ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **M. B.**, zastoupeného JUDr. Michalem Zsemlerem, advokátem se sídlem Kard. Berana 8, 301 25 Plzeň, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů fyzických osob ze dne 28. 6. 2001, č. j. 1064/110/2001, č. j. 1063/110/2001 a č. j. 1062/110/2001, jakož i proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chebu ze dne 27. 11. 2000, č. j. 70226/00/123920/0112, č. j. 70230/00/123920/0112 a č. j. 70233/00/123920/0112, a proti rozhodnutím žalovaného ve věci daně z přidané hodnoty ze dne 28. 8. 2001, č. j. 2228/130/2001 a č. j. 2229/130/2001, jakož i proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chebu ze dne 27. 11. 2000, č. j. 70111/00/123920/0112, č. j. 70134/00/123920/0112, č. j. 70156/00/123920/0112, č. j. 70158/00/123920/0112, č. j. 70164/00/123920/0112, č. j. 70167/00/123920/0112, a ze dne 28. 11. 2000, č. j. 70673/00/123920/0112 a č. j. 70675/00/123920/0112, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 247/2001-89,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2004, č. j. 30 Ca 247/2001-89, **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 11. 2000, č. j. 70226/00/123920/0112, č. j. 70230/00/123920/0112 a č. j. 70233/00/123920/0112, doměřil Finanční úřad v Chebu žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998 a 1999. Žalobcova odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 28. 6. 2001, č. j. 1064/110/2001, č. j. 1063/110/2001 a č. j. 1062/110/2001.

Dodatečnými platebními výměry ze dne 27. 11. 2000, č. j. 70111/00/123920/0112, č. j. 70134/00/123920/0112, č. j. 70156/00/123920/0112, č. j. 70158/00/123920/0112, č. j. 70164/00/123920/0112, č. j. 70167/00/123920/0112, a ze dne 28. 11. 2000, č. j. 70673/00/123920/0112 a č. j. 70675/00/123920/0112, doměřil Finanční úřad v Chebu žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 1998 a 1. až 4. čtvrtletí roku 1999. Žalobcova odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutími ze dne 28. 8. 2001, č. j. 2228/130/2001 a č. j. 2229/130/2001.

Žalobce brojil proti všem rozhodnutím žalovaného ve věci daně z příjmů fyzických osob a ve věci daně z přidané hodnoty dvěma žalobami u Krajského soudu v Plzni; ten věci spojil ke společnému projednání, rozsudkem ze dne 31. 8. 2004 zrušil napadená rozhodnutí žalovaného i všechny jim předcházející dodatečné platební výměry vydané správcem daně v I. stupni pro vady řízení a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud vytkl žalovanému, resp. správci daně, především to, že nesprávně stanovil daň s použitím pomůcek tam, kde k tomu nebyly dány zákonné předpoklady. Podle krajského soudu jsou daňově relevantní příjmy a výdaje relativně samostatnými kategoriemi, a správce daně tak musí u každé z nich samostatně posuzovat způsob stanovení daně. Co se stránky příjmové týče, vykazovalo žalobcovo účetnictví sice nedostatky, ovšem správce daně, ač měl o úplnosti účetnictví pochybnosti, neprokázal, že závažnost těchto nedostatků znemožňuje stanovit daň dokazováním; zákonné předpoklady pro stanovení daně s použitím pomůcek zde tedy nebyly splněny. Naproti tomu ve vztahu k výdajové stránce tyto předpoklady splněny byly. Ohledně této právní otázky zavázal krajský soud žalovaného právním názorem, podle nějž je správce daně oprávněn stanovit daň za použití pomůcek bez dalšího jen ve vztahu ke stránce výdajové, zatímco ve vztahu ke stránce příjmové pouze v případě, že by prokázal své pochybnosti o úplnosti účetnictví. Krom toho je správce daně samozřejmě oprávněn stanovit daň dokazováním.

K další sporné otázce – totiž původu a povaze finančních prostředků vložených žalobcem v letech 1997, 1998 a 1999 jako vlastní vklady do podnikání – se krajský soud nevyjádřil: z vyměřovacího spisu je totiž zřejmé, že z těchto prostředků nebyla doměřena daň. Jak však poznamenal na okraj, pouhé neprokázání skutečnosti, že tyto finanční prostředky byly řádně zdaněny daní z příjmů nebo že se jedná o příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, nemůže samo o sobě být důvodem pro stanovení daně za použití pomůcek.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností, kterou založil na důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního, tedy na nesprávném posouzení právní otázky soudem. Žalovaný je na rozdíl od krajského soudu přesvědčen o nutnosti stanovit daň jednotným způsobem: jak ostatně plyne z § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), správce daně je oprávněn stanovit za použití pomůcek daňovou povinnost poplatníka, nikoli jeho příjmy a výdaje. Stejně tak je zřejmé ze znění ustanovení § 46 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, že správce daně stanovuje základ daně a daň, tedy nikoliv příjmy a výdaje. Se závěrem soudu o nemožnosti stanovit daň za použití pomůcek z příjmů, jejichž původ a povaha nebyly doloženy, žalovaný rovněž nesouhlasí; k tomu odkázal na rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 20. 11. 2003, sp. zn. 30 Ca 319/2000, ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. 30 Ca 267/2002, a ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. 30 Ca 187/2001, v nichž se soud vyslovil ke skutkově podobným situacím (neunesení důkazního břemena žalobce ve vztahu ke zdrojům a případně daňové relevanci vlastních

vkladů do podnikání) právě opačně. Proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud má stejně jako žalovaný za to, že daň za určité zdaňovací období lze stanovit pouze jedním způsobem. Hierarchie způsobů stanovení daně je patrná z § 31 daňového řádu. Prvotním způsobem či metodou je stanovení daně pomocí dokazování; aby však tento způsob mohl být použit, je třeba, aby daňový subjekt plnil své zákonné povinnosti, tj. především řádně vedl účetnictví či jiné povinné evidence a doložil s jejich pomocí, případně jiným způsobem, skutečnosti významné pro stanovení daně. Druhým způsobem je stanovení daně za použití pomůcek: tento způsob se uplatní tehdy, jestliže daňový subjekt neplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Třetím způsobem je sjednání daně: tento způsob lze užít jen tehdy, pokud daňový subjekt neprokázal údaje ohledně svého daňového základu a výše daně a tyto částky nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek (§ 31 odst. 6 daňového řádu). Vyjmenované způsoby stanovení daně však nejsou jen dílčími postupy, jež lze v daňovém řízení libovolně a pružně kombinovat podle uvážení správce daně, neboť zákonné předpoklady jejich užití jsou odlišné. Tyto tři instituty – stanovení daně dokazováním, stanovení daně za použití pomůcek a sjednání daně – se uplatňují v přísném pořadí a navzájem se vylučují: pomůcky nastupují pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, sjednání daně pak má místo tam, kde nelze daň spolehlivě stanovit ani podle pomůcek. Musí být tedy nemožné stanovit daň metodou předcházející, aby mohla být užita metoda následující.

Žalovaný výstižně pojmenoval podstatu věci v kasační stížnosti: jak zde totiž uvádí, správce daně stanoví ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu za použití pomůcek nikoli příjmy a výdaje daňového subjektu, nýbrž jeho daňovou povinnost jako celek. Při stanovování daně za určité zdaňovací období tedy správce daně může použít vždy jen jednu z popsaných metod. V žalobcově případě – kde podle krajského soudu přicházelo v úvahu jak dokazování, tak užití pomůcek – tak bylo nutné posoudit, zda žalobce splnil svou povinnost tvrzení a unesl důkazní břemeno komplexně, tedy ve vztahu k základu daně a k výši daně, jak je uvedl ve svém daňovém přiznání, nikoli jednotlivě ve vztahu k příjmům a výdajům. Je předčasné zde hodnotit věc samu, tedy to, zda měl správce daně žalobci doměřit daň buď zcela na základě dokazování, nebo zcela na základě pomůcek; tuto otázku učinil žalobce předmětem sporu v žalobě a její zodpovězení přísluší krajskému soudu. Správce daně v I. stupni a po něm pak žalovaný však rozhodně nepochybili – jak se mylně domnívá krajský soud – tím, že zvolili pro stanovení daně pouze jedinou z metod upravených v § 31 daňového řádu: naopak tak postupovali jediným možným způsobem. Ať už tedy bylo na místě stanovit daň dokazováním, nebo s použitím pomůcek, nebylo přípustné tyto metody kombinovat, a to správní orgány respektovaly. O tom, že postup správce daně v této věci byl alespoň formálně vzato (tedy co do počtu metod užitých pro stanovení daně) správný, svědčí ostatně i judikatura správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003, a ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004-71; První stížní námitka je tedy důvodná.

K tomu se sluší dodat, že krajský soud – ač spojil ke společnému projednání žalobu ve věci daně z příjmů a žalobu ve věci daně z přidané hodnoty – užil ve svých právních závěrech toliko terminologie zákona o daních z příjmů („příjmy“ a „výdaje“, jejichž rozdíl

tvoří základ daně), aniž se výslovně věnoval obdobným párovým pojmům podle zákona o dani z přidané hodnoty („daň na vstupu“ a „daň na výstupu“, z jejichž rozdílu se vypočítává daňová povinnost). Z okolností je však patrné, že krajský soud mínil vztáhnout své závěry ohledně přípustnosti kombinace různých metod stanovení daně i na rozhodnutí žalovaného a správce daně ve věci daně z přidané hodnoty (ostatně jak při stanovení daně z příjmů, tak při stanovení daně z přidané hodnoty vycházel správce daně z týchž dokladů a evidencí daňového subjektu; úplnost či neúplnost žalobcova účetnictví a jiných dokladů, jak ji spatřoval krajský soud, je pak hodnocením obecnějším, neomezeným toliko na postup při stanovení daně z příjmů, ale použitelným i pro řízení ve věci daně z přidané hodnoty). I pro daň z přidané hodnoty – stejně jako pro každou jinou daň – pochopitelně platí výše řečené, tedy nutnost stanovit daň jednotným způsobem (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004-67).

Dále žalovaný v kasační stížnosti napadá na okraj uvedené konstatování krajského soudu, které nepřipouští možnost stanovit daň za použití pomůcek pro případ, že daňový subjekt neprokázal původ a povahu finančních prostředků vložených jako vlastní vklady do podnikání. S touto námitkou však Nejvyšší správní soud nesouhlasí, a naopak se ztotožňuje s krajským soudem. Daňový subjekt je sice povinen prokazovat - kromě skutečností, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování – též skutečnosti, k jejichž prokázání jej správce daně v průběhu daňového řízení vyzval (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Tato druhá povinnost však má své meze: správce daně totiž není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, vyhlášený pod č. 130/1996 Sb.) – tedy skutečností, které jsou předmětem daňového přiznání. Žalobce však žádný takový příjem ve svém daňovém přiznání neuvedl a i z jeho sdělení podaného k výzvě správce daně lze soudit, že tyto příjmy – pokud je vůbec získal v kontrolovaném zdaňovacím období – neměly být u něj zdaněny daní z příjmů. Správce daně za takové situace nemůže založit své přesvědčení o (dalších) zdanitelných příjmech u žalobce pouze na existenci výdaje, který žalobce v daném zdaňovacím období vynaložil (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2005, č. j. 1 Afs 27/2004-80, a též nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05). Jak však správně poznamenal krajský soud, z částek vložených žalobcem do podnikání v letech 1997 – 1999 nebyla doměřena daň; proto se Nejvyšší správní soud touto otázkou dále nezabýval.

S druhou stížní námitkou tedy žalovaný neuspěl; již pro důvodnost jeho prvé námitky však napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni neobstojí. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Plzni k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Opětovně tedy přezkoumá napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2001 a ze dne 28. 8. 2001, jakož i jim předcházející platební výměry, v souladu se žalobními námitkami, a bude se tedy zabývat tím, zda byly ve věci dány předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek; bude přitom mít na paměti, že u jednoho typu daně vyměřované za jedno zdaňovací období nelze kombinovat různé způsoby stanovení daně. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Plzni i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. prosince 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu