

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: **E.P. s. r. o.,** zastoupeného Mgr. Přemyslem Hašlarem, advokátem se sídlem Táborská 922, 293 01 Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství pro Hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 9. 2005, č. j. 6 Ca 13/2005 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2004, č. j. FŘ-4494/12/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za období od 31. 3. 1999 do 31. 12. 1999, vydanému dne 14. 1. 2004 Finančním úřadem pro Prahu 5 (dále též „finanční úřad“), č. j. 11090/04/005515/7101.

II.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti uvedl, že Městský soud v Praze v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, zda v daném případě došlo ke splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Stěžovatel se domnívá, že městský soud vycházel při svém rozhodování především z vyjádření žalovaného a dostatečně nepřihlédl k tvrzením a skutečnostem stěžovatele. Stěžovatel dále odkázal na žalobu podanou v předmětné věci.

Z těchto důvodů navrhl stěžovatel rozhodnutí městského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

III.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že v odůvodnění kasační stížnosti stěžovatel opět uplatňuje námitku, že nebyly dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, ke které se žalovaný již zevrubně vyjádřil jak v napadeném rozhodnutí, tak i ve svém stanovisku k žalobě.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zák.k č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), neboť stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda v daném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud získal následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti. Správce daně dne 29. 4. 2002 zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 31. 3. 1999 do 31. 12. 1999. Na základě této kontroly správce daně zjistil, že účetnictví stěžovatele nebylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“) a s Opatřením MF č. j. V/20100/1992 v platném znění (viz. zpráva o daňové kontrole č. j. 420110/03/005932/7893 na č. l. 25 správního spisu). Na základě těchto skutečností správce daně vydal 14. 1. 2004 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za období od. 31. 3. 1999 do 31. 12. 1999, č. j. 11090/04/005515/7101 na částku 415 450 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím. V odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že stěžovatel nedostál své povinnosti dle ustanovení § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „d. ř.“) a neprokázal, že jeho účetnictví je průkazné dle § 7 odst. 3 zákona o účetnictví. Nedostatky předloženého účetnictví byly natolik závažné, že nebylo možné daňovou povinnost stanovit dokazováním.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou, kterou městský soud zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí 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 o účetnictví, a to ke dni řádné účetní závěrky (tj. k 31. 12. 1999), 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.

VI.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel 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. Stěžovatel tedy 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 za období od 31. 3. 1999 do 31. 12. 1999) 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).

VII.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 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 29. listopadu 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu