

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **E. P. s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Přemyslem Hašlarem, advokátem se sídlem Táborská 922, Mladá Boleslav, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2004, č. j. FŘ-4495/12/04, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2005, č. j. 11 Ca 17/2005 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2004, č. j. FŘ-4495/12/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 2000, kterým mu byla stanovena daň ve výši 870 170 Kč, a to za užití pomůcek.

V žalobě žalobce namítal, že neprovedení inventarizace majetku není samo o sobě důvodem pro doměření daně za užití pomůcek, neboť jeho porušení povinnosti nebylo takového rázu, aby mohlo být jeho účetnictví prohlášeno za nevěrohodné. Pokud totiž žalobce neprokázal zaúčtování všech účetních případů, měla být tato skutečnost předmětem dokazování a nemělo být proto přikročeno ke stanovení daně podle pomůcek.

V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl zejména, že jak je v daném případě zřejmé ze správního spisu, správce daně při kontrole požadoval po žalobci prokázání a vysvětlení,

zda provedl inventarizaci v souladu s § 29 a § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to ke dni řádné účetní závěrky (tj. k 31. 12. 2000), a dále, zda žalobce zaúčtoval všechny účetní případy vztahující se ke kontrolovanému zdaňovacímu období. Žalobce však nepředložil doklady o provedené inventarizaci majetku, ani doklady o zaúčtování účetních případů v té míře, aby bylo možno stanovit daň dokazováním. Nebylo proto možno dostatečně spolehlivě posoudit věrohodnost údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání; to je dostatečným důvodem pro závěr, že bez opakovaného požadovaného vysvětlení nebylo možno stanovit daň dokazováním. Žalovaný pak jen posuzoval pouze to, zda byly splněny podmínky pro užití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 daňového řádu), nezkoumal tedy již, jaké pomůcky byly použity. Totéž platí pro přezkum provedený soudem. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly naplněny, proto soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a domáhal se jeho zrušení.

Předně namítl, že podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek nebyly splněny. Uvedl obecnou výtku, že soud vycházel pouze z vyjádření žalovaného k žalobě, aniž by přihlédl k tvrzením žalobce. Plně odkázal na žalobu a upřesnil, že neprovedení inventarizace samo o sobě není důvodem pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. V závěru navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti její důvodnost popřel a odkázal na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel učinil předmětem kasační stížnosti zodpovězení obecné otázky podmínek pro aplikaci náhradního způsobu stanovení daně – za užití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu).

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně podle pomůcek, daň se sjedná.

Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v § 31 odst. 5 daňového řádu tak, že 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, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím

nebyly za řízení uplatněny. Jedná se o stanovení daně způsobem v pořadí druhým, prostředním. Tento způsob stanovení daně má tak dvě meze. Jedna je vyjádřena ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak ustanovením § 31 odst. 7 daňového řádu. Znamená to, že je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem, tedy daň sjednat. O zde zmíněnou situaci se však v souzeném případě nejednalo.

Před přistoupením ke - v pořadí dalšímu - způsobu stanovení daně, je tedy vždy povinností správce daně zjistit, zda podmínky pro zamýšlený způsob stanovení daně jsou splněny.

Žalobou bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, tedy odvolacího orgánu. Jeho postup pro případ, že je správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je upraven ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Při přezkoumání rozhodnutí je tak povinen pohybovat se ve stejných mezích jako správce daně při vyměření daně takovým způsobem.

Shledá-li tak odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Přičemž oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5 daňového řádu, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), jak je uvedeno výše. To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle ustanovení § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu, při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Při dani stanovené podle pomůcek tak odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

Jak v daném případě vyplývá ze správního spisu, daňovou kontrolou (daně z příjmů právnických osob zdaňovacího období 2000) správce daně zjistil, že žalobce nevedl účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, neprokázal provedení inventarizace v souladu s § 29 a § 30 zákona o účetnictví k datu řádné uzávěrky, neprokázal zaúčtování všech účetních případů. Proto byla žalobci opakovaně zaslána výzva k prokázání zde konkrétně uvedených nedostatků s upozorněním na možné důsledky jejich neprokázání, tedy na možnost stanovení daně dle pomůcek.

Žalobce se sice snažil předkládat dílčí doklady - předložil například inventurní soupisy, které však nesplňovaly podmínky zákona o účetnictví, předně zjištěné inventarizační rozdíly nebyly zaúčtovány do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků (§ 30 zákona o účetnictví). Rovněž neprokázal zaúčtování všech účetních případů. Řádně vedené účetnictví je právě stěžejním důkazem k prokázání údajů, které žalobce uvedl v daňovém přiznání za zmíněné zdaňovací období.

Jestliže tedy k výzvě správce daně (zde opakované) stěžovatel nesplnil při dokazování některou ze svých povinností (nevedl řádně účetnictví, v důsledku čehož neprokázal, že jeho daňová povinnost je ve výši, kterou tvrdil v daňovém přiznání), pak byla dána zákonná možnost přistoupit ke stanovení daně náhradním způsobem – za užití pomůcek.

Nejvyšší správní soud se z důvodů výše zmíněných ztotožnil s posouzením této žalobní námitky v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku.

K dané problematice Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že v žádném případě však nelze dovodit, že by při tomto způsobu stanovení daně odvolací orgán přezkoumával bez dalšího i výši daně. Ona „dostatečná spolehlivost“ takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumávána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvého stupně, vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně.

K možnosti uplatnění náhradního způsobu stanovení daně – dle pomůcek, jakož i k rozsahu přezkoumání odvolacím orgánem a poté i soudem, se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil, a proto v dalším odkazuje na svoji ustálenou judikaturu (viz. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 - 89, oba publikovány na www.nssoud.cz, či rozsudek ze dne 23. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004 - 64, publikovaný pod č. 633/2005 Sb. NSS).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly, proto mu je soud nepřiznal.

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

V Brně dne 31. května 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu