

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Lenky Matyášové, Jany Brothánkové, Zdeňka Kühna, Barbary Pořízkové, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobce: **O. V.**, zast. JUDr. Miroslavem Bartošem, advokátem, se sídlem Bílinská 1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2012, č. j. 5767/12-1300-500853, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 333/2012 - 29,

t a k t o :

Věc **s e v r a c í** k projednání a rozhodnutí čtvrtému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále „stěžovatel“) a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 5. 2011, jimiž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2007, 1. - 4. čtvrtletí roku 2008 a za zdaňovací období leden až prosinec roku 2009.

[2] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ztotožnilo se závěrem správce daně, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, neboť nedoložil rozdíl mezi přijatými zdanitelnými plněními, která byla zjištěna z faktur od jeho dodavatelů a údajů uvedenými k přijatým zdanitelným plněním v daňových přiznáních.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 333/2012 - 29, žalobu proti rozhodnutí o odvolání zamítl. Neshledal přitom důvodnou stěžejní žalobní námitku, že zajištěné torzo účetních dokladů nemohlo postačovat pro stanovení daně dokazováním a daň měla být stanovena podle pomůcek. Krajský soud odkázal na

příslušnou právní úpravu a judikaturu, z nichž vyplývá, že základní metodou stanovení daně je dokazování, teprve při vyloučení této možnosti lze přistoupit k použití pomůcek, jež představují náhradní metodu, neboť jejich míra přesnosti při výpočtu daňového základu a daně je oproti dokazování nepochybně nižší. V dané věci dospěly oba finanční orgány dle soudu správně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, což však ještě nutně samo o sobě neodůvodňovalo stanovení daně za použití pomůcek; další podmínkou pro takový postup je totiž skutečnost, že nelze daň stanovit dokazováním. Tato podmínka přitom splněna nebyla. Skutečnost, že stěžovateli bylo odcizeno vozidlo, v němž měl připraveno pro správce daně ke kontrole veškeré účetnictví, sice ztížila důkazní situaci, nicméně neznemožnila správci daně stanovit daň dokazováním. Bylo možno využít poskytnutých údajů získaných v rámci dožádání od stěžovatelových dodavatelů a odběratelů, kteří pro účely plnění vlastních povinností při správě daní museli vést evidenci vydaných a přijatých daňových dokladů, tedy i stejnopisů nebo kopií dokladů, jež tvořily součást účetnictví stěžovatele. Krajský soud uzavřel, že není pochyb o tom, že ztracené účetnictví nebránilo tomu, aby správce daně stanovil daň dokazováním, neboť potřebné daňové doklady si mohl opatřit (a také opatřil) od jeho dodavatelů a odběratelů, jejichž seznam stěžovatel předložil, dále rovněž vycházel z bankovních výpisů z účtu stěžovatele (údaje o uskutečněných platbách).

[4] Ve stěžejní kasační námitce stěžovatel uvádí, že mu v projednávané věci měla být doměřena daň podle pomůcek, neboť ji s ohledem na absenci podstatné části účetnictví za rozhodná zdaňovací období nebylo možné stanovit dokazováním.

II. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[5] Předkládající čtvrtý senát při předběžném posouzení věci dospěl k závěru, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu existuje názorový nesoulad stran způsobu stanovení daně, pokud se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví se daňovému subjektu nepodaří prokázat podstatnou část uplatněných daňových výdajů. Podle rozsudků ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 1/2012 - 47, ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 - 39, lze i za této okolnosti stanovit daň dokazováním. Oproti tomu v rozsudcích ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, a ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7 Afs 21/2012 - 44, byl učiněn závěr, že v takových případech musí správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. S ohledem na tento judikaturní rozkol, nelze dle jeho názoru v nyní projednávané věci ke stěžejní kasační námitce posoudit právní otázku, zda při neprokázání více než 60 % velkého množství přijatých zdanitelných plnění kvůli odcizení účetnictví za jednotlivá zdaňovací období bylo možné doměřit daň dokazováním, nebo bylo nutné přistoupit k použití pomůcek.

[6] Čtvrtý senát podle § 17 odst. 1 soudního řádu správního tak předkládá rozšířenému senátu věc s otázkou:

Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část

přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek?

III. Právní moc rozšířeného senátu

[7] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s. dospěl-li senát Nejvyššího správního soudu při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Při postoupení věci svůj odlišný právní názor zdůvodní.

[8] Otázkou způsobu stanovení daně dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se Nejvyšší správní soud zabýval v celé řadě svých rozhodnutí. V interpretaci výše uvedených ustanovení procesních daňových předpisů není v dosavadní judikatuře názorového rozporu v tom, že způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. V tomto směru neshledává rozpor v judikatuře ani čtvrtý senát.

[9] Rozpor v judikatuře spatřuje čtvrtý senát ve stanovení míry a rozsahu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem, resp. v projednávané věci v rozsahu ztraceného účetnictví. Je tak třeba zodpovědět otázku, zda je důsledkem nesplnění povinností daňovým subjektem při dokazování (neunesením důkazního břemene) *sensu stricto* vždy stanovení daně dle pomůcek či lze i za této situace (zde ztráta veškerého účetnictví daňového subjektu) stanovit daň dokazováním.

[10] Rozšířený senát, na rozdíl od čtvrtého senátu, ani v této otázce rozpor v judikatuře neshledal. Především je třeba uvést, že rozhodnutí, na která čtvrtý senát poukazuje, nejsou ve vzájemném rozporu a vycházejí každé ze zcela jiných skutkových zjištění. Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti; to konečně konstatoval Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 – 85.

[11] Rozšířený senát tak k předložené otázce uzavírá, že pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: „*Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, a nebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.*“

IV. Závěr

[12] Rozšířený senát neshledal v dosavadní judikatuře rozpory, není proto z důvodů čtvrtým senátem uvedených dána jeho pravomoc dle § 17 odst. 1 s. ř. s. v předložené věci rozhodnout. Proto věc vrací k dalšímu řízení a rozhodnutí ve věci samé čtvrtému senátu.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. ledna 2016

Josef Baxa
předseda senátu