ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **M. C.**, zastoupeného Mgr. Filipem Maříkem, advokátem se sídlem Mikulášská 9, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2010, čj. 11 Ca 154/2009 - 46,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2010, čj. 11 Ca 154/2009 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozsudkem ze dne 11. 3. 2010, čj. 11 Ca 154/2009 - 46, zamítl žalobu žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 7. 2008, čj. 2977/08-1100-200545, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Rakovníku na daň z příjmů fyzických osob za rok 2003 ze dne 18. 7. 2007, čj. 69945/07/069910/4384. Jím byl dodatečně stanoven základ daně ve výši 575 427 Kč a dodatečně vyměřena daň ve výši 137 172 Kč.

Městský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že se v případě daňové kontroly ve vztahu ke zdaňovacímu období za rok 2003 jednalo o opakovanou daňovou kontrolu. Rovněž odmítl názor stěžovatele, že se finanční ředitelství nevypořádalo s odvolacími námitkami, jež poukazovaly na vady Zprávy o kontrole ze dne 11. 7. 2007, čj. 13966/07/069930/4296, a jejího projednání se správcem daně. Nepřijal ani argumentaci stěžovatele, že se finanční ředitelství řádně nezabývalo otázkou důvodnosti vyloučení nákupu zboží od společnosti SH-LIFT s. r. o. a že výše zmíněná zpráva o kontrole obsahuje významné skutečnosti, které měl správce daně vzít v úvahu. Podle městského soudu je z obsahu předloženého spisového materiálu zřejmé, že stěžovatel byl o prováděné daňové kontrole řádně vyrozuměn a byl seznámen s podklady, z nichž správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel. Byly mu zaslány dvě výzvy k odstranění pochybností, aby doložil, z jakých skutečností vycházel, když stanovil v daňovém přiznání svoji daňovou povinnost nižší, než jak ji zjistil správce daně v rámci prováděné daňové kontroly. Ani v rámci řízení o podané žalobě není podle městského soudu zřejmé, z jakých dokladů dospěl stěžovatel ke konkrétní částce vyčíslené v jednotlivých daňových

přiznáních k dani z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období, tj. z jakých důkazů vyplývá nesprávnost závěrů, k nimž dospěl správce daně v rámci daňové kontroly. Bylo na stěžovateli, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle městského soudu zůstává, že stěžovatel tyto skutečnosti nedoložil a neprokázal, co bylo konkrétně předmětem jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění, která uplatnil v daňovém přiznání jako plnění zakládající nárok na snížení základu daně jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Městský soud dospěl k závěru, že právní závěr finančního ředitelství vyjádřený v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že stěžovatel nedostál své povinnosti prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, je správný.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s."). Podle stěžovatele je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný, neboť se nevypořádal s argumentací stěžovatele pod bodem 4) žaloby, a dále nezákonný pro nesprávné posouzení vad spočívajících zejména v porušení základních principů a zásad daňového řízení podle § 2 odst. 1, 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), a to zejména zásad hodnocení důkazů. Stěžovatel podle svého názoru v rámci daňové kontroly předložil ucelený sled důkazů, že příjmy za zboží placené na jeho soukromý účet byly následně vkládány do pokladny a vykazovány jako příjmy v hotovosti. Správce daně ani finanční ředitelství však tyto důkazy řádně nehodnotili a odmítali je. Městský soud se podle stěžovatele nevypořádal s námitkami týkajícími se porušení základních zásad hodnocení důkazů při posuzování zaúčtování příjmů došlých na soukromý účet stěžovatele. Právě posouzení této otázky je podle stěžovatele pro zhodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí jedním ze základních předpokladů a její opakované pomíjení jak ze strany správce daně a finančního ředitelství, tak ze strany městského soudu způsobuje nezákonnost jejich rozhodnutí. Uvedená porušení pravidel hodnocení důkazů jsou podle stěžovatele svévolí a zásahem do práva na spravedlivý proces, stejně tak jako opakované přecházení jeho argumentace a nekonkrétní odůvodnění závěrů finančního ředitelství i městského soudu. Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že odkazuje na svoji argumentaci obsaženou ve vyjádření k žalobě a souhlasí se způsobem vypořádání žalobních bodů ze strany městského soudu. Finanční ředitelství navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu. Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v tom, že se městský soud nezabýval jeho argumentací pod bodem 4) žaloby. Městský soud dle stěžovatele opominul otázku správnosti hodnocení důkazů a porušení základních zásad daňového řízení při hodnocení důkazů.

Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., pokud není z odůvodnění napadeného

rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu je důvodná.

V žalobě pod bodem 4) stěžovatel namítal, že se finanční ředitelství nevypořádalo s jeho tvrzeními, kterými poukazoval na obecnou a nekonkrétní argumentaci správce daně projevující se zejména bezdůvodným odmítáním či nehodnocením předložených důkazů, jakož i jejich tendenčním hodnocením. Stěžovatel v žalobě nesouhlasil se závěrem, že neprokázal skutečnost, že platby došlé na jeho bankovní účet nebyly evidovány v účetnictví a nebyly součástí jeho zdanitelných příjmů. Poukazoval na to, že v rámci daňové kontroly předložil prodejky prokazující vykázání příjmů za kontrolované vystavené faktury (strana 9 až 12 zprávy o daňové kontrole), denní rekapitulace tržeb po prodejnách – z nich vyplývá zahrnutí dané prodejky do denní tržby prodejny. Dále předložil peněžní deník – z něj podle stěžovatele vyplývá, že zaúčtovaná měsíční tržba zahrnuje všechny denní rekapitulace za daný měsíc (a tím i všechny prodejky). Stěžovatel v žalobě dále namítal, že uvedené účetní doklady správce daně vůbec nehodnotil a finanční ředitelství se s námitkou této vady řízení nevypořádalo ve svém rozhodnutí. Uvedené důkazní prostředky nejvěrohodněji prokazují shodu položek zboží a cen za zboží na vydaných fakturách a prodejkách za hotové. Prokazují sestavou denních tržeb, tj. sestavou všech prodejek za daný den, že předložené prodejky byly zahrnuty do denní tržby. Konečně prokazují peněžním deníkem se zaúčtováním měsíční tržby, že stěžovatel sečetl všechny denní tržby za daný kalendářní měsíc a sumu tržeb a odvod DPH zaúčtoval do peněžního deníku. Tyto důkazní prostředky byly správcem daně zcela opominuty a nebyly hodnoceny ve zprávě z kontroly. Stěžovatel v žalobě dále uvedl, že tento postup je neslučitelný s ust. § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Uvedená pochybení pak dle stěžovatele dále nejsou v souladu se základními zásadami zakotvenými v ust. § 2 odst. 1, 2, a 3 zákona o správě daní a poplatků a ani relativně rozsáhlá argumentace finančního ředitelství v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí s odkazem na další provedené důkazy nemůže tuto vadu zhojit.

Z poněkud nepřehledně formulovaných žalobních námitek pod bodem 4) je zřejmé, že stěžovatel v žalobě namítal následující: Za prvé nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství ve vztahu k hodnocení stěžovatelem vyjmenovaných důkazních prostředků správcem daně. Za druhé to, že těmito důkazními prostředky (prodejky, denní rekapitulace tržeb a peněžní deník) prokázal svá tvrzení týkající se toho, že částky zasílané odběrateli na jeho soukromý účet představovaly úhrady částek, které vkládal do pokladny v hotovosti místo odběratelů, a to ze svých soukromých prostředků. Tyto částky tudíž byly součástí denních tržeb, byly tedy vykazovány jako tržby v hotovosti a byly uvedeny v daňovém přiznání. Konečně za třetí, že důkazy v rámci daňového řízení byly správcem daně zhodnoceny nesprávně, v rozporu se základními zásadami daňového řízení.

Nejvyšší správní soud již dříve zdůraznil že *„(d)aňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz zejm. § 11 zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], kterým je - zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání*

se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu… unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. v této souvislosti z bohaté judikatury Nejvyššího právního soudu např. jeho rozsudek ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63, publ. na www.nssoud.cz)." (Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že je to daňový subjekt, kdo tvrdí skutečnosti rozhodné pro správné a úplné vyměření daně a kdo je v daňovém řízen zatížen břemenem tyto rozhodné skutečnosti prokázat. Tyto obecné závěry však ne zcela dopadají na konkrétní žalobní námitky obsažené v bodě 4) žaloby. Stěžovatel namítal, že konkrétními důkazními prostředky svá tvrzení prokázal, polemizoval se způsobem jejich hodnocení správcem daně, a poukazoval na opominutí této otázky finančním ředitelstvím. Městský soud pak v odůvodnění svého rozhodnutí mimo jiné uvedl, že není zřejmé, z jakých dokladů dospěl stěžovatel ke konkrétní částce a z jakých důkazů vyplývá nesprávnost závěrů správce daně. Tato argumentace však není dostatečnou odpovědí na výše uvedené žalobní námitky obsažené v bodě 4) žaloby.

Městský soud se proto v dalším řízení bude zabývat konkrétními žalobními námitkami pod bodem 4) žaloby, čili tím, zda své důkazní břemeno stěžovatel unesl, předložil-li jím vyjmenované důkazní prostředky, jak tvrdí v žalobě. Dále posoudí, jakým způsobem a zda správně tyto důkazní prostředky zhodnotil správce daně, neboť stěžovatel poukazoval na rozpor hodnocení těchto konkrétních důkazních prostředků se zásadami uvedenými v ust. § 2 odst. 1, 2, a 3 a § 31 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Konečně městský soud vyhodnotí, zda se v této souvislosti finanční ředitelství vypořádalo s odvolacími námitkami stěžovatele, jak stěžovatel namítal v bodě 4) žaloby.

Nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v části týkající se vypořádání se s žalobními námitkami pod bodem 4) žaloby brání věcnému přezkumu stížní námitky nesprávného posouzení zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství městským soudem.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. června 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu