



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **K. Š.**, zastoupeného JUDr. Ivanem Vávrou, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Okružní 14, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 5. 2004, č. j. 15 Ca 18/2003 – 37,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 5. 2004, č. j. 15 Ca 18/2003 - 37, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 13. 5. 2004, č. j. 15 Ca 18/2003 – 37, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 11. 2002, č. j. 8489/110/02, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 17. 5. 2000, č. j. 44166/00/196911/5890, pro vady řízení a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud odůvodnil své rozhodnutí tím, že K. Š. (dále jen „účastník“) byl podle § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), jako člen sdružení účetní jednotkou a tudíž se na něho vztahovala povinnost uchovávat účetní záznamy po stanovenou dobu. U sdružení fyzických osob se však ohledně jednotlivých zdanitelných plnění vystavují pouze jedny účetní doklady, které obvykle uschovává některý ze společníků. Pokud účastník nepředložil účetní evidenci za rozhodné zdaňovací období pouze proto, že se mu ji nepodařilo získat od společníků, kteří zůstali ve sdružení po ukončení účasti účastníka, dostal se tak do důkazní nouze z objektivní příčiny, kvůli níž nebyl schopen dostat své povinnosti uložené mu ve výzvě, což je odlišný případ od toho, když daňový subjekt

nemá k dispozici dostatečné doklady pro vyměření daně v důsledku svého zavinění. Správce daně však nikterak nezkoumal, zda účastník nedostál své povinnosti předložit účetnictví kvůli této objektivní skutečnosti. Neověřil si proto, jestli účastník mohl vyhovět jeho pokynu stanovenému ve výzvě. Místo toho rovnou stanovil účastníkovi daňovou povinnost za použití pomůcek, aniž měl potvrzeno, že jsou pro takový postup splněny zákonné podmínky. Vzhledem k tomu krajský soud neshledal za uvedeného stavu věci podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, že důvodem jejího podání je nezákonnost rozhodnutí krajského soudu spočívající na nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení. V daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, který v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. V daném případě byl účastník povinen prokázat výši příjmů a výdajů, kterých dosáhl jako účastník sdružení fyzických osob. Bylo na jeho rozhodnutí jakými doklady a jakým způsobem požadované skutečnosti prokáže. Protože požadované skutečnosti nedoložil ani neprokázal, byl základ daně a daň stanoveny v souladu s § 31 odst. 5 citovaného zákona podle pomůcek, čímž nedošlo ze strany správce daně k porušení zákona o správě daní a poplatků. Proto navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Účastník se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Orgány daňové správy přistupují k daňovým poplatníkům z pozice „presumpce viny“ a zcela opomíjejí základní zásady toho, co lze považovat za „spravedlivý proces“, ať již v rovině občanskoprávní či v rovině práva správního. Argumenty uváděné účastníkem po celé daňové řízení byly odmítány, prezírány a nepřipouštěny, pracovníci správce daně tyto zcela bagatelizovali, odmítali a neustále opakovali pouze svá tvrzení a tato vydávali za fakta. Až rozhodnutí krajského soudu ve věci, které bylo pro účastníka obrovskou osobní satisfakcí, vedlo k tomu, že věc byla posouzena nejen nestranně, ale hlavně odborně fundovaně, přičemž právní názor soudu obsažený v rozsudku je zcela po právu. Účastník veškeré své právní argumenty a postoje již dostatečně vylíčil v daňovém řízení, ve svých odvoláních i podané žalobě, a proto si na ně dovoluje odkázat. S ohledem na to, co vše již uvedl, navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Z citovaného ustanovení vyplývá, že důkazní břemeno svědčí jednoznačně daňovému subjektu. To znamená, že daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně v průběhu daňového řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti,

jak mu ukládá citované ustanovení, znamená to, že neunesl důkazní břemeno. Na druhé straně dbá správce daně, jak mu ukládá § 31 odst. 2 citovaného zákona, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že správce daně musí v řízení postupovat tak, aby byl zjištěn skutkový stav věci, který nebudí důvodné pochybnosti, a to v rozsahu, který je nezbytný pro jeho rozhodnutí. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení (odst. 4 věta pátá citovaného ustanovení). Zákon neurčuje, jakými důkazními prostředky má daňový subjekt splnit svou důkazní povinnost, nestanoví žádná omezení a podává pouze příkladný výčet důkazních prostředků, které nejčastěji přicházejí v daňovém řízení v úvahu. Obecně lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy.

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 podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob jak stanovit daň, pokud ji nelze stanovit dokazováním. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Z důvodu § 31 odst. 5 citovaného zákona vyplývá, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek. Jednak porušení zákonné povinnosti daňovým subjektem a jednak že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 citovaného ustanovení, přičemž obě tyto podmínky musí být splněny současně. Přitom zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami, popř. sjednáním daně, je logické, neboť první ze jmenovaných způsobů stanovení daně má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

V daném případě stěžovatel podnikal od 11. 3. 1992 jako člen sdružení C. společně s J. Š., MVDr. M. V. a Z. V. Smlouva o sdružení byla uzavřena podle § 829 o. z. Dne 31. 3. 1994 uzavřeli členové sdružení dohodu o ukončení činnosti, podle níž mimo jiné zrušili podílové spoluvlastnictví k nemovitostem přesně specifikovaným, které vypořádali tak, že manželé V. vyplatí účastníkovi a jeho manželce celkem částku 2 500 000 Kč.

Vzhledem k tomu, že sdružení založené podle § 829 a násl. o. z. nemá právní subjektivitu, není ve smyslu § 1 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění platném v roce 1994 (dále jen „zákon o účetnictví“) účetní jednotkou, ale je jí každý člen sdružení, pokud je fyzickou nebo právnickou osobou a provozuje podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Podle ustanovení § 23 odst. 10 citovaného zákona se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem. Skutečnosti týkající se výše zdanitelných příjmů tedy prokazuje daňový subjekt svým účetnictvím, které je povinen vést, pokud prokazuje pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 1 odst. 1 zákona o účetnictví). Předmětem účetnictví takového subjektu je stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazky a jiná pasiva, náklady a výnosy nebo výdaje a příjmy (§ 2 zákona o účetnictví). Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (§ 7 zákona o účetnictví).

Protože stěžovatel jako člen sdružení provozující podnikatelskou činnost byl povinen podle § 4 zákona o účetnictví vést účetnictví po dobu, po kterou provozoval podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost, tedy na něj jako poplatníka daně z příjmů fyzických osob dopadala povinnost ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nemohl proto požadovat, aby skutečnosti týkající se jeho příjmů a výdajů zjišťoval správce daně u jiného subjektu a tímto způsobem na správce daně v podstatě přenášel své důkazní břemeno. Proto nelze správci daně vytýkat nezákonný postup způsobem, jak to učinil krajský soud. Správce daně neměl důvod zkoumat, z jakých důvodů mu stěžovatel na výzvu nepředložil účetnictví, protože nesplnění povinnosti stanovené v § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavini, je okolností právně irelevantní a nezabývá daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém přiznání uvést nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Účetnictví řádně vedené daňovým subjektem a předložené správci daně je základním přímým důkazem pro vyměření daně z příjmů, ale není důkazem jediným. Jako důkazních prostředků lze podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti za předpokladu že nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Při neexistenci účetnictví popř. jeho neúplnosti, by však daňový subjekt v rámci svého důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků musel předložit takové důkazy, které by v plném rozsahu jeho neexistenci nebo neúplnosti nahradily a bezpochybným způsobem tak doložily veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje. V případě, že by tomu tak nebylo, byl by na místě závěr, že daňový subjekt nesplnil zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností v daňovém řízení a za takových okolností je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Proto v dalším řízení bude krajský soud zkoumat, zda byly v případě stěžovatele splněny zákonné podmínky ve smyslu citovaného ustanovení pro stanovení daně za použití podle pomůcek.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je krajský soud v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 14. července 2005

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu