

Spis 1 Afs 45/2009 byl spojen se spisem číslo 1 Afs 44/2009 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **V. A.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 6. 2007, č. j. 8326/07-1300-700225 a č. j. 8399/07-1300-700225, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, č. j. 30 Ca 202/2007 - 55 a č. j. 30 Ca 203/2007 - 48,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 44/2009 a sp. zn. 1 Afs 45/2009 **se spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 44/2009.
- II. Rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, č. j. 30 Ca 202/2007 - 55 a č. j. 30 Ca 203/2007 - 48, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalším řízením.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených rozsudků ze dne 30. 10. 2008, kterými krajský soud zrušil žalobami napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 6. 2007. Jimi žalovaný zamítl

žalobcova odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 7. 11. 2006, č. j. 66327/07/404921/4361 a č. j. 66340/06/404921/4361 a ze dne 1. 8. 2006, č. j. 50574/06/404921/4361, č. j. 50575/06/404921/4361, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2003 ve výši 143 833 Kč, za 4. čtvrtletí 2003 ve výši 2222 Kč, za 1. čtvrtletí 2004 ve výši 50 891 Kč a za duben 2004 ve výši 11 933 Kč, a ze dne 1. 8. 2006, č. j. 50552/06/404921/4361, č. j. 50553/06/404921/4361 a č. j. 50554/06/404921/4361, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za květen až červen 2004 ve výši 34 480 Kč, za 3. čtvrtletí 2004 ve výši 64 963 Kč a za 4. čtvrtletí 2004 ve výši 53 415 Kč.

[2] Krajský soud v odůvodnění svých rozsudků nejprve zrekapituloval průběh daňových řízení. Zdůraznil, že žalovaný vyhodnotil daňovou evidenci vedenou žalobcem jako neprůkaznou a rozdíl mezi údaji z daňového přiznání a žalobcem vedenou evidencí označil za neobjasněné; proto byla daň stanovena za použití pomůcek. Soud nejprve zkoumal, zda správce daně prokázal existenci skutečností uvedených v § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Dospěl přitom k závěru, že důvody, o které žalovaný opřel své závěry o neprůkaznosti daňové evidence žalobce nejsou dostatečně konkrétní a úplné. Závěry žalovaného jsou založeny prakticky na jediném argumentu, a to, že daňová evidence je neprůkazná. Žalovaný neuvedl, co konkrétně žalobce porušil či nedodržel. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, co konkrétně žalobci vytýká, v rozhodnutí chybí i konkrétní odkazy na právní normy, jejichž porušení se měl žalobce dopustit. Soud dále poukázal na skutečnost, že žalovaný nezdůvodnil přezkoumatelným způsobem své tvrzení, podle něž za zdaňovací období 1. čtvrtletí a duben roku 2004 nebyla žalobcem předložena daňová evidence (evidence není konkretizována, stejně jako její věcný vztah k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti). Jedná se navíc o tvrzení týkající se neoddělitelné části výroku rozhodnutí žalovaného, který rozhodl jedním rozhodnutím o odvoláních proti řadě samostatných rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Takový postup ovšem daňový řád výslovně neupravuje a žalovaný ani neuvádí, o která ustanovení zmíněného zákona se v této souvislosti opírá. Krajský soud tedy rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a pro vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

II.

[3] Proti rozsudkům podal žalovaný kasační stížnosti. V jejich doplnění namítl, že napadené rozsudky jsou nezákonné, neboť krajský soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se postupu daňových orgánů v případě, je-li stanovena daň za užití pomůcek; nesprávné jsou rovněž výtky soudu mířící do postupu správce daně podle § 31 odst. 8 daňového řádu.

[4] K závěrům soudu, že napadená rozhodnutí neobsahovala zdůvodnění, jakou povinnost měl žalobce porušit, stěžovatel předně odkázal na podrobná odůvodnění, jež jsou součástí předmětných rozhodnutí. Ta obsahují přesný popis průběhu celých daňových řízení. Daňovou kontrolou zdaňovacích období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2004, jejíž výsledky jsou popsány v kontrolní zprávě č. j. 42524/06/404930/0145 (dále jen „kontrolní zpráva“), správce daně zjistil rozdíly mezi údaji uvedenými žalobcem v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob a mezi stavem zásob vyplývajícím ze skladové evidence

(evidence zásob). Správce daně dále zjistil rozdíly v celkových částkách za nákup zboží vyplývajících z předloženého peněžního deníku a částkách vyplývajících z předložené skladové evidence. Správce daně tedy vyzval žalobce k prokázání uvedených skutečností. Dále jej vyzval k prokázání skutečností týkajících se poskytovaných slev, o něž snížil hodnotu skladu zásob, stavu pohledávek a závazků a výše manka. Na předmětnou výzvu reagoval žalobce písemností, na základě které správce daně konstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal požadované skutečnosti.

[5] Dle stěžovatele tak žalobce neprovedl dokladovou inventuru svých závazků a pohledávek podle § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), a nevedl knihu pohledávek a závazků, čímž porušil § 15 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalobce neprokázal rozdíly mezi hodnotou přijatých zdanitelných plnění (nakoupeného zboží) vyplývajících z peněžního deníku a celkovou hodnotou nakoupeného zboží vyplývajících ze skladové evidence. Žalobce tedy neprokázal vedení skladové evidence způsobem, který by umožnil zjistit účel použití zboží, zda nakoupené zboží bylo skutečně prodáno, popř. zda zůstalo skladem, či sloužilo k jiným účelům. Neprokázal tedy, že v případě přijatých zdanitelných plnění, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, byla splněna podmínka stanovená v § 19 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platného do 30. 4. 2004 (dále jen „starý ZDPH“), případně v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, platného od 1. 5. 2004 (dále jen „nový ZDPH“), podle nichž má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije při podnikání, respektive pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce také neprokázal, z jakého důvodu snížil hodnotu svého majetku a neprokázal výši poskytnutých slev.

[6] Protože žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by nahradily neúplné evidence, nebyl správce daně schopen stanovit daňovou povinnost ve správné výši dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Využil proto svého zmocnění a dodatečně stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 citovaného zákona.

[7] Stěžovatel odmítl také závěry soudu ohledně nekonkrétnosti a neúplnosti jeho rozhodnutí ve věci neprůkaznosti daňové evidence žalobce. Odkázal na své rozhodnutí ze dne 20. 6. 2007, č. j. 8326/07-1300-700225, v němž uvedl: „Odvolatel sice vedl účetnictví a skladovou evidenci, ale tyto nebyly vedeny takovým způsobem, aby podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, jak to požaduje § 7 odst. 1 zákon o účetnictví. Předložené účetnictví navíc nebylo úplné a průkazné (§ 8 odst. 3 a 4 zákona o účetnictví). Součástí průkazné evidence zásob musí být bezesporu i evidence o poskytnutých slevách konečnému spotřebiteli (...) ne všechny účetní zápisy byly průkazné (slevy odvolatel neprokázal) a (...) daňový subjekt neúčtoval o všech účetních případech (rozdíl mezi výdaji za přijatá zdanitelná plnění v peněžním deníku a dle skladové evidence)“. Za jednotlivá zdaňovací období roku 2004 žalobce dokonce nepředložil daňovou evidenci podle § 11 starého ZDPH a § 100 nového ZDPH vůbec. Obdobně odkázal stěžovatel na své rozhodnutí ze dne 20. 6. 2007, č. j. 8399/07-1300-700225. Z uvedeného je dle stěžovatele rovněž patrné, že naplnění § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu bylo zdůvodněno konkrétním odkazem na právní normy, kterými jsou odůvodněny výtky ohledně úprav vykázaného rozdílu mezi stavem skutečným a stavem dle daňové evidence.

[8] Ve vztahu k závěru soudu, že stěžovatel nezdůvodnil přezkoumatelným způsobem své tvrzení, podle nějž za zdaňovací období 1. čtvrtletí a duben roku 2004 nebyla žalobcem předložena daňová evidence, stěžovatel namítl, že jak z jeho rozhodnutí ze dne 20. 6. 2007, č. j. 8326/07-1300-700225, tak z kontrolní zprávy jednoznačně vyplývá, o jakou daňovou evidenci se jedná. Skutečnost, že žalobce tuto evidenci nepředložil, měla bezprostřední vliv na správnou výši uplatněné daně z přidané hodnoty na výstupu. Žalobce tedy neprokázal vedení skladové evidence způsobem, který by umožnil zjistit účel použití zboží. Neprokázal tedy, že v případě přijatých zdanitelných plnění, u nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně, byla splněna podmínka stanovená v § 19 odst. 1 starého ZDPH, tedy použití přijatých zdanitelných plnění při podnikání.

[9] Stěžovatel konečně polemizoval se závěrem krajského soudu, podle nějž nepřipustně rozhodl jedním výrokem o odvoláních proti řadě samostatných rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Dle stěžovatele se ve všech případech jedná o dodatečné vyměření daně z přidané hodnoty provedené na základě jedné a téže kontroly. Žalobce uvedl v odvoláních shodné námitky týkající se procesních pochybení správce daně, přičemž shodně napadá vyměření daně podle pomůcek. Zřetelný je tedy nejen společný skutkový základ, ale i jeho právní kvalifikace.

III.

[10] Vzhledem k tomu, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, rozhodl Nejvyšší správní soud ve shodě s § 39 odst. 1 a § 120 s. ř. s. o spojení těchto kasačních stížností ke společnému projednání.

[11] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[12] Podstatou sporu je otázka, zda správce daně a stěžovatel zdůvodnili dostatečně závěr, podle nějž bylo v případě žalobce nutno přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu. Podle krajského soudu takové zdůvodnění v napadených rozhodnutích stěžovatele absentuje, stěžovatel tento jeho závěr rozporuje.

[13] K otázce stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjadřoval a odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52, či ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/06 Sb. NSS (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na stránkách www.nssoud.cz).

[14] V citovaných rozhodnutích zdejší soud, souhrnně řečeno, zdůraznil, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 citovaného zákona). Rovněž tak

obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení zmíněných podmínek pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem či spolehlivost stanovení daně pomůckami v daném případě. Subjekt tak již nemůže vlastně ovlivnit výši daně či volbu jednotlivé pomůcky.

[15] Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhnout provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, pak se daň sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu).

[16] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy užitím pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a současně přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

[17] Nejvyšší správní soud při posouzení výše uvedených kasačních námitek vycházel ze skutkového stavu, který ověřil ze správního spisu. Žalobce, jestliže si nárokoval odpočet daně podle § 19 starého ZDPH a § 72 nového ZDPH, měl povinnost prokázat, že předmětná zdanitelná plnění použil při podnikání, respektive pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na odpočet daně měl prokázat daňovými doklady zaúčtovanými podle zvláštního právního předpisu (zákon o účetnictví) případně pomocí daňové evidence podle § 11 starého ZDPH a § 100 nového ZDPH. Těmto povinnostem však nedostál, protože nebyl schopen dostatečně jasně a přesvědčivě vysvětlit rozdíly mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob (které jsou však relevantní i pro účely stanovení daně z přidané hodnoty) a mezi stavem zásob vyplývajícím ze skladové evidence a rozdíly v celkových částkách za nákup zboží vyplývajícím z peněžního deníku a částkách vyplývajících z předložené skladové evidence. Dále nebyl žalobce schopen prokázat výši slev poskytnutých konečnému spotřebiteli (slevy v celkové výši 1 291 480 Kč v roce 2003 a 1 344 199 Kč v roce 2004).

[18] Žalobci se tedy nepodařilo uspokojivě splnit výše uvedené povinnosti, nepodařilo se mu ani jinými, náhradními písemnostmi či návrhy důkazů odstranit rozdíly mezi údaji, které uvedl v daňovém přiznání, a údaji obsaženými v daňové evidenci, kterou předložil správci daně k daňové kontrole, případně doložit zcela chybnou daňovou evidenci za rok 2004. Pro nesplnění těchto povinností a pro absenci jiných navržených důkazů správce daně tedy přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně. V žádném případě není povinností správce daně za daňový subjekt domýšlet či dohledávat důkazy jiné, není ani možno na tuto povinnost daňového subjektu rezignovat a bez dalšího konstatovat, že to

byl správce daně, kdo porušil § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Lze tak uzavřít, že předpoklad pro postup dle § 31 odst. 5 daňového řádu byl splněn, daňovému subjektu se nepodařilo unést jeho důkazní břemeno ohledně nárokovaného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2003 a 2004 a proto bylo na místě, že správce daně stanovil daň náhradním způsobem, za užití pomůcek.

[19] Správce daně i odvolací orgán zároveň uvedené závěry dostatečně jasně a přesvědčivě zdůvodnili a žalobami napadená rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelností ani žádnou vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, netrpí. Neopodstatněný je také závěr krajského soudu, podle nějž se stěžovatel dopustil pochybení, jestliže rozhodl jedním výrokem o odvoláních proti řadě samostatných rozhodnutí finančního úřadu prvního stupně. Protože se jednalo o rozhodnutí mající společný skutkový i právní základ, bylo takové rozhodnutí stěžovatele plně v souladu se zásadou hospodárnosti správního řízení.

IV.

[20] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadené rozsudky krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalším řízením. V těchto řízeních je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 28. května 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně
senátu