



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **Ing. J. D.**, zastoupeného Mgr. Ing. Jiřím Hrušem, advokátem se sídlem v Roztokách u Prahy, Masarykova 750, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 5. 2006, č. j. 15 Ca 179/2005 – 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Stěžovatel **je povinen** zaplatit účastníku řízení Ing. J. D. na náhradě nákladů řízení částku 4800 Kč do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce Mgr. Ing. Jiřího Hruše, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 24. 5. 2006, č. j. 15 Ca 179/2005 - 35, zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 20. 6. 2005, č. j. 17720/110/2004, kterým byla zamítnuta odvolání Ing. J. D. (dále jen „účastník“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 30. 3. 2004, č. j. 9748/04/202970 a ze dne 27. 5. 2004, č. j. 14207/04/202970 a č. j. 14209/04/202970, jimiž byla účastníku za použití pomůcek stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000, 2001 a 2002, současně krajský soud zrušil i rozhodnutí správce daně a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se ztotožnil se závěrem stěžovatele, že účastník nesplnil veškeré zákonné povinnosti při dokazování, neboť nepředložil skladovou evidenci zásob a rozpracované výroby, kterou ani nevedl, nesprávně účtoval o přijatých zálohách a neprokázal zdanění vložených peněžních prostředků do podnikání. Krajský soud však dovodil, že tyto zjištěné skutečnosti ještě

neznemožňovaly správci daně, aby stanovil daň dokazováním. Tomuto závěru svědčí i to, že správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly. Ostatně účastník evidoval veškerý nakoupený materiál pro každou zakázku zvlášť a jednotlivé složky o zakázkách vždy obsahovaly doklad o nákupu materiálu od dodavatele, doklad o montáži materiálu do nemovitosti včetně přesné specifikace materiálu a dat, kdy byl předmětný materiál zakoupen a provedena jeho montáž. Byť tedy účastník nevedl požadované evidence v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a opatřeními ministerstva financí č. j. 281/71 702/1995 a č. j. 281, 283/77 411/2000, bylo možno na základě evidence předložené v průběhu daňové kontroly, určit ke konkrétnímu datu stav zásob. Ze správního spisu též vyplynulo, že výši a datum převzetí jednotlivých záloh účastník správci daně prokázal příjmovými pokladními doklady. Pokud jde o zdanění vložených peněžních prostředků do podnikání byl účastník povinen prokázat, zda vklad byl zdaněn, ale ze správního spisu i z vyjádření stěžovatele k žalobě nebylo možno jednoznačně zjistit, zda nejasnosti ohledně těchto vkladů byly důvodem pro použití pomůcek či nikoliv. Krajský soud proto dovodil, že i přes nedostatky ve vedení účetnictví a povinných evidencí nebyly jednoznačně dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku krajského soudu uplatnil důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů z toho, že ve spise nemá oporu závěr krajského soudu, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. V listinách předložených krajskému soudu označených jako Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob (pomůcka) č. j. 7139a/2003/202930/1121 a Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob (opravená pomůcka) téhož jednacího čísla, jež obsahují popis použitých pomůcek a konstrukci výpočtu základu daně a daně za rok 2000 a 2001 je totiž výslovně uvedeno: „Jelikož DS nevedl žádné evidence o provedených montážích oken, byla tato činnost posouzena podle fakturace jiné montážní firmy z Ž. a pořízeného úředního záznamu č. j. 11563/03/20930/5909.“ Je tak nesporné, že příjmy za rok 2000 a 2001 byly stanoveny podle údajů jiného daňového subjektu. Obdobně za rok 2002 je tato skutečnost patrná z pomůcky označené jako Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob (pomůcka) č. j. 16244a/2003/202930/1121. Správce daně tak evidentně vycházel z průměrné ceny oken a ceny za montáž nových oken a demontáž oken starých podle údajů jiného daňového subjektu. Také závěr krajského soudu, že účastník evidoval nakoupený materiál pro každou zakázku zvlášť, a bylo proto možné určit stav zásob účastníka ke konkrétnímu dni, nemá oporu ve spise, protože uvedené složky nebyly správci daně předány. Rozsudek krajského soudu je tedy nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť tvrzení, že pochybení účastníka při zaúčtování záloh neznemožnilo stanovit daňovou povinnost dokazováním, nemá oporu ve spise. Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Je tomu tak proto, že účastník v průběhu daňové kontroly týkající se roku 2000 a 2001 nepředložil doklady o vedení skladové evidence, ani doklady o zakázkách a smlouvy o dílo, neprokázal provedení inventarizace majetku a nedokončené výroby a nedoložil účetní závěrky. Také ve vztahu k roku 2002 pak účastník nedoložil veškeré smlouvy o dílo a z doložené evidence smluv o dílo nelze zjistit, jaké zboží na jakou zakázku bylo použito. Evidenci zásob zboží a materiálu účastník ostatně ani nevedl. Z předložených faktur bylo současně zjištěno, že materiál a zboží není nakoupeno pouze na jednu zakázku, takže skutečný stav spotřebovaného materiálu na jednotlivé zakázky nelze vůbec zjistit. Účastník navíc přijímal na jednotlivé zakázky zálohy, o kterých neúčtoval v peněžním deníku

do zdanitelných příjmů v tom směru, kdy je obdržel. Doložené příjmové doklady o zálohách rovněž neprokazují, že účastník účtoval o veškerých přijatých zálohách a nevyúčtované zálohy vůbec neinventarizoval. Zálohy, které obdržel v roce 2001, byly přepisovány na rok 2002, v roce 2001 nejsou účtovány do zdanitelných příjmů a nejsou inventarizovány ke dni 31. 12. 2001. Z těchto důvodů proto musel být základ daně a daň stanoveny podle pomůcek za použití údajů získaných u jiného daňového subjektu. Pokud jde o skutečnost, že účastník neprokázal zdanění vkladů do podnikání, stěžovatel uvedl, že pokud jde o rok 2000, tak o příslušnou částku (115 296 Kč) byly účastníku zvýšeny příjmy, které jinak stanovil podle jiného daňového subjektu. Pokud jde o rok 2001 a 2002, neprokázané vklady již nebyly součástí stanovení daně podle pomůcek. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na podanou žalobu, v níž jsou jednotlivá pochybení správních orgánů popsána. Popřel, že by k prokázání svých tvrzení v průběhu daňového řízení nenavrhoval žádné důkazy. Bylo tomu právě naopak. Správci daně předkládal kompletní účetnictví, toto jím však bylo opakovaně odmítáno s tím, že údajně nespĺňuje náležitosti stanovené zákonem o účetnictví a jeho prováděcích předpisů. I kdyby však předkládané doklady nespĺňovaly požadavky zákona, měl správce daně tyto důkazy provést k prokázání skutkového stavu věci, případně měl účastníku uložit sankci za nesprávné vedení účetnictví. Protože navrhované důkazy, z nichž by bylo možno jednoznačně stanovit daň, byly odmítány, nebyly splněny podmínky ke stanovení daně za použití pomůcek. V této souvislosti poukázal na skutečnost, že výzvy správce daně, od nichž tento správní orgán i stěžovatel dovozují uváděné nedostatky předkládaných dokladů, byly formulovány natolik obecně a terminologicky nepřesně, že nebylo v jeho moci výzvám vyhovět. Stěžovatelem odůvodněná kasační stížnost neodpovídá ani jednomu z tvrzených důvodů tohoto mimořádného opravného prostředku, tj. ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť se výlučně opírá o skutkové a nikoli právní či procesní otázky. Proto účastník navrhl, 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., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem tak, jak k tomu byl povinen příslušný krajský soud, posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. V kasační stížnosti je proto nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu citovaného ustanovení s příslušnými částmi odůvodnění napadeného rozsudku, tj. konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah krajského soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení procesních předpisů tím byla porušena. Pokud by se krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, bylo by na místě jej uvést a v kasační stížnosti namítat důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Jelikož z obsahu kasační stížnosti lze za důvod pro její podání primárně označit ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, je třeba uvést, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným

ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem spatřuje stěžovatel v tom, jak byly posouzeny zákonné předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek, přičemž je namítán nesprávný výklad ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 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.

Citované ustanovení zákona o správě daní a poplatků váže stanovení daně podle pomůcek na kumulativní splnění dvou zákonných podmínek. Prvou je nesplnění povinnosti důkazního charakteru a druhou, že v důsledku nesplnění první podmínky je nemožné stanovení daně dokazováním. Krajský soud v dané věci dospěl k závěru, že byla sice splněna první zákonná podmínka pro použití tohoto způsobu stanovení daně, tj. že účastník v daňovém řízení nesplnil všechny zákonné povinnosti při dokazování (nepředložil skladovou evidenci zásob a rozpracované výroby, kterou nevedl, nesprávně účtoval o přijatých zálohách, neprokázal zdanění vložených peněžních prostředků do podnikání), ale současně dovedl, že tyto okolnosti ještě nevyklučovaly, aby mu byla daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 až 2002 stanovena dokazováním. Jelikož podle názoru krajského soudu je splněna pouze první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, což stěžovatel nenapadl, brojí v podstatě jen proti závěru krajského soudu o nesplnění druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud již dříve ve svých rozhodnutích vyjádřil právní názor (např. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71), že stanovit daň podle pomůcek, tj. náhradním způsobem, lze v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovení daně dokazováním.

V průběhu kontroly daně za rok 2000 a 2001 bylo ve výzvách ze dne 3. 2. 2003, č. j. 3135/03/202930/1735 a ze dne 17. 2. 2003, č. j. 4332/03/202930/1735 účastníku uloženo, aby doložil ke zdaňovacímu období roku 2000 peněžní deník, účetní závěrku, inventarizaci zásob a rozpracované výroby a k roku 2001 inventarizaci zásob a rozpracované výroby, jakož i doklady nebo důkazní prostředky prokazující, že finanční prostředky vložené do podnikání ve výši 707 209,22 Kč byly zdaněny. Následující výzvou ze dne 17. 2. 2003 uložil správce daně účastníku prokázat zdanění vložených prostředků do podnikání ve výši 246 000 Kč (rok 2000) a ve výši 707 209 Kč (rok 2001), úplnost a správnost zaúčtovaných příjmů za rok 2000 a 2001, správnost uplatněných výdajů v roce 2001 ve výši 14 622,40 Kč a ve výši 53 128,70 Kč. K těmto výzvám účastník při jednání dne 21. 2. 2003 uvedl, že inventarizaci zásob a rozpracované výroby nemůže předložit, neboť ji z důvodu, že zásoby na konci roku byly minimální, vůbec, stejně jako rozpracovanost zakázek, neprováděl. Při tomto jednání předložil část peněžního deníku, jehož zbývající část posléze správci daně předal dne 28. 2. 2003. K prokázání zdanění do podnikání vložených finančních prostředků předložil

smlouvy o půjčkách a uvedl, že zbylé prostředky byly jeho úsporami. Rozsah předaných dokladů v průběhu daňové kontroly je uveden ve zprávě o výsledku daňové kontroly za rok 2000 a 2001, podle níž byly předloženy peněžní deník, účetní doklady (pokladní, dodavatelské a odběratelské faktury), knihy závazků a pohledávek.

Za tohoto skutkového stavu dospěl Nejvyšší správní soud ke shodnému závěru jako krajský soud, že v případě dodatečně stanovené daně za rok 2000 a 2001 nebyla splněna druhá z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že porušení povinností účastníkem spočívající v nevedení, nepředložení dokladů o vedení skladové evidence, jakož i rozpracovanosti zakázek, znemožnilo správci daně stanovení daně dokazováním. K tíži účastníka totiž nelze přičítat obecně nekonkrétně formulovaný obsah povinností stanovené výzvou ze dne 17. 2. 2003, č. j. 4332/03/202930/1735 k prokázání správnosti zaúčtovaných příjmů za rok 2000 a 2001 (podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), neboť správce daně měl k dispozici jak peněžní deník, tak související doklady, u nichž mohl konkretizovat rozhodné skutečnosti a vyžadovat jejich prokázání. Toto však neučinil.

Nejvyšší správní soud však shodně se stěžovatelem konstatuje, že krajský soud dostatečně pregnantně neodlišil zjištěný skutkový stav věci v případě dodatečně stanovené daně za rok 2000 a 2001 od zjištěného skutkového stavu věci v případě dodatečně stanovené daně za rok 2002. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku nesprávně uvedl, že účastník v průběhu daňové kontroly předložil doklady, podle nichž evidoval veškerý nakoupený materiál pro každou zakázku zvlášť, přičemž jednotlivé složky o zakázkách vždy obsahovaly doklad o nákupu materiálu od dodavatele a doklad o montáži materiálu do nemovitosti (např. smlouvy o dílo) včetně přesné specifikace umožňující určit ke konkrétnímu dni stav jeho zásob, ale ve skutečnosti tomu tak nebylo (viz protokol o ústním jednání ze dne 7. 5. 2003, č. j. 10732/2003/202930/1121). Toto pochybení krajského soudu, zvláště když mělo svůj původ ve zrušeném rozhodnutí stěžovatele, jenž jedním rozhodnutím rozhodoval ve věcech, které neměly shodný skutkový základ, však nemá, s ohledem na ostatní důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Na základě předložených důkazů, podaných vyjádření a nedoložení požadovaných evidencí dospěl správce daně k závěru, že účastníku není možno stanovit daň za rok 2002 dokazováním, a proto ji stanovil podle pomůcek. Krajský soud ve shodě se správními orgány dovodil, že účastník porušil povinnosti vyplývající ze zákona o účetnictví a příslušných opatření ministerstva financí upravujících postupy účtování (č. j. 281/71 702/1995 a č. j. 281, 283/77 411/2000), ale neshledal, že by uvedené porušení právních předpisů vylučovalo možnost stanovit účastníku daň za rok 2002 dokazováním. Nejvyšší správní soud v tomto směru zaujal shodné stanovisko, a proto námitka o splnění zákonných předpokladů pro stanovení daně za rok 2002 podle pomůcek není důvodná. Ze strany účastníka se sice jednalo o zásadní porušení povinností na úseku vedení účetnictví (absence skladové evidence, jejíž inventarizace není závislá od toho, zda ji účastník fakticky vede nebo má či nemá sklad), které je jinak i samostatně postižitelné, nicméně, s ohledem na písemné doklady předložené správci daně ke kontrole a druh vykonávané činnosti (nejednalo se o nákup a prodej zboží), vytýkané porušení povinností při vedení účetních evidencí ještě nevylučovalo stanovení daně dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek nelze aplikovat na veškerá porušení povinností při dokazování, ale jen na porušení povinností tak zásadního charakteru, která, i přes následné vedené důkazní řízení, vylučuje stanovení daně dokazováním. Pokud pak stěžovatel krajskému soudu vytýká, že nebyly předloženy veškeré smlouvy o dílo, není tato námitka případná, neboť právě tato okolnost měla být předmětem dalšího důkazního řízení vedeného správcem daně.

Nejvyšší správní soud neshledal též opodstatněnou výtku o nemožnosti stanovit daň dokazováním v důsledku vytýkaného pochybení účastníka při zaúčtování poskytnutých záloh v peněžním deníku. Také v tomto směru posoudil krajský soud věc v souladu se zákonem. Rozsah tohoto pochybení účastníka byl konkrétně vymezen a nic nebránilo správci daně, aby vedl další dokazování. Námitka o nemožnosti stanovit daň dokazováním z tohoto důvodu je nepřijatelná i s přihlédnutím k ustálené judikatuře správních soudů v obdobných věcech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71).

Nejvyšší správní soud nemůže souhlasit ani s tvrzením stěžovatele o tom, že správce daně při stanovení daně vycházel z údajů (spisů) jiných daňových subjektů (fakturace jiné montážní firmy), neboť ze správního spisu, jak správně konstatoval i krajský soud, vyplývá skutečnost zcela jiná. Podle úředního záznamu ze dne 25. 4. 2003 vycházel správce daně pouze z telefonického rozhovoru s Ing. Ch. (odběratelem jiné blíže nespecifikované žatecké firmy montující okna), jehož obsahem bylo sdělení o tom, kolik činí průměrná cena okna (včetně montáže bez daně z přidané hodnoty i s touto daní) a kolik činí cena za demontáž starých oken (novější okna a stará špaletová okna), a to bez časového rozlišení (rok 2000, 2001, 2002). Správce daně pak s ohledem na tyto údaje získané „od jiného daňového subjektu“ a údaje z peněžního deníku a daňových přiznání (výkaz majetku, závazky, příjmy a výdaje) účastníka stanovil, za použití matematického výpočtu, daň podle pomůcek. Již z toho je zřejmé, že správce daně vycházel v podstatě z účetnictví účastníka .

Namítal-li stěžovatel, že tvrzení krajského soudu týkající se prokazování zdanění vložených peněžních prostředků nemá oporu ve spise, poukazuje Nejvyšší správní soud na ustálenou judikaturu tohoto soudu (např. rozsudek ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88), podle níž správce daně stanoví daňovou povinnost buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně a daň byla stanovena tak, jak to učinil správce daně ve zdaňovacím období roku 2000 (podle stěžovatele v kasační stížnosti), kombinací obou metod, tj. stanovení základu daně podle pomůcek a jeho navýšení o konkrétní částku neprokázaných vkladů.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

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. Protože stěžovatel ve věci úspěch neměl, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému účastníkovi byla náhrada nákladů řízení přiznána v celkové výši 4800 Kč. Jedná se o odměnu za právní zastoupení (2 x 2100 Kč za 2 úkony právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhl. č. 177/1996 Sb.,

ve znění pozdějších předpisů, a 2 x 300 Kč náhrada hotových výdajů podle ustanovení § 13 odst. 3 citované vyhlášky).

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu