikání pocházely ze zdaněných či od daně osvobozených příjmů, za měsíce leden-květen 1996, červen-listopad 1996, z důvodů neprokázání půjčky a rovněž toho, že prostředky vložené do podnikání pocházely ze zdaněných či od daně osvobozených příjmů. Ze stejných důvodů byla doměřena DPH i za měsíce leden-červen 1997, a navíc proto, že účetnictví daňového subjektu bylo vedeno nesprávně, neúplně a neprůkazným způsobem. Na základě výhrad žalobce ke kontrole byly zpracovány dodatky zprávy o kontrole ze dne 29. 3. 2000 a ze dne 12. 6. 2000 vyvracející vznesené námitky. Dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 7. 2000 byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec 1995, za měsíce leden - květen 1996, červen - listopad 1996, leden - červen 1997, v celkové výši 618 477 Kč.

Žalovaný v odvolacím řízení věc vrátil dne 23. 5. 2001 správci daně s tím, že nebyly dodrženy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a uložil doplnění řízení. Konkrétně konstatoval, že správce daně neprokázal daňovému subjektu skutečnosti vyvracející věrohodnost a úplnost vedeného účetnictví, neprojednal s ním porušení povinností plynoucích z Opatření MF ČR č. j. 281/71702/1995, zejména ve vztahu k vedení peněžního deníku, vedení knihy pohledávek a závazků a o vedení evidence investičního majetku a zásob. Dále žalovaný správci daně vytkl, že nevyzval daňový subjekt k předložení evidence zásob v členění podle skladovaného zboží ve velkoobchodní prodejně a provozovnách veřejného stravování, evidence tržeb ve velkoobchodní prodejně a provozovnách veřejného stravování včetně závodního stravování, evidence o převodech zboží z velkoobchodní prodejny do provozoven veřejného stravování. Dále vytkl, že správce daně nezpochybnil pravdivost a úplnost vedených záznamů pro účely daně z přidané hodnoty v návaznosti na vedené účetnictví, a to ani v jednom z kontrolovaných zdaňovacích obdobích, nezpochybnil evidenci denních příjmů tak, že by bylo možno dovodit rozpor s měsíčními přiznáními k DPH, nezpochybnil věrohodnost evidence denních příjmů ve vztahu k objemu nakoupeného zboží a dalšímu prodeji a nezpochybnil evidenci výdajů a příjmů souvisejících s nákupem a prodejem vratných lahví. V tomto směru uložil žalovaný správci daně doplnění řízení a zajištění vyjádření daňového subjektu.

Finanční úřad pak vyzval dne 20. 7. 2001 žalobce k předložení skladové evidence nebo evidence zásob, evidence denních tržeb, evidence o převodech zboží z velkoobchodní prodejny do provozoven veřejného stravování, záznamů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění pro DPH, evidence hospodaření se zálohovanými vratnými lahvemi a ostatními obaly, kompletních deníků pohledávek a závazků, peněžních deníků, inventurních soupisů k 31. 12. r. 1994, r. 1995, r. 1996, r. 1997, zápisů o provedených inventarizacích k 31. 12. r. 1995, r. 1996, r. 1997, kalkulací nejčastěji připravovaných jídel a výše obchodní přirážky nápojů a ostatního zboží v jednotlivých provozovnách veřejného stravování v letech 1995 - 1997. Dále, aby sdělil průměrnou výši obchodní přirážky ve velkoskladu, nebo popsal způsob tvorby cen tohoto zboží. Žalobce reagoval, že všechny tyto doklady již byly předloženy a jsou nadále k dispozici na provozovně. Při projednání výsledků doplněného řízení (protokol ze dne 10. 8. 2001) jsou konstatovány důvody ke stanovení daně podle pomůcek - neunesení důkazního břemene, nepředložení dokladů požadovaných výzvou, nedostatky v účetnictví.

Žalovaný pak rozhodnutím ze dne 30. 10. 2001 zamítl odvolání žalobce. V rozhodnutí konstatoval pochybnosti o správnosti účetnictví ve smyslu § 7 zákona č. 563/1991 Sb., neprokázání pravdivosti a úplnosti vedených evidencí a záznamů ve smyslu § 11 zákona č. 588/1992 Sb., s tím, že tyto oprávněné pochybnosti vznikly správci daně při kontrole

a nebyly odstraněny na základě dokladů a ani vysvětleními předloženými na výzvy ze dne 4. 11. 1999 a 22. 11. 999, ani na základě výzvy učiněné v průběhu odvolacího řízení, a uzavřel, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Ze spisu a rozhodnutí žalovaného je tak zřejmé, že daň byla správcem daně stanovena podle pomůcek, žalovaný v odvolacím řízení vyzval žalobce k opětovnému předložení některých důkazů a k předložení důkazů před vydání platebního výměru nepožadovaných a odvolání zamítl s odůvodněním, že tento způsob stanovení daně byl důvodný.

Žaloba proti rozhodnutí žalovaného pak stála na tvrzení o nesplnění podmínek ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce v řízení předložil veškeré požadované doklady a ke všem sporným skutečnostem se řádně vyjádřil. V řízení nebyla prokázána nevěrohodnost účetnictví, které jistě jako celek nelze zpochybnit dílčími a dokazováním odstranitelnými pochybnostmi. Soud, jak výše uvedeno, vyšel z názoru, že doplnění dokazování tak, jak bylo žalovaným v této věci provedeno, přesahuje rámec rozsahu odvolacího řízení.

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu (v rozhodném znění) 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. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 cit. ustanovení, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 5 cit. ust.).

Lze souhlasit s názorem krajského soudu, že sám žalovaný v daném případě konstatoval při vrácení věci správci daně k doplnění dokazování, že tyto podmínky před vydáním platebního výměru splněny nebyly. Žalovaný tuto skutečnost výslovně uvedl a vyjmenoval řadu důkazů, které bude třeba provést k doplnění řízení. Tím dal jednoznačně najevo, že pokud by k výzvě následně učiněné správcem daně žalobce požadované doklady doložil a tyto by jako důkazy obstály, musela by daň být stanovena podle nich, a nikoliv podle pomůcek.

Další otázkou tak je, zda žalovaný byl k takovému postupu v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí stanovujícímu daň podle pomůcek oprávněn a zda skutečnosti rozhodné pro stanovení daně podle pomůcek lze zjišťovat až v průběhu odvolacího řízení (neboť před vydáním platebního výměru tato skutečnost nebyla jednoznačně dána).

Podle § 50 odst. 5 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. K možnostem postupu podle § 50 odst. 3 v průběhu odvolacího řízení vedeného podle § 50 odst. 5 daňového řádu se v rozhodovací praxi soudů sice již vyskytly názory tuto možnost akceptující, Nejvyšší správní soud je však nesdílí. Např. v rozsudku tohoto soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 stojí: *Je-li daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek, pak postup podle § 50 odst. 5*

daňového řádu již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení podle § 50 odst. 3 téhož zákona. Právní úprava obsažená v odst. 3) cit. ustanovení totiž zjevně dopadá na postup odvolacího orgánu, má-li jím být přezkoumáno rozhodnutí, kterým byla vyměřena daňová povinnost za užití důkazů, které mohou být rovněž v odvolacím řízení z pokynu odvolacího orgánu správcem daně doplňovány či odstraňovány jiné vady řízení. Je-li však daňová povinnost správcem daně stanovena (a poté i vyměřena) podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je právě § 50 odst. 5 daňového řádu, kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem.

Z toho lze dovodit jen závěr, že v odvolacím řízení proti rozhodnutí o dani vyměřeném podle pomůcek odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jimi je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7). Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Tomu nasvědčuje i odstavec 6 cit. ustanovení, podle něhož odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne; i zde je vyjádřena vázanost odvolacího orgánu speciálním ustanovením za předpokladu, že přezkoumává rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek.

Doplnění řízení, které v daném případě prováděl žalovaný v odvolacím řízení prostřednictvím správce daně se svým rozsahem tomuto ověření vymykalo, neboť bylo nařízeno provedení rozsáhlého doplnění dokazování, které nelze vyložit jinak, než jak uvedl žalovaný při vrácení věci k doplnění, tj. že v době vydání platebního výměru nebylo zjištěno naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud správce daně stanovil daň podle pomůcek, musely podmínky pro stanovení daně podle pomůcek existovat v době vydání rozhodnutí prvního stupně, v odvolacím řízení může být doplněním dokazování jejich existence ověřena, nikoliv teprve zjišťována.

Namítá-li stěžovatel, že se krajský soud odchýlil od své předchozí judikatury, když v jiném rozhodnutí vyslovil, že ve stadiu neskončeného odvolacího řízení je odvolací orgán oprávněn provádět procesní úkony, jejichž cílem je napravit pochybení správce daně v předchozím řízení a použití § 50 odst. 3 daňového řádu není vyloučeno, pokud odvolací orgán neprovádí konkrétní dokazování s cílem stanovit daň, Nejvyšší správní soud tento rozpor neshledal. Pokud by totiž v daném případě žalobce doložil všechny požadované doklady a byly by osvědčeny jako důkaz (což nemohl žalovaný vyloučit, neboť vyžadoval předložení dokladů, které dosud vyžadovány či předloženy nebyly), musela by být daň stanovena na základě těchto důkazů a rozhodnutí správce daně by v odvolacím řízení nemohlo obstát. Stěžovatelem dále namítané rozhodnutí krajského soudu sp. zn. 58 Ca 11/2003 ze dne 24. 10. 2003 bylo napadeno stejným stěžovatelem kasační stížností (sp. zn. 6 Afs 3/2004), o níž dosud nebylo Nejvyšším správním soudem rozhodnuto. Senát Nejvyššího správního soudu rozhodující v této věci nemůže předjímat rozhodnutí jiného senátu příslušného k vyřízení dané kasační stížnosti, a pro seriozní právní závěr by bylo nezbytné vycházet z konkrétních podmínek tohoto druhého případu; to je v rámci vyřízení této kasační stížnosti vyloučeno. Z hlediska argumentace stěžovatele v této kasační stížnosti je však třeba zdůraznit, že krajský soud v napadeném rozhodnutí výslovně nevyjádřil odlišný názor od názoru

uvedeného v označeném rozsudku a z napadeného rozsudku nelze ani dovodit závěr, že jeho důsledkem je zmaření vyměření a vybrání daně.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 (§ 120) s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a náhrada nákladů řízení mu nepřísluší ze zákona. Úspěšný žalobce byl v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, má proto proti stěžovateli (žalovanému) právo na náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny částkou 2x 1000 Kč jako odměnou za dva úkony právní služby včetně 2x 75 Kč na náhradu hotových výdajů advokáta [§ 7 odst. 1, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů] celkem 2150 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobcův zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, přísluší mu zvýšení o částku této daně, tj. 408,50 Kč. Žalovaný je proto povinen zaplatit žalobci částku 2 558,50 Kč v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 20. prosince 2005

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu