ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **E. Z.,** zastoupena Mgr. Petrem Poláchem, advokátem se sídlem Bezručova 52, Blansko, adresa pro doručování: Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2011, č. j. 30 Ca 155/2009 – 84,

takto:

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 10. 10. 2011, č. j. 30 Ca 155/2009 – 84, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 13069/09-1102-705050, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

**II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě 10.640 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Polácha, advokáta.

**III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 8.880 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Petra Polácha, advokáta.

## Odůvodnění:

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 10. 2011, č. j. 30 Ca 155/2009 – 84, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 10. 2009, č. j. 13069/09-1102-705050, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Slavkově u Brna (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2008, č. j. 29193/08/343970/0158 tak, že stěžovatelce byla za zdaňovací období roku 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 75.868 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že závěr správních orgánů, že stěžovatelka neprokázala své výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“), odpovídá zákonu. Důkazní břemeno bylo na stěžovatelce, která musela prokázat, jaké

výdaje, které mohly objektivně sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, vynaložila. Stěžovatelka neprokázala nejen uskutečnění deklarovaných výdajů, ale ani jejich souvislost se zdanitelnými příjmy. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Použití pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je totiž vázáno na podmínku, že daň není možno stanovit dokazováním. V tomto případě však správce daně měl prostředky ke stanovení daně dokazováním. Pouze ze skutečnosti, že daňový subjekt není schopen splnit svoje důkazní břemeno, nelze vyvozovat, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Je proto lichá argumentace stěžovatelky, že zboží, o jehož prodeji účtovala jako o příjmech, skutečně existovalo a že není myslitelné, aby byly zcela vyloučeny náklady na jeho pořízení. Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že v předmětném zdaňovacím období určitým zbožím disponovala, ale nelze přehlédnout, že jeho původ a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením tak, jak byly stěžovatelkou deklarovány, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny. Stěžovatelka byla schopna prokázat jen své příjmy spojené s prodejem zboží, nikoliv však již výdaje na jeho pořízení. Správce daně ani finanční ředitelství tudíž nijak nevybočili z rámce nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud v rozporu se zákonem posoudil otázku opodstatněnosti postupu správních orgánů, které jí stanovily daň dokazováním, místo aby ji stanovily podle pomůcek. Důvodnost této námitky se opírá o závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, podle kterých lze přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek v případě, je-li za nevěrohodnou či neprůkaznou označena podstatná část účetnictví daňového subjektu. V tomto případě nebylo správcem daně osvědčeno více než 95 % uplatňovaných výdajů. Z částky 390.000 Kč nebyly osvědčeny jako oprávněné výdaje v částce 373.500 Kč, což je jistě podstatná část účetnictví. Tak byly jednoznačně splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Vzal-li správce daně za prokázané, že stěžovatelka vlastnila dotčená vozidla a tyto prodala, měl uznat jako klíčový výdaj částku, za kterou je nakoupila. Zůstal-li výdaj za nákup vozidel neosvědčen, daňová povinnost měla být stanovena za použití pomůcek. Nemožnost prokázat nákup vozidel věrohodnými doklady byla navíc způsobena objektivními okolnostmi, a to jejich odcizením. Že k odcizení originálů dokladů skutečně došlo, bylo prokázáno již v řízení před správními orgány a tato skutečnost nebyla ani krajským soudem zpochybněna. Krajský soud pouze uvedl, že doklady o krádeži neprokazují vynaložení nákladů. Nutno také odkázat na dlouhodobě judikovanou povinnost správců daně stanovit daň ve správné výši a nikoliv ve výši nejvyšší ve prospěch státu, které však krajský soud nepřisvědčil. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako rozhodnutí finančního ředitelství, nelogický a vnitřně rozporný. Na jedné straně je daňový subjekt orgánem státu (orgánem vedoucím evidenci vozidel) považován za vlastníka prodávaných vozidel a na straně druhé toto vlastnictví jiné orgány státu (správce daně, finanční ředitelství a krajský soud) neuznávají, stejně jako způsob jeho nabytí. Takový postup je ústavně nekonformní a nezákonný. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka,

přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu bylo správci daně dne 2. 4. 2007 doručeno přiznání k dani z příjmů fyzických osob stěžovatelky za rok 2006, v němž byl vyčíslen dílčí základ daně podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů ve výši 11.000 Kč. V příloze č. 2 - výpočet dílčího základu daně z ostatních příjmů (§ 10) stěžovatelka vykázala příjmy z prodeje hmotného majetku ve výši 401.000 Kč a k tomu se vztahující výdaje ve výši 390.000 Kč. Na výzvu správce daně sdělila, že uvedené částky příjmů jsou tvořeny příjmem z prodeje 3 osobních automobilů (Opel Vectra, Škoda Felicia combi a Ford Focus) a pokud jde o částky uplatněných výdajů k dosažení uvedených příjmů, že se jedná o výdaje na pořízení těchto vozidel ve výši 303.000 Kč, ostatní výdaje ve výši 75.000 Kč a provizi v částce 12.000 Kč. Do protokolu o ústním jednání ze dne 11. 6. 2007 pak stěžovatelka uvedla, že vozidla byla pořízena v Itálii za účelem výdělku, poté byla prodána v České republice. Dovoz těchto vozidel zajišťoval R. Š. Při fyzickém předání vozidel při nákupu a prodeji včetně úhrad nebyla přítomna, neboť vše zajišťoval R. Š. na základě ústní dohody. Pořízení vozidel hradila částečně z vlastních finančních prostředků, a to ve výši 60.000 Kč. Zbytek byl hrazen R. Š. Za prodaná vozidla měla stěžovatelka obdržet pouze „výdělek“ ve výši 11.000 Kč a jí vložené vlastní finanční prostředky. Doklady o pořízení a prodeji vozidel nemůže předložit, neboť byly odcizeny R. Š. Úhrady za pořízení a prodej vozidel byly provedeny v hotovosti, ale doklady byly také zcizeny. Dále stěžovatelka uvedla, že provize uvedené v přehledu byly vyplaceny R. Š. na základě ústní dohody, a to ve výši 4.000 Kč za každé vozidlo. Náklady vyčíslené v přehledu jsou náklady na dovoz, opravy, čištění a přihlášení vozidel, přičemž doklady o těchto skutečnostech rovněž odcizeny. Opravy a čištění vozidel se prováděly v Itálii. Stěžovatelka byla v průběhu vytýkacího řízení vyzvána k doložení uplatněných výdajů a k prokázání toho, že se jedná o výdaje, které byly vynaloženy na dosažení příjmů. Na tuto výzvu předložila fotokopie tří příjmových pokladních dokladů za vystavení TP dovoz-čistopis, které byly vystaveny Městským úřadem ve Slavkově u Brna, odborem dopravy a silničního hospodářství (ze dne 16. 2. 2006, 23. 3. 2006 a 11. 5. 2006 vždy na částku 1.500 Kč) a fotokopie tří kupních smluv z Itálie (ze dne 3. 5. 2006 na vozidlo Opel Vectra v částce 5.200 Eur, ze dne 14. 12. 2005 na vozidlo Škoda Felicia v částce 2.500 Eur a ze dne 13. 3. 2006 na vozidlo Ford Focus v částce 4.500 Eur). Podle potvrzení Policie České republiky o oznámení R. Š. došlo ke vloupání do motorového vozidla na ulici Vídeňská v Brně a k odcizení kufříku s věcmi. V součinnosti s třetími osobami si správce daně zajistil důkazy ve věci výše příjmů z prodeje předmětných vozidel. Na základě těchto důkazů dospěl k závěru, že příjem stěžovatelky podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů z prodeje předmětných vozidel za zdaňovací období roku 2006 byl v celkové výši 416.000 Kč a že stěžovatelka prokázala výdaje pouze ve výši 4.500 Kč. Proto správce daně stanovil stěžovatelce základ daně ve výši 411.500 Kč a daň ve výši 79.708 Kč. Po doplnění dokazování v odvolacím řízení výslechem svědka R. Š., změnilo finanční ředitelství rozhodnutí správce daně tak, že byly uznány jako oprávněné výdaje stěžovatelky ve výši 12.000 Kč za provizi za nákup a prodej vozidel, a proto byla snížena daň stanovená správcem daně na částku 75.868 Kč.

Podle ust. § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů je základem daně částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak.

Podle ust. § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou ostatními příjmy, při kterých dochází ke zvýšení majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 až 9, zejména příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu nebo nebytového prostoru nebo spoluvlastnického podílu na nich, movité věci, cenného papíru a příjmy plynoucí jako protihodnota menšinovým akcionářům při uplatnění práva hlavního akcionáře na výkup účastnických cenných papírů podle zvláštního právního předpisu s výjimkou uvedenou v § 4.

Podle ust. § 10 odst. 4 věty prvé zákona o daních z příjmů, je základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Splněním podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně již v celé řadě svých rozhodnutí. Např. v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 – 68, publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 327/2004 a dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil, že: „*Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést*“. V rozsudku ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, dostupný na www.nssoud.cz, pak vyslovil závěr, že: „*Stanovení 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*“. V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí NSS), pak Nejvyšší správní soud deklaroval závěr, že: „*Pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 téhož zákona), musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností*“.

Pokud jde o rozsah nesplněných povinností determinujících postup podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, i touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, dostupný na www.nssoud.cz, v němž je uvedeno, že: „*Nesplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace,*

*kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním. Zjištění, že daňový subjekt neúčtoval o stravenkách jako o ceninách, ale jako o hotovostním příjmu, že v ojedinělých případech byla přepsána pořadová čísla faktur, a že neoprávněně zaúčtoval jeden výdaj, samo o sobě stanovení daně dokazováním nevylučuje*". V rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že: „*Jednalo-li se svým objemem o podstatnou část účetnictví stěžovatele, která byla zpochybněna a správcem daně neuznána, stěží lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. zachována. Zákon o správě daní a poplatků v § 31 odst. 5 naopak nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplné a průkazné, použito jakožto jedné z možných pomůcek*".

Zákon o správě daní a poplatků v zásadě umožňuje stanovit základ daně a daň třemi způsoby, a to dokazováním, za použití pomůcek a sjednáním (dohodou), přičemž zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním. Teprve nelze-li stanovit základ daně a daň dokazováním, lze ji stanovit za použití pomůcek. V případě nemožnosti stanovit daň některým z těchto uvedených způsobů, je třeba ji sjednat. Společné pro všechny uvedené způsoby stanovení daně je, aby daň byla stanovena ve správné výši a nikoliv v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu, které by bylo navíc provázeno libovůlí finančního orgánu. V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004 a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která bere na zřetel výdaj na zajištění příjmu. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Bez ohledu na to, zda byla daň stanovena dokazováním, za použití pomůcek či sjednána, musí být respektovány práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků). Mezi takové právem chráněné zájmy bezesporu náleží i oprávnění daňového subjektu uplatnit oproti příjmům příslušné výdaje. Je pak již jen otázkou zjištěného skutkového stavu věci a naplnění zákonných podmínek pro ten který způsob stanovení daně, zda k těmto oprávněným zájmům bude přihlédnuto při dokazování (prokázané skutečnosti), při stanovení daně za použití pomůcek nebo při sjednání daně.

Na uvedeném nic nemění ani dikce ust. § 10 odst. 4 věta prvá zákona o daních z příjmů, podle kterého je dílčím základem daně příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Je tomu tak proto, že toto citované ustanovení je pouze speciálním ustanovením k ust. § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 1 citovaného zákona), a nikoliv ustanovením vylučujícím jeden z několika způsobů stanovení daně (§ 31 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že ust. § 10 odst. 4 věta prvá zákona o daních z příjmů pouze upřesňuje základ daně (dílčí základ daně) tím, že omezuje možný rozsah výdajů, které by jinak mohly u jiných příjmů přicházet běžně v úvahu, pouze na výdaje na dosažení příjmu podle ust. § 10 citovaného zákona, ale již nikoliv na jejich zajištění a udržení, jako v případě jiných příjmů ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. V tomto směru nelze ponechat stranou, že krajský soud podle odůvodnění rozsudku (i oproti finančnímu ředitelství) v dané věci nesprávně aplikoval ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Závěr vyslovený krajským soudem, že v projednávané věci byla stěžovatelce v souladu se zákonem stanovena daň z příjmů dokazováním, je nesprávný, nemá oporu

v zákoně a je v rozporu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Lze souhlasit s krajským soudem i finančním ředitelstvím, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním, tedy způsobem, kdy jednotlivé příjmy a výdaje jsou jednoznačně prokázány nebo neprokázány. Současně však stanoví (§ 31 odst. 5 citovaného zákona) podmínky, za nichž je správce daně „oprávněn" stanovit daň za použití pomůcek. Toto „oprávnění" ve veřejném právu však nepředstavuje libovůli rozhodnout, zda tak učiní, ale vyjadřuje kompetenci (povinnost) správce daně stanovit daňovému subjektu daň tímto „kontumačním způsobem" (kvalifikovaným odhadem), jsou-li pro to dány zákonné podmínky. Stanovit daň za použití pomůcek lze tedy za splnění dvou kumulativních podmínek. Jednak že daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a jednak, že současně není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

V dané věci stěžovatelka nesplnila při dokazování svou zákonnou povinnost, když správci daně neprokázala oprávněnost přiznaných příjmů a výdajů podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka byla na základě výzev správce daně povinna ve smyslu ust. § 43 odst. 1 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyvrátit pochybnosti o údajích na ř. 207, 208, 209 daňového přiznání a prokázat tvrzené skutečnosti ohledně dílčího základu daně z ostatních příjmů a k němu se vztahujících příjmů a výdajů. Bylo tedy na ní, aby prokázala jednotlivé údaje, z nichž byl složen nejen tento dílčí základ daně, ale i jednotlivé příjmy a výdaje. Stěžovatelkou předložené fotokopie 3 vyplněných formulářů cizojazyčných listin (smluv), v nichž byly uvedeny identifikační údaje dovezených vozidel, údaje daňového subjektu a údaj o ceně v jednotkách euro, samy o sobě neprokazují, že uváděná částka 303.000 Kč byla za 3 nakoupené vozidla skutečně zaplacena. Stejně tak neprokazují, že stěžovatelka vynaložila další částky jako ostatní výdaje ve výši 75.000 Kč či částku 12.000 Kč jako provizi. Lze proto konstatovat, shodně s krajským soudem, že stěžovatelka nesplnila při dokazování svou zákonnou povinnost při prokazování uplatněných výdajů. Nesplnila ovšem ani svou povinnost prokázat správnost přiznaných příjmů, když jí byly správcem daně stanoveny příjmy z prodeje vozidel ve výši 416.000 Kč, tedy v jiné než přiznané výši, a to na základě důkazních prostředků, které si správce daně obstaral bez součinnosti se stěžovatelkou. Je tedy nepochybné, že prvá podmínka pro stanovení daně za použití pomůcek byla naplněna.

Lze také konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, jaká je přesná míra (rozsah porušených povinností/neprokázaných skutečností), kdy lze ještě dostatečně spolehlivě a s jednoznačnou mírou objektivity stanovit základ daně a daň při současném zachování práv daňového subjektu (se zohledněním nezbytně vynaložených výdajů, byť neprokázaných). Touto otázkou se však již zabýval Nejvyšší správní soud, v rozsudcích ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Podle prvého rozsudku nelze oprávněně stanovit daň za použití pomůcek v případě, že daňový subjekt nesplní při dokazování povinnosti marginálního charakteru, tj. nebyly-li prokázány drobné či z hlediska celkových výdajů nevýznamné výdaje. To znamená, že pokud věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není ještě zcela vyvrácena, není splněna jedna z podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Naopak, byla-li již správcem daně vyvrácena či zpochybněna a neuznaná podstatná část účetnictví či jiné evidence daňového subjektu, a kdy lze učinit závěr, že účetnictví nebo evidence nemá dostatečnou vypovídací schopnost (účetnictví nelze použít jako důkaz), je třeba jednoznačně konstatovat, že již není možné

stanovit daňovou povinnost dokazováním a je tak naplněna druhá podmínka pro stanovení daně za použití pomůcek.

Byla-li v daném případě finančními orgány vyvrácena věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví (evidence) stěžovatelky (vyloučení téměř 95 % výdajů), jak vyplývá ze zprávy o vytýkacím řízení i rozhodnutí finančního ředitelství, nelze současně dovodit, že účetnictví a evidence stěžovatelky bylo v takovém stavu, který by umožňoval stanovit daň dostatečně spolehlivě dokazováním. To platí tím spíše, nebyla-li věrohodně prokázána správnost ani příjmů stěžovatelky, což ostatně krajský soud ponechal zcela stranou své pozornosti. Ze shromážděných důkazů nelze ani učinit jednoznačný závěr, jaká byla ve skutečnosti výše příjmů, které stěžovatelka měla obdržet v souvislosti s prodeji R. Š. dovezených vozidel.

Jestliže za daného skutkového stavu finanční ředitelství nepřistoupilo ke stanovení daně za použití pomůcek, tj. kvalifikovaným odhadem ostatních příjmů a k nim se nutně vztahujícím výdajů na pořízení prodaného zboží, a stanovilo daň dokazováním, postupovalo nejen v rozporu s ust. § 31 odst. 2 a 5 zákona o správě daní a poplatků, ale také v rozporu s ust. § 2 odst. 1 citovaného zákona. Takový výklad zákona je ve svém důsledku výkladem stavícím stěžovatelku do horšího postavení, než kdyby jí byly výdaje stanoveny kvalifikovaným odhadem (za použití pomůcek), tedy výkladem porušujícím princip rovného postavení před zákonem. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou uplatněné výdaje, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pominuty. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení ostatního příjmu daňového subjektu (stěžovatelky) zcela nutně vynaloženy. Jiný způsob než úplatné nabytí těchto vozidel, např. jejich odcizení, pak nemá oporu v obsahu správního spisu. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných výdajů, které jsou ale zcela zásadní pro dosažení zdaňovaných příjmů, tyto zohlednil při stanovení daně stěžovatelce za použití pomůcek. Pokud následně ani finanční ředitelství nepřistoupilo ke stanovení daně za použití pomůcek, je jeho řízení založeno na podstatné vadě, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, publikováno pod č. 1865/2009 Sbírky rozhodnutí NSS, podle kterého lze změnit způsob stanovení daně i v odvolacím řízení).

Ponechat bez povšimnutí nelze ani způsob hodnocení důkazů finančním ředitelstvím po doplnění odvolacího řízení, kdy na straně jedné pouze na základě tvrzení stěžovatelky a výpovědi svědka R. Š. je bez dalšího jako uznatelný výdaj akceptována částka 12.000 Kč a na straně druhé neakceptováno totéž tvrzení podepřené svědeckou výpovědí o autenticitě zahraničních dokladů, a tím i částek vynaložených na pořízení těchto vozidel. Totéž platí i ohledně hodnocení další skutečnosti vyplývající z výpovědi tohoto svědka, že zajišťoval pro stěžovatelku opravy a čištění vozidel a že ve skutečnosti stěžovatelka od svědka za prodej obdržela pouze svůj vklad a částku výdělku, jejíž výši si již nepamatuje.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta prvá před středníkem s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí finančního ředitelství trpí podstatnou vadou řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, pro kterou bylo rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a)

s. ř. s. současně zrušil také napadené rozhodnutí finančního ředitelství a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na finančním ředitelství, aby v mezích právního závěru vysloveného Nejvyšším správním soudem doplnilo výsledky odvolacího řízení a poté vydalo rozhodnutí, které bude v souladu se zákonem. Při tom přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro stěžovatelku, i když jí nebyly uplatněny.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů těchto řízení.

V řízení o žalobě sestávaly náklady řízení stěžovatelky ze soudního poplatku ve výši 2.000 Kč a odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Odměna zástupce činí za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání ve věci) 3 x 2.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“)], tj. celkem 6.300 Kč, zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 20 %, tj. o 1.260 Kč. Náhrada hotových výdajů činí 900 Kč (3 x 300 Kč podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky), zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 20 %, tj. o 180 Kč. Náhrada nákladů řízení o žalobě tak činí celkem 10.640 Kč.

V řízení o kasační stížnosti sestávají náklady řízení stěžovatelky ze dvou soudních poplatků v celkové výši 6.000 Kč (kasační stížnost 5.000 Kč a návrh na přiznání odkladného účinku 1.000 Kč) a z odměny a náhrady hotových výdajů jejího zástupce. Odměna zástupce činí za jeden úkon právní služby (písemné podání ve věci samé) 2.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky], zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 20 %, tj. o 420 Kč. Náhrada hotových výdajů pak sestává z paušální částky 300 Kč (podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky), zvýšená o daň z přidané hodnoty ve výši 20 %, tj. o 60 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí celkem 8.880 Kč.

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

V Brně dne 27. září 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu