



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **R. Ch.**, zastoupený Mgr. Tomášem Garštíkem, advokátem, se sídlem Brno, Novobranská 14, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2007, č. j. 11 Ca 271/2006 - 47,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2007, č. j. 11 Ca 271/2006 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také „stěžovatel“, či „daňový subjekt“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2006, č. j.: FŘ- 7471/11/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 6. 11. 2003, č. j. 226953/03/001912/7879, jímž bylo částečně vyhověno jeho odvolání a byl změněn dodatečný platební výměr téhož finančního úřadu ze dne 18. 7. 2000, č. j. 144298/00/001514/7119, tak, že dodatečný základ daně z příjmu fyzických osob za rok 1998 byl stanoven částkou 2 262 264,97 Kč místo částky 2 762 264,97 Kč a dodatečně vyměřená daň byla stanovena částkou 793 356 Kč místo částky 993 356 Kč. Důvodem této změny bylo předložení důkazního prostředku – prohlášení o půjčce ve výši 500 000 Kč.

Žalovaný v odvolacím rozhodnutí odmítl uznat tvrzený výdaj plynoucí z faktury č. 18900098 ze dne 11. 1. 1998 od dodavatele KASTO, s. r. o., ve výši 2 590 000 Kč za nákup ochranných oděvů LESAN. Vycházel přitom, podobně jako správce daně, ze skutečnosti, že v obchodním rejstříku nebyla firma KASTO zapsána, na udané adrese nesídlila, kromě toho ani číslo popisné v její adrese uvedené se v ulici nenacházelo. Daňový subjekt k výzvě nebyl schopen kromě faktury doložit žádné jiné doklady, jako dodací listy, listiny prokazující dopravu, apod. Žalovaný poukázal na skutečnost, že v daňovém řízení daňový subjekt nepožadoval výslech pracovníků společnosti CENTROTEX, a. s., jako zástupců odběratele ochranných oděvů, ani výslech M. D., který měl obchod zprostředkovávat, a správce daně nebyl povinen důkazy ve prospěch daňového subjektu vyhledávat. Žalovaný sám sepsal protokol o výpovědi M. D., ten však odpovídal neurčitě a nepotvrdil skutečnosti, které předtím uvedl v čestném prohlášení. Pokud bylo poukázáno na trestní řízení, bylo v něm naopak prokázáno, že předmětná faktura byla falešná. Proto odvolání nevyhověl.

Žaloba stála na tvrzení o prokázání předmětného výdaje dalším prodejem nakoupených oděvů LESAN firmě CENTROTEX, a. s., kdy konečným odběratelem měla být firma GANTY, spol. s r. o., a kdy byl příjem získaný z tohoto prodeje řádně zaúčtován. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že v r. 1998 účtoval v soustavě jednoduchého účetnictví a nebyl povinen účtovat o faktuře, která nebyla proplacena v hotovosti, a proto o ní účtoval až ke dni 31. 12. 1998. Žalovanému žalobce vytkl nedostatečné prokázání skutkového stavu, zejména neprovedení výslechů svědků, které byly navrženy v odvolání. Nesplnil-li žalobce důkazní povinnost, jak tvrdí žalovaný, měla mu být daň stanovena podle pomůcek.

Městský soud v důvodech napadeného rozsudku označil za rozhodnou povinnost daňového subjektu prokázat svá tvrzení, v daném případě uskutečnění výdaje 2 590 000 Kč. Faktura, kterou výdaj prokazoval, byla falešná, společnost, již měla být částka poskytnuta, neexistovala. Za situace, kdy žalobce k výzvě správce daně uváděl pouze nekonkrétní tvrzení a částku měl předat v hotovosti prostředníkovi ve prospěch neexistujícího subjektu, své důkazní břemeno neunesl. Zápis v peněžním deníku, ani odkaz na výdajový doklad č. V/245, nedokládají uskutečnění obchodu a oprávněnost výdaje, neboť oba odkazují na zfalšovanou fakturu. Navíc tento doklad odkazuje na falešnou fakturu, údajně vystavenou neexistující společností. Obsah odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak odpovídá obsahu podaného odvolání. Městský soud poukázal na provedenou kontrolu a její výsledky a na nezbytnost reagování na výzvu správce daně řádným procesním způsobem. Hodnocení důkazů žalovaným soud označil za odpovídající zásadám daňového řízení a jeho závěry za logické. Provedená kontrola a další postup správce daně znamenají, že daň byla v souladu se zákonem stanovena dokazováním. Ze samotné skutečnosti, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve vztahu k jednomu výdaji, ještě není třeba činit závěr, že daň musí být stanovena podle pomůcek. K námitce prekluze vznesené v replice a při jednání soudu městský soud uvedl, že k ní nemohl přihlížet, neboť nebyla uplatněna v žalobní lhůtě. Přesto tuto otázku nad rámec žalobních bodů posoudil tak, že v době tohoto daňového řízení byl platební výměr považován za úkon přerušující lhůtu a je proto třeba přihlížet jak k dodatečnému platebnímu výměru, tak i k rozhodnutí, jímž byl změněn. Vycházel přitom ze zásady rovnosti zbraní a legitimního očekávání vůči oběma stranám sporu. Ze všech těchto důvodů městský soud žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti (v jejím doplnění), aniž své důvody podřazuje důvodům předpokládaným v § 103 odst. 1 s. ř. s., namítá nezákonnost rozsudku městského soudu a konkrétně vznáší tyto námitky:

- 1) V daňovém řízení nebyl řádně zjištěn skutečný stav věci a to bylo opakovaně namítáno před žalovaným i soudem. Stěžovatel logicky nemohl unést důkazní povinnost, pokud měl prokázat plnění z faktury vystavené neexistující společností. Byla ovšem prokázána existence zboží, jeho následný prodej a příjem z tohoto prodeje - to byly důkazní prostředky, prokazující výdaj, ale správce daně k nim nepřihlédl. Stěžovatel poukazuje na nálezný Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 664/04, podle něhož měl mít možnost prokázat výdaj, pokud plnění existovalo. Důkazem zde byla svědecká výpověď M. D., který obchod zajišťoval a částku od stěžovatele převzal. Hodnocením jeho výpovědi jako nedostatečné soud bezdůvodně zúžil důkazní situaci stěžovatele pouze na prokázání plnění z faktury, nikoliv na prokázání výdaje. Správce daně tak porušil ust. § 31 odst. 2 a § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen "daňový řád") odmítnutím důkazů prokazujících výdaj.
- 2) Pokud by stěžovatel skutečně neunesl důkazní břemeno, byl by na místě postup podle pomůcek, neboť ten vyplývá ze stavu důkazní nouze. Soud akceptováním opačného názoru zcela pominul § 31 odst. 2 daňového řádu zavazující správce daně k co neúplněnějšímu zjištění rozhodných skutečností pro správné stanovení daňové povinnosti. Dokazováním nelze stanovit daň jakoukoliv, ale jen daň správnou. Ústavní soud v rozhodnutí sp. zn. IV. ÚS 48/05 jednoznačně uvedl, že lze zdanit jen tu část zisku, která bere zřetel na výdaje k zajištění těchto příjmů. Městský soud nepřipadně argumentuje rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, týkajícím se nedoložení zaúčtované zůstatkové ceny vyřazeného mobilního telefonu. Z peněžního deníku stěžovatele vyplynulo, že jeho celkové výdaje v r. 1998 činily 5 486 000 Kč a z toho neunesl důkazní břemeno k částce 2 590 000 Kč – tj. 47,2 % výdajů. To nemůže znamenat, že daň byla stanovena správně, ale naopak zjevně nesprávně, neboť s příjmem 2 664 370 Kč z prodeje pracovních oděvů nepochybně nějaké výdaje musely být spojeny. Daňový řád s takovou situací počítá jednak ustanovením o stanovení daně podle pomůcek, jednak možností stanovení daně jejím sjednáním. Soud nesprávně posoudil daň stanovenou při vyloučení poloviny výdajů a při započtení příjmu bez ohledu na s ním spojený výdaj jako daň stanovenou správně.
- 3) Městský soud zcela pominul žalobní námitku, že ze zprávy o kontrole plyne, že jeho daňová povinnost nebyla stanovena dokazováním, tedy tím, že by správce daně prokázal, že se sporný daňový výdaj neuskutečnil, popřípadě, že by bylo prokázáno, že se jedná o výdaj daňově neprokazatelný. Přitom jediným z této zprávy seznatelným důvodem neuznání výdaje je, že sporná platba za oděvy LESAN byla posouzena jako neprokázaná ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Dle názoru stěžovatele nelze, zejména s přihlédnutím k výši výdaje, považovat daňovou povinnost za stanovenou dokazováním, když není zjevné, které z důkazních prostředků se staly skutečným důkazem. Ve zprávě o kontrole nejsou uvedeny osvědčené důkazy pro správné stanovení daňové povinnosti, ale jako důvod stanovení daně je uvedena právě neexistence těchto důkazů, je konstatována jejich absence. V důsledku tohoto postupu je daň stanovená na základě neschopnosti daňového subjektu unést důkazní břemeno označena jako daň stanovená dokazováním a stěžovateli tak byla odepřena možnost stanovení daně podle pomůcek, kdy by správce daně musel přihlídnout i k výhodám pro daňový subjekt podle § 46 odst. 3 daňového řádu, popřípadě, pokud by byla vyloučena tato možnost, pak měla být daň stanovena sjednáním.
- 4) Daňová kontrola byla u stěžovatele zahájena 23. 11. 1999, platební výměr byl vystaven 18. 7. 2000. O podaném odvolání bylo finančním úřadem rozhodnuto až dne

6. 11. 2003 a o odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným rozhodnuto dne 14. 6. 2006. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61, vyplývá, že daň je ve stanovené lhůtě třeba doměřit pravomocně. Po této lhůtě tedy bylo vydáno již rozhodnutí správce daně o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a po lhůtě byly prováděny i veškeré další úkony. Názor městského soudu uvedený v rozsudku k této námitce považuje stěžovatel za nesprávný. Předně se v daném případě nejedná o změnu právního předpisu, ale o změnu judikatury rozsudkem zveřejněným ve Sbírce NSS. Legitimní očekávání za takové situace nemůže být naplněno rozhodnutím odpovídajícím předchozímu výkladu, ale naopak rozhodnutím, které je v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu v době rozhodování soudu o žalobě. Vyměření daně po prekluzi je natolik závažnou skutečností, že k ní mělo být přihlíženo z moci úřední.

- 5) V dané věci byl stěžovatelem podán i mimořádný opravný prostředek, a to právě z důvodů vyměření daně po prekluzivní lhůtě, soudu to bylo doloženo, přesto řízení nepřerušil podle § 48 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a v rozsudku vyjádřil závazný právní názor, kterak na běh lhůty nahlížet. Tím ztížil postavení stěžovatele a porušil tak jeho právo na spravedlivý proces.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně neodepřel daňovému subjektu právo dokazovat, ten věděl o pochybnostech správce daně a byl k jejich odstranění vyzván. Svědectví M. D. nebylo odmítnuto a v rozhodnutí bylo zdůvodněno, proč nebylo vzato v úvahu. Svědectví může být důkazem, pokud jsou v něm tvrzené skutečnosti doloženy a prokázány. V daném případě však šlo o obecná tvrzení bez konkrétních či doložených skutečností. Je pravdou, že daňový subjekt nevyhověl výzvě správce daně k prokázání požadovaných skutečností, ovšem to samo o sobě není důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Druhou podmínkou je, že následkem nesplnění povinností je nemožnost stanovit daň dokazováním. Základ daně byl ověřen a upraven o částky neprokázané a na tom nic nemění skutečnost, že neuznaný výdaj tvořil téměř polovinu tvrzených výdajů, ani tvrzení, že dosažené příjmy s nějakými výdaji musely být spojeny. Důkazní břemeno leželo na daňovém subjektu, při neprokázání výdaje správce daně základ daně oprávněně upravil. Stanovení daně podle pomůcek je mezním způsobem stanovení daně, dokazování je přednostním, neboť při něm jsou největší předpoklady pro její správné stanovení. Také nelze přehlédnout, že při tomto způsobu stanovení daně má daňový subjekt největší možnost obrany. Námitka vytýkající soudu nepřerušeni řízení pak vůbec není na místě. V daném případě byla nejdříve podána žaloba, poté mimořádný opravný prostředek. Ust. § 56a odst. 2 daňového řádu správci daně zapovídá zahájit o něm řízení, pokud běží soudní řízení. Navíc žalovaný poukazuje na skutečnost, že v době rozhodování postupoval podle judikatury správních soudů, již byl vázán. Z těchto důvodů považuje své rozhodnutí za zákonné a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) (*nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem*), písm. b) (*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem*

takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost), a písm. d) s. ř. s., (nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé).

Nejvyšší správní soud se zabýval kasačními námitkami nikoliv v pořadí, jak je v kasační stížnosti soustředil stěžovatel, ale v pořadí jejich důležitosti, s přihlédnutím k tomu, že případná důvodnost některých z nich by sama o sobě postačila ke zrušení rozsudku městského soudu, aniž by bylo pak bylo třeba zkoumat námitky ostatní.

Takovou námitkou je v první řadě námitka prekluze doměření daně poukazující dále na nesprávný způsob, jakým k ní městský soud pristoupil (námitka č. 4).

Základem této námitky je změna posuzování lhůt k vyměření či doměření daně soudy, přičemž stěžovatel vychází z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004-61 (zveřejněno in Sb. NSS pod č. 954/2006), podle něhož musí být daň v prekluzivní lhůtě doměřena pravomocně. Je pravdou, že tento rozsudek znamenal určitý názorový posun v náhledu na včasnost doměření daně. Byť byl rozsudek publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS, nejednalo se o názor jednoznačně zastávaný. V rozsudku ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004-93, byl zaujat názor, že postačí, je-li daň ve lhůtě vyměřena či doměřena nepravomocně. Sporná právní otázka se stala předmětem rozhodování rozšířeného senátu (§ 17 s. ř. s.). Ten v usnesení ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 86/2007 (v době tohoto rozhodování dosud nepublikováno) vyslovil, že *daň je podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* Teprve vydáním tohoto rozhodnutí došlo ke sjednocení judikatury. Náhled na platební výměr jako na úkon přerušující běh prekluzivní lhůty (tedy, že platební výměr takovým úkonem není) byl změněn již v minulosti, a to zejména usnesením rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94 (zveřejněno in Sb. NSS pod č. 953/2006). Okamžik sjednocení právních názorů nemá v daném případě rozhodující roli. Tu má otázka, zda městský soud byl povinen zkoumat otázku včasnosti doměření daně z moci úřední a zda pochybil, pokud tak neučinil. Ani tato právní otázka není jednoduchá a nebyla řešena jednoznačně. I jí se zabýval rozšířený senát, a to společně s výše zmíněnou otázkou doby, v níž lze daň vyměřit či doměřit. Vyslovil ve výše označeném usnesení, že *vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení.*

Znamená to tedy, že městský soud nepochybil, pokud opožděně uplatněnou námitku prekluze vyloučil z povinnosti zkoumat ji z moci úřední. Je sice povinností správce daně vyměřit či doměřit daň v zákonné lhůtě, pokud tak ovšem neučinil, nejde o vadu řízení, ale o nezákonnost jeho rozhodnutí – ta musí být namítána, neboť soudní řád správní založil přezkoumání správních rozhodnutí na dispoziční zásadě, z níž učinil pouze výslovné výjimky, mezi něž ovšem nezákonnost rozhodnutí nepatří. Stěžovatel se opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu, který již byl v době podání jeho žaloby vydán a veřejně přístupný na jeho

webových stránkách. Nelze proto ani tvrdit, že došlo k překvapujícímu zvratu v judikatuře poté, kdy byla žaloba podána. Stěžovateli proto nelze v této části námitky přisvědčit.

Jiná je ovšem situace v její další části, v níž stěžovatel poukazuje na nesprávnost názoru vysloveného městským soudem *obiter dictum*, a to, že změna judikatury by nehrála roli ani při včasné žalobní námitce. Je pravdou, že podle § 75 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání správního rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. To však neznamená, že nereflektuje změny výkladu právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno. V takovém případě by byla popřena nejen sjednocovací úloha Nejvyššího správního soudu, ale i kontrola ústavnosti rozhodování realizovaná Ústavním soudem (k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44). V daném případě nebylo úkolem městského soudu posuzovat opožděnou námitku prekluze, rozhodnutí žalovaného navíc ani nezrušil, proto jeho názor nemohl ovlivnit rozhodování žalovaného v dalším řízení, které bylo jeho rozsudkem pravomocně ukončeno. Stěžovatel ovšem v námitce ad 5) poukazuje na skutečnost, že podal i mimořádný opravný prostředek, a v jeho rámci, že by se podle tohoto názoru vysloveného městským soudem mohl řídit příslušný správce daně; navíc je stěžovatel názoru, že soudní řízení mělo být přerušeno. Tato námitka není nepřijatelná, ač nebyla uplatněna v žalobě, neboť v době podání žaloby mimořádný opravný prostředek podán ještě nebyl. Podání mimořádného opravného prostředku ale nebránilo soudu v rozhodnutí a nebyl povinen podle § 48 odst. 2 písm. a) s. ř. s. řízení přerušit. Soud může přerušit řízení, pokud je možnost, že v rámci správních instancí zákonným způsobem dojde k odstranění příčin sporu (ke zrušení či změně napadeného správního rozhodnutí). V daném případě tak tomu ovšem být nemůže, neboť daňový řád preferuje zahájené soudní řízení, které spojuje se zákazem zahájení takového mimořádného opravného správního řízení, pokud již probíhá přezkumné řízení u soudu (§ 56a odst. 2 daňového řádu). Pro řízení o podaném mimořádném opravném prostředku, jemuž zatím brání i toto kasační řízení, pak není přímo závazný názor nad rámec povinného odůvodnění vyslovený městským soudem. Správce daně příslušný k rozhodování o mimořádném opravném prostředku nemůže akceptovat napadené předchozí nezákonné rozhodnutí s poukazem na překonanou judikaturu a na názor městského soudu v této věci vyslovený, pokud je rozporný s judikaturou Nejvyššího správního soudu a s názorem vysloveným v tomto rozsudku. K možnosti zdejšího soudu nahradit právní názor vyslovený krajským soudem v případě, kdy není důvod ke zrušení jeho rozsudku, srovnej rozsudek ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93 (zveřejněno in. Sb. NSS pod č. 781/2006). Připomenout je třeba také usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, č. j. 2 Afs 51/2006 - 58, či rozsudek ze dne 20. 9. 2006, č. j. 2 Afs 221/2005 - 64, podle nichž předchozí soudní přezkum brání mimořádným opravným prostředkům jen v rozsahu, v němž věc byla či měla být soudem zkoumána. Učinil-li soud závěr nad rámec žaloby i nad rámec otázek, které byl oprávněn či povinen zkoumat z moci úřední, nemůže tím vyloučit přezkoumání v rámci mimořádných opravných prostředků. Neznamená to jistě, že právní závěry vyslovené soudem *obiter dictum* jsou nepodstatné, jistě mají svůj velký význam, a to zejména tam, kde je správní rozhodnutí k nějaké námitce rušeno a pro další řízení je vhodné posouzení věci z širších hledisek. Nepřijatelná je však možnost soudu z vlastní vůle eliminovat mimořádný správní přezkum či omezit jeho rozsah.

Byť Nejvyšší správní soud stěžovateli části námitky opřené o ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. přisvědčil, neshledal v ní samotné důvod pro zrušení rozsudku městského soudu. Pokud by totiž zrušil rozhodnutí městského soudu pro nesprávný právní názor

vyslovený *obiter dictum*, mohl by jej zavázat jen k vypuštění či změně této části odůvodnění, aniž by to mělo jakýkoliv vliv na rozhodnutí o žalobě.

Námítky ad 1-3) lze shrnout tak, že jimi stěžovatel jednak poukazuje na nedostatečné zjištění skutečného stavu věci správcem daně, na nesprávný postup správce daně, který nestanovil daň dokazováním, ač to tvrdí, a na nezbytnost za dané situace stanovit daň podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu, nebo sjednáním podle § 31 odst. 7 daňového řádu. K tomu je třeba především uvést, že ve vztahu k pochybení v daňovém řízení lze jako kasační námítky přípustně uplatnit pouze námítky uplatněné již v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Z kasačních námitek nesplňuje tuto podmínku námitka, že daň měla být správcem daně stanovena sjednáním, neboť to stěžovatel žalovanému v žalobě nevytýkal, ač mu v tom nepochybně nic nebránilo. Otázkou sjednání daně se tedy Nejvyšší správní soud nezabýval.

Pokud jde o zjišťování skutečného stavu věci, je podle § 31 odst. 2 daňového řádu povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejdůkladněji. Takový výsledek je v první řadě zajištěn dokazováním. Dokazování však je povinností daňového subjektu v té části, kdy je třeba prokázat skutečnosti jím uvedené v daňovém přiznání nebo skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Povinností správce daně tedy není prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem, naopak jeho povinnost je dána v případě skutečností vyvracejících věrohodnost průkaznost, správnost či úplnost účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Dokazování v daňovém řízení nestojí primárně na vyhledávání důkazů ve prospěch daňového subjektu správcem daně. Jinak je tomu ovšem při stanovení daně podle pomůcek, kde právě v důsledku selhání daňového subjektu při dokazování je stanovení daně dokazováním vyloučeno a opatření pomůcek k tomu, aby daň za dané situací byla stanovena co nejbližší skutečné daňové povinnosti, je na správci daně.

Dokazování je tedy prvotní způsob stanovení daně a děje se prostřednictvím shromažďování důkazních prostředků, u nichž řízení osvědčí, které z nich jsou skutečně důkazem (§ 31 odst. 4 daňového řádu). U stěžovatele byla provedena kontrola, při níž byl zjištěn výdaj ve výši 2 590 000 Kč spojený s fakturou č. 18900098 ze dne 11. 1. 1998 od dodavatele KASTO, s. r. o., za dodávku ochranného oděvu LESAN. Správce daně následně zjistil prostřednictvím dožádaného správce daně, že firma KASTO neexistuje vůbec a udaná adresa ve skutečnosti neexistuje rovněž (zpráva FÚ Ostrava z 23. 3. 2000 s přílohami). Zaúčtovaný výdaj tedy důvodně vzbudil pochybnost správce daně dne a ten pak dne 22. 5. 2000 vyzval daňový subjekt mj. k prokázání tohoto výdaje, a to doložením smlouvy, na jejímž základě obchod probíhal, ke sdělení kdo a od koho přebíral zboží a kdo zajišťoval jeho dopravu, sdělení, kde bylo zboží uskladněno a odkud a kam se vezlo, jak bylo stanoveno datum plnění, jak byla stanovena cena zboží, jak bylo ověřeno jeho množství a kvalita, jaké je použití zboží a jak, kdy a komu byla uhrazena cena. Výzva správce daně byla zcela konkrétní a jejím cílem bylo prokázání výdaje, o němž existovala pouze faktura vystavená neexistujícím subjektem. Správce daně tedy umožnil daňovému subjektu, aby prokázal zaúčtovaný výdaj jiným způsobem a ve výzvě konkretizoval, jaké skutečnosti by existenci výdaje mohly prokázat. Daňový subjekt v odpovědi na výzvu ze dne 5. 6. 2000 k tomuto výdaji pouze odkázal na údaje, které poskytl k problému s výdajem za nákup nehořlavého materiálu Marko (problém zdaňovacího období r. 1997) – tam vyloučil uzavření smlouvy s prodávajícím a ohledně dopravy zboží vyslovil domněnku, že ji provedl dodavatel do skladu Centrotexu; ke stanovení ceny uvedl že byla určena podle prodejní ceny na trhu. K oděvům

LESAN pak výslovně uvedl, že peníze předával p. D. firmě KASTO a že si od něho vyžádal kopii dokladu, kterou předloží (což neučinil). Ve zprávě o kontrole č. j. 103884/00/001931/0146 jsou všechny tyto skutečnosti shrnuty se závěrem, že z těchto důvodů byla platba posouzena jako neprokázaná. Proti dodatečnému platebnímu výměru, který z neuznání tohoto výdaje rovněž vycházel, podal daňový subjekt odvolání, v němž ovšem napadl pouze neuznání částky 500 000 Kč a předložil čestné prohlášení o půjčce v této výši. Teprve v odvolání proti rozhodnutí ze dne 6. 11. 2003, jímž správce daně částečně vyhověl podanému odvolání, namítl daňový subjekt, že nebylo zjišťováno, zda se obchodní případ uskutečnil a nebyli vyslechnuti pracovníci firmy CENTROTEX, a.s., která od něho předmětné zboží dále odkoupila. Obchod se uskutečnil a ve vztahu k dodavateli byl zajišťován přes M. D., který o tom sepsal čestné prohlášení. Daňový subjekt uznal, že bylo prokázáno, že faktura byla falešná, ovšem obchod se uskutečnil, a výdaj s ním spojený lze prokázat jinak. V průběhu odvolacího řízení správce daně jmenovaného M. D. vyslechl, a to za přítomnosti stěžovatele i jeho zástupce. Jeho odpovědi na dotazy správce daně byly nekonkrétní, uvedl, že se podílel na realizaci obchodního případu ochranných oděvů mezi dodavatelem, panem Ch. a společností CENTROTEX, a.s., ovšem nevěděl, kdy k němu došlo, kdo konkrétně byl přítomen, jak došlo k předání peněz, jak a kým bylo zboží dopravováno. K dotazu zástupce daňového subjektu připustil svědek, že převzal částku v hotovosti od pana Ch., neboť tak občas při jejich obchodování činil, nevěděl však kdy, a pokud jí převzal, zřejmě ji předal zástupci dodavatele. Ten mu zřejmě převzetí podepsal, doklad o tom však nemá.

Takto nekonkrétní svědeckou výpověď nelze považovat za důkaz o tom, že výdaj v deklarované výši v souvislosti s tímto obchodním případem skutečně byl vynaložen. S ohledem na objem a cenu tvrzeného obchodu by bylo lze předpokládat vědomost daňového subjektu i svědka, který se měl na prodeji a nákupu podílet, o době a místě předání zboží, o jeho dopravě a i o předání a převzetí značné finanční částky v hotovosti. Nelze ovšem přisvědčit žalovanému v názoru, že svědectví je důkazem, jen jsou-li skutečnosti v něm tvrzené prokázány. Svědecká výpověď patří mezi důkazní prostředky (§ 31 odst. 4 daňového řádu) a jako důkaz ji lze použít vždy, pokud je konkrétní, věrohodná a pokud není v rozporu s ostatními zjištěními. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo a výpověď svědka D. nebylo možno uznat za dostatečný důkaz o existenci tvrzeného výdaje.

Stěžovateli tedy nelze přisvědčit v tom, že zpochybněný výdaj prokázal a rovněž mu nelze přisvědčit v tom, že dokazování zůstalo neúplné, pokud nebyli vyslechnuti pracovníci odběratelské firmy. Nelze předpokládat jejich vědomost o vynaloženém konkrétním výdaji ani o okolnostech provázejících nákup ochranných oděvů stěžovatelem od jeho dodavatele. O tom, že obchodní případ byl realizován, správce daně nepochyboval, pouze označil za neprokázané, že s ním byl spojen zaúčtovaný výdaj.

Je to daňový subjekt, který tvrdí, že výdaj existoval a bylo jeho povinností jeho výši a daňový vliv prokázat. Ze skutečností plynoucích ze spisu je zřejmé, že stěžovatel v daňovém řízení svou povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu nesplnil. Současně pak nelze vytýkat žalovanému, že nezjistil skutečný stav věci. Svým povinností v zákonných mezích dostal, dostatečně vyvrátil věrohodnost předmětné faktury, vyzval daňový subjekt k doložení jiných důkazních prostředků, které by mohly být důkazem o tvrzeném výdaji a provedl navržený výsledek, který však nemohl uznat za důkaz nasvědčující výdaji. Poukazuje-li stěžovatel na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, nedošlo k porušení zásad, v něm vyslovených.

Správce daně poskytl stěžovateli možnost, aby prokázal výdaj spojený s nákupem ochranných oděvů - na tomto právu jej nezkrátil. Kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. proto naplněna není.

Další otázkou je, zda za dané situace bylo možno stanovit daň dokazováním, nebo zda bylo na místě postupovat podle pomůcek. Žalovaný tvrdí, že daň byla stanovena důvodně dokazováním. Zpráva o kontrole stojí na konkrétních zjištěních vyplývajících z účetnictví daňového subjektu a na zjištěních vyvracejících tvrzený výdaj. Nejde jen o fakturu, ale i o výdajový doklad, který je rovněž stíhán pochybnostmi. Zpráva o kontrole nezpochybňuje účetnictví jako celek – ovšem navzdory tomu správce daně v předkládací zprávě žalovanému pro odvolací řízení uvedl, že peněžní deník nebyl věrohodný, a to nejen z důvodů účtování o tomto obchodním případě. Důkazní řízení bylo doplněno v odvolacím řízení o výslech svědka, ovšem tento důkazní prostředek nevedl k prokázání tvrzeného výdaje. To, že daň nebyla stanovena dokazováním, nelze dovodit jen z toho, že nejsou důkazy o sporném výdaji.

Důvodem ke stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu je nejen nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, ale současně i skutečnost, že je vyloučeno stanovení daně dokazováním.

O nesplnění důkazní povinnosti stěžovatelem v daňovém řízení není pochyb, otázkou, je, zda je naplněna podmínka druhá - tj., zda je vyloučeno stanovení daně dokazováním. Žalovaný i městský soud vycházeli z judikatury Nejvyššího správního soudu, podle níž pochybnosti vedoucí k vyloučení určitých výdajů nemusí být vždy důvodem ke stanovení daně podle pomůcek, pokud možnost stanovení daně dokazováním není vyloučena. K tomuto závěru Nejvyšší správní soud dospěl např. rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005-71, podle něhož nesprávné účtování o stravenkách a neoprávněné zaučtování jednoho výdaje ještě nevyklučovalo stanovení daně dokazováním. Oproti tomu v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *jednalo-li se svým objemem o podstatnou část účetnictví stěžovatele, která byla zpochybněna a správcem daně neuznána, stěžít lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. zachována. Zákon o správě daní a poplatků v § 31 odst. 5 naopak nevyklučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplné a průkazné, použito jakožto jedné z možných pomůcek.* Tato rozhodnutí nejsou ve vzájemném rozporu, každé z nich vychází ze zcela jiných skutkových zjištění. Otázka, kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí konkrétní skutečnosti vždy reflektovat.

V daném případě není rozhodné pouze to, že výdaj, který byl zpochybněn, činil téměř polovinu výdajů daného zdaňovacího období. Podstatné je, že se jednalo o jeden výdaj, a to zdánlivě naznačuje, že v takovém případě správně postupoval správce daně, stanovil-li daň dokazováním. Není tomu ovšem tak. Je totiž také třeba vycházet ze zásady, že povinností správce daně je zajistit placení daní ve správné výši, přičemž je-li zdaněn příjem poplatníka, musí být zohledněny i výdaje s ním spojené.

Z tohoto hlediska je třeba vycházet ze stěžovatelem označených nálezů Ústavního soudu, a to ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, podle něhož: „Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové

povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb. nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod“, nebo ze dne 6. 12. 2006, sp.zn. IV. ÚS 48/05, podle něhož: „Správce daně se nemůže nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, současně pak při tomto chránit zájmy státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí, nebo ze dne 2. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 438/2001, podle něhož výklad zákona je třeba provádět i v kontextu různých společenských zájmů, je nutno v něm hledat cíl, proč takový zákon a v takovém znění společnost přijala. Jestliže zákon o daních z příjmů umožňuje odečíst si od získaných příjmů z podnikání výdaje, tedy dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel, činí tak zjevně proto, aby podpořil podnikání, aby docházelo k obnovování techniky, hmotného investičního majetku a dosahovalo se rozvoje podnikání.

V daném případě stanovená daň vycházela mj. i z příjmu získaného z dalšího prodeje ochranných oděvů LESAN a správné stanovení daně předpokládá, že je zdaněn příjem, od něhož byly odečteny výdaje s tímto příjmem spojené. Podotknout je třeba, že správce daně o tom, že se obchod uskutečnil, neměl pochybnosti, na rozdíl od městského soudu, který falešnou fakturu označil za důvod k pochybnosti o výdaji i o uskutečnění obchodu. Tento jeho závěr však nemá oporu v daňovém řízení, které zjistilo příjem z dalšího prodeje předmětných ochranných oděvů, přičemž z ničeho neplyne, že by je daňový subjekt nabyt vlastní výrobou, darem, či jiným způsobem. Problémem ovšem je, že příjem prokázán byl, výdaj nikoliv a daňový subjekt ani nenavrhl žádný důkaz, podle něhož by výše výdaje byla bez pochyb zjištěna. Za takové situace nelze než dospět k závěru, že daň ve správné výši v daném případě nebylo možno stanovit dokazováním a správce daně měl přistoupit ke způsobům dalším, které sice nejsou tak přesné a spolehlivé, ovšem respektují zásadu výše uvedenou umožněním odečtení výdaje, který nepochybně se zdaněným příjmem spojen byl, ovšem jeho výše nebyla prokázána. To je důvod k postupu podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně, kdy nelze spolehlivě dokazováním zjistit, jaká má být daňová povinnost. Pomůcky musí mít vždy racionální povahu a musí v maximální možné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností - viz rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55. Daňový řád v § 31 odst. 6 příkladmo vypočítává, co může být pomůckou a v daném případě by jistě stěžovatel nemohl očekávat, že falešný doklad či nevěrohodná výpověď by tuto funkci mohly splnit – tedy, že by na základě těchto nevěrohodných důkazních prostředků mohl být uznán výdaj v jím tvrzené výši. Možnost opatření pomůcek o výši výdaje však vyloučena není.

Nejvyšší správní soud proto uznal důvodnou kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve vztahu k posouzení podmínek způsobu stanovení daně.

Z těchto důvodů také rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle téhož ustanovení mu věc vrátil k dalšímu řízení, při němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí rozhodne městský soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s.

Poučení : Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. ledna 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu