



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců Mgr. Jana Passera a JUDr. Jana Rutsche, v právní věci žalobce J. K., zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Bulhara 3, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2004, čj. 11 Ca 118/2003 - 23,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 7. 2004, čj. 11 Ca 118/2003 - 23 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Kladně dodatečným platebním výměrem ze dne 31. 5. 2002, čj. 87389/02/030915, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1996 ve výši 17 483 Kč. Finanční ředitelství v Praze rozhodnutím ze dne 28. 2. 2003, čj. 1910/03-130, žalobcovu odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítlo. Stejně tak Městský soud v Praze shora označeným rozsudkem zamítl žalobcovu žalobu, kterou rozhodnutí žalovaného napadl. Včas podanou kasační stížností se proto žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal jeho přezkoumání.

Z obsahu odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že soud se neztotožnil s podstatou žalobních námitek, která spočívala v názoru žalobce, že v daném případě nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak učinily daňové orgány. Podle soudu žalobce nedostal své povinnosti zakotvené v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Konkrétně nepředložil

finančním úřadem požadované doklady o počtu zvířat, která žalobce v rozhodném období držel, prodal a porazil na jatkách, kolik jich zůstalo žalobci na konci rozhodného období a jaké byly veškeré příjmy z prodeje poraženého dobytka. Inventurní soupisy zvířat předložené žalobcem byly vnitřně rozporné a nesouhlasily ani s podklady získanými od Okresní veterinární správy a od jiného daňového subjektu K. K.. Dle soudu tak bylo zjištěno, že žalobce nezahrnul do příjmů z podnikání veškeré příjmy z prodeje poraženého dobytka a že řádně neprovedl vyúčtování v souvislosti s ukončením činnosti sdružení, ve kterém působil do 30. 9. 1996. Evidence předložená žalobcem navíc neodpovídala požadavkům na vedení účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, přičemž určité pochybení při vedení účetnictví připustil i žalobce. Právě údaje z žalobcova účetnictví mohly prokazovat, zda údaje uváděné v daňovém přiznání odpovídají skutečnosti, či nikoliv. Předkládal-li potvrzení třetích osob o tom, že v jejich prospěch a vlastním jménem nechával porážet jejich zvířata, nevedl o těchto činnostech účetní evidenci a nelze se zřetelem k ostatním zjištěním učiněným v daňovém řízení dospět k závěru, že by tím bezpečně prokázal skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Soud proto uzavřel, že žalobci se nepodařilo rozdílné údaje v předložených listinách vysvětlit, a správci daně proto nezbylo, než stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, protože z důkazů předložených žalobcem nebylo lze stanovit daň dokazováním. Jaké pomůcky byly použity, způsob jejich použití a způsob výpočtu daňové povinnosti již žalovaný přezkoumávat nemůže. Žalovaný nepochybil ani tím, že o podaném odvolání rozhodl bez nařízení ústního jednání ve věci, protože si v jeho průběhu neobstarával nové důkazy či skutečnosti, se kterými by žalobce nebyl v průběhu daňového řízení seznámen.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Podle jeho názoru nebyla splněna ani jedna z podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek obsažených v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Pokud jde o nesplnění povinnosti při dokazování, poskytl ohledně rozdílů mezi jednotlivými inventurními soupisy daňovým orgánům dostatečná vysvětlení, ale nebyla brána v potaz. Pouze poslední z předložených soupisů představuje fyzickou inventuru zvířat na konci zdaňovacího období, protože předchozí dvě inventury byly inventurami účetními, ve kterých se z účetních dokladů měsíčně sepisovaly úbytky zvířat. Údaje v poslední inventuře s údaji z účetnictví na konci zdaňovacího období souhlasily. Pan K. K. neměl povědomost o tom, kdo byl vlastníkem zvířat, které nechal stěžovatel porážet pod svým jménem či jménem společníka a jím poskytnuté informace jsou tedy bezcenné. Naopak správce daně nevyslechl svědky, kteří žalobci zvířata k porážce předávali, přestože jsou zřejmé rozpory mezi prohlášeními těchto osob a tvrzením správce daně, že všechna poražená zvířata byla ve vlastnictví stěžovatele a jeho společníka. O těchto skutečnostech pochopitelně neúčtoval, protože nebyly předmětem jeho podnikatelské činnosti, ale tyto skutečnosti bylo možno prokázat právě výsledkem navržených svědků, tedy dokazováním. Své důkazní povinnosti v tomto ohledu tedy dostal.

Splněna nebyla dle stěžovatele ani druhá z podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek, tedy že prokázané nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo za následek nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Splnění této podmínky žalovaný řádným způsobem neodůvodnil. Tento svůj závěr neopřel o žádný argument, který by žalobci i soudu umožnil přezkoumání důvodnosti jeho postupu dle § 31 odst. 5 daňového řádu. To je v hrubém rozporu s dikcí § 50 odst. 5 daňového řádu a činí rozhodnutí žalovaného v tomto směru nepřezkoumatelným. Podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek jsou stanoveny přísně a činí z této metody postup, který lze použít jen v krajním případě. Pokud jde o chyby v účetnictví, které stěžovatel připustil, neměly podle něj vliv na možnost stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Žalovaný správní orgán ani soud se také dle žalobcovy názoru vůbec nezabývaly přiměřeností pomůcek, přitom tato podmínka vyplývá z § 46 odst. 3 a § 31 odst. 7 daňového řádu. Z listin předložených žalovaným, nazvaných výpočet pomůcek, plyne, že správce daně zahrnul při svém výpočtu daňového základu i větší množství dobytka jiných osob, které žalobce a jeho tehdejší společník nechával porážet na svá jména pouze formálně, což bylo nebo mohlo být (navrhovaným výsledkem svědků) dokázáno. Správce daně tedy nepřihlédl ke všemu, co bylo v řízení zjištěno a svědčilo v žalobcův prospěch. Navrhl proto, aby napadený rozsudek městského soudu byl zrušen.

Ke kasační stížnosti podal žalovaný vyjádření. Uvedl, že v daném případě nemožnost stanovení daně v důkazním řízení byla dána nevěrohodností účetnictví stěžovatele, respektive sdružení, a zjištěním, že v účetnictví nejsou zahrnuty veškeré hospodářské operace. Žalobcovo účetnictví nebylo vedeno v souladu s příslušnými právními předpisy, a proto nemohlo být použito jako důkaz v důkazním řízení. Finanční úřad tak v průběhu daňového řízení prokázal existenci skutečností vyvracejících úplnost, průkaznost a správnost účetnictví žalobce, jak předpokládá § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Žalovaný poukázal na nesrovnalosti v jednotlivých inventurních soupisech a na rozpory v počtu poražených zvířat mezi údaji uváděnými žalobcem a údaji poskytnutými majitelem jatek panem K.. Tvrzení žalobce, že zajišťoval porážku pro jiné osoby však z předložených účetních evidencí prokázáno nebylo, žalobce neúčtoval o ustájení cizích zvířat, ani neprovedl přeúčtování nákladů na dopravu a porážku. Další neprůkaznost evidence byla zjištěna u provozovny maloobchodu, neboť pro absenci evidence o příjmu zboží do prodeje nebylo možno v důkazním řízení zjistit, kolik kusů poražených zvířat a v jaké hmotnosti bylo na prodejnu skutečně převedeno, přičemž tržbám uvedeným v účetnictví neodpovídala hodnota zboží dodaného na prodejnu. Z těchto skutečností žalovaný dovodil, že účetnictví žalobce nebylo vedeno řádně a nezobrazovalo skutečný stav jeho hospodaření a nebylo tak možné stanovit daň v důkazním řízení. Z vyměřovacího spisu je pak zřejmé, že k výhodám vyplývajícím pro něj z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu bylo přihlédnuto. Proto žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu důvodů podaných kasačních stížností uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Vycházel při tom z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán za situace, kdy odvolání daňového subjektu směřuje do rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, jsou vytýčeny ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. V takovém případě totiž odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Soud se tak musel nejprve zabývat otázkou obsahu pojmu „zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu“, ve vztahu k rozsahu přezkoumání rozhodnutí odvolacím orgánem.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to pomocí pomůcek. Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, daň se sjedná.

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má dvě meze. Jedna je vyjádřena v § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak v § 31 odst. 7 daňového řádu. Znamená to, že je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoli, byl by totiž nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat.

Oněmi zákonnými podmínkami je tak nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5 daňového řádu, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), jak je uvedeno výše. Tím je také určen rozsah přezkumu dodržení zákonných podmínek odvolacím orgánem pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu. To vše s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Vždyť podle § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu jednají správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Volí jen takové prostředky, které ještě umožňují dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Těmto svým povinnostem zůstaly v přezkoumávané věci daňové orgány hodně dlužny. Zda v dané věci jsou skutečně naplněny shora uvedené zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, totiž zjistily zcela nedostatečným způsobem. Své závěry o nutnosti použití tohoto způsobu stanovení daně navíc odůvodnily způsobem, který činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Předně nebylo vůbec postaveno najisto, že v dané věci nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně prvého stupně totiž nezjistil co nejuplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, jak mu ukládá § 31 odst. 2 daňového řádu. Ohledně zjišťování, zda zvířata dopravená žalobcem na porážku, byla všechna v jeho vlastnictví, žalobce předložil prohlášení řady osob, která podporovala tvrzení žalobce, že na jatka dopravoval i zvířata jiných občanů. Přitom žalobce výslechy těchto svědků navrhl a chtěl být u nich také přítomen. Správce daně tyto výslechy neprovedl, ani z rozhodnutí žalovaného však není patrno proč. Nevěrohodnost žalobcova tvrzení opřel pouze o konstatování, že o těchto skutečnostech nebylo účtováno a že nevyplývají z žádných evidencí. Proč v souvislosti s tím nepovažoval provedení uvedených výslechů svědků za důležité pro zjištění skutkového stavu věci, již ale neuvedl. Nejvyšší správní soud pouze podotýká, že rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal svá tvrzení z důvodu neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 daňového řádu, pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést pouze tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán ale nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat spolehlivé potvrzení těch či oněch skutečností, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl.

Žalobci je dále nutno přisvědčit v tom, že žalovaný své závěry, že v daném případě nelze stanovit daň dokazováním, řádně neodůvodnil. Omezil se toliko na velice obecné formulace typu: „Zpráva o kontrole čj. 39204/01/031930/1417 obsahuje dokladování stavu o porušení Vašich zákonných povinností v takovém rozsahu...“, nebo: „Rovněž je z vyměřovacího spisu zřejmé, že při stanovení daně podle pomůcek bylo přihlédnuto také ke zjištěným okolnostem, z nichž pro Vás vyplývají výhody ...“. Chybí tedy zcela jasné a logické vysvětlení žalovaného, z jakých konkrétních důvodů nebylo možno v daném případě stanovit daň dokazováním. To je nahrazeno pouhými neurčitými odkazy na jednotlivé části daňového spisu.

Podmínkou, zda je daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě, se pak žalovaný nezabýval vůbec.

Tato pochybení daňových orgánů tak činí přezkoumávané rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a pro tuto vadu řízení měl městský soud toto rozhodnutí zrušit. Pokud tak neučinil, zatížil řízení před soudem vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.)

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu