



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **J. R.**, zastoupen JUDr. Janem Röslerem, advokátem se sídlem Malátova 17, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2008, č. j. 10 Ca 50/2007 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2008, č. j. 10 Ca 50/2007 - 33, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 23. 10. 2008, č. j. 10 Ca 50/2007 - 33, byly zamítnuty žaloby, jimiž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 11. 2006, č. j. FŘ-16050/11/2006 a č. j. 16051/11/2006, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 24. 5. 2005, č. j. 189934/05/010523/4758 a č. j. 189937/05/010523/4758, jimiž byla žalobci předsána k přímému placení daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002 a 2003. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že žalobce předložil v průběhu daňové kontroly na výzvu správce daně prohlášení poplatníka daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále jen „prohlášení“) na formuláři SEVT č. 14, jenž byl vydán pro rok 2004, v nichž absentují i základní údaje, jenž by měly být v nich obsaženy (vyplněny). Tvzení žalobce, že předložil jím vytvořený formulář, který obsahoval potřebné údaje ve smyslu ust. § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je v rozporu jednak s obsahem správního spisu, který žádný takový formulář neobsahuje a jednak s obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 20. 10. 2004, u kterého zástupce

žalobce do protokolu potvrdil, že předložená prohlášení byla podepsána u všech zaměstnanců dodatečně v roce 2004. Podle městského soudu je tak nepochybné, že k podepsání prohlášení, a tím k prokázání uplatnění nezdanitelných částek ze základu nedošlo v zákonem stanovené lhůtě, tj. do 15. února po uplynutí předmětného zdaňovacího období. Podepsání prohlášení, a tím prokázání uplatnění nezdanitelných částek ze základu, není záležitostí formální, nýbrž jediné na základě tohoto dokladu a výše uvedeným způsobem zaměstnanec může předmětné nezdanitelné částky uplatnit a plátce daně je poskytovat. Vzhledem k tomu, že poplatníci nemohli předmětná prohlášení podepsat a prokázat tak nezdanitelné částky ze základu daně pro rok 2002 a 2003 v zákonem stanovené lhůtě, nemohla být tato prohlášení ověřena správcem daně jako důkazní prostředek ve smyslu ust. § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). K námitce žalobce, že daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek, ačkoliv v rámci daňové kontroly předložil zákonem určené písemnosti, městský soud uvedl, že správce daně měl sice k dispozici dostatek důkazních prostředků, tyto však nemohl osvědčit za důkazy a nemohl z nich vycházet, protože údaje obsažené v předloženém rekonstruovaném účetnictví se odlišovaly od údajů obsažených v jednotlivých výstupech účetnictví žalobce, které měl správce daně k dispozici, neboť je stěžovatel předložil jako přílohu daňového přiznání za rok 2002 a 2003. Žalobce nebyl schopen nesoulad mezi těmito podklady objasnit, a proto byl postup správce daně, který stanovil žalobci daňovou povinnost podle pomůcek, podle názoru městského soudu správný.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v us. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele byl jeho postup v souladu se zákonem, což mimo jiné plyne i z té skutečnosti, že při pravidelných kontrolách prováděných Pražskou správou sociálního zabezpečení nebyly nikdy shledány žádné nedostatky. Stěžovatel si je vědom toho, že formuláře prohlášení nebyl schopen z administrativních důvodů předložit a toto ostatně již uváděl při daňové kontrole. S tím, že z hrubé mzdy bude srážena záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, byli zaměstnanci stěžovatele srozuměni a stěžovatel jim příslušné zálohy pravidelně v souladu se zákonem a výplatními termíny srážel, a to zcela v souladu a shodě s platbami sociálního a zdravotního pojištění. Celý tento problém týkající se prohlášení, která byla vyplněna na formulářích platných pro 2004, vznikl z iniciativy pracovníků správce daně, kteří stěžovateli v průběhu kontroly doporučili, aby tato prohlášení dodatečně nechal svými zaměstnanci podepsat, a to i přes to, že to považoval za nadbytečné vzhledem k tomu, že všechny povinnosti uložené mu daňovými předpisy fakticky plnil. Podle stěžovatele není rozhodující, že pro účely daňové kontroly byly ty samé údaje uvedeny opětovně na formuláře, které byly používány v době konání daňové kontroly, a to čistě pro účel této kontroly a snazší přehlednost uváděných údajů pro pracovníky správce daně. Stěžovatel dále namítal, že daňová kontrola neprobíhala v souladu s ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť i přes to, že pracovníkům správce daně vyšel maximálně vstřícně při plnění jejich požadavků, kontrola v podstatě probíhala tak, že pracovnice správce daně, která zpočátku na kontrolu chodila sama, nechávala za sebe provádět kontrolu zaměstnance stěžovatele, kteří měli v té době jinou práci. Konkrétně se jednalo o L. P. a externí účetní. Množství požadovaných materiálů bylo enormní a tyto dvě pracovnice prakticky nedělaly nic jiného, než že tiskly podklady pro kontrolu a paní P. je podepisovala. Tato neudržitelná situace vedla k tomu, že externí účetní pod tlakem vytvořeným pracovníky správce daně

činnost pro stěžovatele ukončila a paní P. dala výpověď. K závěru městského soudu, že stěžovatel nebyl schopen na výzvu správce daně doložit ve výzvě uvedené doklady, a to účetní deník, mzdové listy, prohlášení poplatníků daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, doklady o poskytování daňových slev a měsíční rekapitulace mezd a pracovních smluv, stěžovatel uvedl, že se snažil dodat veškeré doklady. Nepředložil pouze peněžní deník, a to z důvodu závady na počítači, kdy při instalování aktualizace programu došlo k zablokování programu a výstupy z počítače ukazovaly údaje, které nesouhlasily s údaji (počátečními stavy) z roku 2001. Proto bylo třeba účetnictví zrekonstruovat, což se za účasti externí účetní formy podařilo. Správce daně i přes tuto snahu přistoupil ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek a tímto způsobem byla chybně stanovena daňová povinnost. Ke dni kontroly byly jako počáteční stavy zaměstnanců stěžovatele vzaty stavy zaměstnanců zpětně, přičemž nebyly zohledněny nástupy nových zaměstnanců do pracovního poměru a ukončení pracovních poměrů bývalých zaměstnanců. Rovněž tak nebyly zohledněny změny příjmení u některých zaměstnankyň, které se provdaly, a tyto byly pro výpočet daně vzaty jako dvě osoby. Postup správce daně tak nebyl v souladu s ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. V daném případě cílem postupu správce daně nebylo zjistit skutečný stav účetnictví stěžovatele a podle něho stanovit daňovou povinnost, ale uložení dodatečné daňové povinnosti. Nehledě k tomu, že stěžovatel splnil uloženou povinnost předložit doklady, což vyplývá i z odůvodnění rozsudku městského soudu, není mu do dnešního dne známo, jakých pomůcek a jakých parametrů srovnatelných s jeho firmou správce daně pro stanovení daně použil. I v tomto spatřoval vadu rozsudku městského soudu. V rámci dokazování v daňovém řízení stěžovatel prokázal všechny skutečnosti ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, a proto nesouhlasí se závěrem městského soudu, že správce daně nemohl osvědčit jednotlivé výstupy rekonstruovaného účetnictví za důkazní prostředek a že správně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena městskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 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.

Podle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Ve smyslu citovaného ustanovení je sice v případě stanovení daně podle pomůcek přezkumná činnost odvolacího správního orgánu omezena, ale přitom je povinen přihlédnout k tomu, zda daň byla stanovena v souladu s ust. § 46 odst. 2 a 3 citovaného zákona a případně, zda tu nejsou okolnosti, k nimž je správce daně povinen přihlédnout

z úřední povinnosti (srov. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). V řízení před správními soudy pak lze účinně namítat právě a jen porušení těchto ustanovení zákona o správě daní a poplatků, případně prekluzi práva vyměřit daň, případně neplatnost nebo nicotnost napadených správních rozhodnutí.

Tvrzení stěžovatele, že správce daně mohl a měl stanovit daň dokazováním je zásadní stížní námitkou.

Z ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, že jsou kumulativně splněny dvě podmínky. První je, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností a druhou podmínkou je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 citovaného ustanovení. Je tedy jednoznačně preferováno stanovení daňové povinnosti dokazováním a pouze jsou-li současně splněny obě výše uvedené podmínky, je možné stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před použitím pomůcek, popř. sjednáním daně, je logické, neboť první z uvedených způsobů má největší předpoklad k tomu, aby odrazil skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda byla v daném případě splněna první podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tj. zda stěžovatel ve správním řízení při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Důkazní břemeno stěžovatele vyplývá z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Stěžovatel tak měl prokázat skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňové kontroly vyzván. Jak vyplývá ze správního spisu, správce daně v průběhu daňové kontroly stěžovatele vyzýval k předložení účetního deníku, příjmových a výdajových podkladních dokladů označených číselnou řadou, mzdových listů, prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, dokladů o poskytování daňových slev, měsíční rekapitulace mezd a pracovních smluv (výzvy ze dne 31. 5. 2004 a ze dne 5. 11. 2004). Stěžovatel sice na tyto výzvy reagoval, veškeré požadované doklady však nepředložil a výstupy zrekonstruovaného účetnictví nenavazovaly na údaje uvedené u daňových přiznáních za zdaňovací období roku 2001 až 2003. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že v dané věci správce daně nejednal libovolně, nevyzýval stěžovatele k prokázání čehokoliv, nýbrž požadoval prokázání skutečností, které uváděl ve svých daňových přiznáních. Za takových okolností má tedy za prokázané, že první podmínka aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování daňovým subjektem, byla v daném případě splněna.

Následně Nejvyšší správní soud zkoumal, zda byla splněna i druhá podmínka pro použití ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. zda nesplnění zákonné povinnosti stěžovatelem při dokazování mělo za následek, že nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správní orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost za použití pomůcek, totiž musí

nejen přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, ale musí své úvahy vyjádřit v odůvodnění svého rozhodnutí tak, aby bylo přezkoumatelné. V odůvodnění musí nejen vyjádřit, jakým způsobem daňový subjekt porušil svou zákonnou povinnost, ale také přesvědčivě zdůvodnit, proč nebylo možno s ohledem na tuto skutečnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. V napadeném rozhodnutí však finanční ředitelství v rozporu s výše uvedeným pouze na několika místech konstatuje nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním, aniž by tento svůj závěr zdůvodnilo způsobem, který by soudu umožnil přezkoumat důvodnost postupu podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí tak nelze zjistit, zda byly podmínky pro postup podle citovaného ustanovení splněny. To je nutno, vzhledem k dikci ust. § 50 odst. 5 citovaného zákona, považovat za závažné pochybení. I městský soud se pak nesprávně omezil pouze na přezkum první podmínky aplikace ust. § 31 odst. 5 citovaného zákona a v podstatě převzal argumentaci finančního ředitelství, že existovaly podstatné nesrovnalosti obsažené v rekonstruovaném účetnictví s výstupy s účetnictvím, které stěžovatel učinil součástí podaného daňového přiznání. Věcně se však nezabýval splněním druhé podmínky, tj. nemožností stanovit daňovou povinnost dokazováním. Přitom podle listiny, která je součástí správního spisu a je označena jako „Úřední záznam“, ze dne 13. 12. 2004 správce daně, jakkoliv deklaroval stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tedy postupem podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve skutečnosti daňovou povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 2002 a 2003 stanovil dokazováním, tedy postupem podle ust. § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona. Z uvedené listiny totiž vyplývá, že správce daně stanovil daňovou povinnost tak, že jako pomůcky byly za rok 2002 použity mzdové listy a měsíční přehledy vyměřovacích základů odevzdané správě sociálního zabezpečení a za rok 2003 mzdové listy, rekapitulace měsíčních mezd, měsíční přehledy pro sociální zabezpečení pracovníků a objem mzdových prostředků zaúčtovaných na účtu 52100. Není tedy zřejmé, jaké důsledky měly nesrovnalosti obsažené v rekonstruovaném účetnictví s výstupy účetnictví pro předepsání k přímému placení daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2002 a 2003. Finanční ředitelství, a následně ani městský soud, se tak ve svých rozhodnutích řádně nevypořádaly s otázkou, zda byly splněny obě zákonné podmínky pro aplikaci ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Protože skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena dokazováním nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru, je postup, kdy správní orgán stanoví daňovou povinnost zcela nebo zčásti dokazováním, avšak svůj postup označí za stanovení daně za použití pomůcek, nezákonným, protože tímto způsobem je zásadně zhoršena možnost daňového subjektu účinné obrany v odvolacím, a potažmo i soudním řízení.

Další stížní námitku stěžovatele, že v roce 2002 a 2003 snižoval základ daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků o nezdanitelné částky oprávněně, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou.

Uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků bylo v rozhodném období upraveno v ust. § 38k zákona o daních z příjmů a podle odst. 4 citovaného ustanovení srazí plátce daně zálohu podle § 38h odst. 2 zákona o daních z příjmů a přihlédne k nezdanitelným částkám ze základu daně, podepíše-li poplatník do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do

15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení o tom, jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání nezdanitelných částek a že za stejné období kalendářního roku nepodepsal stejné prohlášení a neuplatňuje tyto částky u jiného zaměstnavatele, že tyto nároky neuplatnil někdo jiný a zda je či není poživitelem starobního důchodu atd. Poplatníkovi, který v průběhu kalendářního roku z různých důvodů neuplatnil a neprokázal okolnosti pro uplatnění nezdanitelných částek ze základu daně, je dána podle odst. 7 citovaného ustanovení možnost tento nedostatek napravit a podepsat prohlášení i po uplynutí příslušného zdaňovacího období, nejpozději však do 15. února roku následujícího a zaměstnavatel dodatečně přihlédne k uvedeným skutečnostem při ročním zúčtování záloh. Jak zcela správně uvedl městský soud v napadeném rozsudku, podepsání prohlášení, a tím prokázání uplatnění nezdanitelných částek ze základu není záležitostí formální, nýbrž jedině na základě tohoto dokladu a výše uvedeným způsobem zaměstnanec může předmětné nezdanitelné částky uplatnit a plátce daně je poskytovat. Jestliže tedy poplatníci, tj. zaměstnanci stěžovatele, podepsali předložená prohlášení dodatečně až v roce 2004, což ostatně potvrdil i stěžovatel, nemohl v rozhodném období přihlížet k nezdanitelným částkám ze základu daně a byl povinen těmto zaměstnancům srážet vyšší zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

Stížní námitkou týkající se způsobu průběhu daňové kontroly se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť nebyla obsažena v žalobě. Z tohoto důvodu je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná, neboť ji stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Z výše uvedeného důvodu je napadený rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, a proto jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). 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.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud 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 30. července 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu