



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **J. H.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Ostrava, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 6. 2008, č. j. 22 Ca 330/2007 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 6. 2008, č. j. 22 Ca 330/2007 - 24, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 31. 7. 2007, č. j. 745/07-1101-807013, zamítl žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle ustanovení § 5 a § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 11. 2006, č. j. 68216/06/400920/5753, vydanému Finančním úřadem v Zábřehu (dále jen „správce daně“), kterým mu byla za zdaňovací období roku 2002 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 25 785 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ostravě žalobou, který rozsudkem ze dne 20. 6. 2008, č. j. 22 Ca 330/2007 - 24, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve předeslal, že se nezabýval námitkami žalobce spočívajícími jen v odkazu na obsah jeho odvolání z daňového řízení a námitek v něm uvedených. S odkazem na judikaturu Vrchního soudu v Praze konstatoval, že takto formulovaný žalobní bod nesplňuje požadavky ustanovení § 71 odst. 1 písm. d)

soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Pokud jde o skutkový základ věci, ze správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2002 a 2003. Ve zprávě o daňové kontrole, projednané se žalobcem dne 30. 10. 2006, dospěl správce daně k závěru, že nebyly odstraněny pochybnosti o věrohodnosti faktur a příjmových pokladních dokladů, kde je jako dodavatel zboží či příjemce peněz uvedena společnost TAFIN, s. r. o., vystavených v souvislosti s deklarovanou dodávkou dřeva žalobci. Jednalo se konkrétně o faktury č. 20020419, č. 20020501 a č. 20020516. Krajský soud konstatoval, že je mezi účastníky nesporné, že žalobce skutečně dřevo získal a toto zboží dále prodal svým odběratelům; v posuzovaném případě se tedy nejednalo o fiktivní plnění. Provedeným dokazováním však bylo zjištěno, že společnost TAFIN, s. r. o. tímto dodavatelem nebyla. Ve věci tedy nebylo aplikováno ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť žalovaný neshledal simulaci právních úkonů. Spornou otázkou zůstala výše výdajů, které v souvislosti se získáním dřeva žalobce vynaložil. Ani svědek V. (který měl společnost TAFIN, s. r. o. zastupovat) nebyl schopen uvést konkrétní částky, které od žalobce přebíral při dodání dřeva. Břemeno důkazní ohledně prokázání toho, od koho jiného než od společnosti TAFIN, s. r. o. žalobce dřevo odebral, nesl žalobce ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobce prokazoval uskutečnění daňově účinných výdajů fakturami, které sice formálně splňovaly náležitosti účetních dokladů, ale bylo prokázáno, že nebyly vystaveny společností TAFIN, s. r. o. Proto se krajský soud shoduje se žalovaným v tom, že nebylo možné z těchto faktur při prokázání výše uplatněných výdajů, ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, vycházet. Dobrá víra žalobce (stran identity jeho dodavatele) je v tomto směru nepodstatná a žalobce se dostal do obtížné důkazní situace, neboť nebyly ztotožněny osoby, které v daném obchodním případě měly za společnost TAFIN, s. r. o. vystupovat. Správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. Žalobcem navržené důkazní prostředky, a to výslechy svědků, správce daně provedl a ve vztahu ke svědkům M. a J. i odůvodnil, proč k jejich výsledku nebylo přistoupeno.

Krajský soud však shledal, že správce daně pochybil v dalším procesním postupu, když za dané situace nepostupoval podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu při respektování ustanovení § 46 odst. 3 téhož zákona. Žalobce totiž oprávněně namítl, že k předmětným výdajům nebylo přihlédnuto, přestože obchodní případ měl dopad nejen do jeho příjmů, ale také do jeho výdajů. Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, ale cílem musí být především vybrání daně ve výši správně stanovené. V souladu s Ústavou České republiky je jen takové zdanění příjmů, které vychází z nákladů skutečně vynaložených na jejich dosažení. Finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, nesouvisející s jeho podnikatelskou činností nebo nepřiměřené. V této souvislosti odkazuje krajský soud na nález Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000. Je-li tedy základem daně příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. Proto je důvodná žalobní námitka, že i uzavření daného obchodu s jiným subjektem než TAFIN, s. r. o. by mělo dopad do daňových výdajů žalobce. V posuzovaném případě bylo proto na místě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle pomůcek podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu (zde se krajský soud odvolal na rozsudek

Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS), jelikož bylo nesporně prokázáno, že žalobce skutečně dřevo nabyt, zaplatil za ně blíže nezjištěnou finanční částku a následně je prodal svým odběratelům. Procesní pochybení žalovaného tak založilo důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž namítá důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu o potřebě aplikace ustanovení § 31 odst. 5 a § 46 odst. 3 daňového řádu na posuzovaný případ. Namítá, že daňový řád upřednostňuje stanovení daňové povinnosti dokazováním. Stanovit daň podle pomůcek lze jen za kumulativního splnění zákonných podmínek ustanovení § 31 daňového řádu, tj. pokud daňový subjekt neunesl břemeno důkazní ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a nebylo možné stanovit daň dokazováním. Z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovozovat závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním. Žalovaný poukazuje na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení podle ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu. V posuzované věci je rozhodné ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle kterého je možné od základu daně odečíst výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem. Jestliže tedy daňový subjekt uplatňuje výdaje, musí své tvrzení prokázat. Jestliže pak daňový subjekt prokazuje výdaje fakturami, u nichž bylo zjištěno, že nebyly vystaveny tou osobou, která je jako vystavovatel na nich uvedena, nelze dospět k jednoznačnému závěru, že výdaj byl prokázán ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Nebylo totiž nezvratně prokázáno, že daňový subjekt jím tvrzené výdaje skutečně vynaložil v jím tvrzené výši a jemu tvrzené osobě. Naopak bylo jednoznačně prokázáno, že společnost TAFIN, s. r. o. účetní doklady nevystavila a že nebyla ani osobou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila. Přestože tedy nešlo o plnění fiktivní, tj. dřevo pravděpodobně dodáno bylo, daňový subjekt neprokázal skutečnou výši uplatňovaných výdajů, nepodařilo se mu vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně účasti společnosti TAFIN, s. r. o. na obchodní transakci, a proto správce daně nemohl postupovat jinak než výdaje uplatňované ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neuznat. K prokázání případného vynaložení výdajů jiným než deklarovaným způsobem nepředložil daňový subjekt žádné věrohodné vysvětlení ani nenavrhl žádné další důkazní prostředky. V posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť žalobce sice neunesl břemeno důkazní, ale nedošlo k porušení povinností žalobce tak zásadním způsobem, který by vylučoval stanovení daně dokazováním. O vedeném účetnictví nelze v žádném případě konstatovat, že je neprůkazné a že jeho vypovídací schopnost je jako celek zpochybněna, neboť nešlo o podstatnou část účetnictví, které byla správcem daně zpochybněna a neuznána. Stěžovatel je přesvědčen, bez ohledu na právní názor vyslovený v nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, a v napadeném rozsudku, že daňovou povinnost za použití pomůcek lze stanovit pouze v případě, kdy správce daně při daňové kontrole vyloučí z daňově uznatelných výdajů všechny výdaje nebo jejich převážnou část.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl její zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Podle ustanovení § 24 odst. 1, věty první zákona o daních z příjmů platí, že *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

Nejprve je vhodné poznamenat, že Nejvyšší správní soud považuje za zcela správné závěry stěžovatele (aprobované i rozsudkem krajského soudu) týkající se neprokázání daňové uznatelnosti žalobcem deklarovaných nákladů, ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdejší soud například v obdobné věci (rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, dostupný z www.nssoud.cz) konstatoval, že „i v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu (faktuře), je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“ Jestliže tedy žalobce prokázal přijetí plnění, deklarovaného jako náklad, avšak neprokázal od koho toto plnění přijal a zejména pak skutečnou výši těchto vynaložených nákladů, ač k tomu měl dostatečný prostor, nelze než konstatovat, že správce daně postupoval zcela v souladu se zákonem, jestliže tyto náklady vyloučil z daňově uznatelných nákladů při výpočtu základu daně.

Z hlediska uplatněné stížní námitky se pak Nejvyšší správní soud zaměřil na posouzení toho, zda na základě výsledku daňové kontroly měla být daňová povinnost žalobce stanovena dokazováním nebo za použití pomůcek.

Z ustanovení § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně, který vede daňové řízení, zjišťuje skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti cestou dokazování. Povinností daňového subjektu podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu je pak prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Nesplní-li ovšem daňový subjekt při prokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 citovaného ustanovení, je správce daně oprávněn a zároveň povinen stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará

bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Výkladem tohoto ustanovení lze zcela jednoznačně dovodit, že stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je způsobem náhradním, který může nastoupit, teprve pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu v takovém rozsahu, že nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Jinými slovy „*nesplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 – 71, dostupný z www.nssoud.cz).

Krajský soud vycházel z nepochybně správné premisy, že základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je účetnictví a účetní doklady. Účetnictví musí být v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, úplné, průkazné a správné, tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Za úplné (odst. 3) lze považovat účetnictví, bylo-li účtováno o všech účetních případech, za průkazné (odst. 4), pokud byly účetní případy a účetní zápisy doloženy a prokázány předepsaným způsobem a byl-li inventarizován majetek a závazky a za správné (odst. 2), nedošlo-li k porušení povinností stanovených zákonem o účetnictví.

Situace implikující nutnost použití daňových pomůcek nastává především v těch případech, kdy je účetnictví daňového subjektu z podstatné části zpochybněno, tj. je zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku či jeho podstatné části, a zároveň daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve smyslu doložení základu daně jiným relevantním způsobem. K rozsahu vypovídací schopnosti účetnictví srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, dostupný z www.nssoud.cz.

V posuzovaném případě se však o takovou situaci nejednalo. Z obsahu zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 10. 2006 je zjevné, že z objemu žalobcova účetnictví byly vyloučeny pouze tři faktury, kterými dokládal náklady na pořízení dřeva od společnosti TAFIN, s. r. o.; veškeré další doklady nebyly správcem daně zpochybněny. Žalobce tedy sice neunesl důkazní břemeno ve vztahu k těmto třem obchodním případům, nelze nicméně hovořit o tom, že by se jednalo o podstatnou část jeho účetnictví, která byla zpochybněna. Proto zde stále byl dostatek ostatních důkazních prostředků, na základě kterých bylo možno stanovit daňovou povinnost za celé zdaňovací období dokazováním.

Krajský soud tak nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 46 odst. 3 tohoto zákona. Vycházel přitom pouze z usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, dostupného z <http://nalus.usoud.cz>, a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publikovaného pod č. 1396/2007 Sb. NSS, u kterých však zcela pominul jejich odlišný skutkový základ.

Závěry usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 67/2000, dostupného z <http://nalus.usoud.cz>, jsou bezesporu správné a obecně aplikovatelné na jakýkoli případ vyměřování daňové povinnosti, nicméně vůbec se netýkají problematiky stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Ústavní soud v tomto nálezu

konstatoval, že finanční orgány musí mít právo neuznat výdaje uplatněné daňovým subjektem, které s jeho podnikatelskou činností nesouvisejí nebo jsou nepřiměřené; takové uplatňované náklady totiž nebyly reálně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Pokud jde o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 – 50, publikovaný pod č. 1396/2007 Sb. NSS, z něho se podává, že *„je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze však (...) na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení. V daném případě tak bylo namístě, aby správce daně přistoupil k náhradnímu stanovení daně podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy pomocí pomůcek.“* Tento právní závěr nicméně nelze hodnotit bez kontextu řešeného případu. V této věci se jednalo o situaci, kdy daňový subjekt nevedl vůbec žádnou evidenci nákupu a prodeje a nebyl schopen doložit své výdaje žádnými důkazními prostředky. Správce daně v tomto konkrétním případě pochybil, neboť i přes tento stav důkazní nouze stanovil daňovou povinnost dokazováním, ačkoliv to nebylo možné; namísto toho byl povinen stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, a to i za použití ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, které sleduje jistou ochranu daňového subjektu pro případ stanovení daňové povinnosti tímto způsobem. Nejvyšší správní soud tak konstatuje, že ani jeden z uváděných judikátů typově nedopadá na nyní posuzovaný případ.

Z odůvodnění napadeného rozsudku není konečně ani zcela zřejmé, zda měly být daňové pomůcky použity jen ve vztahu k vyloučeným výdajům či ke stanovení daňové povinnosti jako celku. Zde Nejvyšší správní soud připomíná, že v daňovém řízení je zcela nepřípustné směšovat stanovení daňové povinnosti zčásti dokazováním a zčásti za použití pomůcek (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 – 87, dostupný z www.nssoud.cz). Navíc nelze přehlédnout, že v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je daňový subjekt značně znevýhodněn, neboť je nadále vyloučen z dalšího spolupůsobení při stanovení daňového základu. Respektování právních závěrů krajského soudu by tak v posuzovaném případě vedlo k nedůvodné restrikci rozsahu žalobcových procesních práv, neboť v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek se neuplatňuje ustanovení § 2 odst. 9 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se již dříve vyslovil v tom směru, že *„[s]tanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je náhradní způsob stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 téhož zákona, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně.“* (rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, dostupný z www.nssoud.cz).

Lze tak uzavřít, že krajský soud pochybil, vytkl-li stěžovateli, že nepostupoval dle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Z uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že je naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto mu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. září 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu