



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **Leon Berg s.r.o.**, sídlem Velký Šenov, Janovka 33, zast. Dr. JUDr. Miroslavem Zámeškou, advokátem, sídlem Praha 1, Na Příkopě 23, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 4.6.2009, č.j. 7587/09-1200-100800,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 4.6.2009, č.j. 7587/09-1200-100800, **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7.808,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku a to k rukám Dr. JUDr. Miroslavem Zámešky, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu (dále jen žalovaný nebo odvolací orgán) ze dne 4.6.2009, č.j. 7587/09-1200-100800, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006 č.j. 386669/08/005513/7002 ze dne 29.9.2008, kterým byla žalobci za použití pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob v částce 428.160,- Kč.

Žalobce má za to, že správce daně si bez součinnosti se žalobcem před zahájením daňové kontroly obstarával podklady pro rozhodnutí, aniž by žalobce o této skutečnosti informoval. Což neučinil ani poté, co zahájil daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla zahájena dne 22.11.2007, dne 4.10.2007 se dostavila na předvolání E.K. a předložila výstupy z účetnictví žalobce – výkaz zisků a ztrát, rozvahu ve zjednodušeném rozsahu, účetní deník,

knihu analytické evidence – to vše za rok 2006 a účetní deník a účetní deník dle účtu za rok 2005.

Vzhledem k dlouhodobému pobytu jednatele žalobce v zahraničí nebyl žalobce i přes fikci doručení dle § 19 odst. 2 zákona o správě daní s výzvou správce daně k předložení dokladů a prokázání rozhodných skutečností seznámen.

Žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť nebyla respektována zásada omezeného přezkumu správnosti aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní v odvolacím řízení, kdy žalovaný k odvolací námitce o nesplnění podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní v rozporu s § 50 odst. 5 zákona o správě daní uvedl, že důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leží dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní na žalobci, neboť „podává toto tvrzení“. Žalovaný tak v rozporu se zákonem přičetl žalobci k tíži nepředložení důkazních prostředků. Žalobce však nebyl oprávněn v odvolacím řízení prokazovat správná a úplný základ a výši daně. Přezkumná činnost žalovaného měla v souladu s § 50 odst. 5 zákona o správě daní směřovat k přezkoumání podmínek pro použití pomůcek v daňovém řízení, nikoli zjišťovat stav podle důkazní situace v době rozhodování o odvolání.

Dále žalobce namítl nenaplnění zákonných podmínek pro aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní :

A) Žalobci byly odcizeny účetní listiny, což žalobce nezohlednil co do způsobu vedení daňové kontroly a spolupráce se žalobcem. Ačkoliv byl správce daně od počátku daňové kontroly zpraven o odcizení dokumentů, přesto vyzýval žalobce k předložení důkazních prostředků, neupozornil žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu, o nějž opíral úvahu o neunesení důkazního břemena, neposkytl žalobci delší lhůtu pro vyhledání důkazů. Ačkoliv žalobce přisvědčuje žalovanému k jeho závěru o tom, že není zákonná povinnost správce daně upozornit účastníka na rozsudek soudu, má žalobce za to, že nelze tímto konstatováním rezignovat na práva žalobce vyplývající ze zásady součinnosti a poučovací povinnosti správního orgánu. Žalobce měl být od počátku daňové kontroly seznámen s jeho důkazním břemenem. „Nebylo povinností žalovaného žalobce seznámit s rozsudkem Nejvyššího správního soudu, nebyl zde však také důvod, jej s tímto rozsudkem neseznámit“. Správce daně požadoval po žalobci předložení dokladů, které nemohl předložit, výzvy správce daně tak byly nesplnitelné. Výzva č.j. 33005/08/005932/8313 byla nesrozumitelná, neurčitá, žalobce nebyl poučen o jiných prostředcích, jež mohly sloužit jako důkazy. Daňová kontrola byla u žalobce vedena dle standardizovaných schematických metodik, správce daně nepřistupoval k žalobci a skutkovým okolnostem individualizovaně ve snaze zjistit daňovou povinnost žalobce v úplné a správné výši. Nelze přičítat k tíži žalobce nesplnění zákonných povinností dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní, pokud byl dlouhodobě v cizině, neboť musí být daňovému subjektu dána objektivně možnost je splnit. Tuto možnost žalobce do projednání zprávy o daňové kontrole neměl.

B) Dle žalobce bylo možné daňovou povinnost stanovit dokazováním, neboť žalovaným tvrzená úplná absence důkazních prostředků není objektivní, jelikož v průběhu daňové kontroly správce daně shromáždil důkazní prostředky dostatečné ke stanovení daně (výkaz zisků a ztrát, rozvaha, účetní deník, kniha analytické evidence – převzato od E.K., sestavy faktur, faktury přijaté se zaúčtováním, bankovní výpisy, smlouvy o dílo – dle dožádání u FÚ pro Prahu 4). Pokud správní orgány odmítly předložené listiny jako důkaz a stanovily daň za použití pomůcek, bylo jejich povinností hodnotit konkrétní důkazy získané vlastní činností, jakou jim v konkrétní souvislosti přisoudily váhu a význam (sp.zn. 59 Ca

19/2004). Což žalovaný neprovedl, listiny odmítl s tím, že počítačové sestavy bez prvotních účetních dokladů neprokazují správnost, úplnost a průkaznost účetnictví dle § 8 zákona o účetnictví. Avšak dle § 31 odst. 4 zákona o správě daní není povinností daňových subjektů posuzovat dodržení povinností stanovených v zákoně o účetnictví, nehledě k restriktivnímu výkladu žalovaného ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní, jestliže zákon nerozlišuje mezi nositelem důkazního prostředku. Žalovaný obešel zákon o správě daní, když důkazní prostředky použil jako pomůcky.

Dle žaloby nebyla dodatečně vyměřená daň stanovena dostatečně spolehlivě, neboť v rozporu se skutkovými okolnostmi byly příjmy žalobce navýšeny o nájemné z bytových jednotek (náhrada za služby u bytu č. X, tržní nájemné z 12 bytů), jakkoli nájemci uvedli, že hradí nájemné nižší s tím, že byty zrekonstruují a výše nájemného bude těmto nákladům přizpůsobena. Výše náhrad za služby bytu č. X žalovaný navýšil vzhledem k vyjádření nájemce Ch., aniž by bylo zřejmé, o jaký podklad se jedná, čímž bylo žalobci znemožněno adekvátně reagovat. Správce daně zvýšil základ daně o nájemné z nebytových prostor v rozporu se skutkovým stavem, neboť žalobce v 1.-3. čtvrtletí nebytový prostor F. N. nepronajímal. Navýšení základu daně o 42.000,-Kč o nájemné pro Tabák správce daně nijak neodůvodnil. Správce daně stanovil daň částečně podle důkazních prostředků a částečně aplikoval pomůcky. Směšováním důkazů s pomůckami dochází vždy ke zkreslenému stanovení daňové povinnosti (38 Ca 224/98). Správce daně stanovil daň započtením zaúčtované jedné položky z účetních sestav žalobce a zároveň ji zaúčtoval vícekrát a bez logického odůvodnění zvyšuje základ daně o násobek této položky. Pokud žalovaný použil při stanovení daně pomůcku – průměrnou tržní cenu nájemného za byt, byl povinen ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní zdůvodnit, proč je sjednané nájemné odpovídající účetnictví nevěrohodné. Když údaje uvedené v účetnictví nepovažoval žalovaný za správné, aniž by uvedl a prokázal existenci vyvracející jejich správnost, účetní evidenci použil jako pomůcku. Čímž se žalovaný zbavil důkazního břemena, kdy by jinak musel prokázat navýšení příjmu žalobce z tržního nájemného, takto vycházel z toho, že za použití pomůcky není daň stanovena přesně, nýbrž kvalifikovaným odhadem, proto neklade zákon takové nároky na odůvodnění a prokázání všech relevantních skutečností). Výčet použitých pomůcek je neurčitý, jestliže „vyjádření p. Ch.“ nelze subsumovat pod žádnou zde uvedenou použitou pomůcku.

Žalovaný se nijak nevypořádal se skutečností, že žalobci bylo odcizeno účetnictví v rámci hodnocení důkazů, příp. pomůcek. Přitom žalovaný vycházel z listin předložených osobou, se kterou žalobce ukončil spolupráci a tato osoba odmítla listiny předat přímo žalobci, což mělo zásadní význam na věrohodnost předložených listin. Jakkoli toto bylo správním orgánům známo, nijak se k tomu nevyjádřily.

Zpráva o daňové kontrole neobsahuje úvahu o zvoleném způsobu stanovení daně pomocí pomůcek, čímž byla porušena zásada součinnosti a poučovací povinnosti správce daně. Správce daně žalobci v rozporu s § 16 odst. 4 zákona o správě daní nesdělil, jaké pomůcky si obstaral a jakým způsobem je získal, čímž žalobci znemožnil se k těmto skutečnostem vyjádřit a navrhnout další postup.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, dle § 50 odst. 5 zákona o správě daní nemůže odvolací orgán zasahovat do volné úvahy správce daně vztahující se k volbě pomůcek. Žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil své zákonné povinnosti, v průběhu kontroly ani odvolacího řízení nepředložil žádné důkazy, proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. Žalobce sice v odvolání namítl nespolehlivost pomůcek, avšak ke

svému tvrzení nenavrhl žádné důkazy. Žalobce nemůže jen namítat nedostatečnou spolehlivost pomůcek, ale dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní je povinen takové tvrzení prokázat (9 Afs 90/2007-69, 9 Afs 71/2008-119).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, vycházejíc přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Věc posoudil následovně.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 zákona o správě daní založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní 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 zákona o správě daní). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní 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 zákona o správě daní, druhá pak odst. 7 stejného ustanovení. Znamená to, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. 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.

Postup odvolacího orgánu pro případ, že je správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je upraven ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní. 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. Těmito zákonnými podmínkami je přitom nutno rozumět nejen podmínky uvedené v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní), jak je uvedeno výše. To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle ustanovení § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní, 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 zákona o správě daní.

K použití pomůcek je dále vhodné uvést (viz rozsudek NSS 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 představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správcí daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady je ustanovení jeho § 46 odst. 3 zákona o správě daní). 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 nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.

Soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) žalobce nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti žalobce 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.

Výchozí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek dle soudu splněna byla. Žalobce nepředložil žádný důkaz ke stanovení daňové povinnosti. Daňová kontrola z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 a 2006 byla zahájena dne 22.11.2007, žalobce uvedl, že účetnictví mu bylo odcizeno, k čemuž předložil protokol o trestním oznámení. Následně správce daně vyzval žalobce dle § 16 odst. 2 písm. c), e) zákona o správě daní výzvou č.j. 461744/07/005932/8313 a č.j. 33005/08/005932/8313 k předložení dokladů a prokázání skutečností, jež uvedl žalobce v přiznání k dani za rok 2005 a 2006. Zároveň byl žalobce poučen o důsledcích nesplnění výzvy, tj. stanovení daně pomocí pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní bez součinnosti žalobce. Žalobce výzvy nepřeval, dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní byla první výzva doučena žalobci marným uplynutím lhůty uložení na poště dne 7.1.2008 (uloženo 22.12.2007) a druhá dne 20.5.2008 (uloženo 5.2.2008). Žalobce k tomu namítá, že pro pobyt jednatele v cizině nemohlo dojít k doručení dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní, k čemuž předložil bez další specifikace pobytu mimo území ČR kopii části pasu. Ze žalobcem předložené kopie pasu není zřejmé, zda jde o pas jednatele žalobce, L.N., ale zejména z kopie neplyne, že by se držitel pasu (jednatel žalobce) po rozhodnou dobu (od uložení písemnosti do uplynutí 15 denní lhůty) se zdržoval mimo území ČR. Žalobci tak v souladu s § 17 odst. 5 zákona o správě daní byla doručena výzva dle § 16 odst. 2 písm. c), e), 31 odst. 9 zákona o správě daní výzva k předložení dokladů k prokázání

jím tvrzené daňové povinnosti. Tvrzení žalobce o nedoručení výzev je v rozporu se skutečným stavem. Je právně irelevantní, že se žalobce neseznámil s obsahem výzev, neboť fikce doručení dle § 17 odst. 5 d.ř. zakládá doručení adresátu bez ohledu na faktický stav. Správce daně sice vyzval žalobce krom jiného k předložení účetních dokladů za rok 2005 a 2006, přestože mu bylo známo trestní oznámení žalobce a tedy i skutečnost, že účetnictvím žalobce nedisponuje, odcizení účetnictví nezakládá nemožnost vyhovění takové výzvy, zejména bankovní výpisy, smlouvy, přijaté i vystavené faktury jsou listinami, které jsou v dispozici žalobce, resp. není vyloučeno jejich předložení daňovým subjektem na základě kooperace se smluvní stranou nebo navržení důkazu provedením výsledku svědků. Výzvy správce daně soud považuje za srozumitelné a reálně splnitelné. Odcizení účetnictví nezprošťuje daňový subjekt povinnosti prokázat své tvrzení dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Žalobní bod o nemožnosti vyhovět výzvě je nedůvodný. Lze přisvědčit žalobci, že správce daně adresoval žalobci standardizovanou výzvu, avšak soud z takové skutečnosti nespatřuje vadu postupu správce daně, zejména pokud žaloba z daného dovozuje pouze obecně nezjištění daně ve skutečné výši.

Žalobce nepředložil požadované dokumenty, nenavrhl žádný jiný důkaz, tudíž nesplnil svou důkazní povinnost. Nicméně i v případech, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, nelze bez dalšího dovodit závěr o nemožnosti stanovení daně a základu daně dokazováním. Správce daně je povinen před vynesemím závěru o splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek zkoumat, zda není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, dospěl k závěru, že není vyloučeno, aby před odvolacím orgánem proběhlo dokazování směřující k ověření toho, zda správce daně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda je třeba ji určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem provádět důkazy, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení při rozhodování mezi stanovením daňové povinnosti dokazováním nebo podle pomůcek vydat. Stejně tak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozhodnutí č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že „*postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti daní stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti daní stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.*“ Ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní možnost stanovit daň nepodmiňuje pouze absencí důkazního břemena daňového subjektu, nýbrž absencí důkazních prostředků stanovit daň dokazováním. K tomu žalobce tvrdí, že správce daně měl dostatek důkazů pro stanovení daně a dále, že kdyby jej o rozsahu správcem daně shromážděných důkazů poučil, navrhl by další „postup“. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že počítačové sestavy z účetnictví žalobce, předložené E.K. samy o sobě bez prvotních účetních dokladů nemohou být důkazem o příjmech a výdajích žalobce. Žalobce namítá, že daň byla stanovena nepřipustnou kombinací dokazování a aplikací pomůcek. *Zákon o správě daní a poplatků v § 31 odst. 5 naopak nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplné a průkazné, použito jakožto jedné z možných pomůcek* (č.j. 5 Afs 129/2006- 142). Použití neúplného účetnictví žalobce jako pomůcky nelze tak považovat za stanovení daně dokazováním. Soud nespatřuje vadu v postupu správce daně, jestliže neúplné účetnictví obdržel před zahájením daňové kontroly, neboť jak stanoví § 31 odst. 5 d.ř. „...*za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.* Správce daně tak není časově a funkčně vázán na řízení o daňové kontrole.

Dle rozsudku NSS č.j. 7 Afs 62/2009-112 „*V případě dodatečného stanovení daně, pokud je daň stanovena za použití pomůcek, je zpráva o daňové kontrole důkazem, že jsou*

splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, resp. že je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Proto z ní musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň za použití pomůcek. Je tomu tak jednak proto, že rozhodnutí o stanovení (dodatečném vyměření) daně nemusí být odůvodněno, a jednak proto, že v dalším řízení již odvolací orgán podle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pouze zkoumá to, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, nebo nikoliv (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74). Pokud je postup správce daně ve zprávě o daňové kontrole řádně zdůvodněn, včetně vypořádání se se všemi navrženými důkazními prostředky, vzniká podstatně širší možnost obrany daňového subjektu, a to ještě předtím, než mu byla daň náhradním způsobem stanovena. To odpovídá tomu, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním.“

Ze zprávy o daňové kontrole musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, popř. zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Podle ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Vždy však provede navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, uvedl, že „daňovému subjektu tedy musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokazané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Správce daně musí za tím účelem ozřejmit, které důkazy se v řízení provedou a které nikoli; v této souvislosti je správce daně povinen v dialogu s daňovým subjektem ujasnit, jaké důkazy tento subjekt k provedení navrhuje. Smyslem a účelem důkazního řízení není daňový subjekt „nachytat“ na nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit, je-li to rozumně možné. Jen tak je vyhověno ústavní kaucele zákazu překvapivosti rozhodování o právech a povinnostech (podrobněji k zákazu překvapivosti rozhodování v daňovém řízení viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, tam viz i odkazy na relevantní judikaturu Ústavního soudu; srov. v této souvislosti k ústavně zakotvené povinnosti správce daně umožnit daňovému subjektu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům i nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01.“

Zpráva o daňové kontrole č.j. 277413/08/005938/8313 ze dne 2.9.2008 obsahuje pouze obecný závěr o nesplnění zákonných povinností žalobce, kdy nelze daň stanovit dokazováním, a proto bude daňová povinnost stanovena dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní na základě pomůcek. Ve zprávě tak absentuje výčet shromážděných podkladů a jejich zhodnocení. Dále správní spis obsahuje Stanovení daně za požití pomůcek č.j. 363844/08/005938/8313 ze dne 9.9.2008, jež bylo žalobci doručeno dne 10.11.2008, tedy po vydání dodatečného platebního výměru č.j. 386555/08/005513/7002 ze dne 29.9.2008. Stanovení daně za požití pomůcek č.j. 363844/08/005938/8313 obsahuje část „zvolené pomůcky“, ve které správce daně konstatuje, jaké listiny měl k dispozici : spisový materiál

postoupený Policií ČR (protokol o podání vysvětlení E. K., úřední záznam o podání vysvětlení nájemkyní bytu E. K., T.O., J.Ch., V.P.), výstupní sestavy z účetnictví (deník 2005 a 2006, kniha analytických účtů 2005 a 2006, hlavní kniha 2006, které předala E.K. a dále daňová přiznání, rozvahy a výkazy zisků a ztrát, veřejně přístupné evidence (katastr nemovitostí). Správce daně konstatoval, že E. K. uvedla, že 10 bytů je pronajato za tržní nájemné 100.000,- Kč měs., další byt užívá E. K. od roku 2003, nájemné hradila formou rekonstrukce bytu shodně jako T. O. a V.P. Nájemné bytu J.Ch. bylo stanoveno dle jeho vyjádření a předložené smlouvy na částku 3.769,-Kč. Při stanovení daňové povinnosti správce daně vyšel z účetních sestav, základ daně byl zvýšen tam, kde nebylo žalobcem účtováno. Správce daně zvýšil základ daně o částku 180.000,-Kč, neboť žalobce účtoval nájem z nebytového prostoru subjektu Neubauer pouze za jedno čtvrtletí, žalobce tak neúčtoval nájemné za 1.-3. čtvrtletí roku 2006. Dále základ daně zvýšil o 42.000,- Kč za pronájem nebytového prostoru pro subjekt Tabák, neboť žalobce účtoval pouze za 1.-3. čtvrtletí roku 2006. Základ daně byl také zvýšen o 26.028,-Kč za náhrady za služby bytu J. Ch. 2.169,-Kč, neboť žalobce účtoval pouze 1.600,- Kč, a o 1,536.000,-Kč za tržní nájemné za 12 bytů (10.000,-Kč a 12.000,- Kč dle velikosti bytu). Přestože je účetnictví dle správce daně neúplné, nesprávné a neprůkazné, správce daně uznal veškeré ostatní výnosy a náklady uvedené ve výkaze zisků a ztrát za rok 2006.

Pro právní postavení daňového subjektu není rozhodné, zda je s postupem správce daně, resp. důvody dodatečného vyměření daně seznámen ve zprávě o daňové kontrole, nebo v jiné listině správce daně, zde Stanovení daně za požití pomůcek č.j. 363844/08/005938/8313. Určující je, zda daňovému subjektu bylo poskytnuto takové odůvodnění s ohledem na formu platebního výměru. Z daného plyne, že takové odůvodnění by mělo být poskytnuto nejpozději do doručení platebního výměru. V posuzované věci tomu tak nebylo, avšak přesto bylo odůvodnění (Stanovení daně za požití pomůcek č.j. 363844/08/005938/8313) žalobci poskytnuto před podáním odvolání, proto právo žalobce na podání opravného prostředku bylo dotčeno pouze v prozatímním rozsahu a samotný pozdní okamžik sdělení důvodů rozhodnutí nemá za následek zrušení rozhodnutí pro nezákonnost nebo vadu řízení.

V souladu s výše uvedeným rozsudkem č.j. 7 Afs 62/2009-112 je nutné přisvědčit žalobnímu bodu o absenci úvah správce daně i odvolacího orgánu o nemožnosti stanovit daň dokazováním a to s konkrétní specifikací každého zjištěného podkladu, který si správce daně shromáždil bez součinnosti žalobce a nikoli takové úvahy omezit pouze na „počítačové sestavy“, jak učinil odvolací orgán, nebo na obecné konstatování nemožnosti stanovit daň dokazováním. V obecné rovině 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 např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 132/2005). V projednávané věci není zřejmé pro absenci konkrétních úvah správních orgánů, zda nesplnění průkazní povinnosti žalobce se netýkalo toliko několika vybraných jednotlivých položek, jejichž validita mohla být prokázána jinými důkazními prostředky. Zároveň seznam použitých pomůcek dovoditelný ze Stanovení daně za požití pomůcek č.j. 363844/08/005938/8313 není úplný. Oproti tvrzení žaloby však dle soudu neabsentuje vyjádření J. Ch. (viz. str. 4 Stanovení daně – úřední záznam o podání vysvětlení J. Ch.), ale pomůcka, na základě, které bylo stanoveno tržní nájemné bytů a nájemné z nebytových prostor. Samotný závěr o výši tržního nájemného není pomůckou, pomůckou je listina nebo jiný podklad ve smyslu § 31 odst. 6 zákona o správě daní, na základě kterého správce daně vysloví určitý závěr o výši příjmu nebo výdaji daňového subjektu (zde tržního nájemného). Taktéž absentuje úvaha o důvodech navýšení základu daně o nájemné nebytových prostor, bez ohledu na skutečnost, že žalobce

v odvolání ze dne 21.11.2008 nesporeval konkrétně dané části navýšení základu daně, nýbrž pouze obecně namítal nespolehlivost stanovení daně. Odvolací orgán danou vadu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně neodstranil, přestože dle § 50 odst. 5 zákona o správě daní byl povinen přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. Pokud však správce daně neuvedl, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním ve vztahu ke konkrétním zajištěným podkladům, nelze přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti pomůckami a zda nedošlo k nepřípustné kombinaci stanovení daně dokazováním a pomocí pomůcek. Za tohoto skutkového stavu by byl závěr soudu o důvodnosti žalobních bodů o možnosti stanovit daň dokazováním, o nepřípustné kombinaci dokazování a pomůcek a z toho plynoucí bod o stanovení nepřiměřené daně předčasný, pro absenci úvah správních orgánů. Výše uvedená nepřezkoumatelnost je takového rázu, že zakládá zrušení rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. bez nařízení jednání pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k novému rozhodnutí.

Nelze však shledat nezákonnost v úvaze odvolacího orgánu o tom, že žalobce při sporování nespolehlivosti pomůcek neunesl důkazní břemeno, neboť žalobce nesprávně zaměňuje důkazní břemeno k prokázání skutečností k určení daně a důkazní břemeno k prokázání tvrzení o nespolehlivosti pomůcek. Co se týče tvrzené nevěrohodnosti E. K., lze konstatovat, že žalobce nesporeval konkrétní dokumenty jí předložené, nehledě k tomu, že správce daně krom nevyúčtování služeb bytu J. Ch. a nájemného za byty a nebytové prostory shledal předloženou část účetnictví za souladnou s podaným daňovým přiznáním. Žalobce tak nemá „důvod“ zpochybňovat listiny předložené E. K., neboť tyto sami o sobě nevedly k dodatečnému stanovení daňové povinnosti žalobce. Výše uvedené prokazuje, nakolik je významné, aby správce daně jednoznačně určil, jaké konkrétní pomůcky aplikoval.

Námítka žalobce ohledně poučení o existenci rozsudku o důkazním břemenu žalobce je nesrozumitelná, pokud sám uznává, že správce daně nebyl povinen jej poučit, ale „nebyl zde důvod jej nepoučit“. Správce daně činí úkony stanovené zákonem, zde zákonem o správě daní, pokud zákona o správě daní nestanoví povinnost daňový subjekt poučit o právní závěru soudu (což žalobce nesporeje), potom správce daně neporušil takovouto neexistující povinnost. Žalobce byl opakovaně vyzván k předložení listin i s poučením následku jejich nepředložení (§ 31 odst. 5 zákon o správě daní), tímto byl žalobce dostatečně poučen o svém důkazním břemenu v souladu s § 2 odst. 1, 2 zákona o správě daní. Zásadu součinnosti a poučovací povinnosti nelez vykládat natolik extenzivně, aby správce daně sděloval daňovému subjektu, jak má konkrétně postupovat v řízení, tedy jaké další důkazy má navrhopvat. Namítá-li žalobce, že mu nebyla poskytnuta lhůta k součinnosti, pomíjí, že dle § 17 odst. 5 zákona o správě daní mu byly řádně doručeny výzvy, na které nereagoval, ostatně jako nekonal v tvrzené snaze součinnosti ani v odvolacím správním i soudním řízení.

Soud přiznal dle § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci právo na náhradu nákladů řízení, které se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku 2.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobce advokátem, a to za dva úkony právní služby (převzetí zastoupení a sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 2.100,- Kč dle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31.12.2012. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a částkou 1008,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57

odst. 2 s.ř.s.).

P o u ě n í : Proti rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 9.7.2013

JUDr. Ing. Viera Horčicová v.r.
předsedkyně senátu