ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **T.J.**, zast. JUDr. Tomášem Dvořáčkem, advokátem v Rychnově nad Kněžnou, Javornická 1560, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové 2, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2006, č. j. 31 Ca 178/2003 - 26,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2006, č. j. 31 Ca 178/2003 - 26, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“ nebo „daňový subjekt“) napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2003, č. j. FŘ/3621/110/2003-Va, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Dobrušce (dále též „správce daně“) ze dne 10. 9. 1998, č. j. 22170/98/254970/5111. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 860 640 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že nebyly splněny zákonné požadavky pro použití pomůcek coby nástroje pro určení základu daně a důsledkem nesplnění těchto zákonných podmínek je dána nezákonnost předchozích rozhodnutí, ale i vadnost předchozích řízení.

Podle názoru stěžovatele není možné posuzovat zákonnost požití pomůcek pouze ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu, nýbrž také s přihlédnutím k ostatním ustanovením daňového řádu, zejména k základním zásadám daňového řízení obsaženým v ustanovení § 2 odst. 2 (zásada přiměřenosti), odst. 3 (zásada volného hodnocení důkazů) a odst. 9 (zásada součinnosti). Podle stěžovatele správce daně hodnotil důkazy účelově v jeho neprospěch a ani krajský soud se nezabýval ve svém rozhodnutí dodržením těchto zásad, čímž došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel má za to, že správce daně mohl stanovit výši daňového základu dokazováním, a to zejména v případě, že by provedl výslech všech svědků, kterým stěžovatel zprostředkoval přepravu automobilů. Podle stěžovatele nelze přehlédnout skutečnost, že v této věci rozhodoval Krajský soud v Hradci Králové již dne 30. 5. 2003. V odůvodnění rozsudku dospěl k závěru, že nebyla splněna druhá podmínka pro použití pomůcek vycházející z absence důkazů pro vyměření daně. Soud podle stěžovatele poukázal na skutečnost, že správce daně provedl pouze šest výslechů předvolaných svědků, i když měl k dispozici jména 64 osob, kterým stěžovatel zprostředkoval přepravu objednaných automobilů. Žalovaný na základě tohoto zrušujícího rozsudku neprovedl žádné jiné dokazování. Vydáním nového rozhodnutí proto žalovaný nemohl napravit nedostatky zjištěné soudem.

Krajský soud v napadeném rozhodnutí rovněž neposoudil správně právní otázku užití ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel uvádí, že se správní orgány ani soud dostatečně nevypořádaly s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu, dle něhož při použití pomůcek pro stanovení základu daně musí správce daně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nebyly za řízení uplatněny. Obligatornost užití tohoto ustanovení daňového řádu podle stěžovatele konstatuje Ústavní soud v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. 179/01, publikovaný pod č. 131/2001 Sb. ÚS.

Stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

II.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odvolává na odůvodnění svého rozhodnutí a zároveň se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 5. 2006. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III.

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) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

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

IV.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 1996 uvedl příjmy z podnikání ve výši 272 670 Kč, výdaje 271 750 Kč a vyčíslil základ daně a daň ve výši 0 Kč.

U stěžovatele byla dne 16. 4. 1998 zahájena daňová kontrola a správce daně převzal peněžní deník za toto zdaňovací období, podklady k záznamní povinnosti k dani z přidané hodnoty, 315 přijatých daňových dokladů a 33 vydaných daňových dokladů, z toho 32 vystavených faktur zaúčtovaných jako příjem, a knihu jízd k vozidlu. Téhož dne vyzval správce daně žalobce k vysvětlení nesrovnalostí a nejasností a k prokázání údajů, které vykázal ve svém účetnictví. Stěžovatel byl vyzván v bodě 1, aby prokázal u 13 vozidel způsob jejich nabytí, používání pro podnikání, prodej, v bodě 2 k doložení rozdílů v přiložené knize jízd, v bodě 3 k prokázání splnění podmínek § 47 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v bodě 4 k prokázání tvrzení, že účetní stav hotovosti souhlasí se stavem skutečným, když stěžovatel neprováděl inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti, v bodě 5 k prokázání u uskutečněných dovozů, kde stěžovatel vystupuje jako deklarant, pro koho bylo vozidlo určeno, kdo a kdy přepravu uskutečnil a jaká byla jeho úloha a její ocenění při těchto dovozech zahraničních vozidel. Stěžovatel reagoval vysvětlením do protokolu dne 4. 5. 1998 a předložil 27 potvrzení o dovozu zahraničních vozidel.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval, že stěžovatel neprokázal některé ze svých zákonných povinností, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Uvedl, že došlo k porušení § 2, § 4 odst. 2, § 6, §7 a § 11 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“): Stěžovatel v rozporu se zněním citovaného zákona neúčtoval o pohybu majetku a závazků a o výdajích a příjmech. Daňový subjekt sám do protokolu dne 2. 4. a 4. 5. 1998 opakovaně uvedl, že přijímal od zákazníků finanční částky k obstarání předmětu přepravy. Tuto skutečnost si nechal stěžovatel dodatečně potvrdit od zákazníků, a to v těch případech, kdy vystavil za provedenou přepravu fakturu a toto dopravné zaúčtoval v peněžním deníku jako jediný příjem. V potvrzení se uvádí, že celková částka za obstarání byla tvořena kupní cenou, cenou náhradních dílů, provedené opravy, odměnou zprostředkovateli v SRN, zaplacenými celními poplatky, poplatku akreditovaného dovozce, poplatku na Policii ČR a cenou za dovoz automobilu. Daňový subjekt o těchto částkách, jak sám tvrdil, nikdy neúčtoval, nikde je neevidoval a nevystavoval na ně příjmové doklady. Nevystavoval ani doklady na příjem peněz v hotovosti za uskutečněnou přepravu. Za doklad o příjmu peněz v hotovosti považoval kopii vystavené faktury. V rozporu s § 4 odst. 2 zákona o účetnictví žalobce neevidoval správně denní tržby, za které chybně považoval kopie vystavených faktur za přepravu, a které číslovaly až jeho účetní. Daňový subjekt přijímal zálohy na zajištění přepravy, nevystavoval na ně účetní doklady a neúčtoval o příjmech peněz v hotovosti, jak mu ukládá § 6 odst. 1, 2 zákona o účetnictví. Daňový subjekt v rozporu s § 6 odst. 3 neprováděl inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti. Ve zprávě o daňové kontrole je dále uvedeno, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností svou zákonnou povinnost tím, že v plném rozsahu nedoložil skutečnosti, které mu byly uloženy k prokázání. Neprokázal způsob nabytí 13 vozidel, u nichž byl označen jako držitel, nedoložil, kde se dosud neprodaná vozidla nacházejí. Nedoložil poruchu a následnou výměnu tachometru ani zjištěný rozdíl v knize jízd ve stavu ujetých kilometrů. Nepředložil účetní doklady potvrzující výši přijatých peněz a inventarizaci peněžních prostředků. Nedoložil zjištěné případy dovozů vozidel ze zahraničí, kde vystupoval jako deklarant zboží, na které nevystavil fakturu za přepravu a nezahrnul

je do svého účetnictví. Neprokázal věrohodným způsobem, pro koho bylo vozidlo určeno, kdo a kdy přepravu uskutečnil a jaká byla jeho úloha a její ocenění v těchto případech. Závěrem správce daně uvedl, že podle ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů se pro zjištění základu daně z příjmů vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu a tímto předpisem je zákon o účetnictví. Výše uvedeným způsobem byla prokázána existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost předloženého účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Vlivem nevěrohodně vedeného účetnictví došlo k porušení ustanovení § 3, § 5 a § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. V zhledem k výše uvedeným nedostatkům ve vedení účetnictví a v předložených důkazních prostředcích nemůže být žádným způsobem ověřen přiznaný základ daně podle důkazů.

Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 10. 9. 1998, č. j. 22170/98/254970/5111, byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 860 640 Kč. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. 6. 1999, č. j. FŘ/1007/110/99 - Va bylo zamítnuto odvolání do tohoto dodatečného platebního výměru. Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 5. 2003, č. j. 31 Ca 93/2002 - 53, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. 6. 1999 a věc vrátil k dalšímu řízení. Neztotožnil se s názorem žalovaného, že byla splněna i druhá podmínka pro použití pomůcek vycházející z absence důkazů pro vyměření daně. Vzhledem k tomu, že uváděný náhradní způsob vyměření daně je bezesporu velice striktním opatřením, musí být najisto postaveno, že neexistují dostatečné důkazy, které by pro stanovení základu daně a daně samotné byly dostačující. Za stěžejní důkazní prostředky krajský soud považoval svědecké výpovědi osob. Žalovaný sice v odůvodnění rozhodnutí zmiňuje, že byl proveden výslech šesti předvolaných svědků, u třech byl přítomen zástupce stěžovatele, v jednom případě se svědek nedostavil a třech výslechů se stěžovatel neúčastnil, další čtyři výslechy žalovaný odvolal, odůvodnění rozhodnutí ale postrádá jakékoliv hodnocení takto provedených důkazů a jejich dopad na skutečnost, že nebyly postačující pro standardní způsob vyměření daně. Z rozhodnutí není ani patrno, zda skutečnosti sdělené svědky by mohly být pro vyměření daně postačující, či zda jsou natolik obecné, že na jejich základě by daň nebylo možno vyměřit. Současně postrádal krajský soud hodnocení, proč byl k výslechu předvolán poměrně nízký počet svědků, když ze samotné zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že správce daně měl k dispozici daleko větší seznam přesně identifikovaných subjektů. Teprve na základě rozboru takto provedených svědeckých výpovědí by mohl žalovaný najisto postavit, jaký způsob vyměření daně lze za dané situace zvolit, případně proč odvolal výslechy čtyř svědků původně předvolaných.

Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 3. 11. 2003, č. j. FŘ/3621/110/2003 - Va, opět zamítlo odvolání stěžovatele do výše uvedeného dodatečného platebního výměru. V odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno, že žalovaný v řízení o odvolání postupoval dle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“). Ztotožnil se závěry správce daně, že stěžovatel porušil ustanovení § 2 a § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Vyjmenovaná pochybení vedla žalovaného k závěru, že první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla splněna. Dále proto zkoumal, zda zjištěné nedostatky znemožňovaly stanovit daň dokazováním dle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Konstatoval, že částky, které stěžovatel převzal v hotovosti od žadatelů o dovoz a o kterých v rozporu se zákonem o účetnictví neúčtoval, nezahrnul ani do základu daně. Pokud na přijaté částky nevystavil účetní doklady a nevedl správně evidenci denních tržeb, potom účtování v peněžním deníku

o vydaných fakturách neodpovídalo skutečnému pohybu peněz a stavu pokladní hotovosti, kterou navíc v rozporu se zákonem o účetnictví neinventarizoval. To podle žalovaného činí účetnictví neúplným, nesprávným a neprůkazným, neboť není možné vyčíslit inventarizační rozdíly. Nemožnost stanovení daně podle pomůcek dále zvýrazňují další zjištění, která zpochybňují především výši tržeb, neboť žalobce neúčtoval o všech příjmech zdaňovacího období, při vystavování účetních dokladů a vydaných faktur nedodržel žalobce v rozporu s § 12 odst. 3 zákona o účetnictví číselnou řadu, číslování prováděl až na kopiích faktur, což mu umožňovalo kdykoliv ji doplnit a pozměnit. Neúplná, neprůkazná a nesprávná je dle žalovaného i evidence výdajů. Žalobce uplatnil jako výdaje na spotřebované pohonné hmoty náhodně vybrané doklady, na kterých místa ani data čerpání nenavazují na cesty uvedené v knize jízd. To žalobce přiznal, když uvedl, že předpokládal, že jeho účetní vyřadí ty, které se k vystaveným fakturám nevztahovaly. Shora uvedené nedostatky podle žalovaného neumožnily stanovit základ daně dokazováním dle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů. V průběhu odvolacího řízení bylo vyslechnuto šest svědků, a to B. P., S. M., L. L., R.H., J. R. a Z. F. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí jejich výpovědi uvedl a konstatoval, že z nich vyplynulo, že žalobce nabízel dovoz automobilů, v zahraničí je kupoval, zajišťoval jejich vyclívání a opravy. Za tyto činnosti přijal finanční částky, na které nevystavoval doklady, případně je po uskutečnění obchodu zničil. Převzatá hotovost měla podle dohod sloužit na veškeré výdaje spojené s nákupem vozidla a jeho uvedením do provozu, žalobce ji po předání vozidla nevyúčtoval. Cena vozidla byla převážně dohodnuta již předem, zákazníci proto nepožadovali přesné rozčlenění. Zjištěné skutečnosti z provedených svědeckých výpovědí byly popisem průběhu podnikatelské činnosti daňového subjektu a pouze potvrdily správci daně výsledky vyhledávací činnosti. Pokud tyto potvrdily pouze způsob a rozsah podnikatelské činnosti bez konkrétních hmatatelných důkazů, nemohl na jejich základě správce daně základ daně a daň stanovit dokazováním. Vzhledem k tomu, že svědecké výpovědi byly natolik obecné a nebylo možné je použít jako důkaz pro přesné vyměření daně, nebyly proto v souladu s daňovým řádem správcem daně použity a daňový základ a daň byly stanoveny náhradním způsobem, za použití pomůcek. V závěru žalovaný uvedl, že zkoumal i kvalitu použité pomůcky, kterou použil správce daně, a dospěl k závěru, že daň byla stanovena v souladu s realitou a základními zásadami daňového řízení obsaženými v ustanovení § 2 daňového řádu. Ze spisu je patrné, že správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž v souladu s ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona vyplývají výhody pro žalobce, a přihlédl i k vynaloženým výdajům.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je v některých ohledech důvodná.

Stěžovatel předně namítal, že nebyly splněny zákonné požadavky pro použití pomůcek za účelem vyměření daně.

Způsob stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu) 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, a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost objektivně nelze stanovit daň dokazováním, neboť zákon zcela jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů, které v průběhu daňového řízení provede.

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, 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. 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 zákona o účetnictví). Podle § 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady, které musí obsahovat náležitosti uvedené v § 11 zákona o účetnictví. 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 daňového řádu, jestliže výše příjmů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v účetnictví daňového subjektu vedeném 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, neboť současně je třeba respektovat potřebu souladu skutečného stavu se stavem formálně právním, proto nelze bez dalšího vyloučit, že průkaznost vynaložených příjmů a výdajů lze osvědčit také jiným způsobem než jen účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti § 11 zákona o účetnictví. Jako důkazních prostředků lze podle § 31 odst. 4 daňového řádu užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene musí snést takové důkazy, které v plném rozsahu neexistenci nebo neúplnost účetnictví nahradí a bezpochybným způsobem doloží veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právním názorem žalovaného, že stěžovatel nepředložil úplné účetnictví a ani jiným pochybnosti nevzbuzujícím způsobem nedoložil veškeré své příjmy a uznatelné daňové výdaje, které uvedl v daňovém přiznání, neboť z předloženého správního spisu je zřejmé, že stěžovatel v rozporu s § 6 odst. 1, 2, 3 a § 4 odst. 2 zákona o účetnictví přijímal zálohy na zajištění přepravy, nevystavoval na ně účetní doklady, neúčtoval o přijetí peněz v hotovosti, neevidoval denní tržby, za které chybně považoval kopie vystavených faktur za přepravu, které čísloval až jeho účetní, a rovněž neinventarizoval pokladní hotovost. Stav vykázaný v účetnictví tak nevypovídal o skutečnému pohybu peněz ani o stavu pokladní hotovosti. Stěžovatel sice reagoval na výzvu správce daně do protokolu dne 4. 5. 1998, některé pochybnosti však neodstranil. Stěžovatel předložil 24 potvrzení shodného obsahu, v nichž je uvedeno, že potvrzení vystavující osoba si koupila v SRN osobní automobil, který dovezla do ČR vlastní dopravou a na vlastní náklady. Dále potvrdila, že při jednání na celnici využila znalostí stěžovatele, který byl na celnici přítomen v rámci jiného celního řízení. K projednání celních formalit vystavila stěžovateli plnou moc, ale za tuto službu mu neposkytla žádnou odměnu, neboť se jednalo o minimální pomoc zaměřenou zejména k překontrolování správnosti údajů. Předložené potvrzení označil správce daně ve zprávě o daňové kontrole za nevěrohodné, neboť se v nich uvádí, že daňový subjekt byl na celnici přítomen z důvodu jiného vlastního celního řízení, ovšem dané dny neexistují jiná celní prohlášení vystavená na daňový subjekt ani zápisy v evidenci o provozu vozidla u daňového subjektu, že by byl v tyto dny přítomen

na hranicích v zájmu jiného celního řízení. Dalším důvodem snižující věrohodnost potvrzení byl podle správce daně ten, že podle tranzitních celních prohlášení se nemohlo jednat o dopravu uskutečněnou vlastníky zakoupených vozidel, jak je ve 24 potvrzeních uvedeno, neboť v tranzitních celních prohlášení je označen dopravní prostředek použitý na přepravu zakoupeného vozidla, který se shoduje s nákladními automobily, které stěžovatel používal pro svoji podnikatelskou činnost. Dále ve všech případech, kdy byla stěžovateli udělena plná moc, byla udělena na dovoz vozidla včetně jeho proclení a nikoliv pouze k projednání celních formalit, jak je uvedeno v 24 přeložených potvrzení. Správce daně rovněž poukázal na stejný obsah 24 předložených potvrzení. S tímto hodnocením předložených potvrzení nelze než souhlasit. Dále stěžovatel předložil 9 potvrzení, ve kterých je uvedeno, že potvrzení vystavující osoba uzavřela se stěžovatelem smlouvu o obstarání věci na zakoupení vozidla, na projednání celních formalit na celnici, na STK, u akreditovaných dovozců ČR a na Policii DI a za tímto účelem vystavil stěžovateli plnou moc. Za obstarání zaplatil určitou částku, z níž činila odměna stěžovateli částku 8000 Kč. Dále je v potvrzení uvedeno, že při předání osobního automobilu stěžovatel provedl vyúčtování, při kterém předal veškeré příslušné a potřebné doklady, složenky za provedené platby a fakturu v částce 8000 Kč. Stěžovatel však v protokolu ze dne 2. 4. 1998 konstatoval, že přijímal od zákazníků zálohy k obstarání předmětu přepravy a že doklady nikdy nevystavoval a příjmy neevidoval, inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti neprováděl, protože neměl oddělené peníze soukromé a podnikatelské. Ve vyjádření stěžovatele ze dne 4. 5. 1998 stěžovatel k prokázání u uskutečněných dovozů, kde stěžovatel vystupuje jako deklarant, pro koho bylo vozidlo určeno, kdo a kdy přepravu uskutečnil a jaká byla jeho úloha a její ocenění při těchto dovozech zahraničních vozidel, uvedl, že toto dokladovat nelze, protože ani neví komu a kdy toto provedl.

V posuzovaném případě z vyjádření stěžovatele ze dne 2. 4. 1998 i ze svědeckých výpovědí vyplývá, že stěžovatel celkově obstarával koupi vozidla, neboť zákazníkům prezentoval fotografie vozidel, a následně vybraný automobil dovezl, případně nechal opravit. Nejednalo se tudíž pouze o přepravu vozidel. V daném případě proto stěžovatel měl výdaje, které hradil jeho zákazník, zúčtovat v peněžním deníku do výdajů zahrnovaných do základu daně a obdrženou náhradu zúčtovat do příjmů zahrnovaných do základu daně. Pokud toto nečinil, měl bezpochybným způsobem doložit veškeré své příjmy a uznatelné daňové výdaje jinak, což ovšem rovněž neučinil. Lze proto shrnout, že stěžovatel nesplnil zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém řízení.

Tato skutečnost však automaticky neznamená, že je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, neboť nastupuje podmínka druhá, kterou je objektivní nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stěžovatel v kasační stížnosti uváděl, že správce daně mohl stanovit výši daňového základu dokazováním, a to zejména v případě, že by provedl výslech všech svědků, kterým stěžovatel zprostředkoval přepravu automobilů. Poukázal na to, že Krajský soud v Hradci Králové v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 5. 2003 dospěl k závěru, že nebyla splněna druhá podmínka pro použití pomůcek vycházející z absence důkazů pro vyměření daně. Žalovaný na základě tohoto zrušujícího rozsudku neprovedl žádné jiné dokazování. Podle stěžovatele vydáním nového rozhodnutí žalovaný nemohl napravit nedostatky zjištěné soudem.

Nejvyšší správní soud proto dále posuzoval, zda bylo v daném případě objektivně možné prokázat veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje stěžovatele, tedy zkoumal, zda existují takové důkazní prostředky, které by byly pro spolehlivé stanovení základu daně a daně samotné dostačující. Vyslechnutí svědci B. P., L. L., R. H., J. R. a Z. F. shodně

vypověděli, že stěžovateli zaplatili celkovou cenu za obstarání automobilu, v níž tudíž byly obsaženy veškeré výdaje spojené s nákupem vozidla a jeho uvedením do provozu. Stěžovatel po předání vozidla nerozčlenil a nevyúčtoval jednotlivé výdajové položky. Někteří svědci neuvedli ani přesnou celkovou cenu, za kterou automobil koupili, například svědek J. R. vypověděl, že mu stěžovatel dovezl automobil za cenu 50 až 60 tisíc Kč, nebo Z. F. uvedl, že za automobil zaplatil 150 až 160 tisíc Kč. Z těchto důkazních prostředků nelze stanovit spolehlivě výši příjmů, ani výši výdajů. Vzhledem k těmto okolnostem nelze než přisvědčit žalovanému, že tyto svědecké výpovědi byly natolik obecné, že je není možno použít jako dostačující důkaz pro stanovení daně dokazováním. Ani další výslechy svědků by nemohly mít vliv na posouzení stavu věci, neboť již z těchto výpovědí bylo zjištěno, že minimálně v těchto šesti případech nelze stanovit výši tržeb. Krajský soud v Hradci Králové v prvním rozsudku ze dne 30. 5. 2003 sice považoval za stěžejní důkazní prostředky svědecké výpovědi osob, především však postrádal hodnocení takto provedených důkazů a jejich dopad na skutečnost, že nebyly postačující pro standardní způsob vyměření daně. V dalším rozhodnutí se proto žalovaný zabýval hodnocením těchto důkazních prostředků a zcela dostatečným způsobem vyjádřil, co vyplynulo z výpovědí svědků a z jakých důvodů skutečnosti sdělené svědky nebyly pro vyměření daně postačující. Žalovaný tak napravil vady vytýkané mu krajským soudem, neboť krajský soud ve svém rozsudku konkrétně nevyslovil, že bude třeba provést výslechy dalších svědků, nýbrž uvedl, že teprve na základě rozboru provedených svědeckých výpovědí by mohl žalovaný najisto postavit, jaký způsob vyměření daně lze za dané situace zvolit, případně proč odvolal výslechy čtyř svědků původně předvolaných. Námitce stěžovatele, že vydáním nového rozhodnutí žalovaný nemohl napravit nedostatky zjištěné soudem, proto nelze přisvědčit.

Z výše uvedeného vyplývá, že závěr krajského soudu i žalovaného o splnění zákonných podmínek podle § 31 odst. 5 daňového řádu pro stanovení daňové povinnosti žalobce za použití pomůcek je zcela v souladu se zákonem.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledává námitku stěžovatele, že krajský soud ani správní orgány se nevypořádaly s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu, dle něhož při použití pomůcek pro stanovení základu daně musí správce daně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nebyly za řízení uplatněny. Stěžovatel poukázal na nález vyslovený Ústavním soudem pod sp. zn. IV. ÚS 179/01.

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (www.nssoud.cz) judikoval: *„K pomůckám podle § 65 odst. 1 věty druhé daňového řádu (obdobné ostatně platí i pro pomůcky podle § 31 odst. 5 daňového řádu) nutno poznamenat, že sice nejsou důkazem, nicméně svoji relevanci ve vztahu k realitě vždy musí mít. Jinak řečeno: I pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 daňového řádu) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 daňového řádu) musí 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 v daňového řádu je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3, podle něhož stanoví-li správce daně*

základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny).“

Ústavní soud v nálezu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05 vyslovil*: „Správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, současně pak při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídící.“* Nelze přehlédnout, že tento nález se netýkal přímo stanovení daně podle pomůcek. Obecně však zásada zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů platí i pro stanovení daně podle pomůcek s tou modifikací, že nelze objektivně stanovit daňovou povinnost přesně, tudíž nelze vyloučit, že použité pomůcky nepoškodí daňový subjekt. Zcela však platí shora uvedené, že i pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

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, publikovaný pod č. 131/2001 Sb. ÚS. 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 daňového řádu. Stanoví-li tedy správce daně daňovou povinnost podle § 31 odst. 5 daňového řádu podle pomůcek, musí určit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na citované ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu 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 daňového řádu. Úkolem soudu ve správním soudnictví je pak přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití způsobu stanovení 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 daňového řádu, a zda o odvolání rozhodl způsobem stanoveným zákonem.

Ve správním spise je obsažen úřední záznam Finančního úřadu v Dobrušce ze dne 8. 9. 1998, ve kterém je obsažen popis způsobu výpočtu daňové povinnosti stanovené podle

pomůcek. Správce daně se zde důkladně a obsáhle zabýval relevantními skutečnostmi pro stanovení základu daně. Vycházel z celkové výše přijatých peněz, kterou zjistil na základě výpovědí svědků nebo použil průměrných hodnot, které vypočítal na základě všech zjištěných údajů. Od takto zjištěných příjmů odečetl správce daně veškeré možné výdaje, které správce daně znal a které by stěžovatel mohl použít. Správce daně zde uvádí, že zjištěné rozdíly, které považuje za obchodní provizi stěžovatele, jsou v některých případech značné vysoké a nabízí vysvětlení, že vystavené faktury na nákup vozidel v zahraničí byly falešné, aby záměrně snižovaly stanovení celní hodnoty a potažmo s tím i clo a daň z přidané hodnoty, i výši cen za provedené opravy považuje za neodpovídající skutečnosti.

Stěžovatel v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru mimo jiné namítal, že došlo ze strany správce daně ke zneužití stanovení daně podle pomůcek, s tím, že mu byl za dílčí základ daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 stanovena nesmyslně vysoká částka 4 855 000 Kč. I když není důležité a rozhodné, jakým způsobem správce daně k této částce došel, jedná se podle stěžovatele nepochybně o nesmyslně vysoké částky, které mají zřejmě za cíl majetkově zlikvidovat osobu stěžovatele. Stěžovatel dával na zváženou, zda jako fyzická osoba mohl docílit tak vysokých zisků, které by měly opodstatnění ve stanovení výše dílčího základu daně. K tomu lze předeslat, že při náhradním způsobu stanovení daně pomocí pomůcek odvolací orgán nepřezkoumává bez dalšího konkrétní výši daňové povinnosti. Dostatečná spolehlivost takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům. Povinností žalovaného podle § 50 odst. 5 daňového řádu tak je zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Aby však žalovaný dostál dikci zákona, musí se zabývat skutečností, zda při vyměření daně byly správcem daně zohledněny výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Ústavní soud ve výše citovaném nálezu sp. zn. IV. ÚS 179/01 k tomu konstatoval, že *každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny*. Ještě explicitněji Ústavní soud ve shora rovněž již zmíněném pozdějším nálezu sp. zn. IV. ÚS 48/05 uvedl, že *povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů.* Tento právní názor vyslovil Ústavní soud v případu, kdy se jednalo o stanovení daně podle pomůcek, což znamená, že i při stanovení daně tímto způsobem je nutno uvažovat v ekonomických kategoriích příjmů a výdajů a ve své podstatě učinit kvalifikovaný odhad příjmů a výdajů daňového subjektů a tím i jeho daňové povinnosti. Ve světle výše uvedené proto nutno konstatovat, že nadále je pro rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu bez dalšího nepoužitelný, neboť s judikaturou Ústavního soudu v rozporu jsoucí (viz k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004-44, www.nssoud.cz) právní názor zaujatý Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003-69, publikovaném pod č. 249/2004 Sb. NSS (v něm bylo uvedeno, že *okolností, ke které je správce daně povinen přihlédnout jako k výhodě pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, nemůže být výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně*, a že *je-li daň stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 daňového řádu), nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 téhož zákona*).

Žalovaný proto v daném případě měl v odůvodnění svého rozhodnutí posoudit, zda správce daně v maximální reálně dostupné míře usiloval o přesnost jím určovaných skutečností, mimo jiné zda správce daně dostatečně zohlednil přiměřené výdaje. Povinností žalovaného tak bylo zhodnotit, zda lze v daném případě považovat zjištěné skutečnosti

za kvalifikovaný odhad základu daně, když sám správce daně ve výše uvedeném úředním záznamu usuzuje, že provize, se kterou kalkuluje, je v některých případech značně vysoká. K tomu je třeba nad rámec výše uvedeného podotknout, že pokud existovalo podezření, že vystavené faktury na nákup automobilů v zahraničí nejsou pravé a že naopak jsou falešné a vystavené na záměrně nízké částky proto, aby snižovaly celní hodnotu dovážených automobilů a tím i clo, neodpovídalo požadavku na racionální povahu pomůcek, aby faktury na takto nízké částky byly brány jako základ pro kvalifikovaný odhad výdajů, které stěžovatel pravděpodobně mohl mít v souvislosti s pořízením ojetých automobilů. Požadavku racionální povahy pomůcek by za této situace, kdy vystavené faktury bylo lze stěží považovat za odraz reálné ceny, kterou za automobily stěžovatel zřejmě zaplatil, odpovídal jiný postup – například odhad pravděpodobné zahraniční kupní ceny dovezených automobilů určené s ohledem na jejich typ, stáří, technický stav a místo, kde byly kupovány; takovýto odhad je u zboží prodávaného v tak masové míře a na tak širokém, otevřeném a vysoce konkurenčním trhu, jakým je trh ojetinami, možno bez větších problémů učinit z otevřených či neveřejných, avšak správci daně běžně dostupných informačních zdrojů (např. cenových ročenek ojetin, údajů o cenách dosažených v autobazarech, údajů pojišťoven aj.). Pokud by skutečně stěžovatel užíval pro účely celního řízení falešných faktur na částky nižší než ve skutečnosti prodávajícímu za automobil zaplacené, mohlo by to být důvodem pro doměření cla či případné další daně odvislé od celní hodnoty zboží a též důvodem pro případné uložení sankcí (vyloučen by jistě a priori nebyl ani postih v rovině trestněprávní), nicméně falešných faktur nelze v neprospěch stěžovatele účelově používat za situace, kdy nesprávné údaje na nich uvedené jsou základem pro nesprávně navýšené stanovení daňové povinnosti u daně z příjmů fyzických osob.

Výše uvedenými okolnostmi se však žalovaný vůbec nezabýval a aproboval odhad výdajů stěžovatele spojených s pořízením ojetin, který správce daně první instance učinil na základě faktur užitých pro celní řízení. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný pouze obecně konstatoval, že *zkoumal i kvalitu použité pomůcky, kterou použil správce daně, a dospěl k závěru, že daň byla stanovena v souladu s realitou a základními zásadami daňového řízení obsaženými v ustanovení § 2 daňového řádu. Ze spisu je patrné, že správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž v souladu s ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona vyplývají výhody pro žalobce, a přihlédl i k vynaloženým výdajům.* Jelikož žalovaný tyto své závěry nijak nezdůvodnil, nelze než uzavřít, že byl dán důvod ke zrušení tohoto rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost. Lze tak přisvědčit stěžovateli, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadané rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel v žalobě výslovně žalovanému vytýkal, že nezkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek. Krajský soud měl proto posoudit, zda se žalovaný při svém rozhodování neodchýlil z rámce, který mu zákon vymezuje (včetně splnění výše uvedené povinnosti vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu), a zda o odvolání rozhodl způsobem stanoveným zákonem. Krajský soud se však touto námitkou dostatečně nezabýval, proto rozsudek krajského soudu tak trpí vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Nutno však opětovně zdůraznit, že nezákonnost nespočívá v samotném stanovení daně podle pomůcek, ani v základních rysech metodiky pomůcek, které správce daně aplikoval na podnikání stěžovatele při stanovení výše daňové povinnosti (naopak, tato metodika vycházela z racionálních pohledů na klíčové parametry stěžovatelova podnikání a snažila

se jeho daňovou povinnost – zcela správně – odhadnout odhadem jednotlivých dílčích příjmových a výdajových komponent tohoto podnikání). Nezákonnost spočívá v dílčí nesprávnosti při aplikaci pomůcek. Pokud ji správce daně odstraní a nahradí v intencích odůvodnění tohoto rozsudku racionálním odhadem nákladů, které stěžovatel měl v souvislosti s pořízením ojetých aut v zahraničí, bude uvedená dílčí nezákonnost odstraněna a ve stanovení daně podle pomůcek již nebude nic bránit.

VI.

Nejvyšší správní soud proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

VII.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 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 26. července 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu