



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatelky **H. A.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Trkovským, advokátem se sídlem v Lounech, Přemyslovců 2027, za účasti **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 2004, č. j. 15 Ca 283/2003 – 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 2004, č. j. 15 Ca 283/2003 – 29, byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 10. 2003, č. j. 15892/110/2001, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 30. 11. 2000, č. j. 18830/00/202970 a č. j. 18837/00/202970, kterými byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 10 545 Kč a za rok 1999 ve výši 77 632 Kč. Rozsudek krajský soud odůvodnil tak, že finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejen shrnulo zjištění správce daně a tvrzení uvedená v odvoláních, nýbrž také konstatovalo, že stěžovatelka v rozhodných zdaňovacích obdobích nevedla evidenci výrobků, z její skladové evidence nebylo možné zjistit rozhodné skutečnosti o nakoupeném materiálu a jeho vyskladnění, nedocházelo k účtování o výrobě výrobků určených k prodeji, bonové knihy neprokazovaly evidenci

veškerých vyrobených jídel, cenová evidence nebyla způsobilá prokázat prodejní ceny nakupovaného a prodávaného zboží, nebyla doložena výše marží a nedošlo k provedení úplné inventarizace majetku. Z těchto zjištění učinilo finanční ředitelství závěr, že nebylo možné ověřit objem nakoupeného a prodaného zboží a zahrnutí všech tržeb do celkových příjmů, když zásoby zboží, pohledávky i závazky a vykázaný nákup zboží i tržby za jeho prodej navzájem souvisely. Proto bylo přistoupeno ke stanovení daně za použití pomůcek. Tento závěr odpovídá výsledkům provedeného daňového řízení a zprávě o kontrole. Proto má napadené rozhodnutí oporu ve spisovém materiálu a nelze ho považovat za nepřezkoumatelné.

Stěžovatelka v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedla, že ji podává proto, že se domnívá, že nastala vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu a že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost. Dále se domnívá, že došlo také k nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatelka vycházela v žalobě z takového pojetí pojmu spisy, které lze odvodit z § 23 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní a poplatků), tedy z takového, že součástí spisu je nejen zpráva o kontrole a napadené rozhodnutí, ale i obě odvolání a doplnění k nim. V napadeném rozsudku je však závěr, že napadené rozhodnutí má oporu ve spisu, odvozen pouze z jeho shody s obsahem zprávy z kontroly. Je také možné, že krajskému soudu nebyl dodán spisový materiál úplný. Krajský soud nezkoumal tvrzení obsažené v žalobě, že napadené rozhodnutí nijak nereagovalo na odvolací důvody. Spisový materiál má ve vztahu ke zjištěnému skutkovému stavu trhliny, na které právě odvolání upozorňuje, že tedy zjištěný skutkový stav nenavazuje na spisový materiál v míře, která překračuje oprávnění finančního ředitelství volně hodnotit zjištěné důkazy. K tomuto tvrzení se krajský soud vyjádřil pouze tak, že konstatoval shodu tvrzení finančního ředitelství uvedeného v napadeném rozhodnutí se zprávou o kontrole. Závěr o neúplnosti účetnictví označila stěžovatelka za nesprávný, neboť správce požaduje evidenci něčeho co neexistuje a neexistovalo. Správce daně nesprávně interpretuje účetní předpisy. Závěr finančního ředitelství v napadeném rozhodnutí, že nebyla vedena evidence výrobků, ačkoliv vedena být měla, nemá oporu ve spisovém materiálu. Až při projednávání zprávy o kontrole se stěžovatelka dozvěděla, že správce daně považuje předané kopie za nečitelné, neoznačené jménem stěžovatelky. Proto dne 6. 11. 2000 předala originály bonovacích knih, ale správce daně k tomuto nepřihlédl, zprávu nedoplnil a přistouplil k doměření daně. Stěžovatelka obdržela po podání odvolání obecně formulovanou výzvu k prokázání skutečností v daňovém řízení a dospěla k názoru, že problém může být v tom, že správce daně se v evidenci bez vysvětlení jejího autora nevyzná, a proto 31. 1. 2002 doplnila odvolání a navrhla, že originály bonovacích knih znovu předloží a vysvětlí jejich návaznost na ostatní evidenci. Tento návrh připomněla ještě 18. 3. 2002, ale nebyla vyslyšena. V rozhodnutí finančního ředitelství ani v rozsudku krajského soudu není o doplnění odvolání zmínka. Vzhledem k možnosti, že spis není úplný, přiložila ke kasační stížnosti kopie obou doplnění odvolání včetně kopie podacího lístku. Stěžovatelka rovněž poukázala na to, že v rozhodnutí finančního ředitelství není nijak reagováno na její tvrzení obsažené v odvolání, že správce daně nedostatky v cenové evidenci interpretuje jako neúplné, nesprávné a neprůkazné účetnictví, sám však správně konstatuje, že cenová evidence není součástí účetnictví. Ve spisech není opora podle stěžovatelky pro tvrzení, že účetnictví není úplné, správné a průkazné. Stěžovatelka dále poukázala na to, že byla vyzvána k prokázání úplnosti příjmů,

na tuto výzvu reagovala doplněním odvolání a navržením provedení důkazu, ale tento nebyl proveden a nebylo uvedeno proč. Stejně tak nebylo reagováno na její tvrzení, že měla i příjmy podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a tyto příjmy správce nekontroloval, a přesto mění celkovou daňovou povinnost stěžovatelky. V napadeném rozsudku je jako vyjádření finančního ředitelství uvedeno, že „nedošlo ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek v důsledku porušení účetních předpisů“ a krajský soud ve svém závěru s tímto významným vyjádřením nijak nepracuje. S poukazem na § 23 citovaného zákona stěžovatelka uvedla, že z tohoto ustanovení vyplývá, že dokazováním se daň z příjmů v tomto případě stanovuje právě dokazováním. Pokud tedy správce daně uvádí, že důvodem pro nemožnost stanovit daň dokazováním není porušení účetních předpisů a ve spisovém materiálu není nikde uvedeno, že došlo k porušení jiných předpisů, je zřejmé, že pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není žádný důvod. Krajskému soudu stěžovatelka také vytýkala, že nesprávně posoudil dopad skutečnosti, zda jídlo na objednávku je nebo není výrobkem a zda se podávala pouze jídla na objednávku. Otázka obsahu pojmu výrobek je podle jejího názoru skutečností ovlivňující významně použití pomůcek při vyměření daně a není-li ze spisu zřejmé, proč stěžovatelka nemá pravdu, když tvrdí, že nevyráběla výrobky, ale poskytovala službu, nemá napadené rozhodnutí ve spise oporu. Podle stěžovatelky, jak již uvedla v žalobě, daňové řízení vykazuje podstatné vady spočívající v tom, že odvolací orgán ignoroval návrhy na provedení důkazů v průběhu odvolacího řízení a že finanční ředitelství ve svém rozhodnutí uvádí skutečnosti, které nebyly předmětem řízení v tom smyslu, že by se k nim stěžovatelka mohla vyjádřit. Jako příklad uvedla tvrzení, že vepřový guláš nebo hovězí vývar nejsou jídla na objednávku. S ohledem na shora uvedené stěžovatelka navrhla, aby rozsudek krajského soudu stejně jako rozhodnutí finančního ředitelství a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Podbořanech byly zrušeny.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvalo na svém stanovisku a odkázalo na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Finanční ředitelství přezkoumalo napadené rozhodnutí a spisový materiál v souladu s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Použití pomůcek při stanovení daně je odůvodněno tím, že byly pochybnosti o správnosti přiznaných příjmů, skutečné příjmy nebyly prokázány a nebyly důkazy pro stanovení daně dokazováním. Důvodem přechodu na pomůcky tedy nebylo porušení účetních předpisů. Stěžovatelka nevedla evidenci o zásobách výrobků, ke kontrole doložila pouze skladovou evidenci nakoupeného materiálu a vyskladnění tohoto materiálu bez označení na jaký výrobek byl materiál spotřebován, nevedla evidenci o dalším zpracování a výrobě výrobků určených k prodeji přesto, že denně byly vyráběny a prodávány vlastní výrobky, nebylo o nich v účetnictví účtováno. Evidence hotových jídel byla vedena v tzv. bonových knihách, ze kterých nebylo zřejmé, zda se jedná o evidenci stěžovatelky, když nebyly označeny názvem účetní jednotky. Co bylo předmětem prodeje bylo nečitelné, nebylo zřejmé, kterého účetního období se tato evidence týkala, když nebyl označen den, měsíc ani rok, ani kdo zápisy prováděl. Takovou evidenci nelze považovat za věrohodnou evidenci hotových jídel. Jako cenová evidence byly doloženy nápojové lístky, kalkulace jídel a jídelní lístky, ve kterých není uvedena prodejní cena u veškerého nakupovaného a prodávaného zboží (např. pivo G., A.), není z nich zřejmé, zda se jedná o evidenci stěžovatelky, když není označena názvem účetní jednotky, kterého účetního období se týká, není označen den, měsíc a rok a není zřejmé, kdo evidenci zpracoval. Stěžovatelka, která nese jako daňový subjekt v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků důkazní břemeno, byla k doložení a prokázání uvedených skutečností vyzvána, ale požadované evidence nepředložila a ani jiným způsobem tyto skutečnosti neprokázala. Proto finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže 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.

Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Přitom zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně dokazováním před stanovením daně za použití pomůcek, neboť první ze jmenovaných způsobů stanovení daně má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

Skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru. Zatímco v případě doměření daně na základě provedeného dokazování má daňový subjekt oprávnění seznámit se s podklady, na základě nichž byla daňová povinnost stanovena, v případě stanovení daně za použití pomůcek nemá daňový subjekt právo nahlížet do části spisu obsahující pomůcky (§ 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Je-li daň stanovena na základě dokazování, přezkoumává odvolací orgán napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání a vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout (§ 50 odst. 3 citovaného zákona). Směřuje-li však odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 citovaného zákona), jak také správně v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl krajský soud. Z těchto důvodů jsou podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek vymezeny striktně a činí z této metody postup, který lze použít pouze v krajním případě (jako ratio ultima).

Je-li základ daně a daň stanovena za použití pomůcek, je zhoršena možnost účinné obrany daňového subjektu nejen v odvolacím, ale stejně tak v soudním, řízení. V daném případě byla stěžovatelka v odvolacím řízení vyzvána, aby doložila doklady anebo jiné důkazní prostředky k prokázání rozdílů týkající se marže a na tuto výzvu reagovala pouze stručným vyjádřením, k němuž připojila soupisy nákupu zboží za rok 1998 a 1999. Provedení žádných důkazů však nenavrhl, jak tvrdí v kasační stížnosti. Proto její výhrady týkající se neprovedení navržených důkazů opakovaně uvedené v kasační stížnosti nejsou důvodné.

Pokud se stěžovatelka domnívá, že krajskému soudu nebyl dodán spisový materiál úplný, jedná se o neopodstatněnou domněnku. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí platí dispoziční zásada, neboť soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, z nichž musí být patrné,

z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, jak vyplývá z § 75 odst. 2 věta první a §71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. S ohledem na uvedenou dispoziční zásadu tak obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Stěžovatelka v žalobě neuváděla skutečnosti, kterými by zpochybňovala dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení základu daně a daně, jak na to důvodně také poukázal krajský soud, a se žalobními body obsaženými v žalobě se krajský soud vypořádal způsobem přesahujícím jejich kvalitu. Tvzení stěžovatelky, že v napadeném rozsudku je závěr, že rozhodnutí finančního ředitelství má oporu ve spise, odvozen z jeho shody s obsahem zprávy o kontrole není opodstatněné, protože k vágně formulovanému žalobnímu bodu II. písm. a) hodnotil krajský soud napadené správní rozhodnutí komplexně a nelze z něj dovodit závěr, že krajský soud se nijak nevyjádřil, resp. se vyjádřil tak, že konstatoval shodu tvrzení finančního ředitelství uvedeného v jeho rozhodnutí se zprávou o kontrole. Nedůvodná je rovněž výtka stěžovatelky vůči krajskému soudu, že nepracuje s vyjádřením finančního ředitelství, že „nedošlo ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek v důsledku porušení účetních předpisů“, které považuje stěžovatelka za významné, protože v žalobě nic takového neuvedla, a proto krajský soud se k tomu, vázán dispoziční zásadou, nemohl vyjádřit.

Námítky stěžovatelky v kasační stížnosti, že se až při projednávání zprávy o kontrole dozvěděla, že správce daně považuje předané kopie za nečitelné a neoznačené jménem stěžovatelky, dále že správce daně nesprávně interpretuje účetní předpisy, že závěr finančního ředitelství v napadeném rozhodnutí, že nebyla vedena evidence výrobků, ačkoliv vedena být měla, nemá oporu ve spisovém materiálu, že v rozhodnutí finančního ředitelství není nijak reagováno na její tvrzení obsažené v odvolání, že správce daně nedostatky v cenové evidenci interpretuje jako neúplné, nesprávné a neprůkazné účetnictví, že nebylo reagováno na její tvrzení, že měla i příjmy podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, které správce nekontroloval, a přesto mění celkovou daňovou povinnost stěžovatelky, jsou všechny ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné, protože je stěžovatelka neuplatnila v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno v řízení o kasační stížnosti, ač tak učinit mohla.

Otázka obsahu pojmu výrobek či zda vepřový guláš nebo hovězí vývar jsou či nejsou jídla na objednávku není skutečností, která by mohla mít zásadní vliv na použití pomůcek při vyměření daně, protože řešení těchto otázek nemohlo nijak ovlivnit zjištění celé řady dalších nedostatků, jak jsou konstatovány ve zprávách o výsledcích kontroly daně z příjmů fyzických osob, které byly důvodem pro vyměření daně za použití pomůcek. Proto je Nejvyšší správní soud považuje v daném kontextu za právně irelevantní.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 23. června 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu