

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. K.,** zastoupen JUDr. Petrem Poláchem, advokátem se sídlem Bezručova 52, Blansko, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 187/2009 – 102,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 187/2009 - 102, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2009, č. j. 13068/09-1102-705050, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 11 600 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Petra Polácha, advokáta.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 7400 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Petra Polácha, advokáta.

IV. Žalobci **se vrací** soudní poplatek ve výši 1000 Kč, který bude vyplacen z účtu Nejvyššího správního soudu k rukám zástupce žalobce JUDr. Petra Polácha, advokáta do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce – J. K. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 187/2009 – 102, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 187/2009 – 102 zamítl žalobu J. K., kterou se žalobce domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále také „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 23. 10. 2009, č. j. 13068/09-1102-705050, jímž byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu ve Slavkově u Brna (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2008, č. j. 29190/08/343970/8227 tak, že žalobci byla pravomocně za zdaňovací období roku 2006 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 166 556 Kč (dále jen „daň“). Podle krajského soudu odpovídá zákonu závěr správních orgánů, že žalobce neprokázal své výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů nebo ZDP“). Žádnými relevantními důkazy nebyla vyvrácena správnost úvah a logičnost postupu žalovaného. Důkazní břemeno bylo na žalobci a ten proto musel také prokázat, jaké skutečné výdaje, které mohly objektivně sloužit k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů, vynaložil. Žalobce toto neučinil a ocitl se tak v důkazní nouzi. Obstojí proto závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že jím deklarované výdaje byly výdajem na dosažení zajištění a udržení příjmů. Nic na tom nemění ani okolnost, že žalobci bylo odcizeno účetnictví. Žalobce neprokázal nejen samotné uskutečnění deklarovaných výdajů, ale ani jejich souvislost se zdanitelnými příjmy. Krajský soud nemohl přisvědčit ani námitce, že žalobci měla být správně stanovena daň podle pomůcek. Použití pomůcek [§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)] je totiž vázáno na podmínku, že takto lze stanovit daň jen tehdy, není-li možno stanovit daň dokazováním. Tak tomu ale v tomto případě nebylo. Nic na tom nemění ani okolnost, že byly vyloučeny téměř všechny výdaje žalobce. Je proto lichá argumentace žalobce, že zboží, o jehož prodeji účtoval jako o příjmech, skutečně existovalo a že není myslitelné, aby byly zcela vyloučeny náklady na jeho pořízení. Žalobci lze přisvědčit v tom, že v předmětném zdaňovacím období určitým zbožím disponoval. Nelze však přehlédnout, že původ deklarovaného zboží a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením, tak jak byly žalobcem deklarovány, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny. Žalobce proto v podaném přiznání byl schopen prokázat jen své příjmy spojené s prodejem zboží, nikoliv však již výdaje na jeho pořízení. Správce daně ani žalovaný tudíž nijak nevybočili z rámce nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/2004.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou explicitně opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel především namítá, že krajský soud v rozporu se zákonem posoudil otázku opodstatněnosti postupu správních orgánů, které mu stanovily daň dokazováním, namísto toho, aby mu 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 pomůckami 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 613 000 Kč jako výdajů pak nebyly osvědčeny jako oprávněné výdaje v částce 597 000 Kč, což jistě lze považovat za více než podstatnou část účetnictví. V jeho věci tak byly jednoznačně splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud tedy správce daně vzal za prokázané, že jako daňový subjekt vlastnil dotčená vozidla a tyto prodal, měl daňovému subjektu uznat jako klíčový výdaj částku, za kterou toto vozidlo nakoupil (nelze dospět k závěru, že daňový subjekt dotčená vozidla nenakoupil). Jako takový je pak výdaj za nákup vozidel klíčovým výdajem, který nelze pominout a daň stanovit dokazováním. Pokud měl správní orgán pochybnosti o výši nákupní ceny vozidel, mohl jistě tyto výdaje neuznat, ale v tom případě měl stanovit daň pomůckami, a nikoliv „dokazováním“ vyloučit veškeré klíčové výdaje a při tom mu ponechat veškeré příjmy. V tomto případě nemožnost prokázat nákup vozidel věrohodnými doklady byla navíc způsobena objektivními okolnostmi, a to odcizením těchto dokladů. Že k odcizení těchto důkazů (originálů dokladů) skutečně došlo, bylo prokázáno již v řízení před správními orgány a nebylo ani krajským soudem zpochybněno. Správní soud pouze uvedl, že doklady o krádeži neprokazují vynaložení nákladů. Nutno též 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 žalovaného - nelogický a vnitřně rozporný. Je tomu tak proto, že 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, žalovaný a krajský soud neuznávají, stejně jako způsob jeho nabytí. Takový postup je ústavně nekonformní a nezákonný. Stěžovatel proto společně s podanou kasační stížností podává i žádost o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Je tomu tak proto, že jeho finanční situace není uspokojivá, nemá vlastní movitý či nemovitý majetek, který by mohl zpeněžit na úhradu stanovené daně, či jejího příslušenství. Pokud jde o osobní automobil Škoda RZ: X, tak tento je po havárii v nepojízdném stavu. Jeho současný příjem činí cca 14 000 Kč měsíčně čistého. Má proto za to, že pokud by došlo k vymáhání stanovené daně, či jejího příslušenství, mělo by to pro něj a osoby, s nimiž žije ve společné domácnosti, závažné a nevratné dopady. Přiznání odkladného účinku pak ani nemůže mít nepříznivý vliv na práva třetích osob a ani není v rozporu s veřejným zájmem.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti nevyjádřilo, ač s ní bylo řádně obeznámeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a při tom dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit pro nezákonnost. Současně Nejvyšší správní soud došel k závěru, že již v řízení před krajským soudem zde byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného, a to pro vady řízení, a proto rozhodl i o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí finančního ředitelství a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 30. 3. 2007 bylo správci daně doručeno přiznání k dani z příjmů fyzických osob stěžovatele za rok 2006, v němž mimo jiné stěžovatel vyčíslil dílčí základ daně podle § 7 zákona o daních z příjmů ve výši 35 731 Kč a dílčí základ daně dle § 10 téhož zákona ve výši 17 000 Kč. V příloze č. 2 - výpočet dílčího

základu daně z ostatních příjmů (§ 10 ZDP) stěžovatel vykázal příjmy z prodeje hmotného majetku ve výši 630 000 Kč a k tomu se vztahující výdaje ve výši 613 000 Kč. K výzvě správce daně tomuto sdělil, že uvedené částky příjmů jsou tvořeny příjmem z prodeje 4 osobních automobilů (Chrysler Voyager, Fiat Marea, Fiat Stillo a Škoda Felicia). Pokud jde o částky uplatněných výdajů k dosažení uvedených příjmů, stěžovatel sdělil, že se jedná o výdaje na pořízení těchto vozidel (492 000 Kč), ostatní výdaje ve výši 105 000 Kč a provizi v částce 16 000 Kč. V protokolu o ústním jednání ze dne 6. 6. 2007, č. j. 19674/07/343930/4750, pak stěžovatel uvedl, že vozidla byla pořízena v Itálii za účelem výdělku, k čemuž pověřil R. Š. Při fyzickém nákupu a prodeji nebyl přítomen, pořízení vozidel hradil ze svých prostředků jen částečně, a to ve výši asi 60 000 Kč; zbytek byl hrazen R. Š. Za prodaná vozidla měl obdržet pouze provizi 17 000 Kč a jím vložené peníze ve výši 60 000 Kč. Doklady o pořízení vozidel nemůže předložit, neboť tyto byly R. Š. již dříve odcizeny. Pokud jde o částku 16 000 Kč, tak se jednalo o provizi R. Š. (4000 Kč/1 vozidlo). Ostatní výdaje pak představují jednak náklady na dovoz vozů, opravy a poplatky za STK a přihlášení vozidel. Opravy a čištění vozidel měl zajišťovat R. Š. přímo v Itálii před jejich převozem do České republiky. Stěžovatel byl v průběhu vytýkacího řízení rovněž vyzván k doložení uplatněných výdajů a k prokázání toho, že se jedná o výdaje, které byly vynaloženy na dosažení příjmů podle ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel předložil správci daně 3 fotokopie kupních smluv o nákupu vozidel (mimo fotokopie vztahující se k Fiatu Stillo). Správce daně si vyžádal potvrzení Policie České republiky ze dne 3. 11. 2006, č. j. MRBM-1711/TČ-10-2006, o oznámení R. Š. ve věci vloupání do motorového vozidla na ulici Vídeňská v Brně a o odcizení kufříku s věcmi. V součinnosti s třetími osobami si dále správce daně bez součinnosti stěžovatele zajistil další důkazy, vztahující se k jednotlivým prodejům od nabyvatelů dovezených vozidel (kopie technických průkazů, kupní smlouvy a doklady o zaplacení). Na základě těchto důkazů došel správce daně k závěru, že stěžovatel ve vztahu k nakoupeným a prodaným vozidlům jednak neprokázal výši svých příjmů, které měly ve skutečnosti činit nikoliv částku 630 000 Kč, ale správně částku 663 251 Kč a jednak, že neprokázal žádné své výdaje ve výši 613 000 Kč. Stanovil proto stěžovateli základ daně ve výši 698 982 Kč a daň ve výši 171 676 Kč. Po provedeném doplnění odvolacího řízení, kdy byla provedena výpověď svědka R. Š., změnil odvolací správní orgán rozhodnutí správce daně tak, že uznal oprávněnými výdaje stěžovatele ve výši 16 000 Kč za provizi za nákup a prodej vozidel stěžovatele, a proto snížil výši daně stanovené správcem daně stěžovateli na částku 166 556 Kč. Správní žalobu stěžovatele, ve které namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného krajský soud neshledal opodstatněnou a proto ji zamítl. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je pak právě kasační stížnost směřující proti zamítavému rozsudku krajského soudu.

V projednávané věci jde o posouzení zákonnosti stěžovateli pravomocně stanovené částky základu daně z příjmů za rok 2006 ve výši 682 982Kč a k němu se vztahující daně za toto období ve výši 166 556 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti - obdobně jako ve správní žalobě - zásadně namítá, že v jeho věci nebyly dány podmínky pro to, aby mu byla daň stanovena dokazováním, resp. namítal, že mu za zjištěného skutkového stavu věci měla být daň stanovena za použití pomůcek, a nikoliv dokazováním.

Podle ustanovení § 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 ustanovení § 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 ustanovení § 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 ustanovení § 31 odst. 2 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Podle ustanovení § 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 ustanovení § 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.

Otázkou naplnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek - tedy pro daňový subjekt kontumačním způsobem („kvalifikovaným odhadem“) se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně již dříve. Bylo tomu např. v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 327/2004), v němž vyslovil názor, 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, který je 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 Nejvyššího správního soudu pod č. 1472/2008), pak Nejvyšší správní soud deklaroval závěr, podle něhož: „*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*". Již v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, publikovaném pod č. 249/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, Nejvyšší správní soud dovodil, že: „*Je-li daň stanovena podle pomůcek (§ 31 odst. 5 a 6 zákona 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*".

Pokud jde o rozsah nesplněných povinností determinujících postup správních orgánů podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tak i touto otázkou se již dříve Nejvyšší správní soud zabýval. Bylo tomu tak, např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, který je dostupný na www.nssoud.cz, v němž Nejvyšší správní soud judikoval, 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, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud deklaroval názor, 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 stanovení daně daňovému subjektu třemi odlišnými způsoby [dokazováním, pomůckami a sjednáním (dohodou)], které jsou vzájemně odlišné a postupně na sebe navazují (srov. § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), přičemž zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním. Nelze-li pak stanovit daň dokazováním, je třeba ji stanovit pomůckami. Nejde-li stanovit daň ani za použití pomůcek, je třeba ji sjednat.

Společnou premisou všech uvedených způsobů stanovení daně je stanovení daně ve správné výši, a nikoliv stanovení daně v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu, které by bylo navíc provázeno libovůlí správního orgánu. V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či 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, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Při realizaci práva státu na vybírání daní je pak nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Bez ohledu na to, zda je daň daňovému subjektu stanovena dokazováním, pomůckami, či je sjednána, musí být respektovány práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (srov. § 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků). Při tom je třeba přihlédnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Mezi takové právem chráněné zájmy bezesporu náleží i oprávnění daňového subjektu uplatnit si 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 pomůckami (pomůcky či výhody), nebo při sjednávání daně.

Na uvedeném nic nemění ani dikce ustanovení § 10 odst. 4 věta prvá zákona o daních z příjmů, podle které je dílčím základem daně příjem snížený o výdaje „prokazatelně vynaložené“ na jeho dosažení. Je tomu tak proto, že toto ustanovení je toliko speciálním ustanovením k § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 1 téhož zákona), a nikoliv ustanovením vylučujícím jeden z několika způsobů stanovení daně (§ 31 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že ustanovení § 10 odst. 4 věty prvé 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 běžně přicházet v úvahu, pouze na „výdaje na dosažení příjmu“ podle § 10 téhož zákona, ale již nikoliv na jejich zajištění a udržení, jako v případě jiných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 zákona o daních z příjmů. V tomto směru nelze ponechat stranou, že krajský soud podle odůvodnění rozsudku (i oproti žalovanému) na věc nesprávně aplikoval ustanovení § 24 odst. 1 ZDP.

Vyslovený závěr krajského soudu, že v projednávané věci byla stěžovateli v souladu se zákonem stanovena daň z příjmů za rok 2006 dokazováním je nesprávný, nemá oporu v zákoně a je v rozporu i s poukazovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Lze přisvědčit krajskému soudu i žalovanému, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním, tedy způsobem, kdy jsou jednotlivé příjmy a výdaje jednoznačně prokázány nebo neprokázány. Současně však stanoví (§ 31 odst. 5 téhož 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 daň daňovému subjektu tímto „kontumačním způsobem“ (kvalifikovaným odhadem), jsou-li k tomu dány zákonné podmínky. Stanovit daň daňovému subjektu (zde stěžovateli) pomůckami lze tedy za splnění dvou kumulativních podmínek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), přičemž prvou je okolnost, že daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a druhou je okolnost, že zde současně není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Tak tomu bylo i v této věci.

Stěžovatel nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost, když správci daně neprokázal oprávněnost přiznaného příjmů a výdajů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel byl na základě výzev správce daně ze dne 14. 5. 2007, č. j. 18392/07/343970/8227, a ze dne 5. 10. 2007, č. j. 27353/07/343930/4750, povinen ve smyslu ustanovení § 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 stran dílčího základu daně z ostatních příjmů a k němu se vztahujících příjmů a výdajů. Bylo tedy na něm, aby prokázal jednotlivé údaje, z nichž byl složen nejen tento dílčí základ daně, ale i jednotlivé příjmy a výdaje. Stěžovatelem předložené 3 fotokopie vyplněných formulářů cizojazyčných listin (smluv), v nichž byly uvedeny identifikační údaje části z dovezených vozidel, údaje daňového subjektu a údaj o ceně v jednotkách Euro, samy o sobě neprokazují, že v řízení uváděná částka 492 000 Kč byla za 4 nakoupená vozidla skutečně vyplacena. Neprokazují ani částku, která měla být vyplacena za čtvrté vozidlo tovární značky Fiat Stillo. Stejně tak neprokazují, že byly stěžovatelem vynaloženy další částky jako ostatní výdaje - ve výši 105 000 Kč, či částka 16 000 Kč (jako provize). Lze proto konstatovat, a v tomto lze souhlasit se závěrem krajského soudu, že stěžovatel nesplnil při dokazování svou zákonnou povinnost při prokazování uplatněných výdajů. Stěžovatel ovšem nesplnil ani svou povinnost stran prokázání správnosti přiznaných příjmů, když mu byly správcem daně stanoveny příjmy z prodeje vozidel ve výši 663 251 Kč, tedy v jiné než přiznané výši, a to na základě důkazních prostředků, které si obstaral správce daně bez součinnosti se stěžovatelem. Je tedy bez jakýchkoliv pochyb, že prvá podmínka pro stanovení daně pomůckami stěžovateli 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 výši daně při současném zachování práv daňového subjektu (se zohledněním nezbytně vynaložených výdajů, byť neprokázaných). Tuto otázku však objasňují, jak na to správně poukazoval již stěžovatel ve své žalobě, poukazované rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 132/2005 a sp. zn. 5 Afs 129/2006. Z prvého rozsudku v pořadí vyplývá, že nelze oprávněně stanovit daň pomůckami, pokud daňový subjekt nesplní při dokazování své povinnosti marginálního charakteru, tedy nebyly-li prokázány drobné, či z hlediska celkových výdajů nevýznamné výdaje. Lze tedy konstatovat, že v případech, kdy věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není ještě zcela vyvrácena, nejsou zde podmínky pro stanovení daně pomůckami. V opačných případech, kdy by již byla vyvrácena či zpochybněna a správcem daně neuznána podstatná část účetnictví, či jiné evidence daňového subjektu, a kdy lze dojít k závěru, že účetnictví či evidence již nemá řádnou vypovídací schopnost (účetnictví nelze použít jako důkaz), je třeba naopak jednoznačně konstatovat, že zde již není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a je tak naplněna druhá podmínka pro stanovení daně daňovému subjektu podle pomůcek.

Tak tomu bylo i v této věci.

Pokud totiž byla na jednu stranu správními orgány vyvrácena věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví (evidence) stěžovatele (vyloučení téměř 95 % výdajů - částky 597 000 Kč) – čemuž svědčí závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole i rozhodnutí žalovaného o odvolání, nelze ze strany krajského soudu i žalovaného současně dovodit, že účetnictví a evidence stěžovatele bylo v takovém stavu, který by umožňoval

stanovení daně dostatečně spolehlivě - dokazováním, resp. stanovení daně za současného respektování práv a právem chráněných zájmů stěžovatele. Uvedené platí tím spíše, pokud nebyla věrohodně prokázána správnost ani příjmů stěžovatele, což ostatně krajský soud ponechal stranou své pozornosti. Ze shromážděných důkazů nelze ani najisto postavit, jaká byla ve skutečnosti výše příjmů, které stěžovatel měl obdržet v souvislosti s prodeji svědkem Š. dovezených vozidel.

Jestliže za daného skutkového stavu věci žalovaný nepřistoupil ke stanovení daně stěžovateli podle pomůcek (kvalifikovaným odhadem ostatních příjmů a k nim se nutně vztahujícím výdajů na pořízení prodaného zboží) a stanovil mu daň dokazováním, postupoval nejen v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 a 5 zákona o správě daní a poplatků, ale také v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 téhož zákona. Takový výklad zákona je ve svém důsledku výkladem stavícím stěžovatele do horšího postavení, než kdyby mu byly výdaje stanoveny kvalifikovaným odhadem – pomůckami, tedy výkladem porušujícím princip rovného postavení před zákonem. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelem 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 (stěžovatele) 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 výdaje zohlednil při stanovení daně stěžovateli pomůckami. Pokud pak za předestřeného skutkového stavu věci ani žalovaný nepřistoupil ke stanovení daně podle pomůcek [podle současné judikatury rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, publikováno pod č. 1865/2009 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu), lze změnit způsob stanovení daně žalobci i v odvolacím řízení], je jeho řízení založeno na podstatné vadě, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Ponechat bez povšimnutí nelze ani disproporci žalovaného při dokazování a hodnocení důkazů po doplnění odvolacího řízení, kdy na straně jedné toliko na základě tvrzení stěžovatele a výpovědi svědka Š. bez dalšího akceptuje jako uznatelný výdaj ve výši 16 000 Kč a na straně druhé neakceptuje totéž tvrzení podepřené totožnou svědeckou výpovědí o autenticitě zahraničních dokladů a tím i částek vynaložených na pořízení těchto vozidel. Totéž platí i stran hodnocení další skutečnosti vyplývající z výpovědi tohoto svědka o tom, že zajišťoval pro stěžovatele opravy a čištění vozidel, a že ve skutečnosti stěžovatel od svědka za prodej obdržel toliko svůj vklad (60 000Kč) a výdělek, který si ale nepamatoval.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Ca 187/2009 - 102, je opodstatněná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Jelikož rozhodnutí žalovaného 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, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že se za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., současně zrušuje též rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2009, č. j. 13068/09-1102-705050, a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu doplnil výsledky odvolacího řízení, a poté vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu. Při tom přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

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.).

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

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto věcně, a to bezprostředně poté, co mu byla věc předložena a po nezbytném poučení účastníků řízení. Za této situace proto nemohly ani nastat skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, dostupný na www.nssoud.cz).

Výrok o náhradě nákladů řízení před krajským soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení o žalobě úspěch měl a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před krajským soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě částku 11 600 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku. Náklady spočívají v odměně za 4 úkony právní služby v celkové hodnotě 8400 Kč (á 2100 Kč), sestávající se z převzetí a přípravě zastoupení, ze dvou podání ve věci samé a z účasti na jednání před soudem [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif")], z náhrady hotových výdajů 1200 Kč za 4 úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a z náhrady částky 2000 Kč za zaplacený soudní poplatek za správní žalobu (položka č. 14a sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011).

Výrok o náhradě nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch měl a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci před Nejvyšším správním soudem úspěch neměl, a proto je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 7400 Kč, které mu vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem a na zaplacení soudního poplatku za kasační stížnost. Náklady spočívají v odměně za 1 úkon právní služby v celkové hodnotě 2100 Kč, sestávající se z podání ve věci samé [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z náhrady hotových výdajů 300 Kč za 1 úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a z náhrady částky 5000 Kč za

zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost (položka č. 19 sazebníku soudních poplatků, který je přílohou zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů).

Výrok o vrácení uhrazeného soudního poplatku za žádost o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti se opírá o ustanovení § 10 odst. 1 věta prvá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném do 31. 8. 2011, podle kterého soud vrátí poplatek z účtu soudu, jestliže jej zaplatil ten, kdo k tomu nebyl povinen. V projednávané věci rozhodoval Nejvyšší správní soud o věci samé bezprostředně po té, co mu byla věc předložena. Při tom o žádosti stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti nebylo kasačním soudem rozhodováno. Stěžovatel proto nebyl povinen k úhradě soudního poplatku za žádost o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žalobci vrací uhrazený soudní poplatek ve výši 1000 Kč.

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

V Brně dne 16. ledna 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu