

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **O. V.**, zast. JUDr. Miroslavem Bartošem, advokátem, se sídlem Bílinská 1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 333/2012 - 29,

t a k t o :

Věc **se postupuje** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Řízení před správními orgány

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 6. 2012, č. j. 5767/12 1300-500853, bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno dvacet níže uvedených dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 5. 2011. Rozhodnutím č. j. 146743/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 ve výši 18.200 Kč a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 3.640 Kč. Rozhodnutím č. j. 146770/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 2. čtvrtletí 2007 ve výši 218.689 Kč a penále 43.737 Kč. Rozhodnutím č. j. 146780/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2007 ve výši 425.423 Kč a penále 85.084 Kč. Rozhodnutím č. j. 146806/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 466.681 Kč a penále 93.336 Kč. Rozhodnutím č. j. 146822/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 1. čtvrtletí 2008 ve výši 191.301 Kč a penále 38.260 Kč. Rozhodnutím č. j. 146846/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 2. čtvrtletí 2008 ve výši 328.995 Kč a penále 65.799 Kč. Rozhodnutím č. j. 146871/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 3. čtvrtletí 2008 ve výši 426.667 Kč a penále 85.333 Kč. Rozhodnutím č. j. 146885/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2008 ve výši 729.926 Kč a penále 145.985 Kč. Rozhodnutím č. j. 146914/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za leden 2009 ve výši 356.238 Kč a penále 71.247 Kč. Rozhodnutím

č. j. 146935/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za únor 2009 ve výši 454.566 Kč a penále 90.913 Kč. Rozhodnutím č. j. 146943/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za březen 2009 ve výši 712.925 Kč a penále 142.585 Kč. Rozhodnutím č. j. 146954/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za duben 2009 ve výši 946.022 Kč a penále 189.204 Kč. Rozhodnutím č. j. 146964/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za květen 2009 ve výši 64.333 Kč a penále 12.866 Kč. Rozhodnutím č. j. 146979/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za červen 2009 ve výši 363.150 Kč a penále 72.630 Kč. Rozhodnutím č. j. 146999/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za červenec 2009 ve výši 274.425 Kč. Rozhodnutím č. j. 147011/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za srpen 2009 ve výši 280.834 Kč a penále 56.166 Kč. Rozhodnutím č. j. 147034/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za září 2009 ve výši 1.030.383 Kč a penále 206.076 Kč. Rozhodnutím č. j. 147053/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci nadměrný odpočet DPH za říjen 2009 ve výši 150.514 Kč. Rozhodnutím č. j. 147070/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za listopad 2009 ve výši 345.195 Kč a penále 69.039 Kč. Rozhodnutím č. j. 147089/11/214911507256 doměřil správce daně žalobci DPH za prosinec 2009 ve výši 125.385 Kč a penále 25.077 Kč.

[2] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ztotožnilo se závěrem správce daně, podle něhož se žalobci nepodařilo oprávněnost uplatněných nároků na odpočet DPH prokázat v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť nedoložil rozdíl mezi přijatými zdanitelnými plněními, která byla zjištěna z faktur od jeho dodavatelů, a údaji uvedenými k přijatým zdanitelným plněním v daňových priznáních. Dále žalobce podle obou finančních orgánů neprokázal nárok na odpočty DPH z faktur od dodavatele R. M. za zdaňovací období březen, září a listopad 2009. Po uznání odpočtů z faktur od dodavatelů správcem daně i finančním ředitelstvím pak byla žalobci oproti daňovým priznáním snížena DPH za zdaňovací období červenec a říjen 2009.

[3] Na základě ustanovení § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a § 114 odst. 1 daňového řádu přešla s účinností od 1. 1. 2013 působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem jakožto orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Uvedeným dnem se proto Odvolací finanční ředitelství v projednávané věci stalo procesním nástupcem žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jak vyplývá z § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), podle něhož je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Krajský soud v Ústí nad Labem i Nejvyšší správní soud proto jako s žalovaným jednaly s Odvolacím finančním ředitelstvím.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 15 Af 333/2012 - 29, žalobu proti uvedenému rozhodnutí o odvolání zamítl.

[5] V odůvodnění rozsudku soud nejprve předeslal, že v posuzované věci bylo daňové řízení zahájeno ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se v něm postupovalo do 31. 12. 2010. Po tomto datu pak byly všechny úkony finančního orgánu prováděny v režimu daňového řádu, jak vyplývá z jeho přechodného ustanovení § 264 odst. 1.

[6] Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že zajištěné torzo účetních dokladů nemohlo postačovat pro stanovení daňové povinnosti v režimu dokazování a daně měly být vypočteny podle pomůcek.

pokračování

[7] K této žalobní námitce soud nejprve odkázal na příslušnou právní úpravu a judikaturu, z nichž vyplývá, že základní metodou stanovení daně je dokazování a teprve při vyloučení této možnosti lze přistoupit k použití pomůcek, jež představují náhradní metodu, neboť jejich míra přesnosti při výpočtu daňového základu a daně je oproti dokazování nepochybně nižší. V dané věci dospěly oba finanční orgány k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, což však nepostačovalo k nutnosti stanovení daňových povinností za použití pomůcek. Další podmínkou pro takový postup je totiž skutečnost, že v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nelze daň stanovit dokazováním. Tato podmínka přitom splněna nebyla.

[8] Podle soudu bylo žalobci odcizeno vozidlo, v němž měl připraveno pro správce daně ke kontrole veškeré účetnictví, o čemž nebylo v daňovém řízení sporu. Tato událost žalobci ztížila důkazní situaci, nicméně neznemožnila správci daně stanovit daň dokazováním. Všechny osoby poskytující plnění, která jsou předmětem daně, tedy i každý žalobcův dodavatel a odběratel, totiž podle § 57 odst. 1 písm. b), § 58 odst. 1 daňového řádu a § 34 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o správě daní a poplatků měly povinnost poskytnout na základě vyžádání správce daně údaje nezbytné pro správu daní. Pro účely plnění vlastních povinností při správě daní žalobcoví dodavatelé a odběratelé museli vést evidenci vydaných a přijatých daňových dokladů, která nutně obsahovala stejnopisy nebo kopie dokladů, jež tvořily součást žalobcova účetnictví. Není tak pochyb o tom, že ztracené účetnictví žalobce nebránilo tomu, aby správce daně stanovil daň dokazováním, neboť potřebné daňové doklady si mohl opatřit od žalobcových dodavatelů a odběratelů. Žalobci rovněž nic nebránilo v tom, aby svá daňová tvrzení na výzvy správce daně prokázal jiným věrohodným způsobem.

[9] S ohledem na tyto skutečnosti soud shledal, že v posuzované věci bylo možné stanovit daňové povinnosti dokazováním a pro použití pomůcek tak nebyly splněny zákonné podmínky.

[10] Následně soud neshledal důvodnou námitku zpochybňující postup správce daně při dokazování skutečností uvedených v daňových přiznáních. Ve vztahu k této žalobní námitce soud připomenul základní principy dokazování v daňovém řízení a nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene spočívající v tom, že daňový subjekt je povinen prokázat všechny skutečnosti uvedené v řádném a dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních nebo k jejichž doložení byl správcem daně vyzván v daňovém řízení, zatímco správce daně má jen povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Povinnost tvrdit a prokázat skutečnosti potřebné pro správné stanovení daní stíhala žalobce i za situace, kdy nemohl předložit vlastní účetní evidenci a daňové doklady v důsledku jejich odcizení, neboť měl možnost prokázat správnost údajů uvedených v daňových přiznáních jiným způsobem. O co neúplnější zjištění rozhodných skutečností navíc usiloval i správce daně, který si ve spolupráci s žalobcem a na základě výpisů z jeho bankovního účtu opatřil seznam dodavatelů a odběratelů, které pak obeslal výzvou k součinnosti třetích osob s požadavkem na předložení daňových dokladů týkajících se jejich obchodní spolupráce s daňovým subjektem v letech 2007 až 2009 a po jejich obdržení příslušná přijatá zdanitelná plnění uznal. Dále správce daně žalobce opakovaně vyzýval k doložení chybějících daňových dokladů či jiných důkazních prostředků za účelem prokázání oprávněnosti zbývajících nároků na odpočet DPH, avšak daňový subjekt tuto povinnost nesplnil a důkazní břemeno neunesl. Rovněž tak žalobce nerozptýlil pochybnosti správce daně o tom, zda zdanitelná plnění uvedená na fakturách vystavených R. M. v roce 2009 byla skutečně přijata a použita pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, neboť dostatečně nedoložil skutečné provedení stavebních prací.

[11] Soud nepřiznal důvodnost ani námitce, podle níž správce daně akceptoval veškerá uskutečněná zdanitelná plnění, i když nebyla všechna prokázána, zatímco přijatá zdanitelná plnění zpochybnil. K této žalobní námitce soud uvedl, že správci daně nevznikla žádná nejistota o fakticitě uskutečněných zdanitelných plnění a ani žalobce je v průběhu daňového řízení ani v žalobě nikterak nezpochybnil.

[12] Podle závěru soudu byly tedy dodatečné platební výměry i žalobou napadené rozhodnutí vydány v souladu s právními předpisy.

[13] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost. V ní namítl nesprávnost závěru soudu o nesplnění podmínek pro stanovení daní za použití pomůcek. Finanční orgány totiž nemohly daně stanovit dokazováním, neboť zde chyběla podstatná část daňových dokladů, které byly původně zaúčtovány a z nichž byly uplatňovány odpočty DPH. Nicméně hlavní pochybení soudu spočívalo v tom, že se nevypořádal se stěžejní námitkou, podle níž správce daně k výnosům nezohlednil poměrnou část nákladů. Dále svědecká výpověď R. M. prokázala realizaci správcem daně neuznaných přijatých zdanitelných plnění. S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí s odkazem na rozhodnutí o odvolání i napadený rozsudek. Nad jejich rámec uvedl, že správce daně měl k dispozici takové důkazní prostředky, které stále ještě umožňovaly stanovit daně dokazováním, a to zejména výpisy z bankovního účtu, kopie faktur od dodavatelů a odběratelů daňového subjektu či kopie jím předložených dokladů. Stěžovateli se nepodařilo unést důkazní břemeno ve vztahu k nároku na odpočty DPH z části přijatých zdanitelných plnění, což však nemůže být důvodem pro přechod ke stanovení daní podle pomůcek. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem totiž nelze zhojit postupem, při němž by správce daně veškeré důkazní prostředky označil za pomůcky a ve vztahu k neprokázaným nárokům na odpočet DPH by vytvořil výpočet další pomůcky tak, aby výsledek korespondoval s údaji uvedenými v daňových příznacích. V daném případě se jednalo o doměření daní z přidané hodnoty, a nikoliv daně z příjmů. Proto je nutné považovat za irelevantní kasační námitku týkající se údajného nezohlednění poměrné části nákladů ve vztahu k výnosům. Nicméně soud i finanční orgány se zabývaly tím, co mohl mít stěžovatel na mysli, tedy prokázáním nároku na odpočet DPH.

II. Důvody postoupení věci rozšířenému senátu

[15] Ve stěžejní kasační námitce stěžovatel uvádí, že mu v projednávané věci měly být doměřeny daně podle pomůcek, neboť je s ohledem na absenci podstatné části účetnictví za rozhodná zdaňovací období nebylo možné stanovit dokazováním.

[16] Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.* Stejně podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly obsaženy i v předchozí právní úpravě, jak vyplývá ze znění § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takž se zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.*

pokračování

[17] Krajský soud ve shodě s žalobou napadeným rozhodnutím dospěl ke správnému závěru o neunesení důkazního břemene stěžovatelem, neboť tomu se po odcizení účetnictví podařilo během daňové kontroly prokázat v součinnosti se správcem daně pouze menší část ze všech přijatých zdanitelných plnění, z nichž v jednotlivých daňových přiznáních uplatnil odpočty DPH. Oproti žalobní námitce však krajský soud dospěl k závěru, že absence účetnictví sice stěžovateli ztížila důkazní situaci, nicméně neznemožnila stanovení daní dokazováním, neboť rozhodné skutečnosti bylo možné doložit obstaráním daňových dokladů od odběratelů a dodavatelů daňového subjektu či jiným věrohodným způsobem. V této souvislosti krajský soud poukázal na skutečnost, že k použití pomůcek lze přistoupit pouze při vyloučení možnosti stanovení daně dokazováním.

[18] Těmito argumenty se soud vypořádal i se skutečností, která ani nebyla v žalobě namítána a stěžovatel se o ní zmínil až v kasační stížnosti, podle níž správce daně k uskutečněným zdanitelným plněním nezohlednil poměrnou část přijatých zdanitelných plnění. Jestliže totiž krajský soud dospěl k závěru, že uskutečněná zdanitelná plnění uvedená v daňových přiznáních nebyla ničím zpochybněna a stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k některým přijatým zdanitelným plněním, nebylo možné, aby akceptoval z nich uplatněné daně na vstupu s odkazem na jejich tvrzenou souvislost se správcem daně uznanými daněmi na výstupu. V tomto směru proto nelze na základě příslušné kasační námítky označit rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný.

[19] Krajský soud opřel svůj závěr o možnost stanovit v posuzované věci daně dokazováním i o judikaturu Nejvyššího správního soudu představovanou rozsudky ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 98/2008 - 68, a ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 1/2012 - 47. Ve věci sp. zn. 1 Afs 98/2008 sice Nejvyšší správní soud dovedl, že v případě zničení či odcizení účetnictví lze výdaje prokázat i jiným způsobem, kupříkladu pomocí daňových dokladů získaných od dodavatelů, nicméně tento závěr byl vysloven v situaci, v níž byl spornou otázkou způsob prokazování jediného daňového výdaje, a to vstupní ceny hmotného majetku pro účely odepisování.

[20] V nyní projednávané věci však stěžovatel kvůli odcizení účetnictví a nepředložení žádných jiných důkazních prostředků neunesl důkazní břemeno ohledně podstatné části deklarovaných zdanitelných plnění, z nichž uplatnil nárok na odpočty DPH. Toto zjištění vyplývá z následujícího přehledu přijatých zdanitelných plnění, jež byly stěžovatelem uplatněny v jednotlivých daňových přiznáních a jím prokázány při daňové kontrole:

Zdaňovací období	Daňové přiznání	Daňová kontrola	Prokázáno v %
1. čtvrtletí 2007	146.075	50.246,08	34,40
2. čtvrtletí 2007	1.232.141	81.098,22	6,58
3. čtvrtletí 2007	2.266.076	18.168,9	0,80
4. čtvrtletí 2007	2.481.133	24.918,77	1,00
1. čtvrtletí 2008	1.294.026	287.178,79	22,19
2. čtvrtletí 2008	3.307.442	1.574.122,9	47,59
3. čtvrtletí 2008	2.600.231	337.251,25	12,97
4. čtvrtletí 2008	4.058.429	210.495,17	5,19
Leden 2009	1.880.625	5.697,31	0,30
Únor 2009	3.106.641	714.197,18	22,99
Březen 2009	4.820.940	1.066.941,76	22,13
Duben 2009	8.108.800	3.103.631,93	38,27

Květen 2009	2.120.719	1.780.759,64	83,97
Červen 2009	3.583.009	1.670.901,45	46,63
Červenec 2009	1.798.050	3.242.319,23	180,32
Srpen 2009	2.793.224	1.315.242,89	47,09
Září 2009	5.991.653	555.718,65	9,27
Říjen 2009	2.662.050	3.419.888,75	128,47
Listopad 2009	1.904.589	83.188,16	4,37
Prosinec 2009	2.768.939	2.109.108,59	76,17
Celkem	58.924.792	21.651.075,62	36,74

[21] Při uznání zdanitelných plnění v celkové výši 1.547.003 Kč, která měl daňový subjekt podle předložených daňových dokladů přijmout od dodavatele R. M. ve zdaňovacích obdobích března, září a listopad 2009 a která nebyla při daňové kontrole uznána kvůli neprokázání jejich realizace, by byl stěžovatel při prokazování odpočtu DPH úspěšný z 39,37 %. V dané věci tak byly stěžovateli stanoveny daně dokazováním při absenci daňových dokladů týkajících se více než 60 % všech přijatých zdanitelných plnění, z nichž daňový subjekt uplatnil v jednotlivých zdaňovacích obdobích daň na vstupu.

[22] Obdobná situace byla řešena rovněž ve věci sp. zn. 9 Afs 1/2012, na kterou krajský soud taktéž odkázal. V ní totiž z důvodu odcizení daňových dokladů zůstalo neosvědčeno více než 95 % účtovaných výdajů vynaložených na dosažení příjmů z prodeje dvou automobilů. Podle Nejvyššího správního soudu přitom i v takovém případě bylo možné stanovit daň dokazováním a nebyly splněny podmínky pro užití pomůcek. Tento závěr byl odůvodněn tím, že „způsob stanovení daně podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je náhradním způsobem stanovení daně a přichází v úvahu pouze tehdy, pokud daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže zde není vůbec možno daňovou povinnost dokazováním stanovit. V nyní posuzovaném případě však k takové situaci nedošlo. Přitom je nezbytné uvést, že samotné zjištění vad účetnictví ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Stejně tak skutečnost, že se stěžovateli nepodařilo prokázat výdaje fakturované v souvislosti s kupními smlouvami na předmětné automobily, a to i přesto, že tvoří většinou část všech výdajů, nezakládá splnění výše uvedených podmínek pro aplikaci institutu náhradního stanovení daně podle pomůcek. ... Naopak je nutno zopakovat, že to byla povinnost stěžovatele, aby vynaložení předmětných výdajů prokázal, a neučinil-li tak, nelze tuto povinnost obejít uplatňováním nároku na aplikaci náhradního způsobu stanovení daně. Správce daně proto postupoval zcela správně, jestliže při stanovení daně vycházel z důkazů mu známých (zjištění příjmů na základě dotázaní třetích osob za využití institutu součinnosti), které lze považovat za dostatečné pro stanovení daně standardním způsobem, a naopak sbledal u stěžovatele neunesení důkazního břemene s ohledem na jeho tvrzení o výdajích v rozpisu. Postup stanovení daně podle pomůcek totiž přichází v úvahu až za situace, kdy lze s určitostí dospět k závěru, že zde ke stanovení daně standardním způsobem neexistovaly důkazy jiné, či že je jejich provedení zcela vyloučeno. Namítá-li stěžovatel, že není schopen předložit podstatné dokumenty prokazující vynaložení výdajů z objektivního hlediska, tj. z důvodu jejich odcizení R. Š., tato skutečnost nemůže mít při posuzování podmínky pro stanovení daně podle pomůcek vliv. ... Nejvyšší správní soud má totiž za to, že i v takovém případě nelze vyloučit možnost daňového subjektu svá tvrzení prokázat na základě jiných důkazních prostředků.“

[23] Také v rozsudcích ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 - 39, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru o možnosti stanovení daňové povinnosti dokazováním v situaci, kdy v důsledku zničení podstatné části daňových dokladů se daňovému subjektu nepodařilo prokázat většinu uplatněných daňových výdajů. V druhém z těchto judikátů se uvádí, že „správce daně měl dostatek důkazních prostředků, zejména výpisy z bankovního účtu stěžovatele a účetní doklady jeho obchodních partnerů, k tomu, aby daň mohl vyměřit

pokračování

dokazováním. Stěžovatel přitom nerozporoval výši zjištěných příjmů a nepoukazoval na konkrétní výdaje, které mu nebyly uznány. Pokud stěžovatel namítá, že v důsledku ztráty dokladů nebyl schopen prokázat většinu výdajů, nelze této námitce přisvědčit, jelikož evidence daňového subjektu je pouze jedním z možných důkazních prostředků k prokázání skutečného stavu věci (srovnej § 93 odst. 1 daňového řádu). Nejvyšší správní soud zastává konstantně názor, že pokud není možné vycházet pouze z účetnictví pro jeho neúplnost, je možné mezery ve skutkovém stavu doplnit jinými důkazními prostředky ... Pokud i přes tuto širokou možnost, jak prokázat výdaje, daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, nemohou být jeho výdaje zohledněny při výpočtu základu daně a daňový subjekt musí přijmout následky s tím spojené. Z povinnosti správce daně zároveň v takové situaci nevyplývá, že by měl při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů.“

[24] Oproti těmto rozhodnutím však existuje opačná judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž při neprokázání podstatné části daňových výdajů kvůli absenci účetnictví musí být daň stanovena podle pomůcek.

[25] V rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, Nejvyšší správní soud sice konstatoval, že nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou, přičemž ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezabývá daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést. Nicméně současně shledal správným postup správce daně, který po neprokázání podstatné části daňových výdajů zapříčiněného odcizením a znehodnocením účetnictví stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek.

[26] Dále v rozsudku ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nutnosti stanovení daně podle pomůcek při ztrátě daňových dokladů, které se vztahovaly k téměř 95 % všech daňových výdajů a které byly vynaloženy na dosažení příjmů z prodeje sedmi automobilů. V tomto judikátu byl přímo označen za nezákonný postup správce daně, který při ztrátě účetnictví doměřil daňové povinnosti dokazováním. Tento závěr učinil Nejvyšší správní soud na základě následujících úvah:

„Zákon o správě daní a poplatků v zásadě umožňuje stanovit základ daně a daň třemi způsoby, a to dokazováním, za použití pomůcek a sjednáním (dobodou), přičemž zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním. Teprve nelze-li stanovit základ daně a daň dokazováním, lze ji stanovit za použití pomůcek. V případě nemožnosti stanovit daň některým z těchto uvedených způsobů, je třeba ji sjednat.

Společně pro všechny uvedené způsoby stanovení daně je, aby daň byla stanovena ve správné výši a nikoliv v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu, které by bylo navíc prováděno libovůli finančního orgánu. V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004 a ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která bere na zřetel výdaj na zajištění příjmu. Při realizaci práva státu na vybírání daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu. Bez ohledu na to, zda byla daň stanovena dokazováním, za použití pomůcek či sjednána, musí být respektovány práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 2 odst. 1 a 3 zákona o správě daní a poplatků). Mezi takové právem chráněné zájmy bezesporu náleží i oprávnění daňového subjektu uplatnit oproti příjmům příslušné výdaje. Je pak již jen otázkou zjištěného skutkového stavu věci a naplnění zákonných podmínek pro ten který způsob stanovení daně, zda k těmto oprávněným zájmům bude přihlédnuto při dokazování (prokázané skutečnosti), při stanovení daně za použití pomůcek nebo při sjednání daně. ...

Závěr vyslovený krajským soudem, že v projednávané věci byla stěžovatelce v souladu se zákonem stanovena daň z příjmů dokazováním, je nesprávný, nemá oporu v zákoně a je v rozporu i s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Lze soublasit s krajským soudem i finančním ředitelstvím, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním, tedy způsobem, kdy jednotlivé příjmy a výdaje jsou jednoznačně prokázány nebo neprokázány. Současně však stanoví (§ 31 odst. 5 citovaného zákona) podmínky, za nichž je správce daně „oprávněn“ stanovit daň za použití pomůcek. Toto „oprávnění“ ve veřejném právu však nepředstavuje libovůli rozhodnout, zda tak učiní, ale vyjadřuje kompetenci (povinnost) správce daně stanovit daňovému subjektu daň tímto „kontumačním způsobem“ (kvalifikovaným odhadem), jsou-li pro to dány zákonné podmínky. Stanovit daň za použití pomůcek lze tedy za splnění dvou kumulativních podmínek. Jednak že daňový subjekt nesplní při dokazování některou ze svých zákonných povinností a jednak, že současně není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním.

V dané věci stěžovatelka nesplnila při dokazování svou zákonnou povinnost, když správci daně neprokázala oprávněnost přiznaných příjmů a výdajů podle ust. § 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka byla na základě výzev správce daně povinna ve smyslu ust. § 43 odst. 1 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyvrátit pochybnosti o údajích na ř. 207, 208, 209 daňového přiznání a prokázat tvrzené skutečnosti ohledně dílčího základu daně z ostatních příjmů a k němu se vztahujících příjmů a výdajů. Bylo tedy na ní, aby prokázala jednotlivé údaje, z nichž byl složen nejen tento dílčí základ daně, ale i jednotlivé příjmy a výdaje. Stěžovatelkou předložené fotokopie 6 vyplněných formulářů cizojazyčných listin (smluv), v nichž byly uvedeny identifikační údaje části z dovezených vozidel, údaje daňového subjektu a údaj o ceně v jednotkách euro, samy o sobě neprokazují, že uváděná částka 701.000 Kč byla za 7 nakoupených vozidel skutečně zaplacená. Neprokazují ani částku, která měla být vyplacena za sedmé vozidlo tovární značky Fiat Bravo. Stejně tak neprokazují, že stěžovatelka vynaložila další částky jako ostatní výdaje ve výši 176.000 Kč či částku 28.000 Kč jako provizi. Lze proto konstatovat, shodně s krajským soudem, že stěžovatelka nesplnila při dokazování svou zákonnou povinnost při prokazování uplatněných výdajů. Nesplnila ovšem ani svou povinnost prokázat správnost přiznaných příjmů, když jí byly správcem daně stanoveny příjmy z prodeje vozidel ve výši 967.000 Kč, tedy v jiné než přiznané výši, a to na základě důkazních prostředků, které si správce daně obstaral bez součinnosti se stěžovatelkou. Je tedy nepochybné, že první podmínka pro stanovení daně za použití pomůcek byla naplněna.

Lze také konstatovat, že zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, jaká je přesná míra (rozsah porušených povinností/neprokázaných skutečností), kdy lze ještě dostatečně spolehlivě a s jednoznačnou mírou objektivitivy stanovit základ daně a daň při současném zachování práv daňového subjektu (se zohledněním nezbytně vynaložených výdajů, byť neprokázaných). Touto otázkou se však již zabýval Nejvyšší správní soud, jak na to správně poukázovala stěžovatelka již v žalobě, v rozsudcích ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71 a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142. Podle prvního rozsudku nelze oprávněně stanovit daň za použití pomůcek v případě, že daňový subjekt nesplní při dokazování povinnosti marginálního charakteru, tj. nebyly-li prokázány drobné či z hlediska celkových výdajů nevýznamné výdaje. To znamená, že pokud věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů není ještě zcela vyvrácena, není splněna jedna z podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Naopak, byla-li již správcem daně vyvrácena či zpochybněna a neuznaná podstatná část účetnictví či jiné evidence daňového subjektu, a kdy lze učinit závěr, že účetnictví nebo evidence nemá dostatečnou vypovídací schopnost (účetnictví nelze použít jako důkaz), je třeba jednoznačně konstatovat, že již není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním a je tak naplněna druhá podmínka pro stanovení daně za použití pomůcek.

Byla-li v daném případě finančními orgány vyvrácena věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví (evidence) stěžovatelky (vyloučení téměř 95 % výdajů), jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí finančního ředitelství, nelze současně dovodit, že účetnictví a evidence stěžovatelky bylo v takovém stavu, který by umožňoval stanovit daň dostatečně spolehlivě dokazováním. To platí tím spíše, nebyla-li věrohodně prokázána správnost ani příjmů stěžovatelky, což ostatně krajský soud ponechal zcela stranou své pozornosti.

pokračování

Ze shromážděných důkazů nelze ani učinit jednoznačný závěr, jaká byla ve skutečnosti výše příjmů, které stěžovatelka měla obdržet v souvislosti s prodeji R. Š. dovezených vozidel.

Jestliže za daného skutkového stavu finanční ředitelství nepřistoupilo ke stanovení daně za použití pomůcek, tj. kvalifikovaným odhadem ostatních příjmů a k nim se nutně vztahujícím výdajů na pořízení prodaného zboží, a stanovilo jí daň dokazováním, postupovalo nejen v rozporu s ust. § 31 odst. 2 a 5 zákona o správě daní a poplatků, ale také v rozporu s ust. § 2 odst. 1 citovaného zákona. Takový výklad zákona je ve svém důsledku výkladem stavícím stěžovatelku do horšího postavení, než kdyby jí byly výdaje stanoveny kvalifikovaným odhadem (za použití pomůcek), tedy výkladem porušujícím princip rovného postavení před zákonem. Nelze totiž připustit, aby stěžovatelkou uplatněné výdaje, byť by jejich skutečná výše nebyla spolehlivě prokázána, byly správními orgány zcela pomínuty. Uvedené platí tím spíše, jednalo-li se o výdaje, které musely být pro dosažení ostatního příjmu daňového subjektu (stěžovatelky) zcela nutně vynaloženy. Jiný způsob než úplatné nabytí těchto vozidel, např. jejich odcizení, pak nemá oporu v obsahu správního spisu. Bylo tedy na správci daně, aby za skutkového stavu, kdy nebyla prokázána skutečná výše deklarovaných výdajů, které jsou ale zcela zásadní pro dosažení zdaňovaných příjmů, tyto zohlednil při stanovení daně stěžovatelce za použití pomůcek. Pokud následně ani finanční ředitelství nepřistoupilo ke stanovení daně za použití pomůcek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, publikováno pod č. 1865/2009 Sbírky rozhodnutí NSS, podle kterého lze změnit způsob stanovení daně i v odvolacím řízení), je jeho řízení založeno na podstatné vadě, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé.“

[27] Stejný právní názor vyslovil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7 Afs 21/2012 - 44, který se rovněž zabýval případem ztráty daňových dokladů k téměř 95 % všech daňových výdajů vynaložených na dosažení příjmů z prodeje tentokrát jen tří automobilů.

[28] V judikatuře Nejvyššího správního soudu tedy existuje nesoulad ve způsobu stanovení daně za situace, kdy v důsledku odcizení či ztráty účetnictví se daňovému subjektu nepodaří prokázat podstatnou část uplatněných daňových výdajů. Podle rozsudků ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 1/2012 - 47, ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 24/2015 - 35, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 - 39, lze i za této okolnosti stanovit daň dokazováním. Oproti tomu v rozsudcích ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143, a ze dne 27. 9. 2012, č. j. 7 Afs 21/2012 - 44, byl učiněn závěr, že v takových případech musí správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

[29] S ohledem na tento judikaturní rozkol, který čtvrtý senát zjistil až po vydání rozhodnutí ve věcech sp. zn. 4 Afs 24/2015 a sp. zn. 4 Afs 25/2015, tedy nelze v nyní projednávané věci ke stěžejní kasační námitce posoudit právní otázku, zda při neprokázání více než 60 % velkého množství přijatých zdanitelných plnění kvůli odcizení účetnictví za jednotlivá zdaňovací období bylo možné doměřit daň dokazováním, nebo bylo nutné přistoupit k použití pomůcek. Pokud totiž správce daně při neprokázání přijetí zdanitelného plnění neuzná odpočet DPH, kterou měl plátce daně zaplatit svým dodavatelům na vstupu, nemůže zákonitě uznat ani příslušný daňový výdaj pro účely stanovení daně z příjmů. At' již by tedy v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační námitce o nemožnosti doměření daní z přidané hodnoty dokazováním jakkoliv, musel by se odchýlit od některého z předchozích rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která posoudila zmíněnou právní otázku odlišně.

[30] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti čtvrtý senát podle § 17 odst. 1 soudního řádu správního předkládá rozšířenému senátu věc s touto otázkou:

[31] Jestliže se v důsledku odcizení či ztráty účetnictví nepodaří daňovému subjektu prokázat podstatnou část daňových výdajů pro účely stanovení daně z příjmů nebo podstatnou část přijatých zdanitelných plnění pro účely uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, lze za takové situace stanovit daň dokazováním, nebo je nutné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek?

P o u ě n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné. Rozšířený senát bude o věci rozhodovat ve složení JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci řízení mohou namítnout podjatost těchto soudců do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení (§ 8 odst. 1, odst. 5 s. ř. s.). Ve stejné lhůtě se dále mohou účastníci řízení vyjádřit k otázce předložené rozšířenému senátu.

V Brně dne 17. června 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu