

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. N.,** zastoupeného JUDr. Janem Vítkem, advokátem se sídlem Prokopova 339, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 5. 2005, sp. zn. 10 Ca 23/2005,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 1. 12. 2004, č. j. 8211/110/2004. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 21. 1. 2004, č. j. 4309/04/097910, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 180 895 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že ve správním řízení nebylo nikdy vysloveno, nesplnění které konkrétní povinnosti umožnilo vyměřit daň podle pomůcek. Ve správním řízení tak byly vady, pro které měl krajský soud citované rozhodnutí žalovaného zrušit. Navíc, žalovaný vůbec nezkoumal správnost aplikace ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový

řád“). Stěžovatel brojí rovněž proti tomu, že krajský soud v napadeném rozsudku sice konstatuje, že zpráva z kontroly obsahuje údaje o tom, která zákonná povinnost nebyla stěžovatelem při dokazování splněna, nicméně jeho námitky v průběhu správního i soudního řízení spočívaly v tom, že nebylo uvedeno, že toto porušení znemožňuje vyměřit daň dokazováním. Na příkladu zjištění vztahujícímu se k cestovním náhradám stěžovatel připouští, že i kdyby o nesplnění zákonné povinnosti při dokazování šlo (§ 31 odst. 9 daňového řádu), nebylo současně znemožněno vyměření základu daně a daně dokazováním, neboť tato částka byla jasně zjištěna a bylo možno o ni zvýšit základ daně. Krajský soud nezohlednil ani upozornění na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 215/94 a Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 24/2003, z nichž vyplývá nutnost současného posouzení obou podmínek pro použití ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel dále jako na příklad chybného náhledu krajského soudu upozorňuje na jeho konstatování, že když daňový subjekt neúčtuje o veškerých svých nákladech nebo účtuje o příjmu z prodaných vozidel nižší částkou než tržní, nelze stanovit daň dokazováním. Uplatnění výdajů však není povinností, nýbrž právem daňového subjektu, a prodej za nižší částku než je tržní cena by mohl být postihován podle ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, což se však nestalo. Krajský soud tak chybně posoudil právní otázku dodržení ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu žalovaným a vůbec se nevyjádřil k výkladu ustanovení § 31 odst. 5 stejného zákona, jehož znění si prý žalovaný upravil tak, že z něho vypustil nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Chybný postup spatřuje stěžovatel rovněž v otázce aplikace ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, když za situace stanovení příjmů pomůckami mělo být stejně postupováno i při stanovení výdajů.

Proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že v průběhu daňové kontroly byl stěžovatel opakovaně vyzván k doložení a prokázání konkrétně uvedených skutečností a protože stěžovatel požadované důkazní prostředky nedoložil a nebylo tak možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla podrobná a námitky proti neaplikaci ustanovení § 46 odst. 3 a rozporu s § 50 odst. 5 daňového řádu nejsou důvodné.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního a soudního spisu především zjistil, že dne 7. 2. 2001 byla u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob, a to k období let 1996, 1997, 1998 a 1999.

Ve vztahu k roku 1998 správce daně dospěl k závěru, že některé skutečnosti nebyly úplně doloženy a prokázány a v některých případech vyšly najevo další nejasnosti. Konkrétně se jednalo o následující záležitosti (viz Zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob ze dne 14. 1. 2004, č. j. 88727/03/097930/3729):

- Stěžovatel neprokázal správnost údajů vykázaných v daňovém přiznání, neboť neodstranil pochybnosti správce daně o úplnosti, průkaznosti a správnosti předloženého účetnictví. Konkrétně správce daně zjistil, že stěžovatel uvedl k 31. 12. 1998 stav zásob ve výši 185 355,30 Kč, nicméně v daňovém přiznání uvedl 116 972 Kč. Nepředložil ani skladovou evidenci zásob vedenou v souladu s ustanovením § 15 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a neprokázal rovněž fyzickou inventuru zboží.

- Předložená evidence hmotného majetku končí rokem 1996 a za rok 1998 není proveden žádný záznam; v daňovém přiznání není vykázán stav hmotného majetku na začátku ani na konci tohoto zdaňovacího období. V daňovém přiznání za rok 1997 je však na jeho konci vykázán stav ve výši 870 552 Kč. V průběhu řízení však bylo např. prokázáno, že stěžovatel v peněžním deníku účtoval nákup automobilu I., používaný k zajištění podnikatelské činnosti.
- Stěžovatel vůbec neúčtoval o valutové pokladně, ačkoliv bylo zjištěno, že některé úhrady v hotovosti prováděl v cizí měně. Nikterak také nedoložil směnu české měny za cizí, ačkoliv nakoupené automobily, zboží, materiál a naftu v zahraničí stěžovatel hradil v hotovosti v cizí měn. V průběhu kontroly stěžovatel navíc doložil doklady o nákupu zboží, o nichž však nebylo účtováno v peněžním deníku (kempinkové vleky).
- Stěžovatel neprokázal výdaje na diety.
- Stěžovatel účtoval veškeré výdaje na provoz motorových vozidel do daňových výdajů, ačkoliv je používal též pro soukromé účely.
- Stěžovatel nepředložil důkazní prostředky prokazující správnost údajů o výši přijatých zdanitelných plnění (zejména prodej automobilů a náhradních dílů).
- Stěžovatel neprokázal správnost údajů týkajících se úhrady za inzerci.
- Stěžovatel rovněž nedoložil, že výdaje (2 x 6000 Kč), vynaložené údajně jako záloha za zpracování účetnictví, byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelného příjmu.

Na základě těchto skutečností správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu) a shora označeným dodatečným platebním výměrem stěžovateli vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 180 895 Kč.

Finanční ředitelství v Českých Budějovicích citovaným rozhodnutím zamítlo odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně.

Krajský soud v Českých Budějovicích následně napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele proti tomuto rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Důvody obsažené v písm. a) předpokládají nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a podle písm. b) lze kasační stížnost podat z důvodu vad správního řízení.

Stěžejní stížnostní námitka brojí proti samotnému postupu podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, tzn. proti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Nezákonnost a vady správního řízení tak stěžovatel spatřuje v tom, že toto ustanovení bylo v daném případě chybně aplikováno, když k postupu podle něj nebyl dán žádný důvod.

K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že 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 ani 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.

Při tomto způsobu stanovení daně je nutno respektovat dvě meze. Jedna je vyjádřena ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak odst. 7 stejného ustanovení. Znamená to, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla za použití 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 tímto způsobem.

Shledá-li tak odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Těmito zákonnými podmínkami je přitom nutno rozumět nejen podmínky uvedené v ustanovení § 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.

K použití pomůcek je dále vhodné uvést (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005), že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně

dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady je ustanovení jeho § 46 odst. 3 daňového řádu). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.

Na základě těchto shora popsaných východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.

V projednávané věci stěžovatel tvrdí, že ve správním řízení nebylo nikdy vysloveno, nesplnění které konkrétní povinnosti umožnilo vyměřit daň podle pomůcek. K tomu soud uvádí, že toto tvrzení nemá oporu ve správním spise. Z obsahu výzev Finančního úřadu v Písku ze dne 7. 3. 2001, č. j. 12936/01/097930/3729/La, a ze dne 19. 2. 2002, č. j. 12321/02/097930/3729/La, je totiž patrno, že správce daně stěžovatele vyzval k vysvětlení a prokázání velmi podrobných účetních případů a skutečností. Současně byl v těchto výzvách poučen o tom, že pokud jim nevyhoví a nebude-li možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Na tyto výzvy stěžovatel (resp. jeho zástupce) sice opakovaně reagoval, avšak nikoliv takovým způsobem, který by prokazoval správnost jím uváděných údajů. Z obsahu shora citované Zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob je pak zcela zřejmé, v jakém směru stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností. Tato námitka proto není důvodná.

Pokud stěžovatel poukazuje na to, že u předmětných výzev nebyl poučen o tom, které jednotlivé případy znamenají současně nemožnost stanovit daň dokazováním, je třeba uvést, že podstata procesu dokazování spočívá právě v tom, že se jedná o komplexní proces, kdy ve fázi výzvy adresované daňovému subjektu ještě není možno předjímat, nesplnění kterých případných povinností v konečném důsledku povede ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. To je až věcí následného hodnocení podle kritérií, které jsou nastíněny výše.

Stěžovatel se rovněž mýlí, pokud tvrdí, že žalovaný vůbec nezkoumal, zda bylo v řízení správně aplikováno ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Z obsahu citovaného rozhodnutí žalovaného totiž plyne, že žalovaný výslovně akceptoval postup správce daně, který při stanovení daňového základu přihlédl i k výdajům, přiměřeným podnikatelské činnosti stěžovatele, stejně jako k nezdanitelné částce daně podle ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. Stěžovatel v žalobě podané ke krajskému soudu sice označil toto konstatování žalovaného jako „předstírání“, jelikož prý správce daně k výhodám pro stěžovatele nepřihlédl; z úředního záznamu o stanovení daně z příjmů (č. j. 2775/04/097930/3729) je nicméně patrno, že správce daně k výhodám pro stěžovatele přihlédl, a to konkrétně např. k výkyvům v poptávce, k odlišnému sortimentu náhradních dílů (u příjmů z prodeje náhradních dílů) nebo k odlišnému technickému stavu a opotřebení automobilů. Ani této námitce proto soud nemohl přisvědčit.

Soud neshledal pochybení správních orgánů a krajského soudu ani v tom směru, že by chybně vyhodnotily druhou podmínku pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tzn. nemožnost stanovení daně dokazováním. Jakkoliv totiž lze - v obecné rovině - souhlasit s tím, že chybné zaúčtování nebo opomenutí některé účetní položky může být napraveno vlastním zjištěním správce daně za použití jiných důkazních prostředků a není nutno přistoupit k použití pomůcek (k tomu viz např. rozsudek 2 Afs 132/2005), je v projednávané věci jasně patrno, že tato konkrétní situace byla výrazně odlišná. Nesplnění průkazní povinnosti stěžovatele se totiž netýkalo toliko několika vybraných jednotlivých položek (jak se mylně domnívá, viz např. jeho poukaz na cestovní náhrady), které mohly být např. neuznány za daňově relevantní náklady anebo by jejich validita mohla být prokázána jinými důkazními prostředky. Jak vyplývá ze shora provedené rekapitulace, v daném případě se jednalo o natolik zásadní nesplnění důkazní povinnosti stěžovatele (bylo např. prokázáno, že neúčtoval o veškerých svých nákladech a o pořízeném zboží), že jiný postup než stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nebyl prakticky možný. Jak správní orgány, tak i krajský soud, proto svými rozhodnutími neporušily shora uvedený princip proporcionality.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 3. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu