



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **V. H.**, zastoupeného Mgr. Martinem Vondroušem, advokátem se sídlem v Liberci, U Soudu 363/10, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 30. 1. 2006, č. j. 59 Ca 23/2004 – 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 30. 1. 2006, č. j. 59 Ca 23/2004 – 30, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 10. 12. 2003, č. j. 8988/110/2003, jímž bylo zamítnuto odvolání V. H. (dále jen „účastník“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Liberci ze dne 26. 3. 2003, č. j. 45137/03/192911/6643, kterým byla účastníkovi dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 126 662 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně před použitím pomůcek musí nejprve vyvrátit průkaznost účetnictví daňového subjektu a odkazem na příslušná ustanovení hmotněprávního předpisu odůvodnit nemožnost výpočtu. Účastník v daném případě předložil finančnímu úřadu záznamy jednoduchého účetnictví. Finanční úřad ani stěžovatel nezpochybnily úplnost účetních záznamů účastníka, ale dospěly k závěru, že záznamy v peněžním deníku jsou nevěrohodné, a to na základě poznámek účastníka uvedených na seznamu dodávaného zboží na dodacích listech či fakturách. Účastník podle zákona č. 563/1991Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) nebyl v roce 1999 povinen vést evidenci

o předpokládaných prodejních cenách, nýbrž o jeho skutečných příjmech. Stěžovatel považoval za nevěrohodné, že v tomto zdaňovacím období účastník uskutečnil celkový prodej zboží za nižší cenu než za kterou je nakoupil. Tato pochybnost je logická, ovšem sama o sobě neprokazuje s jistotou nesprávnost vykázaných příjmů. Krajský soud zdůraznil, že se jednalo o pochybnost správce daně, na základě které byl oprávněn prověřit průkaznost účetních a jiných záznamů účastníka, svou pochybnost tak potvrdit či vyvrátit. Důkazní břemeno ohledně této povinnosti spočívalo na jeho straně. Byl proto povinen provést důkazy, kterými by záznamy účastníka o jeho dosažených příjmech jednoznačně vyvrátil. Pokud se mu nepodařilo tyto důkazy shromáždit, neunesl ohledně své domněnky důkazní břemeno a byl povinen vycházet z předloženého účetnictví. Stěžovatel v odůvodnění napadeného rozhodnutí zdůraznil, že finanční úřad z poznámek účastníka o předpokládaných prodejních cenách dovodil rozpor, tento srozumitelně formuloval a seznámil s ním při ústním jednání účastníka. Tento postup označil krajský soud za legitimní a legální. V rozporu se zákonem však byl podle názoru krajského soudu další postup, kdy finanční úřad vyzval účastníka k vyjasnění zjištěné pochybnosti a k předložení věrohodných důkazních prostředků. Nesprávné pojetí rozložení důkazního břemene stěžovatelem prokazuje jeho hodnocení reakce účastníka na uvedenou výzvu. Účastník předložil soupis denních tržeb, podle kterého byla výše tržeb shodná s výší příjmů vykázanou v jednoduchém účetnictví, tedy prokazující správnost tvrzení účastníka. Stěžovatel však tento důkaz odmítl s odůvodněním, že pokud nebyla odstraněna pochybnost finančního úřadu (k níž však dospěl na základě své domněnky sám), pak tento důkaz není věrohodný a výzva nebyla účastníkem splněna. Krajský soud s plnou vážností označil toto hodnocení za exemplární důkaz nepochopení rozložení důkazního břemene při dokazování v daňovém řízení. Finanční úřad zvýšil daňový základ na základě předpokladu, že účastník dosáhl příjmů, které sice v konečné fázi nevykázal, ale podle svých neoficiálních poznámek jejich dosažení plánoval. Podle krajského soudu lze přisvědčit stěžovateli, že účastník v průběhu daňového řízení zcela jednoznačně neobjasnil, z jakých důvodů a kdy uvedené poznámky učinil. Toto zjištění je však nutno hodnotit s vědomím, že účastníkovi zákon o účetnictví neukládal povinnost vedení evidence prodejních cen. Jednalo se skutečně o neoficiální a z hlediska daňového řízení nepovinné záznamy. Finanční úřad i stěžovatel byly povinni se vypořádat s účastníkem předloženým soupisem tržeb, označit konkrétní vady a rozpory. Na uvedený závěr nemá vliv ani dodatečné tvrzení stěžovatele, že účastník byl povinen jako maloobchodní prodejce vést evidenci prodejních cen podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“). Stěžovatel konstatoval porušení tohoto zákona až ve vyjádření k žalobě a ze spisového materiálu nevyplývá, že by se správce daně v průběhu daňového řízení zabýval zjišťováním porušení tohoto ustanovení.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) a a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud v rozporu s ustanovením § 75 s. ř. s. nevycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování stěžovatele. V odůvodnění napadeného rozsudku dospěl krajský soud k názoru, že účastník nepředložil evidenci prodejních cen, ale „neoficiální poznámky“. Dále krajský soud vytkl stěžovateli, že se zabýval porušením zákona o cenách až v písemném vyjádření k žalobě. K tomu stěžovatel uvedl, že účastník v roce 1999 nakupoval zboží a prodával ho konečným spotřebitelům. K daňové kontrole předložil účetnictví, podle kterého nakoupil zboží za vyšší objem finančních prostředků než kolik za ně utržil. Na účetních dokladech uváděl prodejní ceny, které dokládaly, že tržby z prodeje zboží byly vyšší než výdaje na jejich nákup a vyšší než jaké přiznal ke zdanění. Finanční úřad na základě uvedeného prokázal nevěrohodnost příjmů vykázaných v účetnictví a důkazní břemeno přešlo na účastníka. Protože ten důkazní břemeno neunesl, bylo nutno

stanovit daň podle pomůcek. V žalobě bylo poprvé namítnuto, že prodejní ceny na účetních dokladech nebyly prodejními cenami, ale neformálními poznámkami o možných budoucích cenách, což nebylo ničím doloženo. Přesto soud uvedené tvrzení přijal a nesprávně jím nahradil skutkový stav existující v době rozhodnutí stěžovatele. Z daňového spisu vyplývá, že účastník sám zvolil formu vedení evidence prodejních cen ve svém účetnictví na účetních dokladech a v daňovém řízení netvrdil, že jím vykázané prodejní ceny zboží nejsou evidencí prodejních cen, ale že jde o „neformální poznámky“ nebo také nepovinnou evidenci „o předpokládaných prodejních cenách“ nebo o „neoficiální poznámky“ k plánování příjmů. Spor ohledně této otázky nikdy nevznikl a finanční úřad, a ani stěžovatel, neměl důvod ani příležitost se touto otázkou zabývat. Pokud krajský soud konstatuje, že se stěžovatel nezabýval otázkou porušení zákona o cenách, zcela tím pomíjí, že tak konal v důsledku skutkového stavu, který tu byl v době jeho rozhodování, protože v daňovém řízení se nestalo sporným, zda se jedná o evidenci cen. Účastník v průběhu daňového řízení neměl výhrady ke konstatování, že součástí účetních záznamů byla evidence prodejních cen, ale tuto námitku uplatnil až v žalobě a krajský soud k ní přesto přihlédl. Nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem spočívá podle stěžovatele v tom, že nesprávně posoudil otázku přechodu důkazního břemene z finančního úřadu na účastníka. Stěžovatel tvrdí, že finanční úřad k pochybnostem nedospěl na základě své domněnky a rozpor nedovodil z „poznámek žalobce o předpokládaných prodejních cenách“. Finanční úřad vycházel z evidence prodejních cen a také stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí vycházel z toho, že údaje na účetních dokladech jsou prodejní ceny a že je takto vedena jejich evidence nikde nezmiňoval „předpokládané ceny“, protože pro to nebyl důvod. Finanční úřad se zabýval tvrzením účastníka, že je prodej realizován za nižší ceny z důvodu konkurence nově otevřených supermarketů a zjistil, že obchodní dům O. a P. byly otevřeny již v roce 1998. Dále zjistil, že měsíční obraty nákupu zboží nenasvědčovaly tomu, že je činnost prodejny utlumována, což by v případě nerentabilního prodeje bylo logické. K prokázání toho, že zboží bylo zlevňováno, nepředložil účastník žádné důkazní prostředky. Stěžovatel vyslovil domněnku, že krajský soud opomíjí právo správce daně na hodnocení důkazů podle ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dále poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 16/2004 obsahující právní názor ve vztahu k ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o cenách. Proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ji považuje za nepodloženou a neodůvodněnou, neboť se domnívá, že napadený rozsudek je v celém rozsahu správný, a to jak ve skutkových zjištěních, tak i ve zjištěních právních. Za nepravdivé označil účastník tvrzení stěžovatele, že námitka o skutečnosti, že na dokladech nebyly prodejní ceny, ale pouhé úvahy o možných cenách, uplatnil až v žalobě, neboť tato skutečnost byla účastníkem sdělena ústně při daňové kontrole a do písemné podoby se nedostala pouze proto, že o plánovaném posouzení těchto poznámek se účastník dozvěděl až z dodatečného platebního výměru, resp. z rozhodnutí stěžovatele. S ohledem na tyto skutečnosti účastník žádal, aby kasační stížnosti nebylo vyhověno a rozhodnutí krajského soudu bylo potvrzeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V prvním ze stížních bodů stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že nevycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho rozhodování, když dospěl k názoru,

že účastník nepředložil evidenci prodejních cen, ale „neoficiální poznámky“ a že nové tvrzení účastníka, že ceny na účetních dokladech nebyly prodejními cenami, posoudil jako rozhodující skutečnost pro posouzení případu.

Tento stížní bod není důvodný, protože krajský soud nevycházel z jiného skutkového a právního stavu, který by se lišil od toho, z něhož vycházel stěžovatel, ale zpochybnil správnost zjištění, která stěžovatele k jeho závěru vedla, a to na základě důvodů uplatněných v žalobě. Účastníkovi totiž nic nebránilo v tom, aby v žalobě uplatnil právní námitky, které nevznese v odvolání ve správním řízení (viz. také např. rozsudky Vrchního soudu ze dne 22. 12. 1995 č. j. 6 A 231/93 - 25 a ze dne 12. 4. 1996 č. j. 7 A 11/94 - 32). Stejně tak není relevantní, zda spor ohledně otázky, co vyjadřují údaje na účetních dokladech vznikl či nevznikl. Bylo totiž povinností stěžovatele v odvolacím řízení zkoumat, jsou-li splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a tedy i to, zda údaje rukou psané na účetních dokladech stěžovatele jsou skutečně evidencí o cenách spotřebního zboží uplatněných při prodeji, jimiž jsou zpochybněny údaje v účetnictví. Pokud totiž tyto údaje vyvolaly u správce daně, a následně i u stěžovatele, pochybnosti o správnosti účastníkem vykázaných výdajů, bylo nezbytně, aby správce daně provedl důkazy, kterými by věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost příjmů vykázaných v účetnictví účastníka vyvrátil. To se však, jak také správně uvedl krajský soud, nestalo. Pouhé pochybnosti správce daně totiž pro učinění závěru vedoucího ke stanovení daně podle pomůcek nestačí. Měl-li správce daně pochybnosti o správnosti výše vykázaných tržeb, neměl být účastník pouze obecně vyzván k objasnění uvedených zjištění, ale konkrétně k objasnění, co vyjadřují číselné údaje na účetních dokladech, kdo je psal, popř. měl být vyslechnut jako svědek Ing. Ž., který účetní doklady účastníkovi zpracovával. Správce daně však bez jakéhokoli dokazování vyhodnotil údaje na účetních dokladech jako evidenci o cenách. Proto oprávněně krajský soud dovodil podstatné porušení ustanovení o dokazování, zejména § 31 odst. 5 a 8 zákona o správě daní a poplatků.

Namítal-li stěžovatel ve druhém stížním bodě nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, je třeba uvést, že nesprávným posouzením právní otázky může být omyl soudu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav, přitom o mylnou aplikaci právní normy jde tehdy, pokud soud na zjištěný skutkový stav použil jiný právní předpis než který měl správně použít nebo jinou právní normu správně použitého právního předpisu než kterou měl za daného skutkového stavu správně použít anebo aplikoval správný právní předpis (správnou právní normu), ale dopustil se nesprávnosti při výkladu. Právní otázkou, jež měla být podle stěžovatele krajským soudem posouzena vadně, je otázka přechodu důkazního břemene ze správce daně na účastníka.

V této souvislosti lze poukázat na nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, v němž byl vysloven právní názor, že „úprava důkazního břemene obsažená v zákoně o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen

uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu“.

Prokáže-li ale správce daně v souladu s § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví, evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, je důkazní břemeno na tomto subjektu, jehož povinností podle § 31 odst. 9 citovaného zákona je navrhnout či označit důkazy, které mají potvrdit skutečnosti jím uvedené v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V daném případě však z důvodů již výše uvedených správce daně neprokázal existenci skutečností ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a proto nelze dovozovat, že účastník neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 citovaného zákona. Pouze pokud by správce daně unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků a vyvrátil tvrzení účastníka o skutečnostech uvedených v jeho účetnictví, bylo na účastníkovi, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence důkazů o těchto tvrzeních by šla k jeho tíži.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastník náhradu nákladů nežádal.

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

V Brně dne 8. června 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu