

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **M. Š.,** zastoupen Mgr. Petrem Poláchem, advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2009, čj. 14338/09-1102-705050, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 10. 2011, čj. 31 Ca 182/2009 - 109,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 5. 10. 2011, čj. 31 Ca 182/2009 - 109, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 10. 2009, čj. 14338/09-1102-705050, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci na nákladech soudního řízení částku 22 400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Petra Polácha.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad ve Slavkově u Brna (správce daně) rozhodnutím ze dne 20. 11. 2008, čj. 33185/08/343970/0158, vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 228 796 Kč, daňovou ztrátu ve výši 0 Kč a stanovil nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 10. 2009, čj. 14338/09-1102-705050, změnil rozhodnutí správce daně tak, že vyměřil žalobci daň ve výši 219 836 Kč. Výše daňové ztráty a bonusu se nezměnila.

II.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Namítl, že správce daně postupoval nesprávně, pokud žalobci vyměřil daň dokazováním, ačkoli dospěl k názoru, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky. Podle jeho názoru měl správce daně stanovit daň podle pomůcek. Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně pouze v nepatrné částce a ve zbytku se s ním ztotožnil. Jeho rozhodnutí proto bylo stiženo stejnými vadami jako rozhodnutí správce daně. Žalobce dále namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, protože dostatečně neodůvodnil, proč neuznal některé důkazy, které žalobce navrhl. Žalovaný rovněž porušil zásadu správného stanovení daňové povinnosti.

[3] Krajský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 5. 10. 2011, čj. 31 Ca 182/2009 - 109. Zdůraznil, že základ daně z příjmů mohou ovlivnit, resp. snížit pouze takové výdaje (nákladové položky), které splňují základní požadavky stanovené v § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a které zároveň nejsou výslovně vyloučeny z daňových výdajů § 25 téhož zákona. Daňově uznatelným výdajem je pouze výdaj, jehož faktické vynaložení v konkrétní výši daňový subjekt prokázal. V posuzované věci krajský soud souhlasil s žalovaným, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétním položkám zahrnutým do výdajů ovlivňujících základ daně. Žalobce neprokázal, že jím uplatněné výdaje byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Neprokázal totiž uskutečnění těchto výdajů, natož jejich souvislost se zdanitelnými příjmy.

[4] Dále krajský soud nesouhlasil s námitkou, že správce daně byl povinen stanovit daň podle pomůcek. Správce daně měl prostředky pro stanovení daně dokazováním, podmínka pro použití pomůcek stanovená v § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), proto nebyla splněna. Pouze ze skutečnosti, že daňový subjekt nebyl schopen unést své důkazní břemeno, nelze vyvodit, že daň nebylo možné stanovit dokazováním. Podle krajského soudu bylo dokazování provedeno v daňovém řízení v dostatečném rozsahu, včetně výslechu svědka a za součinnosti třetích osob. Žalobce nenavrhl další důkazní prostředky. Správce daně i žalovaný dostáli požadavkům na dokazování stanoveným Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na http://nalus.usoud.cz).

[5] Žalovaný dospěl podle krajského soudu ke správnému závěru o daňové uznatelnosti příjmů a daňové neuznatelnosti výdajů. Krajský soud přisvědčil žalobci, že v předmětném zdaňovacím období disponoval určitým zbožím, původ tohoto zboží a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením však správní orgány nesporným způsobem vyvrátily či zpochybnily. Pokud by hodnota zboží byla stanovena např. znaleckým posudkem, byla by tímto způsobem pouze určena hodnota výdajů, které žalobce mohl vynaložit na pořízení zboží, nebylo by však prokázáno, že tyto výdaje skutečně vynaložil.

[6] Závěrem krajský soud nezohlednil námitku, že zboží reálně existovalo a pokud je žalobce prodal, musel je i nějakým způsobem nabýt, s čímž musely být spojeny náklady. Použití § 46 odst. 3 daňového řádu je v případě stanovení daně dokazováním pojmově vyloučeno.

III.

[7] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[8] Stěžovatel především namítl, že správní orgány pochybily, nestanovily-li daň podle pomůcek. Daň nebylo možné stanovit dokazováním, protože žalovaný neosvědčil výdaje ve výši 784 000 Kč z celkových uplatňovaných výdajů ve výši 812 000 Kč. Za situace, kdy žalovaný neuznal více než 95 % uplatňovaných výdajů, byly splněny podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem. Stěžovatel odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle nichž je třeba stanovit daň podle pomůcek tehdy, je-li podstatná část účetnictví označena za nevěrohodnou nebo neprůkaznou.

[9] Pokud správce daně nezpochybnil vlastnictví stěžovatele k daným vozidlům ani jejich koupi, nemohl zároveň zpochybnit náklady na jejich pořízení jako výdaj pro stanovení dílčího základu daně podle § 10 zákona o daních z příjmů. Zůstal-li výdaj za nákup vozidel neosvědčen, měla být daňová povinnost stanovena podle pomůcek. To platí zvláště za situace, kdy nemožnost prokázat nákup vozidel byla způsobena objektivními okolnostmi – odcizením účetních dokladů.

[10] Rozhodnutí krajského soudu i správních orgánů považoval stěžovatel za nelogická a vnitřně rozporná. Poukázal na rozpor se zásadou jednotnosti a bezrozpornosti aplikace právních předpisů orgány veřejné moci. Vlastnictví stěžovatele k předmětným vozidlům totiž uznal orgán vedoucí evidenci motorových vozidel, který jej do této evidence zapsal jako vlastníka, zatímco krajský soud i daňové orgány vlastnictví stěžovatele k daným vozidlům a způsob jejich nabytí ve svých důsledcích neuznaly.

[11] Zároveň stěžovatel požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 107 s. ř. s.

IV.

[12] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] V posuzované věci je rozhodující, zda správce daně mohl stanovit daňovou povinnost stěžovatele dokazováním, nebo zda ji měl stanovit podle pomůcek.

[16] Obecně se výše daně určuje přednostně dokazováním, přičemž důkazní břemeno je rozloženo mezi daňový subjekt a správce daně. Je to však právě daňový subjekt, jehož

stíhá prvotní důkazní břemeno – tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (viz § 31 odst. 9 daňového řádu). K prokázání svých tvrzení daňový subjekt může uplatnit jakékoli prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Správce daně však těmito návrhy není vázán a teprve v důkazním řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem (§ 31 odst. 4 daňového řádu). Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze z toho dovodit, že správce daně je povinen prokazovat tvrzené skutečnosti za daňový subjekt (viz např. rozsudky Nejvyššího právního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, či ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72). Správce daně má povinnost prokazovat jen v případech uvedených v § 31 odst. 8 daňového řádu.

[17] Stanovení daně podle pomůcek je postupem „*náhradním*“, který nastupuje, pokud shromážděné důkazní prostředky jsou ve svém celku tak neúplné nebo nevěrohodné, že je nelze ke stanovení daně použít (srov. § 31 odst. 5 daňového řádu). Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 uvedeného zákona, která daňovému subjektu zaručuje právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54). Před použitím pomůcek je proto potřeba zvážit, zda v případě zpochybnění tvrzení a důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem existují ještě jiné důkazy, které se vztahují k tvrzeným skutečnostem.

[18] Stěžovatel neprokázal výši přiznaných příjmů a výdajů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel byl na základě výzvy správce daně (doručené dne 17. 5. 2007) povinen vyvrátit pochybnosti o údajích na ř. 207 (hmotný majetek – 836 000 Kč) a ř. 208 (výdaje – 812 000 Kč) daňového přiznání, prokázat tyto údaje a předložit doklady (viz § 43 odst. 1 a § 31 odst. 9 daňového řádu). Stěžovatel na výzvu reagoval v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 21. 5. 2007, při kterém byl přítomen i pan R. Š. jako třetí osoba. Stěžovatel uvedl, že se jednalo o pořízení a prodej několika vozidel na základě plné moci udělené panu Š. Ten zajišťoval úhradu vozidel, jejich přihlášení a odhlášení, a rovněž zaplatil žalobci za tuto činnost odměnu ve výši 24 000 Kč. V rámci protokolu o ústním jednání ze dne 23. 5. 2007 stěžovatel předložil pouze „přehled“ o pořízení a prodeji sedmi vozidel a potvrzení o přijatém oznámení Policie ČR, dle kterého byly panu Š. odcizeny doklady, jež by mohly jeho tvrzení prokázat. Stěžovatel dále uvedl, že vozidla byla pořízena v Itálii a prodána v České republice. Vozidla dovezl pan Š., ten zařídil i jejich prodej. Úhrada byla provedena v hotovosti, doklady o této transakci však nebyly vystaveny. Dne 10. 10. 2007 doručil správce daně stěžovateli další výzvu, aby doložil uplatněné výdaje ve výši 812 000 Kč a prokázal, že se jedná o výdaje, které byly vynaloženy na dosažení příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel sdělením, že výdaje uvedené v příloze 2 daňového přiznání jsou veškeré výdaje na pořízení vozidel včetně nákladů s tím spojených, a že kupní smlouvy včetně dokladů byly odcizeny R. Š. V daňovém přiznání uvedl odhad příjmů a výdajů za nakoupená a prodaná vozidla, protože si přibližně pamatoval výši zisku z prodeje vozidel. V protokolu o ústním jednání ze dne 19. 12. 2007 stěžovatel dále uvedl, že přesně neví, kdy byla předmětná vozidla pořízena a prodána, bylo to však v roce 2006. Ani stěžovatelem předložené fotokopie cizojazyčných dokumentů

(kupních smluv o nákupu vozidel z Itálie), nebyly samy o sobě způsobilé prokázat, že stěžovatel skutečně zaplatil za nakoupená vozidla tvrzenou částku 812 000 Kč. Nejvyšší správní soud proto souhlasil se závěrem krajského soudu i žalovaného, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno.

[19] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že neunesení důkazního břemene je třeba posuzovat objektivně. Otázka, zda daňový subjekt zavinil nesplnění důkazní povinnosti, není rozhodná. Daňový subjekt se nemůže zprostit důkazní povinnosti ani tehdy, bylo-li jeho účetnictví odcizeno či zničeno (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, čj. 1 Afs 3/2003 - 68, č. 327/2004 Sb. NSS).

[20] Nejvyšší správní soud však přisvědčil stěžovateli, že v posuzované věci nebylo možné dostatečně spolehlivě stanovit daň dokazováním, protože správce daně vyloučil více než 95 % výdajů uplatňovaných stěžovatelem. Pokud správce daně zpochybnil a neuznal podstatnou část účetnictví, je stěží udržitelný závěr, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku byla zachována (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006 - 142). Daňový řád v § 31 odst. 5 naopak nevylučuje, aby údaje z účetnictví, které není úplné či průkazné, byly použity jako jedna z možných pomůcek (tamtéž).

[21] Na závěru o povinnosti správce daně stanovit daň podle pomůcek nic nemění ani § 10 odst. 4 věta první zákona o daních z příjmů, podle které je dílčím základem daně příjem snížený o výdaje „*prokazatelně vynaložené*“ na jeho dosažení. Toto ustanovení je speciálním ustanovením ve vztahu k § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů (§ 24 odst. 1 téhož zákona), nikoliv ustanovením vylučujícím jeden z několika způsobů stanovení daně (§ 31 daňového řádu). Ustanovení § 10 odst. 4 věty první 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 § 24 zákona o daních z příjmů.

[22] Správce daně měl stanovit daň podle pomůcek tím spíše, pokud stěžovatel věrohodně neprokázal ani správnost svých příjmů, což krajský soud ponechal stranou své pozornosti. Ze shromážděných důkazů nelze najisto postavit, jaká byla ve skutečnosti výše příjmů, které měl stěžovatel obdržet v souvislosti s prodejem dovezených vozidel uskutečněným svědkem R. Š. Stěžovatel tak nesplnil ani svou povinnost prokázat správnost přiznaných příjmů. Správce daně stanovil příjmy z prodeje vozidel (ve smyslu § 10 odst. 1 zákona o daních z příjmů) v celkové výši 860 000 Kč, tedy v jiné než stěžovatelem přiznané výši (836 000 Kč), na základě důkazních prostředků, které si obstaral bez součinnosti stěžovatele (na základě svého šetření, výzev k součinnosti třetích osob).

[23] Nejvyšší správní soud také zdůrazňuje, že správce daně pochybil, pokud zcela opomněl uplatněné výdaje za situace, kdy se jednalo o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy, byť jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána. Jiný způsob než úplatné nabytí předmětných vozidel (např. jejich odcizení) nemá oporu v obsahu správního spisu. Správce daně měl zohlednit i možné výdaje, pokud měl za prokázané příjmy, které měly stěžovateli plynout z prodeje vozidel, a vycházel z

předpokladu, že stěžovatel vozidla nabyl. V této souvislosti zdejší soud odkazuje na ustálenou judikaturu, podle níž je správce daně povinen dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši, ať již použije jakýkoliv způsob pro její stanovení (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006 - 123, či nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, č. 85/2006 Sb. ÚS, a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, č. 179/2010 Sb. ÚS). Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (blíže viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006 - 50, č. 1396/2007 Sb. NSS).

[24] Nad rámec nezbytného odůvodnění Nejvyšší správní soud podotýká, že v posuzované věci bylo namístě, aby se správce daně zaměřil na zkoumání skutečného obsahu právních úkonů - tedy úkonů vztahujících se ke koupi a prodeji dotčených vozidel. Stěžovatel shodně se svědkem R. Š. uvedli, že finanční prostředky vynaložené na nákup vozidel, stejně jako finanční prostředky utržené za jejich prodej, byly zcela v režii R. Š., nikoliv stěžovatele. Ačkoliv by stěžovatel mohl být považován po formální stránce (dle evidence vozidel) za vlastníka předmětných vozidel, ze zjištěného skutkového stavu, resp. z provedených výpovědí obou výše jmenovaných vyplývá, že tím, kdo auta nakupoval, zajišťoval jejich opravy, údržbu, čištění, dovoz do ČR a následný prodej, byl pouze R. Š., který také vše financoval. V dalším řízení proto bude na žalovaném, aby posoudil, zda by výdaje na pořízení předmětných vozidel i příjmy z jejich prodeje neměly být předmětem zdanění spíše u R. Š., který v oboru nákup a prodej ojetých automobilů podniká.

[25] Lze uzavřít, že správní orgány postupovaly v rozporu s § 31 odst. 2 a 5 daňového řádu, jestliže za daného skutkového stavu nestanovily daň podle pomůcek, ale dokazováním. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud i ve skutkově obdobných věcech v rozsudcích ze dne 16. 1. 2012, čj. 7 Afs 87/2011 - 135, ze dne 21. 3. 2012, čj. 5 Afs 76/2011 - 141, na jejichž odůvodnění pro stručnost odkazuje.

[26] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto rozsudek krajského soudu zrušil. Současně zrušil i rozhodnutí žalovaného, protože již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro takový postup [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude žalovaný vázán názorem Nejvyššího správního soudu (podle § 78 odst. 5 s. ř. s.).

[27] Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., 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. Procesně úspěšným byl v dané věci stěžovatel, neboť výsledkem řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou; náhrada nákladů celého soudního řízení byla tedy přiznána úspěšnému stěžovateli. Pokud jde o jejich výši, ta je představována zaplaceným soudním poplatkem za podání žaloby (2000 Kč), za podání kasační stížnosti (5000 Kč) a za podání žádosti o přiznání odkladného účinku (1000 Kč), a dále odměnou zástupce

stěžovatele za celkem pět úkonů právní služby po 2100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, dvě podání v řízení před krajským soudem, účast na jednání před krajským soudem a podání kasační stížnosti – § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. K takto vypočtené odměně v celkové výši 10 500 Kč je pak nutno připočíst náhradu hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tedy částku 1500 Kč. Takto vypočtená odměna a náhrada hotových výdajů byla dále zvýšena o částku ve výši 2400 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce stěžovatele povinen odvést podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 4 zákona č. 235/2004 Sb, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 22 400 Kč.

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

V Brně 12. července 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu