



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Družstvo Agrospol Eco**, se sídlem Slatiňany, Lukavice 10, zastoupeného JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem Chrudim, Rooseveltova 335, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové 2, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2006, čj. 2989/120/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2007, čj. 30 Ca 18/2007 - 20,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 1. 12. 2006, čj. 2989/120/2006 žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Chrudimi dne 28. 3. 2006, čj. 41537/06/233912, kterým mu byla na základě § 46 odst. 7 ve spojení s § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) za zdaňovací období roku 2001 v částce 1 063 300 Kč a základ daně byl stanoven na 3 430 000 Kč.

Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) v níž uvedl, že žalovaný stanovil základ daně

nesprávně, neboť zde nebyl dán důvod pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Žalobci bylo znemožněno podat řádné daňové přiznání, jelikož jeho žádostem o prodloužení lhůty k jeho podání a o navrácení dokladů zadržovaných Policií České republiky nebylo ani v jednom případě vyhověno. Žalobce ve svých podáních ze dne 11. 7. 2005 a 31. 8. 2005 zdůvodnil vynaložené výdaje a navrhl řadu důkazů k prokázání skutečností, ke kterým má být přihlédnuto ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Správce daně však navržené důkazy neprovedl a ani nepřihlédl ke skutečnostem uvedeným ve vyjádřeních. Správce daně ve svém rozhodnutí nezohlednil, že zákonným předpokladem pro stanovení daňové povinnosti pomůckami je respektování ustanovení § 2 odst. 1 a § 46 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem ke specifičnosti případu je třeba aplikovat nejen zásady daňového řádu, ale i Listinu základních práv a svobod a obecné zásady přirozeného práva. Ačkoliv tyto námitky žalobce uplatnil již ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, žalovaný se s nimi řádně nevypořádal.

Krajský soud rozsudkem ze dne 31. 7. 2007, čj. 30 Ca 18/2007 - 20 žalobu jako nedůvodnou zamítl, přičemž se neztotožnil s žádnou ze žalobcových námitek. Přisvědčil žalovanému, že v posuzovaném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Neztotožnil se s žalobcovou námitkou, že mu bylo postupem Policie České republiky znemožněno podat daňové přiznání, jelikož žalobce nesplnil povinnost mu uloženou § 31 odst. 9 daňového řádu a nepředložil důkazy, které by nahradili neexistenci účetnictví. Užití pomůcky přitom nevybočily z mezí, které pro jejich výběr určuje § 31 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud dále vyjmenoval výhody, ke kterým bylo při vyměření daně přihlédnuto ve smyslu § 46 odst. 3 citovaného právního předpisu. Jako neopodstatněnou shledal také žalobcovu výhradu, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu v celém jeho rozsahu včasnou kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud nevypořádal s jeho dvěma zásadními námitkami, tj., že v posuzované věci nebyl dán důvod postupu podle § 31 odst. 5 a § 44 odst. 1 daňového řádu a že při vyměření daně tímto způsobem nebyly použity základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 daňového řádu a v důsledcích tak byly porušeny obecné právní zásady vyjádřené v Listině základních práv a svobod. Rozhodnutí krajského soudu považuje vzhledem ke specifičnosti případu za formalistické, odporující základním zásadám daňového řízení, jakož i Listině základních práv a svobod a obecným zásadám přirozeného práva. Nelze opomenout, že stěžovatel nemohl podat daňové přiznání z důvodu zabavení relevantních podkladů Policií České republiky, která je bezdůvodně a dlouhodobě zadržovala do zahájení daňové kontroly u stěžovatele. Je pravdou, že se zabavené doklady týkaly převážně zdaňovacího období roku 2000, pro řádně vedené účetnictví však bylo třeba zajistit návaznost dokladů z roku 2001 na rok 2000, jelikož příjmy v roce 2001 vyplývaly z činnosti uskutečněné v roce 2000. Případné vadné jednání stěžovatele by mohlo maximálně založit důvod pro uložení pokuty za nesprávné vedení účetnictví, nikoli důvod pro postup, který pro vyměření daně stanovil správce daně. Stěžovatel je tedy sankcionován za situaci, kterou nezavinil on sám, nýbrž

stát prostřednictvím svého orgánu. Navíc se pokoušel prostřednictvím své daňové poradkyně podat daňové přiznání, to však bylo pro neprůkaznost účetnictví odmítnuto. Ustanovení § 31 odst. 5 a § 44 odst. 1 daňového řádu mají povahu sankční a lze je aplikovat za zaviněné jednání, tedy při nepodání daňového přiznání nebo neprůkazném vedení účetnictví. Stěžovateli však bylo zabráněno v kompletaci účetnictví a podání daňového přiznání zásahem orgánů státní moci, a proto nelze takovouto sankci vůči němu uplatnit. Daň mu byla vyměřena dle libovůle správního orgánu, který mu navíc neumožnil do těchto pomůcek nahlédnout.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2007, čj. 30 Ca 18/2007 - 20 v celém rozsahu zrušil a věc mu vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, přičemž ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na správnosti svého rozhodnutí o odvolání. Odkázal přitom na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání stěžovatele, ve kterém sám stěžovatel uznal důvody postupu dle § 44 a § 31 odst. 5 daňového řádu. Předáním dokladů Policii České republiky se stěžovatel nezbavil své povinnosti prokázat skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daň mu nemohla být stanovena dokazováním, jelikož nepředložil řádně vedenou účetní evidenci a ani jinak neprokázal výši základu daně. Správce daně proto musel přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek; přitom byly akceptovány veškeré výhody svědčící v jeho prospěch, i ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvažil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., následovně:

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Stěžovatel (daňový subjekt) nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzván a poučen, že pokud výzvě nevyhoví, je správce daně oprávněn postupovat podle § 44 daňového řádu. Správce daně proto na základě tohoto ustanovení sepsal dne 26. 8. 2002 úřední záznam, v němž uvedl, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň v nulové výši. Následně správce daně zahájil dne 2. 2. 2004 daňovou kontrolu, při níž daňový subjekt sdělil, že nemůže předložit řádně vedenou účetní evidenci, neboť u dokladů předaných Policii České republiky neproověřil jejich formální a věcnou správnost, a ty navíc neprošly ani řádnou účetní uzávěrkou. Správce daně se seznámil s doklady odevzdanými policejnímu orgánu a konstatoval, že je nelze považovat za účetní evidenci ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť neproověřil jejich formální a věcnou správnost a neprošly řádnou účetní závěrkou. Daňový subjekt sice v roce 2001 vyvíjel hospodářskou činnost (výkup a nákup pozemků), avšak nevyhotovoval účetní doklady, neprováděl účetní zápisy do účetních knih, předepsaným způsobem neinventarizoval majetek a nezjistil před uzavřením účetních knih hospodářský výsledek. Dne 10. 11. 2005 vyhotovil správce daně úřední záznam ve smyslu § 13 daňového řádu o podkladech a postupu stanovení daně z příjmů právnických osob prostřednictvím pomůcek dle § 31

odst. 5 daňového řádu a na základě projednané zprávy o daňové kontrole vydal dne 28. 3. 2006 dodatečný platební výměr.

V podstatě celý okruh stížných námitek směřoval k důvodnosti postupu správce daně, který přistoupil ke stanovení daně pomocí pomůcek dle § 44 odst. 1 a následně dle § 31 odst. 5 daňového řádu.

K otázce stanovení daňové povinnosti se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyjadřuje konstantním způsobem. Ustanovení § 31 daňového řádu zakotvuje hierarchii způsobů stanovení základu daně a daňové povinnosti. Prioritní je užití dokazování podle odst. 1 až 4 předmětného ustanovení, přičemž důkazní břemeno leží převážně na daňovém subjektu; stíhá jej povinnost tvrzení i povinnost důkazní. Správce daně pak na druhou stranu mimo jiné prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Neunes-li daňový subjekt své důkazní břemeno a daň tudíž nelze stanovit řádným dokazováním, je správce daně povinen, nikoliv pouze oprávněn, přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek, jakožto náhradnímu způsobu stanovení daňové povinnosti. Poslední a nejméně frekventovanou, je metoda sjednání daně. Užití těchto tří institutů se navzájem vylučuje, a není je možno kombinovat. Správce daně má k dispozici poměrně široký výběr prostředků, které může užít pro zjištění základu daně a daňové povinnosti daňového subjektu, jenž neunesl důkazní břemeno. Musí přitom dbát na to, aby zvolil takové pomůcky, kterými lze stanovit základ daně a daňovou povinnost co nejspolehlivěji.

Na základě své rozhodovací praxe, a těchto shora popsaných východisek, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny následující podmínky: daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, proto nelze daň stanovit dokazováním a daň je možné zjistit prostřednictvím pomůcek dostatečně spolehlivě. Další zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti tímto náhradním způsobem je aplikace ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, požadující, aby správce daně také přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality. To především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některému údaji, který je s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost podstatnou. Na institut pomůcek je třeba nahlížet jako na průlom do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při stanovení daně, tj. jedné ze základních zásad daňového řízení dle § 2 odst. 9 daňového řádu. Dalším důsledkem tohoto způsobu stanovení daně je pak skutečnost, že odvolací orgán zkoumá toliko dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek ve smyslu § 50 odst. 5 daňového řádu, přitom nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně vztahující se k volbě pomůcek a z nich stanovené výše daně.

Správce daně stanoví daň pomocí pomůcek nejenom v případě, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, a daň tak není možno stanovit dokazováním, ale také tehdy, nepodal-li daňový subjekt daňové přiznání, ač k tomu byl povinen nebo neučinil-li tak ani na výzvu správce daně ve lhůtě, kterou mu ten k tomu stanovil. Za této situace má správce

daně dle § 44 odst. 1 daňového řádu možnost zjistit a stanovit daň podle pomůcek. Druhou možností podle téhož ustanovení, které využil v posuzovaném případě správce daně, je vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň v nulové výši, vyměřit daň v této výši a eventuálně provést místní šetření nebo zahájit daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu.

Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že nastaly předpoklady pro náhradní způsob stanovení daňové povinnosti dle § 31 odst. 5 daňového řádu, kdy mohou být užity pomůcky tehdy, nemohla-li být daňová povinnost stanovena dokazováním z důvodu nesplnění některé ze zákonných důkazních povinností daňového subjektu. Stěžovatel daňové přiznání nepodal ani po výzvě správce daně a ani jinak neprokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, proto je v posuzovaném případě stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno. Tímto způsobem se prokazují skutečnosti, které daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání, popř. uvést měl; uplatňuje se zde důkazní břemeno a jeho přenášení mezi daňovým subjektem a správcem daně ve smyslu § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. Stěžovatel se svým jednáním zbavil možnosti prokázat základ daně i daň, neboť v takovém případě neměl co prokazovat a správce daně neměl případně co vyvracet. Správní orgán prvního stupně byl tedy oprávněn v souladu s § 44 odst. 1 daňového řádu předpokládat, že v daňovém přiznání vykázal daň v nulové výši a následně provést daňovou kontrolu pro dodatečné vyměření daně a postup na základě § 31 odst. 5 daňového řádu.

Zákon nerozlišuje, zda nepodání daňového přiznání, resp. neunesení důkazního břemene bylo ze subjektivních nebo objektivních příčin. Správce daně je povinen užít pomůcek i v případě, kdy daňový subjekt neplnil své povinnosti nezaviněně a během správního řízení se správcem daně jinak spolupracoval. Je třeba přisvědčit žalovanému, který v této části svého rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68 (dostupné na www.nssoud.cz), podle kterého *„nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezabývá daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.“* Navíc i sám stěžovatel uznal důvodnost užití pomůcek při stanovení jeho daňové povinnosti, jelikož ve svém odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 26. 4. 2006 uvádí, že si je vědom, že nepodal v zákonné ani v dodatečně stanovené lhůtě přiznání k dani z příjmů právnických osob, a že tedy správce daně postupoval podle § 44 a § 31 odst. 5 tohoto zákona.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že stanovení daně pomocí pomůcek považuje za sankci, která by měla být uplatněna toliko za zaviněné jednání daňového subjektu. Proto namítá, že v jeho případě však nebylo možné tento postup vůči němu uplatnit, jelikož k nepodání daňového přiznání nedošlo jeho vinou. Zdejší soud nemůže této stížní námitce přisvědčit. Pomůcky nebyly zákonodárcem koncipovány jako nástroj sloužící k trestání daňového subjektu. Na stanovení daně pomocí pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, nýbrž jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je třeba aplikovat v případě

objektivní nemožnosti užití dokazování či nepodání daňového přiznání. I při použití tohoto způsobu vyměření daňové povinnosti je správce daně povinen na základě § 1 odst. 2 daňového řádu správně a úplně zjistit a stanovit daňovou povinnost ve správné výši; této své povinnosti se přirozeně nezbujuje tím, že daňový subjekt porušil své povinnosti a neunesl své důkazní břemeno. Daňovému subjektu jsou zachována všechna zákonem zaručená práva, s výjimkou poněkud omezeného přezkumu v odvolacím a soudním řízení a nemožnosti spolupracovat se správcem daně při obstarávání pomůcek. Nad rámec shora uvedeného je třeba připomenout, že stěžovatel neměl ke konci účetní uzávěrky zkompleťované účetnictví a toto účetnictví vedl v rozporu s právními předpisy, mimo jiné s § 8, § 11 odst. 2, § 13 a § 17 zákona o účetnictví. Pokud by své účetnictví vedl tak, jak stanoví uvedený právní předpis, tj. správně, úplně a průkazně a účetní záznamy by vyhotovoval, bezodkladně, průběžně a nikoliv až po skončení zdaňovacího a účetního období, v době zabavení dokladů by měl zpracovánu převážnou část prvotních dokladů a mohl by pak disponovat s převážně kompletním účetnictvím. Stěžovatel tedy nade vší pochybnost neunesl důkazní břemeno, správce daně neměl věrohodné a úplné podklady pro to, aby mohlo být o jeho daňové povinnosti vedeno dokazování.

Krajský soud tedy nepochybil, když potvrdil, že správce daně správně postupoval podle § 44 odst. 1 daňového řádu a následně neměl jinou možnost než přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu a vydání dodatečného platebního výměru. Správce daně taktéž přihlédl k výhodám dle § 46 odst. 3 citovaného zákona, výše vyměřené daně není očividně v rozporu s realitou, daň byla tedy zjištěna dostatečně spolehlivě s ohledem na zásadu přiměřenosti. Během odvolacího řízení i následného soudního přezkumu bylo postupováno v souladu s ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu, který stanovuje meze přezkumu při vyměření základu daně a daně podle pomůcek. Krajský soud se také podrobně zabýval otázkou, zda správce daně přihlédl k povinnosti jemu stanovené ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu.

Nelze taktéž souhlasit, že by při vyměření daně došlo k porušení základních zásad daňového řízení specifikovaných zejména v § 2 daňového řádu či dokonce byla porušena Listina základních práv a svobod. Rozhodnutí není formalistické a nejde ani proti zásadám vyplývajícím z přirozeného pojetí práva, jak tvrdí stěžovatel. Stěžovatel tuto námitku blíže nerozvedl a nikterak nespecifikoval, které konkrétní zásady či práva a svobody byly napadeným rozhodnutím krajského soudu porušeny, a proto se její důvodností mohl Nejvyšší správní soud zabývat toliko v obecné rovině. Neshledal, že by v souzené věci krajský soud a před ním i správní orgán stanovením daně pomocí pomůcek z tohoto pohledu jakkoliv pochybily. Vyměřil-li správce daně daňovou povinnost na základě § 31 odst. 5 daňového řádu, nepostupoval proti žádné z výše uvedených zásad, kupř. proti zásadě zákonnosti, zásadě spravedlivého procesu apod.

Stěžovatel v nyní posuzované věci dále namítal, že mu správce daně neumožnil nahlédnout do pomůcek, kterých bylo užito k vyměření jeho daňové povinnosti. Stejnou námitku uplatnil i v kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu ze dne 26. 9. 2006, čj. 31 Ca 168/2005 – 18, Nejvyšší správní soud námitce přisvědčil a rozhodnutím ze dne 23. 10. 2008, čj. 8 Afs 3/2007-52 rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V této (nyní projednávané) věci je však situace odlišná. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Soudy ve správním soudnictví přezkoumávají napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Pokud tedy stěžovatel v řízení před krajským soudem nenamítl zásah do svých práv tím, že mu nebylo umožněno nahlédnout do pomůcek, nemohl se zdejší soud touto otázkou zabývat, a to ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s.ř.s.). Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že i v případě, kdyby stěžovatel uplatnil tuto námitku již před krajským soudem, nebylo by možné mu vyhovět. Z předloženého správního spisu nevyplývá, že by daňový subjekt během správního řízení učinil jakýkoliv krok směřující k nahlédnutí do pomůcek. Zdejší soud z předkládací zprávy k odvolání daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu, výměru čj. 63084/06/233932, zjistil, že nahlédnutí do pomůcek nebylo správcem daně daňovému subjektu znemožněno, neboť o nahlédnutí neprojevil zájem a v této věci se na finanční úřad vůbec nedostavil. Ani při závěrečném projednání zprávy o daňové kontrole (protokol o ústním jednání ze dne 24. 3. 2006, čj 29042/06/233932) této možnosti nevyužil.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2007, čj. 30 Ca 18/2007 - 20 zákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výroky o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti náležela, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu