

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **M. K.,** zastoupeného advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 1. 2011, č. j. 10 Af 84/2010 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení

[1.] U žalobce (dále jen „stěžovatel“), který provozuje autobazar a opravy motorových vozidel, byla dne 11. 6. 2007 zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005. Po provedené daňové kontrole Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) stanovil daň podle pomůcek, protože se stěžovateli nepodařilo prokázat správnost údajů vykázaných v daňovém přiznání, tedy daňovou ztrátu 873 225 Kč, a neprokázal skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván. Správce daně vyšel v úředním záznamu ze dne 27. 4. 2009, č. j. 122769/09/077930303377, pro účely výpočtu daňové povinnosti podle pomůcek z účetnictví jiného daňového subjektu, který také provozoval autobazar v obdobné lokalitě a dosáhl v roce 2005 srovnatelného obratu jako stěžovatel.

Na tomto základě vydal správce daně dne 13. 5. 2009 dodatečný platební výměr č. j. 152469/09/077910302647, kterým stěžovateli doměřil daň ve výši 242 943 Kč.

[2.] Proti němu podal stěžovatel odvolání, podle nějž mu vůbec nebylo zřejmé, co vlastně porušil, protože ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl pouze některá svá zjištění, ale zpráva neobsahovala všechny zákonné náležitosti, zejména neuváděla ustanovení, která měl stěžovatel porušit. Tvrdil také, že doplnil účetní doklady týkající se vozidel dovezených z Itálie, že nemá žádný sklad s náhradními díly, takže nemohl doložit skladovou evidenci materiálu. K výdajům na provoz svého automobilu uvedl, že mu byla kniha jízd odcizena, brojil proti neuznání nákladů za telefonní hovory, proti neuznání italských dokladů o odběru automobilů a proti neuznání vlastních vkladů. Poslední výtky ze strany správce daně si stěžovatel vysvětloval tím, že nemohl předložit výpisy z účtů, protože všechny platby realizoval v hotovosti. Rozhodnutí správce daně o vyměření daně podle pomůcek také vytkl, že z něj není zjevné, zda subjekt využitý pro vyměření daně podle pomůcek byl opravdu srovnatelný se stěžovatelem.

[3.] Toto odvolání Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) nejprve zamítlo rozhodnutím ze dne 5. 11. 2009, č. j. 5327/09-1100. To bylo následně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 1. 3. 2010, sp. zn. 10 Af 1/2010, kvůli způsobu výpočtu daně podle pomůcek, konkrétně kvůli nepřezkoumatelnosti úředního záznamu o stanovení základu daně a daně.

[4.] V dalším řízení pak toto odvolání žalovaný podruhé zamítl rozhodnutím ze dne 14. 7. 2010, č. j. 3583/10-1100. V něm odmítl, že by stěžovatel nebyl řádně seznámen se závěry daňové kontroly. Byl s nimi seznámen formou zprávy, z níž byl dostatečně zřejmý průběh a výsledek daňového řízení a s níž měl dostatečnou možnost se seznámit. K výzvě správce daně dodal stěžovatel mimo jiné soupis vozidel, u nichž příjem z prodeje nezahrnul do daňové evidence. Taková evidence však nemohla poskytovat pravdivý obraz o zdanitelných příjmech a daňových výdajích. Stěžovatel ani neprokázal, například výpisem z účtu, kdy a v jaké částce byly skutečně uhrazeny faktury za vozidla dovezená z Itálie, neboť k nim údajně italská strana dodává jen faktury bez data vystavení. Stěžovatel sice nejprve tvrdil, že zaplacení aut je zjevné již z toho, že bez úhrady v hotovosti by vozidla vůbec nebyla vydána, později ale uváděl, že úhrady faktur probíhaly ve splátkách. Samotné celní deklarace pak nejsou dostatečným důkazem, neboť správce daně nepochyboval o dovezení aut, ale o jejich zaplacení. Stěžovatel také neprokázal, jak ve své podnikatelské činnosti využil náhradní díly, jejichž nákup uplatnil jako daňový výdaj. Mimo jiné kvůli odcizení knihy jízd také neprokázal, jak skutečně využíval automobil, jenž byl zařazen do obchodního majetku a uplatňoval na něj odpisy. Stěžovatel také nijak neprokázal původ finančních prostředků vložených do podnikání, ani své tvrzení, že 80% hovorů fakturovaných mu mobilními operátory využíval k podnikatelským účelům. Stěžovatel tak nesplnil svou povinnost a nepředložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení učiněná v průběhu daňové kontroly, a bylo proto namístě vyměřit mu daň podle pomůcek.

[5.] Co se týče způsobu výpočtu daně stanovené podle pomůcek, správce daně doplnil po prvém rozsudku krajského soudu původně nepřezkoumatelný úřední záznam o stanovení základu daně a daně novým úředním záznamem ze dne 26. 5. 2010, č. j. 163801/10/0779303377. V něm zejména upřesnil posouzení srovnatelného daňového subjektu, konkrétně provozovatele jiného autobazaru bez zaměstnanců v obdobné lokalitě vykazujícího obdobný obrat. Na výběru takového subjektu se přitom daňový subjekt nemá právo podílet, a jakmile k němu správce daně přikročil, nemohl již přihlížet

k jednotlivým důkazům prokazujícím stěžovatelovy osobní vklady do podnikání či výši zjištěných nezdaněných příjmů. Správce daně přihlédl při stanovení daně podle pomůcek i ke zjištěným výhodám dle ustanovení § 46 odst. 3 tehdy účinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), konkrétně snížil základ daně o nezdanitelnou část základu daně a o slevu na vyživované dítě.

[6.] Stěžovatel podal proti tomuto rozhodnutí ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích novou žalobu opřenou o výtku, že se správce daně nezabýval tím, proč stěžovateli vznikla vysoká ztráta, a na jeho výtky zareagoval až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Brojil i proti tomu, že se žalovaný pokusil o nápravu svých pochybení doplněním úředního záznamu, ovšem doplňování důkazů v řízení o určení daně podle pomůcek a následné doplňování odůvodnění až v rozhodnutí o odvolání není možné, už z důvodu zásady dvojinstančnosti řízení.

[7.] Krajský soud jeho žalobu tentokrát zamítl, a to rozsudkem ze dne 19. 1. 2011, č. j. 10 Af 84/2010 - 35, protože shledal, že žalovaný postupoval souladně s § 31 odst. 3 a 5 daňového řádu, když vypracováním úředního záznamu ze dne 26. 5. 2010 odstraňoval vady řízení, které mu krajský soud vytkl ve svém prvém rozsudku. S obsahem tohoto úředního záznamu byl stěžovatel řádně seznámen a dostal možnost se k němu vyjádřit. Jeho námitky pak žalovaný posoudil ve svém rozhodnutí o odvolání a dospěl ke stejným závěrům jako předtím prvostupňový správce daně. Nebyla porušena zásada dvojinstančnosti, neboť žalovaný vycházel ze stejných skutkových zjištění jako předtím správce daně. V úředním záznamu byly jen rozvedeny údaje o srovnatelném daňovém subjektu, aby bylo možno daň stanovenou podle pomůcek přezkoumat. Například zde bylo stěžovateli výslovně vytknuto, že neuvedl vstupní cenu odpisovaného hmotného majetku, tato výtka však byla jinými slovy uvedena již ve zprávě o daňové kontrole. Celkově pak krajský soud shledal z úředního záznamu, že daň byla podle pomůcek stanovena co nejspolehlivěji. Splněny byly i podmínky § 50 odst. 5 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti

[8.] Stěžovatel v kasační stížnosti směřující proti tomuto rozsudku uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."), když namítá vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu.

[9.] Stěžovatel vytýká správci daně, že stanovil základ daně podle srovnatelného daňového subjektu a nijak nezohlednil stěžovatelovu daňovou ztrátu za rozhodné období, přestože ji řádně uplatnil ve svém daňovém přiznání. Podle § 16 odst. 8 daňového řádu, tak jak byl vyložen v usnesení Ústavního soudu II. ÚS 166/01 ze dne 22. 1. 2002, měl ovšem i při dodatečném stanovení daně přihlédnout ke všem okolnostem zjištěným při daňové kontrole, včetně výhod svědčících daňovému subjektu. Správce daně měl tedy zohlednit všechna stěžovatelova podání a skutečnosti v nich obsažené, pokud se v průběhu daňového řízení ukázaly být pravdivými. Poukazuje přitom i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 30/2004 (publ. pod č. 1283/2007 Sb. NSS), podle nějž je právem, nikoli povinností daňového subjektu uplatnit daňovou ztrátu coby odčitatelnou položku.

[10.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[11.] Žalovaný ve vyjádření opakuje, že stěžovatelova daňová evidence vykazovala zcela zásadní nedostatky, a proto nebylo možno z ní vycházet při stanovení základu daně, neboť nebylo možno postavit najisto stěžovatelovy příjmy ani výdaje. Za situace, kdy stěžovatel věrohodně neprokázal převažující část daňových výdajů, které by mohly tvořit namítanou daňovou ztrátu, nemohl žalovaný posoudit údaj o stanovení daňové ztráty jako relevantní. Proto byl pomůckou pro stanovení daně toliko rozdíl mezi příjmy a výdaji z podnikatelské činnosti srovnatelného daňového subjektu. Nad jejich rámec přihlédl správce daně k okolnostem, z nichž vyplývaly pro stěžovatele výhody. Nemohl tedy zohlednit uplatněnou daňovou ztrátu ve výši 873 220 Kč, neboť k výpočtu daně podle pomůcek přikročil správce daně právě pro nedůvěryhodnost výdajů týkajících se úhrady faktur za ojetá vozidla dovezená z Itálie, výdajů na nákup náhradních dílů, výdajů na pracovní cesty a výdajů za použití služeb telefonních operátorů či za nákup valut. Stěžovatelem zmiňovaný rozsudek sp. zn. 2 Afs 30/2004 se týká zcela jiné problematiky, totiž neprovedení výslechu navrhovaných svědků, a věci se netýká ani usnesení II. ÚS 166/01, neboť stěžovatel v nyní projednávané věci neuplatnil daňovou ztrátu jako odčitatelnou položku, navíc toto usnesení se týká zohlednění skutečností, které se v daňovém řízení ukáží jako pravdivé. Údaje uvedené stěžovatelem v daňovém řízení ovšem pravdivé nebyly, takže k nim správce daně ani žalovaný přihlédnout nemohli. Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[12.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[13.] Stěžovatel uplatňuje prakticky jedinou stížní námitku, a to, že měl správce daně při dodatečném vyměření daně podle pomůcek zohlednit i daňovou ztrátu, která mu ve zdaňovacím období roku 2005 vznikla.

[14.] Při určení podkladů, z nichž může správce daně vyjít při vyměření daně podle pomůcek, bylo za účinnosti tehdy platného daňového řádu klíčové ustanovení jeho § 31 odst. 6: „*Pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.*“ Je tedy pravda, že správce daně mohl poté, co se rozhodl vyměřit daň podle pomůcek, využít jako pomůcky (již ne jako důkazy, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003, publ. na www.nssoud.cz, podle nějž správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek, nikoli jejich kombinací) i informace, které se dozvěděl z průběhu zdaňování u samotného daňového subjektu, tedy stěžovatele. To ostatně potvrzuje i právní

věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 190/2004 (publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS): *„Při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole.“*

[15.] Jako pomůcky však lze z povahy věci použít pouze ty z poznatků získaných při daňové kontrole, o jejichž správnosti je správce daně přesvědčen. Takovými však podklady, o něž stěžovatel opírá svou tvrzenou daňovou ztrátu, nebyly. Byly to totiž právě podklady prokazující údajné stěžovatelovy daňové výdaje, a tedy potažmo výslednou daňovou ztrátu, o jejichž správnosti a průkaznosti správce daně pochyboval, a právě proto, že se stěžovateli nepodařilo jej o jejich správnosti a průkaznosti přesvědčit, přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Za takové situace by bylo v rozporu se zásadou správného a úplného zjištění a stanovení daňové povinnosti podle § 1 odst. 2 daňového řádu, kdyby správce daně vyšel z podkladů, o jejichž správnosti měl závažné pochybnosti, byť by je využil pouze jako pomůcky. Jako pomůcky lze totiž využít pouze takové podklady, které obsahují správné informace a jsou relevantní ve vztahu ke skutečnosti, neboť jejich cílem a posláním je *„s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním,“* jak bylo připomenuto v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, sp. zn. 2 Afs 184/2006 (publ. na www.nssoud.cz).

[16.] Bylo by absurdní, aby správce daně, poté co doklady prokazující stěžovatelovy údajné výdaje jednou účinně zpochybnil v rámci daňové kontroly, k nim následně přihlížel jako k pomůckám. Stejně tak nebylo povinností správce daně k nim přihlížet jako k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Takovou možnost vyloučil zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, sp. zn. 2 Afs 2/2003 (publ. pod č. 249/2004 Sb. NSS): *„Je-li daň stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 téhož zákona.“*

[17.] Lze tak uzavřít, že pokud správce daně v rámci daňové kontroly zpochybnil pravdivost dokladů prokazujících stěžovatelovy údajné daňové výdaje (a samotné toto zpochybnění již stěžovatel svou kasační stížností nenapadá) a rozhodl se přikročit ke stanovení daně podle pomůcek, nemohl k nim již přihlížet v rámci dokazování, neboť to se se stanovením daně podle pomůcek vylučuje; nemohl k nim přihlížet ani coby k pomůckám, neboť by šlo o pomůcky pochybné pravdivosti; a nemohl k nim přihlížet ani jako k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, jak vyplývá z citované judikatury. Jakkoli tak byla právě tato uplatněná daňová ztráta tím, co mělo odlišit stěžovatelův daňový základ od daňového základu srovnatelného daňového subjektu vybraného správcem daně pro určení daně podle pomůcek, daňový řád nedával správci daně žádnou možnost, jak k ní přihlédnout, a takové přihlédnutí by bylo i v rozporu s tím, proč správce daně k vyměření daně podle pomůcek přikročil. Stěžovatelova jediná stížní námitka je tak nedůvodná.

[18.] Nic na tom nemůže změnit ani jeho poukaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. 2 Afs 30/2004 (publ. pod č. 1283/2007 Sb. NSS), neboť ten se týká toho, že uplatnění daňové ztráty, jakožto odčitatelné položky v konkrétním zdaňovacím období, je právem daňového subjektu, nikoliv jeho povinností, což je otázka nijak nesouvisící s nyní projednávanou situací. Podobně irelevantní je pak jeho poukaz na

rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 166/01 ze dne 22. 1. 2002, jednak proto, že jde pouze o precedenčně nezávazné usnesení, jednak proto, že se v něm Ústavní soud vyjadřoval k tomu, že správce daně není oprávněn sám uplatnit daňovou ztrátu namísto daňového subjektu. Obě stěžovatelem zmiňovaná rozhodnutí jsou tak pro nyní posuzovanou kasační stížnost irelevantní, leda by zdejší soud za relevantní označil jakékoli soudní rozhodnutí, které nějak zmiňuje uplatnění daňové ztráty, což jistě není vhodný model práce s judikaturou.

V. Závěr

[19.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 6. června 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu