



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **V. A.** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2007, č. j. 6676/07-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, č. j. 30 Ca 202/2007 - 55 a č. j. 30 Ca 155/2007 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 10. 2008, č. j. 30 Ca 155/2007 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku ze dne 30. 10. 2008, kterým krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2007. Jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 2. 8. 2006, č. j. 50712/06/404921/4361 (platebnímu výměru č. 1060000199), kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 37 465 Kč.

[2] Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení. Zdůraznil, že žalovaný vyhodnotil daňovou evidenci vedenou žalobcem jako neprůkaznou a rozdíl mezi údaji z daňového přiznání a žalobcem vedenou evidencí označil za neobjasněné; proto byla daň stanovena za použití pomůcek. Soud nejprve zkoumal, zda správce daně prokázal existenci skutečností uvedených v § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Dospěl přitom k tomu, že důvody, o které žalovaný opřel své závěry o neprůkaznosti daňové evidence žalobce nejsou dostatečně konkrétní a úplné. Krajský soud

považoval za nezbytné, aby závěr správce daně o neprůkaznosti daňové evidence žalobce byl doložen zjištěním, co konkrétně žalobce při vedení daňové evidence, včetně inventarizace (porovnání skutečného stavu se stavem účetním), porušil, respektive nedodržel. Tj. například jaká stanovená pravidla, jaké předepsané úkony, postupy a opatření, jaká konkrétní ustanovení právních předpisů porušil, a proč taková porušení či opomenutí způsobují neprůkaznost předmětné daňové evidence. Krajský soud tedy rozhodnutí žalovaného zrušil pro vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

II.

[3] Proti rozsudku podal žalovaný kasační stížnost. V jejím doplnění namítl, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť krajský soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se postupu daňových orgánů v případě, je-li stanovena daň za užití pomůcek; nesprávné jsou rovněž výtky soudu mířící do postupu správce daně podle § 31 odst. 8 daňového řádu.

[4] Stěžovatel předně odkázal na podrobné odůvodnění, jež je součástí žalobou napadeného rozhodnutí. To obsahuje přesný popis průběhu celého daňového řízení. Daňovou kontrolou zdaňovacích období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2004, jejíž výsledky jsou popsány v kontrolní zprávě č. j. 42524/06/404930/0145 (dále jen „kontrolní zpráva“), správce daně zjistil rozdíl mezi údaji uvedenými žalobcem v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob a mezi stavem zásob vyplývajícím ze skladové evidence (evidence zásob). Správce daně dále zjistil rozdíl v celkových částkách za nákup zboží vyplývající z předloženého peněžního deníku a částkách vyplývajících z předložené skladové evidence. Správce daně tedy vyzval žalobce k prokázání uvedených skutečností. Dále jej vyzval k prokázání skutečností týkajících se poskytovaných slev, o něž snížil hodnotu skladu zásob, stavu pohledávek a závazků a výše manka. Na předmětnou výzvu reagoval žalobce písemností, na základě které správce daně konstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal požadované skutečnosti.

[5] Dle stěžovatele tak žalobce neprovedl dokladovou inventuru skutečného stavu pohledávek a závazků podle § 30 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), a nevedl knihu pohledávek a závazků, čímž porušil § 15 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalobce neprokázal rozdíly mezi výdaji na pořízení zboží vyplývajících z peněžního deníku a celkovou hodnotou nakoupeného zboží vyplývajících ze skladové evidence, neprokázal výši poskytnutých slev, které uváděl ve své skladové evidenci, nevysvětlil ani rozdíly v mankách v nákupních a prodejních cenách (manko v nákupních cenách 207 185 Kč, manko v prodejních cenách 9974 Kč) Přičemž rozdíl v prodejních cenách by měl být vyšší než rozdíl v pořizovacích cenách, a to o obchodní marži. Žalobce tak sice vedl účetnictví a skladovou evidenci, ale tyto nebyly vedeny takovým způsobem, aby podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví, jak to požaduje § 7 odst. 1 zákon o účetnictví. Předložené účetnictví navíc nebylo úplné a průkazné (§ 8 odst. 3 a 4 zákona o účetnictví). Součástí průkazné evidence zásob musí být bezesporu i evidence o poskytnutých slevách konečnému spotřebiteli, kterou daňový subjekt prokazuje a dokládá přehled o pohybu zboží v návaznosti nejen na příjmy, ale i výdaje, které ovlivňují základ daně. Bez průkazně vedeného účetnictví a s ním související evidencí zásob, pohledávek a závazků není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

[6] Protože žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, které by nahradily neprůkazné účetnictví, nebyl správce daně schopen stanovit daňovou povinnost ve správné výši dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Využil proto svého zmocnění a dodatečně stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 citovaného zákona.

[7] Z výše uvedeného je dle stěžovatele rovněž patrné, že naplnění § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu bylo zdůvodněno konkrétními odkazy na právní normy (viz zejména výše zmíněná ustanovení zákona o účetnictví). Stěžovatel dále podotknul, že krajský soud žalovanému vytýkal absenci odkazů na ustanovení právních předpisů, jejichž porušení způsobuje neprůkaznost předmětné daňové evidence. K tomu stěžovatel namítl, že v předmětném zdaňovacím období byl daňový subjekt dle zákona o účetnictví povinen vést jednoduché účetnictví. Pojem „daňová evidence“ byl do ZDP zaveden novelizací, která nabyla účinnosti až dne 1. 1. 2004. Odkazy krajského soudu na daňovou evidenci jsou tedy irelevantní.

III.

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Podstatou sporu je otázka, zda správce daně a stěžovatel zdůvodnili dostatečně závěr, podle nějž bylo v případě žalobce nutno přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu. Podle krajského soudu takové zdůvodnění v napadených rozhodnutích stěžovatele absentuje, stěžovatel tento jeho závěr rozporuje.

[10] K otázce stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek se Nejvyšší správní soud již mnohokrát vyjadřoval a odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52, či ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/06 Sb. NSS (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na stránkách www.nssoud.cz).

[11] V citovaných rozhodnutích zdejší soud, souhrnně řečeno, zdůraznil, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 citovaného zákona). Rovněž tak obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení zmíněných podmínek pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem či spolehlivost stanovení daně pomůckami v daném případě. Subjekt tak již nemůže vlastně ovlivnit výši daně či volbu jednotlivé pomůcky.

[12] Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhnout provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, pak se daň sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu).

[13] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy užitím pomůcek. 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 současně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

[14] Nejvyšší správní soud při posouzení výše uvedených kasačních námitek vycházel ze skutkového stavu, který ověřil ze správního spisu. Žalobce měl v souladu s § 24 odst. 1 ZDP a § 31 odst. 9 daňového řádu povinnost prokázat, že všechny výdaje uvedené v daňovém přiznání byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V předmětném zdaňovacím období (rok 2003) pak bylo jeho povinností řádně vést tzv. jednoduché účetnictví a nikoli daňovou evidenci (zavedenou až zákonem č. 438/2003 Sb., který nabyl účinnosti 1. 1. 2004), jak mylně uvádí krajský soud. Těmto povinnostem však nedostál, protože nebyl schopen dostatečně jasně a přesvědčivě vysvětlit rozdíly mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a mezi stavem zásob vyplývajícím ze skladové evidence. Dále nebyl schopen prokázat výši slev poskytnutých konečnému spotřebiteli (slevy v celkové výši 1 291 480 Kč). Žalobce tedy neprokázal, z jakého důvodu snížil hodnotu svého majetku, respektive z jakého důvodu měl o předmětnou částku nižší základ daně.

[15] Pro nesplnění těchto povinností a pro absenci jiných navržených důkazů správce daně přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně. V žádném případě není povinností správce daně za daňový subjekt domýšlet či dohledávat důkazy jiné, není ani možno na tuto povinnost daňového subjektu rezignovat a bez dalšího konstatovat, že to byl správce daně, kdo porušil § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Lze tak uzavřít, že předpoklad pro postup dle § 31 odst. 5 daňového řádu byl splněn, daňovému subjektu se nepodařilo unést jeho důkazní břemeno ohledně tvrzené výše daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2003 a proto bylo na místě, že správce daně stanovil daň náhradním způsobem, za užití pomůcek.

[16] Správce daně i odvolací orgán zároveň uvedené závěry dostatečně jasně a přesvědčivě zdůvodnili a žalobami napadená rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelností ani žádnou vadou řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, netrpí.

IV.

[17] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalším řízením. V tomto řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v odůvodnění tohoto rozsudku.

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

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

V Brně dne 28. května 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu