



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **J. A.**, zastoupeného 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 282/2003 – 31,

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 282/2003 – 31, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 20. 10. 2003, č. j. 15893/110/2001, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 15. 1. 2001, č. j. 755/01/202970 a č. j. 767/00/202970, jimiž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 957 455 Kč a za rok 1998 ve výši 1 364 221 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 stěžovatel za rozhodná zdaňovací období nedoložil provedení úplných fyzických inventur zásob zboží a materiálu, provedení inventarizace majetku a skladovou evidenci zásob zboží skladovými kartami, případně jinými důkazními prostředky. 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 daňové kontrole. Proto má podle názoru krajského soudu napadené rozhodnutí oporu ve spisovém materiálu a nelze ho považovat za nepřezkoumatelné.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, 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 k nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel vycházel 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 v této věci je součástí spisu nejen zpráva z kontroly a napadené rozhodnutí, ale i odvolání a všechna doplnění k němu. V napadeném rozsudku je však závěr, že napadené rozhodnutí má oporu ve spise, odvozen pouze z jeho shody s obsahem zprávy z kontroly. Je také možné, že krajskému soudu nebyl dodán spisový materiál úplný. Nebylo tedy zkoumáno tvrzení obsažené v žalobě, že napadené rozhodnutí nijak nereagovalo na podstatnou část odvolacích důvodů. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že ve svém odvolání uvedl postupně osm bodů, ale finanční ředitelství se vyjádřilo jen k prvním třem. V ostatním pak pouze na jedné straně vyjmenovaná stručně uvedená odůvodnění odvolání a na druhé straně správcem daně uvedená zjištění. Obě skupiny tvrzení jsou ve stavu, v jakém jsou uvedena v napadeném rozhodnutí, nesrovnatelná a tedy buď nepřezkoumatelná nebo svědčí o tom, že 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 nijak nevyjádřil, respektive vyjádřil pouze tak, že konstatoval shodu tvrzení finančního ředitelství uvedeného v napadeném rozhodnutí se zprávou o kontrole. Dále stěžovatel v kasační stížnosti reprodukoval body 4) až 7) uvedené v jeho odvolání včetně závěrečného konstatování a namítal, že na tato tvrzení ani finanční ředitelství ani krajský soud nereagoval. Stěžovatel poukázal na to, že finanční ředitelství na str. 4 tvrdí porušení opatření FMF č. j. V/20/100/1992, které pro něj účtujícího v jednoduchém účetnictví nebylo závazným předpisem. K tomu finanční ředitelství ve svém vyjádření, jak je uvedeno na str. 3 napadeného rozsudku, uvedlo, že přechod na pomůcky nebyl odůvodněn porušením účetních předpisů, ale krajský soud s tímto významným vyjádřením nijak nepracuje. Pokud tedy správce daně uvádí, že důvodem pro nemožnost stanovit daň dokazováním není porušením účetních předpisů a ve spisovém materiálu není nikde uvedeno, že by došlo k porušení jiných předpisů, je zřejmé, že pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není podle spisového materiálu žádný důvod. V průběhu kontroly byla podána námitka podjatosti na osoby, které prováděly kontrolu. Finanční ředitelství konstatovalo, že pracovníci, proti nimž byla námitka vznesena, nepokračovali v kontrole až do jejího zamítnutí, ale skutečnost je taková, že pro podjatost byla navržena na delegování místní příslušnosti správce daně. Ta byla zamítnuta 16. 2. 2001, tedy po vydání napadených platebních výměrů. Ustanovení o podjatosti je podle stěžovatele třeba vztáhnout i na žádost o delegaci, je-li jejím důvodem podjatost. Námitka podjatosti byla vznesena i proti ředitelce Ing. S. K. a napadené platební výměry byly podepsány Ing. A. F. Je tedy možné konstatovat, že napadená rozhodnutí jsou neplatná, protože chybí podpis pověřeného pracovníka. Stěžovatel nemá k dispozici vnitřní předpis a neoprávněnost podpisu odvozoval ze skutečnosti, že nikdy nedostal žádný platební výměr podepsaný jinou osobou než ředitelkou. Stěžovatel také namítal, že správce daně

neprovedl navrhované důkazní prostředky, konkrétně zkoumání pravosti listin, které byly podle jeho tvrzení svým obsahem v rozporu s jeho zjištěními. Ve zprávě o výsledku kontroly tyto návrhy neuvedl a ani neuvedl, proč je neprovedl. Finanční ředitelství tvrdí, že písemný dokument je věrohodnější. Takový argument nelze přijmout, protože osoby vyslychané jako svědci svou výpovědí zpochybnily obsah smluv. Tím, že příslušné smlouvy podepsaly, potvrdily pravdivost skutečností v nich uvedených, ale tuto pravdivost zpochybnily svým tvrzením u ústního jednání. Správce daně také použil jako důkazy výsledky svědků, o kterých stěžovatel nebyl informován, takže nemohl využít svého práva být přítomen a klást otázky, a dále výsledky místního šetření, které však svým obsahem jsou výsledkem svědka. Jde o prostředky získané v rozporu se zákonem a podle zákona nemohou být důkazem. Finanční ředitelství ponechalo bez povšimnutí argumenty stěžovatele, že se výsledky konaly v jinou dobu než mu bylo oznámeno. Pokud krajský soud mimo jiné označil namítané skutečnosti za nepodstatné, protože se stěžovatel k výsledkům v původně oznámených termínech nedostavil, jde o informaci, kterou je nutné dokazovat a pokud nebyla dokázána, nelze k ní přihlížet. S ohledem na shora uvedené stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen, stejně jako rozhodnutí finančního ředitelství a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Podbořanech.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti setrvalo na svém stanovisku a odkázalo na své rozhodnutí o odvolání a vyjádření k žalobě. Finanční ředitelství uvedlo, že 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 stěžovatel vedl účetnictví v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a neprokázal věrohodnými důkazními prostředky rozdíly vykázané v účetnictví a v daňovém přiznání, tzn. že znemožnil správci daně stanovit daňovou povinnost dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání reagovalo na všechny námitky uvedené stěžovatelem v odvolání včetně jeho doplnění. Na straně 3, 4 a 6 se vyjádřilo k osmi bodům připomínek stěžovatele, nikoliv jím uváděným prvním třem. Uznalo důvodnost námitky stěžovatele k textu na straně 4 rozhodnutí o odvolání do té míry, že opravdu obsahuje nesprávný odkaz na opatření Ministerstva financí České republiky z roku 1992. Za odkazem následuje výčet toho, co ukládá zákon o účetnictví, nikoli opatření. Tato chyba v psaní představuje vadu, která nemá vliv na výrok rozhodnutí. Důvodem přechodu na pomůcky nebylo porušení účetních předpisů. K námitce týkající se podjatosti osob, které prováděly kontrolu, finanční ředitelství uvedlo, že v souladu s § 26 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dotčení pracovníci správce daně v kontrole nepokračovali. Rozhodnutím jak ředitelky finančního úřadu, tak ředitele finančního ředitelství bylo rozhodnuto, že pro vyloučení stěžovatelem označených pracovníků nejsou splněny podmínky. Námitku stěžovatele, že výsledky svědků se konaly v jinou dobu než bylo stěžovateli oznámeno, označilo finanční ředitelství za neopodstatněnou a odkázalo na spis správce daně. Z těchto důvodů navrhlo zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Pokud stěžovatel vyjadřuje možnost, že krajskému soudu nebyl dodán spisový materiál úplný, nejedná se svou povahou o stížní bod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V této souvislosti pak stěžovatel vytýkal krajskému soudu, že se nevyjádřil, resp.

vyjádřil nedostatečně, k jeho tvrzení obsaženém v žalobě, že se finanční ředitelství (nesprávně označeno v žalobě i v kasační stížnosti jako žalobce) vůbec nevypořádalo s pěti body odvolání. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí platí dispoziční zásada, neboť soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí pouze 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. Vytýká-li stěžovatel krajskému soudu, že k žalobnímu bodu II. písm. a) v napadeném rozsudku pouze konstatoval shodu tvrzení finančního ředitelství v jeho rozhodnutí s obsahem zprávy o kontrole, považuje Nejvyšší správní soud především za nezbytné poukázat na vágnost a neurčitost formulace tohoto žalobního bodu. Krajský soud proto také v rovinně vymezené žalobním bodem zhodnotil obsah napadeného správního rozhodnutí s tím, že závěr finančního ředitelství odpovídá výsledkům provedeného daňového řízení a zprávě o daňové kontrole. Proto v tomto směru nelze vytýkat krajskému soudu nezákonnost ve smyslu § 103/1 písm. a) a b) s. ř. s.

Namítá-li stěžovatel v návaznosti na reprodukci odvolacích důvodů 4) až 7) včetně závěrečného konstatování, že se jimi nezabývalo finanční ředitelství a následně ani krajský soud, jedná se o nepřipustné námítky ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., protože se jedná o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

Nedůvodně je krajskému soudu vytýkáno, že nepracuje s vyjádřením finančního ředitelství a že přechod na pomůcky nebyl odůvodněn porušením účetních předpisů. Jak už bylo výše uvedeno, v souladu s dispoziční zásadou přezkoumává soud napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů. Stěžovatel však v žalobě pouze namítal, že opatření FMF č. j. V/20/100/1992, o němž tvrdí finanční ředitelství, že jej stěžovatel porušil, nebylo pro něj závazným předpisem a navíc že v letech 1997 - 1998 nebylo platné. S žalobním bodem tohoto obsahu se krajský soud vypořádal a neměl důvod se zabývat vyjádřením finančního ředitelství, které překročilo rámeček tohoto žalobního bodu.

Stěžovatel v podstatě shodně jako v žalobě dovozuje, i když ne s příliš srozumitelnou argumentací, že platební výměry Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 15. 1. 2001, č. j. 755/01/202970 a č. j. 767/00/202970, jimiž mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 957 455 Kč a za rok 1998 ve výši 1 364 221 Kč jsou neplatné podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, protože chybí podpis pověřeného pracovníka ve smyslu odst. 1 (správně odst. 2) písm. g) citovaného ustanovení. Smyslem citovaného ustanovení je umožnit vydání osvědčení o neplatnosti takových rozhodnutí, která postrádají některou ze zákonem stanovených podstatných (základních) náležitostí, takže je nelze za rozhodnutí vůbec považovat. O takovou situaci se v daném případě nejedná, protože v předmětných dodatečných platebních výměrech jsou vlastnoruční podpisy Ing. A. F. s uvedením jména, příjmení a funkce této pracovnice v souladu s § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků a krajský soud tak neměl důvod mít pochybnosti o tom, že se jedná o pověřenou pracovníci správce daně, zejména když stěžovatel v tomto směru v žalobě neuvedl žádné relevantní skutečnosti, které by mohly tento závěr zpochybnit. Dovožovat neoprávněnost podpisu dodatečného platebního výměru pouze z toho, že stěžovatel nikdy nedostal žádný platební výměr podepsaný jinou osobou než ředitelkou je nedostačující. Proto Nejvyšší správní soud v tomto směru neshledal nezákonnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Za nedůvodný považuje Nejvyšší správní soud stížní bod, v němž je namítáno, že ve zprávě o kontrole nejsou uvedeny důkazní návrhy stěžovatele a ani proč nebyly provedeny. Zpráva o daňové kontrole sepsaná podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je sepisována správcem daně o výsledku zjištění učiněných v průběhu daňové kontroly. Citované ustanovení nestanoví, jaký má být obsah této zprávy, ale v žádném případě nelze dovodit, že by v ní mělo být uvedeno, jaké důkazy navrhoval daňový subjekt provést a zdůvodnění, proč správcem daně provedeny nebyly. Protože se jedná o zprávu o výsledku kontrolního zjištění, lze dovodit, že by z ní mělo být patrné, co bylo předmětem daňové kontroly, které daně a zdaňovacího období se týkala a jaká výsledná zjištění byla v rámci daňové kontroly učiněna.

Stěžovatel shodně jako v žalobě obecně namítal, že správce daně použil jako důkazy výsledky svědků, o nichž nebyl informován a nemohl tak využít svého práva klást jim otázky. Přesto, že krajský soud se velmi podrobně tímto žalobním bodem zabýval a konkrétně zdůvodnil jeho neopodstatněnost, stěžovatel setrval na svém neurčitěm tvrzení. Vzhledem k tomu, že podkladem pro jeho závěr byl obsah správního spisu, do něhož měl stěžovatel možnost nahlížet jak v průběhu daňového řízení, tak i soudního řízení, považuje Nejvyšší správní soud za absurdní požadavek stěžovatele, aby bylo předmětem dokazování, zda se stěžovatel k výsledkům v původně oznámených termínech dostavil či nikoliv. V odůvodnění svého rozhodnutí finanční ředitelství uvedlo, že vycházelo ze svědecké výpovědi M. S., J. K., K. Š., M. R., M. V., M. J. a Z. T. Ve správním spise je založen doklad, že dne 23. 6. 2000 bylo stěžovateli doručeno vyrozumění správce daně, že dne 3. 7. 2000 v 8,00 h bude na Finančním úřadě v Jeseníku proveden výslech svědka. Uvedeného dne byl tímto finančním úřadem vyslechnut v 8,30 h svědek M. R. bez přítomnosti stěžovatele. Dne 29. 6. 2000 bylo stěžovateli doručeno sdělení správce daně, že dne 10. 7. 2000 od 8,30 h budou na Finančním úřadu v Podbořanech provedeny výsledky svědků. Uvedeného dne se dostavil svědek M. V. a byl vyslechnut bez přítomnosti stěžovatele. Dne 25. 7. 2000 byl stěžovatel vyrozuměn správcem daně, že dne 4. 8. 2000 od 8,00 h bude vyslechnut na Finančním úřadě Plzeň-Jih svědek, jehož výslechu má stěžovatel právo být přítomen. Uvedeného dne byl vyslechnut svědek M. J. bez přítomnosti stěžovatele. Dne 19. 6. 2000 bylo stěžovateli doručeno vyrozumění správce daně, že dne 19. 6. 2000 od 14,00 h na Finančním úřadě v Kadani a dne 15. 6. 2000 na Finančním úřadě v Ostrově v době od 8,00 do 11,00 h a v době od 13,00 h do 15,00 h se uskuteční výsledky svědků, kterým má právo být stěžovatel přítomen. Dne 15. 6. 2000 byl na Finančním úřadě v Ostrově vyslechnut K. Š. bez přítomnosti stěžovatele. Dne 19. 6. 2000 byl vyslechnut M. S. a J. K., rovněž bez přítomnosti stěžovatele a svědek Z. T. byl vyslechnut již dne 14. 6. 2000, protože v termínu, na který byl předvolán, se nemohl dostavit. Tato vada, že výslech svědka byl proveden v jiném termínu než o jakém byl stěžovatel uvědoměn, však není vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí věci, protože správce daně měl i bez tohoto důkazu dostatek jiných důkazů pro závěr o nemožnosti stanovit daň za použití pomůcek.

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 stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. října 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu