



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové 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. 6678/07-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 9. 2008, č. j. 30 Ca 156/2007 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 9. 2008, č. j. 30 Ca 156/2007 - 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí; jím žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2004 ve výši 31 610 Kč.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku 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 také byla daň stanovena za užití pomůcek. Soud dospěl k závěru, že důvody, o které žalovaný opřel svůj závěr o neprůkaznosti daňové evidence žalobce nejsou dostatečně konkrétní a úplné. Závěr žalovaného je založen prakticky na jediném argumentu a to, že daňová evidence je neprůkazná. Žalovaný neuvedl, co konkrétně žalobce porušil či nedodržel. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, co konkrétně žalobci vytýká, v rozhodnutí chybí i konkrétní odkazy na právní normy, jejichž porušení je žalobci vytýkáno. Nebyl rovněž naplněn postup správních orgánů uvedený

v § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Soud tedy rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti ty, jež jsou obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.; tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se postupu daňových orgánů v případě, je-li stanovena daň za užití pomůcek, nesprávná je rovněž výtka soudu, mířící do postupu správce daně podle § 31 odst. 8 daňového řádu.

K závěru soudu, že napadené rozhodnutí neobsahovalo zdůvodnění, jakou povinnost měl žalobce porušit, žalovaný předně odkázal na podrobné odůvodnění, jež je součástí rozhodnutí. To obsahuje přesně popis průběhu celého daňového řízení. Daňovou kontrolou správce daně zjistil rozdíly mezi údaji uvedenými žalobcem v daňovém přiznání a mezi stavem zásob, který byl zachycen v evidenci zásob, vedené v rámci daňové evidence (dle § 7b odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Z evidence majetku plynulo, že žalobce poskytl za rok 2004 slevy v celkové výši 1 344 199 Kč, přičemž příjmy dle daňového přiznání činily 2 848 468 Kč. Žalobce uváděl ve skladové evidenci částky, které snižovaly hodnotu skladu, tedy majetku žalobce. Dále nevedl evidenci pohledávek a závazků, čímž porušil § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Proto jej správce daně vyzval k prokázání rozdílu mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a těmi, které plynuly z jeho evidence. K výzvě žalobce pouze sdělil, že v přiznání uvedl chybný údaj, k evidenci slev uvedl, že některé slevy poskytoval konečnému zákazníkovi, jiné byly posezónní. Jiný důkaz pro odstranění pochybností o uvedených rozdílech nenavrhl, nebylo možno též jinak zjistit skutečný stav pohledávek a závazků ke dni 31. 12. 2004. Bez těchto evidencí není správce daně schopen posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, neboť jen průkazně vedená evidence majetku (zásob, pohledávek a závazků) je s to doložit, zda zboží bylo prodáno (zvýšily se příjmy) či zůstalo neprodáno a je na skladě, popř. došlo ke slevě na zboží v důsledku jeho poškození a pod.

Daňový subjekt nevedl řádně povinné evidence dle § 7b odst. 1 písm. b) a § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů a neprokázal, že vykazované výdaje jsou uznatelnými ve smyslu § 24 odst. 1 cit. zákona.

Protože správce daně nebyl stavu stanovit základ daně pro tyto vady na základě důkazů, přistoupil ke stanovení daně náhradním způsobem, pomocí pomůcek.

Soud se mýlí, pokud žalovanému vytýká, že se nedostatečně vypořádal s argumentací pro doměření daně tímto způsobem, jakož i argumentací, proč považuje důkazy za nedostatečné pro postup podle § 31 odst. 4 daňového řádu. Celý postup, jak správce daně i žalovaný dospěli k stanovení daňové povinnosti za rok 2004, je podrobně popsán v napadeném rozhodnutí, není tedy pravdivý závěr soudu, že by v něm absentoval jak podrobný popis důvodů pro stanovení daně právě tímto způsobem, tak i odkazy na zákonná ustanovení, jimiž bylo řízení ovládáno a jejichž porušení bylo žalobci vytýkáno. Žalovaný trvá na tom, že jeho rozhodnutí není nezákonným, navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry učiněnými v rozsudku krajského soudu a navrhl kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podstatnou předestřenou kasační námitkou je nezákonnost postupu soudu při hodnocení napadeného rozhodnutí v situaci, kdy daňová povinnost byla žalobci stanovena za použití pomůcek.

K této otázce se zdejší soud již mnohokrát vyjadřoval, odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/06 Sb. NSS, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS, či ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52 (všechny dostupné též na www.nssoud.cz).

V nich, souhrnně řečeno, soud zdůraznil, že zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán za situace, kdy odvolání daňového subjektu směřuje do rozhodnutí, kterým byla daň stanovena pomocí pomůcek, jsou vytyčeny § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.

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).

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 přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Ve stejných mezích přezkumu se pak pohybuje (k žalobním námitkám) i soud, neboť ten přezkoumává rozhodnutí žalovaného v tom směru, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud při posouzení výše uvedené kasační námitky vycházel ze skutkového stavu, který ověřil ze správního spisu.

Žalobce je podnikatelem, fyzickou osobou, která v rozhodném období měla povinnost ve shodě s § 7b zákona o daních z příjmů vést alespoň daňovou evidenci, což je zjednodušená forma přehledu o příjmech a výdajích, jež jsou daňově relevantní a jsou podkladem pro stanovení základu daně a daně.

Daňová evidence vede ke zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a majetku a závazcích.

Platí současně, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále zákonem stanoveno jinak.

Pro ocenění majetku a závazků v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29, pohledávky se oceňují podle § 5. Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem. Závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. Peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. Pořizovací cenou pozemku je cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů (§ 26). Do pořizovací ceny majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se zahrnou výdaje s jeho pořízením související, hrazené nájemcem. V případě úplatného pořízení nemovitých a movitých věcí, majetkových práv, pohledávek a závazků nebo části uvedeného majetku a závazků, za jednu pořizovací cenu, se cena jednotlivých složek majetku stanoví v poměrné výši k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a závazků.

Podle odst. 4 cit. ustanovení zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a § 25.

Poplatník je přitom povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.

Jak popsáno shora, žalobci se však nepodařilo uspokojivě splnit zde uvedené povinnosti, nepodařilo se mu ani jinými, náhradními písemnostmi či návrhy důkazů odstranit rozdíly mezi údaji v daňovém přiznání, které sám uvedl a v daňové evidenci, kterou předložil správci daně k daňové kontrole. Pro nesplnění této povinnosti a pro absenci jiných navržených důkazů správce daně tedy 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 uzavřít, že to byl správce daně, kdo porušil § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Postup podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu by byl na místě tehdy, kdyby žalobce dokládal svojí evidencí tvrzení shodně uvedená v daňovém přiznání a správce daně by ji vyvracel či z nějakého důvodu odmítal. V souzeném případě se žalobcovo tvrzení v daňovém přiznání rozcházel s povinně vedenou daňovou evidencí a nepodařilo se mu tyto rozdíly objasnit.

Z tohoto úhlu pohledu byl předpoklad pro postup dle § 31 odst. 5 daňového řádu splněn, daňovému subjektu se nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně tvrzené výše daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2004 a proto bylo na místě, že správce daně stanovil daň náhradním způsobem, za užití pomůcek ve shodě s § 31 odst. 5 daňového řádu.

Žalovaný nevybočil z nastíněných mantinelů při stanovení daňové povinnosti. Výtky krajského soudu v tomto ohledu jsou tedy nedůvodné.

Krajský soud se v dalším řízení podrobně seznámí s obsahem napadeného rozhodnutí a bude vycházet ze závěrů, vyslovených v tomto rozsudku.

Kasační soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem

v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); 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 18. března 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu