

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně **I. K.**, zast. advokátem Alexandrem Petričko, AK se sídlem Liberec 2, Chrastavská 188/27, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2002, č. j. 9435/110/2001/A a č. j. 9435/110/2001/B, o kasační stížnosti žalobkyně – stěžovatelky proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 5. 2004, č. j. 15 Ca 333/2002 – 19,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 21. 6. 2002, č. j. 9435/110/2001/A Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále žalovaný) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Podbořanech č. 1000000356, č. j. 14238/00/202970 ze dne 4. 9. 2000, kterým byla doměřena žalobkyni daň za rok 1996 ve výši 74 864 Kč za použití pomůcek.

Rozhodnutím ze dne 21. 6. 2002, č. j. 9435/110/2001/B Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále žalovaný) zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Podbořanech č. 1000000357, č. j. 14241/00/202970 ze dne 4. 9. 2000, kterým byla žalobkyni doměřena daň za rok 1997 ve výši 13 460 Kč za použití pomůcek.

Proti oběma výše uvedeným rozhodnutím žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem a domáhala se jí zrušení obou rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu jednání.

Žalobu žalobkyně Krajský soud v Ústí nad Labem (dále krajský soud) rozsudkem ze dne 31. 5. 2004, č. j. 15 Ca 333/2002 – 19 zamítl.

Kasační stížnost podala žalobkyně (nyní stěžovatelka) a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti upozornila na to, že její obsah je shodný se stížností, kterou podal její manžel V. K. (ve věci 15 Ca 332/2002 Krajského soudu v Ústí nad Labem, 5 Afs 89/2004 Nejvyššího správního soudu), neboť důvody jsou zcela shodné a řízení probíhalo za stejných personálních i věcných podmínek.

Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky spatřovala stěžovatelka v nesprávném vyložení ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z celého průběhu řízení (jak bylo uváděno i v odvolacím řízení i v řízení před krajským soudem) je zcela zřejmé, že správci daně k jeho výzvám doložila všechny potřebné skutečnosti a nebylo tedy důvodu daň stanovit podle pomůcek. Navíc za stavu, kdy správce daně koná úkony tak, aby stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek, zákon o správě daní a poplatků nevylučuje vyvracet tvrzení správce daně a to i v průběhu samotného daňového řízení důkazy, které daňový subjekt obstará a předloží. Pokud by si krajský soud podrobně prostudoval daňový spis, muselo by mu být zřejmé, že od samého počátku bylo daňové řízení vedeno tak, že směřovalo k vyměření daně za použití pomůcek. V tomto směru opakovaně poukazovala na to, že při zjišťování byl porušen zákon, pokud jde o řízení před správním orgánem, a to s přihlédnutím k podjatosti pracovnice správce daně A. B. Podjatým je každý pracovník správce daně, u něhož je předpoklad, že může mít (ve skutečnosti nemusí mít, ale stačí tedy pouhé podezření) na určitém výsledku řízení zájem, a to nejen s ohledem na předmět či rozsah řízení, ale i s ohledem na účastníky řízení. Podjatost pracovnice správce daně A. B. vyvozovala z toho, že její manžel byl v letech 1986 – 1990 jako předseda družstva D. P. přímým nadřízeným jejího manžela, v roce 1989 - 1990 došlo mezi manželem stěžovatelky a panem B. k názorovému pracovnímu sporu, jehož příčinou byla kandidatura manžela stěžovatelky na předsedu ZD. Situace došla tak daleko, že dostal výpověď z pracovního poměru u ZD a konflikty došly tak daleko, že do nich byly zataženy i manželky, tj. správkyně daně A. B. a stěžovatelka. Je zcela nelogické nepochybovat o objektivitě pracovníka, který je do osobního sporu zainteresován tak, jak uvedl, neboť je nemyslitelné vycházet z toho, že by v rámci rodiny se manželé B. o situaci na pracovišti neinformovali a to za stavu, kdy se navzájem znali. Stěžovatelka rovněž nepovažuje za normální, že na daňové kontrole se neustále podílí pouze jeden pracovník správce daně, když je jí známo, že v ostatních případech a u jiných finančních úřadů je přítomen duplicitně vždy další pracovník finančního úřadu, což nepochybně přispívá k objektivitě řízení. Protože krajský soud řádně neprošel daňový spis, přejal pouze tvrzení žalovaného o tom, že všechny doklady byly stěžovatelce předány, což však evidentně není pravda. V protokolu o ústním jednání ze dne 27. 3. 2002 je uvedeno, že v konečné zprávě ze dne 18. 8. 2000 správce daně tvrdí, že doklady týkající se evidence tržeb a denních slev byly předány podle protokolu č. j. 12525/2000/202930/1121, ale žádné doklady týkající se evidence tržeb a slev tímto protokolem, ale ani žádným jiným protokolem ke dni 27. 3. 2002 a ani dosud nebyly vráceny. Pro úplnost uvedla, že v protokolu ze dne 22. 6. 2000 je uvedeno, že byla předložena kniha závazků, přesto tato kniha závazků nebyla nikdy vrácena. Zcela jednoznačně tím byl porušen zákon o správě daní a poplatků a soud tuto námitku bagatelizuje v duchu vyjádření

žalovaného. V rozporu s předpisy a nesvědčící o objektivitě rozhodování správního orgánu i krajského soudu je vyslovené zlehčování a v podstatě neuznání dokladů, které byly správci daně předány k výzvě správce daně a které jsou psány ručně. Veškerá evidence tržeb byla při kontrole doložena v původní podobě a obsahovala původní stav tržeb psaný přímo v obchodě. Shodou okolností možná i proto při kontrolním součtu došlo k drobným chybám, které však v zásadě nemají vliv na celkovou daňovou povinnost. Správce daně žádné námitky proti této evidenci neměl, a nijak ji ani nerozporoval při převzetí a argumentace nedostatku jiného než ručního zpracování, tedy „strojního zpracování“ a znevažování ručních záznamů se objevuje až teprve v rozhodnutí, respektive v závěrečné zprávě. Totéž platí o samotné evidenci slev. Krajský soud na jedné straně v odůvodnění (str. 4 poslední odstavec) dává za pravdu žalovanému, že deníky tržeb a slev nebyly předány správci daně, ovšem na druhou stranu je vzápětí uvedeno, že v protokole z 31. 7. 2000 žalovaný převzal evidenci slev a denních tržeb za roky 1996 a 1997. Tyto listiny však, jak je zřejmé z dalšího textu, ani soud neuznává, neboť jsou „ručně psané“. Takovýto závěr stěžovatelka skutečně považuje za nesprávný a pokud soud neuvádí, podle kterého zákonného ustanovení nesmí být doklady, konkrétně evidence slev a tržeb psána ručně, tak logicky jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Krajský soud sice uvádí, že mezi správcem daně a daňovým subjektem neexistuje rovné postavení, že je však zabezpečeno, aby správní orgán své postavení nemohl zneužít. To je však v rozporu s tím, že nebyla akceptována námitka stěžovatelky o podjatosti pracovníka správce daně, na jedné straně a na straně druhé nikde není a to ani v rozhodnutí žalovaného ani soudu uvedeno, z čeho je dovozováno, že neprokázala ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků skutečnosti mající vliv na její daňovou povinnost. Z rozhodnutí žalovaného i odůvodnění rozsudku krajského soudu vyplývá, že v podstatě neprokázala existenci dalších tržeb, což je však zcela absurdní požadavek, neboť v zásadě nelze prokázat něco, co neexistuje. V tomto směru by musel žalovaný, respektive správce daně prokázat, že další tržby měla a že o těchto tržbách neúčtovala. Takovýto důkaz žalovaný nemá a závěry o použití pomůcek nejsou na místě, neboť z celého daňového řízení i z řízení před krajským soudem nevyplývá, o jaké pomůcky žalovaný své rozhodnutí za stavu, kdy až do vydání konečné zprávy předložené důkazy nezpochybňoval, opírá. Rozhodnutí krajského soudu nelze než považovat za nepřezkoumatelné i s ohledem na to, že není zřejmé, zda součástí spisu, který měl být ve smyslu § 45 odst. 3. s. ř. s. předložen, je zřejmé, jaké pomůcky byly pro výpočet použity, a pokud při použití pomůcek měl těmito být prováděn důkaz soudem, pak tuto část správního spisu nebylo možno vyloučit a měl se soud I. stupně s tímto postupem vypořádat. Kasační stížností se domáhala zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný se ztotožnil s názorem krajského soudu, že stěžovatelka nedoložila požadované důkazní prostředky, výše jejich příjmů proto nebyla dostatečně doložena a z toho důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním. Otázka, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků byla krajským soudem posouzena správně a byla v odůvodnění rozsudku dostatečně odůvodněna. Způsob výpočtu daně podle pomůcek vyplývá z neveřejné části spisu a soud správně konstatoval, že bylo přihlédnuto ke zjištěným výhodám podle ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Manžel stěžovatelky nepředložil deníky tržeb a evidenci slev, pouze předložil rukou psané evidence, u kterých není chybou, že jsou psané ručně, ale že z nich není zřejmé, jaké množství jednotlivých druhů zboží bylo zlevněno, důvody slev, nákupní a prodejní cena zboží před slevou a po slevě, kdy bylo zboží nakoupeno, kdy byla sleva provedena, pouze je výše slevy vyčíslena jednou částkou. Stěžovatelka nesprávně v kasační stížnosti uvádí, že z odůvodnění napadeného

rozsudku a rozhodnutí žalovaného vyplývá, že v podstatě neprokázala existenci dalších tržeb, které dle jejího názoru neexistovaly. Manžel stěžovatelky byl vyzván k prokázání, že byly zaúčtovány všechny tržby, což z důvodů popsaných v rozhodnutí o odvolání neprokázal. V žádném z protokolů o převzetí dokladů není uvedeno, že správce daně převzal deník slev a evidenci tržeb, ani stěžovatelky v kasační stížnosti neuvádí, kdy měly být správci daně tyto doklady předány. Knihy závazků jsou uvedeny jako vrácené v protokole č. j. 12525/2000/202930/1121 ze dne 11. 8. 2000. O žádosti stěžovatelky o vyloučení pracovnice finančního úřadu – správce daně A. B. z daňového řízení z důvodu její podjatosti vůči její osobě rozhodla ředitelka finančního úřadu rozhodnutím č. j. 8558/01/202010/0447 ze dne 5. 6. 2001 tak, že ji z daňového řízení nevyloučila a své rozhodnutí odůvodnila. O její námitce bylo tedy rozhodnuto v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Žalovaný se touto námitkou stěžovatelky uplatněnou v odvolání v průběhu odvolacího řízení zabýval. Přezkoumal rozhodnutí finančního úřadu – správce daně a neshledal porušení zákona o správě daní a poplatků. Protože stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti stejné důvody, které již uplatnila v žalobě, odkázal žalovaný na své vyjádření k žalobě. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), avšak ke skutečnostem, které stěžovatelka uplatnila poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, nepřihlížel (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal důvodnost stížního bodu uvedeného v kasační stížnosti, totiž, že v řízení před správcem daně byl porušen zákon v tom, že daňovou kontrolu prováděla pracovnice správce daně A. B., která byla ve věci stěžovatelky podjatá. Vyřešení tohoto stížního bodu je totiž rozhodující, protože pokud by se prokázala jeho důvodnost, nemohlo by obstát rozhodnutí správce daně a následně žalovaného. Tuto námitku stěžovatelka uplatnila již v žalobě proti rozhodnutí žalovaného a krajský soud se jí v napadeném rozsudku zabýval. Z obsahu správního spisu vyplývá, že Finanční úřad v Podbořanech podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků vyzval stěžovatelku, aby se dne 22. 6. 2000 dostavila ke správci daně, protože dnem 22. 6. 2000 je u ní zahájena daňová kontrola daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996, 1997 a 1998 s tím, že stěžovatelka provozuje svoji podnikatelskou a výdělečnou činnost jako spolupracující manželka V. K., takže účetní doklady byly vyžádány od něj (a jsou uvedeny v protokolu ze dne 22. 6. 2000). Výzvu podepsal vedoucí oddělení 930 správce daně, věc vyřizovala: B. Tato výzva byla stěžovatelce doručena dne 29. 5. 2000. O ústním jednání dne 22. 6. 2000 byl sepsán protokol a podle jeho obsahu se jednání zúčastnili za správce daně A. B. a daňový subjekt V. K. Další výzva k prokázání skutečnosti při daňové kontrole byla manželu stěžovatelky zaslána dne 10. 7. 2000, a jemu doručena dne 14. 7. 2000, podle níž věc vyřizovala: B., výzvu podepsal vedoucí oddělení 930 Ing. A. S. Další ústní jednání se konalo dne 31. 7. 2000, jehož se zúčastnil manžel stěžovatelky V. K. a za správce daně A. B. Další ústní jednání se konalo dne 4. 8. 2000 a 11. 8. 2000 a zúčastnili se ho za správce daně A. B. a manžel stěžovatelky. Se zprávou o výsledku daňové kontroly byla stěžovatelka seznámena dne 18. 8. 2000 a za správce daně s ní jednala jeho pracovnice A. B. Po dobu provádění daňové kontroly správcem daně, za něhož jednala a daňovou kontrolu prováděla jeho pracovnice A. B., tj. od 22. 6. 2000 do 18. 8. 2000 stěžovatelka žádnou námitku podjatosti pracovnice správce daně A. B. nevznesla. Na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 18. 8. 2000 vydal správce daně dne 4. 9. 2000 dodatečné platební výměry č. 1000000356 a č. 1000000357, které za finanční úřad v Podbořanech podepsala Ing. S. K., ředitelka tohoto úřadu, věc vyřizovala J. P. Teprve v odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům stěžovatelka žádala podle § 26 odst. 4

zákona o vyloučení z daňového řízení pracovnice A. B. z důvodu podjatosti k osobám v řízení zúčastněných pro její přesvědčení o stanovení výsledku daňové kontroly podle pomůcek předem, z důvodných pochybností ovlivnění daňové kontroly předchozím pracovním vztahem manžela stěžovatelky s manželem A. B., který vyvrcholil pracovním konfliktem.

Rozhodnutím ze dne 5. 6. 2001, zn. 8558/01/202010/0447 ředitelka správce daně nevyloučila pracovnici správce daně A. B. z daňového řízení, protože nebyly splněny podmínky pro její podjatost. Ve správě o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob byly podrobně popsány důvody, proč správce daně stanovil daňovou povinnost podle pomůcek a stěžovatelka se k těmto důvodům mohla vyjádřit, ale neučinila tak. Skutečnost, že A. B. je manželkou spolupracovníka nebo nadřízeného manžela stěžovatelky, se kterým měl manžel stěžovatelky pracovní konflikt, byla stěžovatelce známa, avšak neuplatnila ji, ačkoli tak byla povinna učinit neprodleně. Otázku, zda ve věci prováděla daňovou kontrolu vyloučená pracovnice správce daně řešil i žalovaný v napadeném rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům, které jsou předmětem přezkumné činnosti soudu. Učinil pak tak i krajský soud, jak již výše uvedeno v napadeném rozsudku.

Pracovník správce daně je z daňového řízení vyloučen vždy, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo daňových záležitostech osob blízkých (§ 26 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daně a poplatků). Pracovník správce daně je z daňového řízení vyloučen též v případě, že se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně (§ 26 odst. 2 téhož zákona). Daňový subjekt, další osoby zúčastněné na řízení i pracovník správce daně jsou povinni neprodleně oznámit vedoucímu pracovníkovi správce daně skutečnosti uvedené v odstavcích 1 a 2 a další skutečnosti nasvědčující podjatosti pracovníka správce daně (§ 26 odst. 3 téhož zákona). Splnění podmínek pro podjatost pracovníka je nutno vedle případu uvedených v odstavcích 1 a 2 vyvozovat z jeho poměru k předmětu řízení anebo k osobám na řízení zúčastněným (§ 26 odst. 4 téhož zákona). O vyloučení pracovníka z daňového řízení v předmětné věci rozhodne vedoucí pracovník správce daně (§ 26 odst. 6 téhož zákona). Proti rozhodnutí o vyloučení pracovníka podle odst. 6 není přípustné odvolání (§ 26 odst. 7 téhož zákona).

Ačkoliv daňová kontrola, kterou prováděla pracovnice správce daně A. B., probíhala od 22. 6. 2000 do 18. 8. 2000, tedy trvala téměř dva měsíce, stěžovatelka nepostupovala podle ust. § 26 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. a neoznámila neprodleně vedoucímu pracovníkovi správce daně skutečnosti, z nichž vyvozovala v pozdější době, tj. až po skončení daňové kontroly podjatost pracovnice správce daně A. B. O jejím návrhu na vyloučení této pracovnice správce daně rozhodl vedoucí pracovník správce daně způsobem výše uvedeným, tedy nevyloučil pracovnici A. B. z daňového řízení. O tom, že pracovnice správce daně A. B. při provádění daňové kontroly nebyla vyloučena z provádění této daňové kontroly nepochybuje ani Nejvyšší správní soud. Vychází přitom jednak z rozhodnutí vedoucího pracovníka správce daně a jednak z okolností případu, tzn. i z tvrzení samotné stěžovatelky. Ani stěžovatelka totiž neuvádí takové skutečnosti, z nichž by takovou podjatost bylo možno vyvodit. Podjatost A. B. totiž spatřuje v tom, že je manželkou bývalého předsedy družstva D. P., který byl přímým nadřízeným jejího manžela a se kterým měl názorový pracovní spor, pro který nakonec dostal i výpověď z pracovního poměru a konflikty došly tak daleko, že do nich byly zataženy i manželky, tj. A. B. a I. K. O jaké konflikty mělo jít, ani v kasační stížnosti neuvádí. Námitka podjatosti A. B. se jeví Nejvyššímu správnímu soudu jako účelová, protože podle tvrzení samotné stěžovatelky v kasační stížnosti, nelze pochybovat o tom, že stěžovatelka pracovnici správce daně A. B. znala, a věděla, kdo je její manžel, a přesto do dokončení daňové kontroly neoznámila vedoucímu pracovníku správce daně skutečnosti, nyní

jí uplatňované. Námitka stěžovatelky, že tak byla povinna učinit i pracovnice správce daně A. B., není důvodná, protože tak by tomu bylo jen v případě, pokud by sama pociťovala skutečnosti nasvědčující podjatosti. Z toho, že tak neučinila, je možno dovodit, že se necítila být podjatá vůči stěžovatelce. Tento závěr potvrzuje i chování stěžovatelky v průběhu daňové kontroly. Teprve poté, když daňová kontrola skončila a s jejími výsledky byla seznámena a byly vydány dodatečné platební výměry správcem daně, na jejichž vydání se však již pracovnice správce daně A. B. nepodílela, stěžovatelka navrhla její vyloučení z daňového řízení (tedy po skončení její účasti v daňovém řízení).

Daňovou kontrolou podle § 16 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb. pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu a je součástí správy daní podle § 1 odst. 2 zákon o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 16/2004 - 60 vyslovil, že daňová kontrola není samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledku a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen. Jde tedy o procesní postup sloužící k prověření správnosti daňové povinnosti v daném případě uvedené v předložených daňových přiznáních. V jeho rámci daňový subjekt prokazuje svá tvrzení. V zásadě tedy je kontrola založena na dokazování. Námitka stěžovatele, že daňová kontrola a celé daňové řízení bylo vedeno tak, že směřovalo k vyměření daně za použití pomůcek není důvodná. Tvrzení kontrolního pracovníka (jímž byla i A. B.) ve zprávě o kontrole, že daň musí být (bude) stanovena podle pomůcek není závazné a nelze vyloučit, že správce daně o dani rozhodující se s tímto závěrem neztotožní. Stejně tak i nadřízený správce daně může v odvolacím řízením dospět k závěru, že ke stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky. Pro tento závěr svědčí i to, že v průběhu odvolacího řízení bylo dokazování doplňováno a stěžovatelce a jejímu manželovi byla dána možnost ještě předložit další důkazy. Jedná se např. o výzvu ze dne 3. 1. 2002, ústní jednání dne 27. 3. 2002. Jak již vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56 k dotčení práv daňového subjektu stanovením daně podle pomůcek dochází okamžikem, kdy daň podle nich skutečně byla stanovena a závěr kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, tedy o nutnosti stanovit daň podle pomůcek se nemůže nijak odrazit v zákonnosti rozhodnutí soudem přezkoumávaného, protože takový závěr není pro správce daně rozhodujícího o dani závazný.

Ze všech důvodů výše uvedených proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku stěžovatelky uvedenou v kasační stížnosti spočívající v tvrzení podjatosti pracovnice žalovaného (správně správce daně) A. B. a z toho důvodu nezákonnosti rozhodnutí žalovaného (a předtím správce daně o doměření daně stanovené podle pomůcek).

Další stížní bod kasační stížnosti stěžovatelky spočívá v tom, že k výzvám správce daně doložila všechny potřebné skutečnosti a nebylo tedy důvodu daň stanovit podle pomůcek. Nikde není, podle ní, a to ani v rozhodnutí žalovaného ani v rozhodnutí soudu uvedeno, z čeho je dovozováno, že neprokázala ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků skutečnosti mající vliv na daňovou povinnost. Z odůvodnění napadeného rozsudku i z rozhodnutí žalovaného, podle ní, vyplývá, že v podstatě neprokázala existenci dalších tržeb, což je však zcela absurdní požadavek, neboť zásadně nelze prokázat něco, co neexistuje.

Jaké doklady stěžovatelka a její manžel předložili správci daně i v odvolacím řízení vyplývá z obsahu správního spisu. Daňová kontrola u stěžovatelky a jejího manžela byla

zahájena dne 22. 6. 2000 a to daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1996, 1997 a 1998, daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roků 1997 a 1998 a daně silniční za zdaňovací období roku 1998. V protokolu o ústním jednání ze dne 22. 6. 2000 je uvedeno, jaké doklady předložil manžel stěžovatelky za rok 1996, za rok 1997 i za rok 1998. Protokol o tomto ústním jednání manžel stěžovatelky podepsal. Výzvou ze dne 10. 7. 2000 byl manžel stěžovatelky vyzván mj. k doložení záznamů denních tržeb a prokázání denní tržby v roce 1996, 1997 a 1998. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 31. 7. 2000 k tomuto bodu výzvy doložil za rok 1996 11 kusů listů, za rok 1997 12 kusů listů a za rok 1998 12 kusů listů. Další ústní jednání proběhlo 4. 8. 2000, při němž manžel stěžovatelky předložil další tam uvedené doklady. U ústního jednání dne 11. 8. 2000 byly manželu stěžovatelky předložené doklady při předchozích ústních jednáních vráceny, přičemž manžel stěžovatelky protokol o ústním jednání ze dne 11. 8. 2000 podepsal. Zpráva o výsledku daňové kontroly byla se stěžovatelkou a jejím manželem projednána dne 18. 8. 2000 a je v ní konstatováno, že veškeré doklady, záznamy a písemnosti předložené ke kontrole byly daňovému subjektu v pořádku vráceny, přičemž manžel stěžovatelky tuto zprávu o výsledku daňové kontroly podepsal. Pokud stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že v protokolu o ústním jednání ze dne 27. 3. 2002 je uvedeno, že v konečné zprávě ze dne 18. 8. 2000 správce daně tvrdí, že doklady týkající se evidence tržeb a slev byly předány podle protokolu č. j. 12525/2000/202930/1121, ale žádné doklady týkající se evidence tržeb a slev tímto protokolem, ale ani žádným jiným protokolem ke dni 27. 3. 2002 ani dosud nebyly vráceny, pak je k tomu třeba uvést, že v protokolu ze dne 27. 3. 2002 je uvedeno toto: K tvrzení DS, že mu nebyly vráceny evidence slev a evidence tržeb předložené ke kontrole lze uvést, že DS dne 18. 8. 2000 svým podpisem zprávy o výsledku daňové kontroly ztvrzuje, že veškeré doklady, záznamy a písemnosti předložené ke kontrole byly DS v pořádku vráceny. V tomto protokolu ze dne 27. 3. 2002 tedy není uvedeno to, co tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti, tj. že doklady týkající se evidence tržeb a slev jim byly předány, ale jen to, že podle obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 18. 8. 2000, který potvrdil svým podpisem manžel stěžovatelky, mu byly vráceny veškeré doklady a záznamy a písemnosti předložené ke kontrole. Totéž pak lze uvést i o námitce stěžovatelky, že v protokolu ze dne 22. 6. 2000 je uvedeno, že byla předložena kniha závazků, avšak tato kniha závazků nebyla nikdy vrácena. Je nutné jen opakovat, že vrácení všech dokladů manžel stěžovatelky potvrdil a neměl k obsahu zprávy o výsledku daňové kontroly v tomto směru žádné námitky, a to ani stěžovatelka.

Z manželem stěžovatelky předložených dokladů žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel (když v průběhu odvolacího řízení ještě bylo provedeno doplnění dokazování). Pokud jde o evidenci tržeb, za rok 1996 předložil manžel stěžovatelky 11 kusů listů a za rok 1997 12 kusů listů, které jsou ve fotokopii založeny v příloze jako účetní doklady, přičemž tyto ručně psané písemnosti nebyly správcem daně ani žalovaným v napadeném rozhodnutí a také krajským soudem uznány jako účetní doklady, nikoliv proto, že jsou psány rukou, ale proto, že z ručně psané evidence nelze vycházet, protože nebyla vedena řádně, stejně tak jako ze dvou listů za rok 1996 a dvou listů za rok 1997 předložených jako evidence slev, protože z ní nebylo zřejmé, jaké množství jednotlivých druhů zboží bylo zlevněno, jaký byl důvod slev, kdy bylo zboží nakoupeno, jaká byla nákupní a prodejní cena zboží před a po slevě a kdy byla sleva provedena. Výše slevy byla vždy vyčíslena souhrnnou částkou za den, navíc doložené listy byly bez jakéhokoliv označení a uváděné částky jsou přepisovány.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle ust. § 31 odst. 5 cit. zák. nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 - 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará v součinnosti s daňovým subjektem.

Podle § 23 odst. 10 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů pro zjištění základu daně se vychází z účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb.). Jestliže ovšem je účetnictví vedeno v rozporu s právními předpisy, nemůže se stát důkazním prostředkem, kterým by bylo možné ověřit základ daně uvedený v podaném přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Podle § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Podle odst. 2 téhož ust. účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období. Podle odst. 3 téhož ust. účetnictví účetní jednotky je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky.

Podle ust. § 11 odst. 1 písm. d) zák. č. 526/1990 Sb., o cenách je prodávající povinen vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji, pokud jde o ceny spotřebního zboží prodávaného konečnému spotřebiteli. Podle § 4 odst. 1 vyhlášky č. 580/1990 Sb., kterou se provádí zákon o cenách, konečným spotřebitelem se pro účely cenových předpisů rozumí fyzická nebo právnická osoba, která nakupuje zboží za jiným účelem než pro podnikání. Podle odst. 2 téhož ust. evidence cen, kterou je prodávající povinen uchovávat, musí obsahovat údaje, z nichž je zřejmý název, popř. druh zboží, určené podmínky, k nimž se cena vztahuje, výše ceny, za kterou je zboží prodáváno, a období, v němž se za tuto cenu prodávalo.

Podle § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je poplatník daně z příjmu fyzických osob provozující podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost, který přijímá platby v hotovosti, povinen vést kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy evidenci (záznamy) denních tržeb, není-li rozhodnutím správce daně stanoveno jinak.

Stěžovatelka a její manžel podle výše citovaných zákonných ustanovení nepostupovali, což velmi podrobně a přesvědčivě a v souladu s obsahem správního spisu odůvodnil žalovaný v napadeném rozhodnutí. S jeho závěry krajský soud v napadeném rozsudku souhlasil a souhlasí s nimi i Nejvyšší správní soud. Tvrzení stěžovatelky v kasační stížnosti, že doložil všechny potřebné skutečnosti a proto nebylo důvodu daň stanovit podle pomůcek, neodpovídá skutečnosti.

Tvrzení stěžovatelky je totiž v tomto směru jen v obecné rovině, neboť uvádí „Z celého průběhu řízení (jak bylo uváděno i v odvolacím řízení i řízení před Krajským soudem) je zcela zřejmé, že jsem správci daně k jeho výzvám doložila všechny potřebné skutečnosti, a nebylo tedy důvodu daň stanovit podle pomůcek“. Podstatou věci však je, že manžel stěžovatelky vedl účetnictví v rozporu s právními předpisy (zák. č. 563/1991 Sb.,

o účetnictví, Opatřením Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, č. j. 281/71 702/95, kterým se stanoví postupy účtování u fyzických osob provozujících podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost účtujících v soustavě jednoduchého účetnictví účinným od 1. 1. 1996 a dalšími výše citovanými).

V kasační stížnosti stěžovatelka uplatnila i stížní bod spočívající v tom, že z celého daňového řízení i řízení před krajským soudem nevyplývá o jaké pomůcky žalovaný své rozhodnutí za stavu, kdy až do vydání konečné zprávy předložené důkazy nezpochybňoval, opírá. Tento stížní bod však byl uplatněn teprve v kasační stížnosti a proto k němu Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet. Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Kasační stížnost stěžovatele shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou, a proto jí zamítl podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.

V řízení před Nejvyšším správním soudem měl úspěch žalovaný, kterému by příslušela náhrada nákladů tohoto řízení podle ust. § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný jednak náhradu těchto nákladů řízení neúčtoval, jednak mu prokazatelné náklady, podle obsahu spisu, nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o nákladech řízení tak, jak je ve výroku tohoto rozhodnutí uvedeno.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. září 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu