

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **I. H.,** zastoupené advokátem JUDr. Jaroslavem Kubínem se sídlem Pražská 7, České Budějovice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 11. 2004, sp. zn. 10 Ca 211/2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 10. 2003, č. j. 7402/110/2003, č. j. 7399/110/2003, č. j. 7397/110/2003 a č. j. 3429/110/2003, kterými byla zamítnuta stěžovatelčina odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 4. 12. 2002, č. j. 254437/02/077910/1218, č. j. 254415/02/077910/1218, č. j. 254409/02/077910/1218 a č. j. 254378/02/077910/1218, kterými jí Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) doměřil daň z příjmů fyzických osob za roky 1999, 1998, 1997 a 1996.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“),

a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem.

Stěžovatelka tvrdí, že se správce daně dopustil při stanovení daně za použití pomůcek svévole v rozporu s usnesením Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2004. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem krajského soudu ohledně snížení jejích závazků o cenu materiálu pro výrobu obuvi. Podle ní představoval tento nakupovaný materiál náklad na prováděnou výrobu obuvi a byl tedy nezbytným výdajem pro dosažení ceny, tedy pro vyrobení výrobku.

Dále stěžovatelka kritizuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu tam, kde krajský soud tvrdí, že pro výpočet nebyly uvažovány tuzemské závazky, neboť se nevztahovaly k nakupovanému zboží v rámci stěžovatelčiny činnosti, tedy nákupu a prodeje hotového zboží. Nepřezkoumatelnost vidí stěžovatelka v tom, že krajský soud neuvedl výši těchto závazků a důvod, proč se podle něj neměly vztahovat k nakupovanému zboží a k nakupovaným surovinám.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že daňový subjekt nese v daňovém řízení důkazní břemeno, jež neunese, pokud ve stanovené lhůtě neodstraní pochybnosti správce daně o údajích uváděných v daňovém přiznání. K tomu v daném případě došlo, správce daně tedy vyměřil daň podle pomůcek, přičemž z úředních záznamů v daňovém spise je zřejmé, jaké pomůcky správce daně použil a že vzal v úvahu i výhody stěžovatelce svědčící. Žalovaný se dále nedomnívá, že by se při svém rozhodování dostal do rozporu s usnesením Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2004, přičemž doplňuje, že stěžovatelka měla patrně na mysli usnesení sp. zn. II. ÚS 385/02 a II. ÚS 387/02, na která odkazuje napadený rozsudek. V dalším pak žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě a celkově navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že stěžovatelka podala za léta 1996 a 1999 daňová přiznání, v nichž vykázala daňovou ztrátu, za léta 1997 a 1998 daňová přiznání, podle nichž byl základ daně nižší než součet nezdanitelných částí základu daně a odečitatelných položek. Ve všech čtyřech letech tedy vykázala nulovou daňovou povinnost. Dne 8. 12. 2000 byla se stěžovatelkou zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za roky 1996, 1997, 1998 a 1999. V rámci této kontroly byla uskutečněna řada ústních jednání podle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). V rámci této daňové kontroly byla také vyzvána k odstranění pochybností ohledně správnosti, průkaznosti a úplnosti účetnictví, skutečné výše spotřebovaného materiálu pro výrobu vlastních výrobků, druhů a množství vyrobené obuvi, dosažených příjmů a dalších skutečností. Správce daně ji proto vyzval k doložení několika desítek konkretizovaných dokumentů, což však bylo komplikováno i tím, že jí některé doklady, zejména část cenové evidence, byla odcizena z osobního automobilu.

Z této kontroly byl sepsán protokol ze dne 7. 8. 2002. Z ní vyplývá, že stěžovatelka podnikala jako účastník sdružení „H. – Š.“ společně se svou dcerou a s panem J. Š., přičemž hlavním předmětem jejich podnikatelské činnosti byla výroba obuvi a nákup a prodej již hotového zboží. Dále je zde uvedeno, že měl správce daně pochybnosti o průkaznosti a

správnosti předloženého účetnictví, když stěžovatelka zejména nepředložila inventarizaci majetku a závazků, stejně jako nebyla předložena průkazná inventarizace pohledávek a závazků, cenová evidence prodávaného zboží, evidence slev a některé další evidence. Při inventuře pohledávek byly zjištěny nesrovnalosti oproti údajům uvedeným v daňovém přiznání. Ani na základě výzev se nepodařilo prokázat správnost vykázaných příjmů, respektive proúčtování veškerých uhrazených pohledávek z předchozích let. Stěžovatelka a její společníci také neprokázali stav majetku a závazků a stav svého obchodního majetku na konci zdaňovacích období. Jejich účetnictví přitom správce daně označil za neprůkazné, když pokaždé uvádělo jiný údaj a jeho správnost nelze ověřit ani z předložené knihy vystavených faktur, jež je vedena v rozporu se zákonem o účetnictví. Stěžovatelka a její společníci dále nepředložili úplnou skladovou evidenci materiálu, skladovou evidenci zásob vytvořených vlastní činností a skladovou evidenci veškerého zboží, což bylo zjištěno i namátkovou kontrolou skladních karet. Nesrovnalosti byly zjištěny např. v uváděných zásobách svršků pro výrobu obuvi, fialových přezek a podešví. Nebyly tak podle správce daně řádně provedeny povinné inventarizace zásob. Nesrovnalosti byly zjištěny také mezi údaji o nákupu materiálu dle skladních karet materiálu a výdaji vynaloženými na zajištění a udržení zdanitelných příjmů za materiál podle předloženého účetnictví. Stěžovatelka a její společníci tedy neprokázali rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti a ani k výzvám správce daně nevyvrátili jeho pochybnosti, když předložené účetnictví bylo neprůkazné, jak správce daně stěžovatelce prokázal, a neumožňovalo přezkoumání základu daně. Za některé roky pak stěžovatelka vůbec nepředložila například skladovou evidenci materiálu, inventarizaci zahraničních závazků či cenovou evidenci zboží. Proto správci daně nezbylo než stanovit daň za použití pomůcek a s tím daňovou kontrolu ukončil.

Při stanovení daně pak správce daně porovnal zjištěné materiálové náklady na výrobu jednoho páru obuvi u různých typů obuvi vyráběných stěžovatelkou a jejími společníky a prodejní cenu těchto jednotlivých typů, dále zohlednil pohledávky účastníků sdružení a další skutečnosti a určil tak celkové příjmy a výdaje na jejich dosažení a následně jejich rozdíl, tedy zisk a z něj vypočítal daň, kterou měla stěžovatelka za jednotlivé roky odvést. Na základě tohoto vyměření za použití pomůcek tak správce daně dodatečně vyměřil stěžovatelce čtveřicí výše označených dodatečných platebních výměrů ze dne 4. 12. 2002 daň za rok 1996 ve výši 382 880 Kč, za rok 1997 ve výši 382 960 Kč, za rok 1998 ve výši 102 060 Kč a za rok 1999 ve výši 329 300 Kč.

Proti těmto čtyřem dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, v němž uvedla, že svou účetní agendu zadala odborné firmě, a proto spoléhala na to, že je její účetnictví vedeno spolehlivě a průkazně. Tvrdila, že z evidence jejích zásob přímo vyplývá produkce její činnosti, když se všechny tři základní komponenty obuvi (podešve, stélky a svršky obuvi) přímo váží na katalogová čísla uvedená v její nabídce zboží i v odběratelských fakturách. Byla tak podle svého názoru schopna doložit expedovaný počet kusů výrobků bez ohledu na úhradu. Vlastní zisk z výroby naopak nebylo možno sledovat z údajů v daňovém přiznání, kde jsou uvedeny pouze příjmy z prodeje vlastní výroby ve zdaňovacím období. Pomůcky pro stanovení daně nelze podle jejího názoru použít v daném případě tak, aby vystihly skutečnost výrobní náročnosti výroby obuvi. Trvala na tom, že její výroba byla ve skutečnosti ztrátová, což ji nutilo používat bankovní úvěry a nakonec výrobní činnost ukončit. Upozornila také na to, že započala nový rozbor evidenčních a účetních dokladů, aby mohla prokázat pravdivost svých tvrzení a zejména pravdivost vykazovaných tržeb, a pokud v dosavadním daňovém řízení snad nepředložila na základě výzev správce daně v uspokojivém rozsahu některé požadované skutečnosti, bylo to zdůvodněno neporozuměním a nikoli snahou cokoli zamlčovat.

O těchto odvoláních rozhodl žalovaný výše označenými rozhodnutími ze dne 14. 10. 2003 vztahujícími se k dodatečným platebním výměrům za jednotlivé roky. V rozhodnutí č. j. 3429/110/2003 vztahujícím se k daňové povinnosti za rok 1996 tak žalovaný připomněl, že podle zákona o účetnictví se pověřením jiné osoby k vedení svého účetnictví nezbavuje účetní jednotka své odpovědnosti za stav účetnictví. Dále uvedl, že pro neprůkazně vedenou evidenci majetku a závazků nebylo možno ověřit jejich skutečné stavy. Až na základě výzev správce daně stěžovatelka předložila skladovou evidenci, a to ještě neúplnou. Nepředložila skladovou evidenci hotové obuvi. Podle žalovaného tak stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a neprokázala svá tvrzení obsažená v daňovém přiznání. Ani ve lhůtě, kterou si sama stanovila, nepředložila žádné nové důkazní prostředky. Při samotném stanovení daně podle pomůcek pak správce daně podle žalovaného přihlédl k výdajům, které odpovídají stěžovatelčině podnikatelské činnosti, přihlédl i k nezdanitelné částce základu daně a celkově tak dodržel zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a žalovaný proto odvolání zamítl. Z obdobných důvodů zamítl dalšími třemi výše označenými rozhodnutími odvolání i v té části, kde směřovalo proti dodatečným platebním výměrům za léta 1997, 1998 a 1999.

Stěžovatelka podala také stížnost na postup správce daně při daňové kontrole odůvodněnou zejména tvrzenou podjatostí pracovníků správce daně, kterou Ministerstvo financí, jemuž byla adresována, posoudilo jako žádost o přezkoumání jednotlivých rozhodnutí o odvolání podle § 55b daňového řádu. Těmto žádostem nebylo vyhověno čtyřmi rozhodnutími Ministerstva financí, v nichž ministerstvo připomnělo, že daňový subjekt nese důkazní břemeno, ovšem stěžovatelka nepředložila žádné nové důkazní prostředky ani v době, kterou si stanovila v odvolání. Ministerstvo nepřisvědčilo ani námitce ohledně neadekvátnosti použití pomůcek a podjatosti správce daně, když se o podjatosti pracovníků správce daně stěžovatelka nezmínila během daňové kontroly, ani nepodala námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Ministerstvo tak schválilo postup správce daně i žalovaného a stěžovatelčiným žádostem nevyhovělo.

Proti rozhodnutím žalovaného, jimiž byla zamítnuta její odvolání, podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Zde tvrdila, že těmito rozhodnutími bylo výrazně zasaženo do jejích práv, když jsou jí ukládány povinnosti, jež pro ni mají likvidační charakter. Zopakovala, že své účetnictví zajišťovala prostřednictvím odborné firmy. Upozornila na podstatný rozdíl mezi výrobou lehké letní obuvi a výrobou obuvi klasické, což se mělo správně odrazit i ve způsobu stanovení daně za použití pomůcek podle § 44 odst. 2 daňového řádu, přičemž mělo být podle § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédnuto i k výhodám, které pro stěžovatelku z využití pomůcek vyplývají. Vysoký dodatečný daňový odvod přisuzovala stěžovatelka tomu, že byly použity pomůcky vycházející z hrubého příjmu z výroby, což není adekvátní výrobě obuvi provozované stěžovatelkou. Nesouměřitelné jsou také dosahované marže, přičemž dodatečně vyměřená daň byla stanovena ve výši, kterou stěžovatelka nemohla pokrýt ani celkovým výnosem své činnosti. Přitom stanovení daně ve výši, která je pro ni likvidační, označila stěžovatelka za protichůdné i smyslu samotného stanovení daně podle pomůcek.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že stěžovatelčina zmínka o § 44 odst. 2 daňového řádu je nepřípadná, když jí byla daň vyměřena podle § 31 odst. 5 daňového řádu. Setrval pak na svém názoru, že z úředních záznamů správce daně je patrno, podle jakých pomůcek správce daně daň stanovil, i to, že v souladu s § 46 odst. 3 daňového

řádu přihlédl i k výdajům, které jsou přiměřené charakteru stěžovatelčiny podnikatelské činnosti, i k nezdanitelné částce základu daně.

Stěžovatelka dále navrhla vyslechnutí znalce v oboru technologie při výrobě obuvi, aby mohla být její činnost odborně posouzena dle oborového členění při výrobě obuvi. Tento návrh byl ovšem při ústním jednání krajského soudu zamítnut. V rámci tohoto ústního jednání schválila stěžovatelka použití pomůcek, napadala však adekvátnost těchto pomůcek, jež byly nepřiměřené tomu, že ona vyráběla lehkou obuv.

Posuzovaná žaloba byla zamítnuta napadeným rozsudkem krajského soudu. Ten zde připomněl, že stěžovatelka nezpochybňovala nutnost stanovení daně podle pomůcek, pouze správci daně vytýkala neadekvátnost použitých pomůcek. I krajský soud poukázal na důkazní břemeno daňového subjektu a na důsledky jeho neunesení. Stanovení daně podle pomůcek jako možný důsledek tohoto neunesení důkazního břemene s sebou přitom jako následek nese i omezení spolupráce se správcem daně, který může daň stanovit i bez součinnosti s daňovým subjektem, navíc jsou pomůcky chráněny mlčenlivostí správce daně a daňový subjekt do nich podle § 23 daňového řádu nemůže nahlížet. Při stanovení daně podle pomůcek má odvolací orgán zkoumat podle ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Stěžovatelce bylo i podle názoru krajského soudu prokázáno, že nesplnila své zákonné povinnosti k unesení důkazního břemene. Pokud stěžovatelka namítala, že své účetnictví zajišťovala pomocí odborné firmy, neznamená to samo o sobě, že bylo její účetnictví vedeno řádně. I krajský soud označil za nepřípadný stěžovatelčin odkaz na § 44 daňového řádu, který se vztahuje na stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení. Za nedůvodnou pak krajský soud označil námitku neadekvátnosti použitých pomůcek. Touto pomůckou byly dle správního spisu jednak údaje z účetnictví stěžovatelky, dále pak údaje jiných srovnatelných daňových subjektů a údaje, které správce daně dopočítal. V roce 1996 bylo pomůckou účetnictví stěžovatelky; v roce 1997 zjištěný dílčí základ daně za zdaňovací období roku 1996 a vlastní poznatky správce daně o prodávaném sortimentu na maloobchodních prodejnách v jiných městech regionu a poznatky o výši dosaženého základu daně u obdobného podnikatelského subjektu; pro rok 1998 vyšel správce daně z údajů o jiném daňovém subjektu; pro rok 1999 konečně z údajů jednotlivých účastníků sdružení v jejich daňových přiznáních a z účetnictví sdružení. Celkové závazky byly sníženy o závazky nevztahující se k nakoupenému zboží a závazky vůči italským dodavatelům, když v Itálii byl nakupován pouze materiál pro vlastní výrobu obuvi. Tuzemské závazky se pak nevztahovaly k nakoupenému zboží a nebyly tedy také v propočtu zohledněny. V propočtu bylo dále zohledněné snížení o příjmy, a to o zboží dovezené z Rakouska a prodávané s nižší marží. Z úředního záznamu o stanovení základu daně a daně podle pomůcek shledal krajský soud zřejmým, že správce daně přihlédl k celé řadě výdajů a dalších skutečností ve prospěch stěžovatelky v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu. Neshledal tudíž, že by použité pomůcky byly neadekvátní. Krajský soud dále poukázal na usnesení Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 385/02 a II. ÚS 387/02, kde Ústavní soud judikoval, že při nemožnosti stanovit daň dokazováním a z toho plynoucím stanovení daně podle pomůcek je na správci daně, jaké pomůcky použije, nejde-li o zjevnou svévoli. Tu v daném případě krajský soud u správce daně a u žalovaného vzhledem k výše rekapitulovaným skutečnostem neshledal, když správce daně vyhověl ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, stanovil podle pomůcek nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje a přihlédl i k dalším pro stěžovatelku výhodným okolnostem. Krajský soud uzavřel, že je ze správního spisu zřejmá zákonnost postupu správce daně, proto shledal zbytečným i vyhovění návrhu na ustanovení znalce, když

i s ohledem na ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu neviděl pro jeho ustanovení opodstatnění. Ze všech těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatelka opírá svou kasační stížnost o tvrzení, že se žalovaný a správce daně dopustili v jejím případě zjevné svévole. Toto své tvrzení opírá o dvě konkrétní tvrzená pochybení při stanovení daně podle pomůcek, přičemž sám fakt, že jí byla daň podle pomůcek stanovena, nenapadá.

Rozsah soudního přezkumu daňového řízení, v němž je daň stanovena podle pomůcek, je určen jednak přímo povahou a smyslem správního soudnictví a jednak nepřímo ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení stanoví ve své první větě: *„Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.“* Již přezkum odvolacím orgánem v rámci samotného daňového řízení je tak vymezen relativně velmi úzce, přičemž přezkum krajským soudem a následně Nejvyšším správním soudem nemůže být ze samotné povahy jejich fungování širší, než přezkum na úrovni správní. Řízení o kasační stížnosti je navíc založeno na zásadě přísné koncentrace (viz zejména § 104 odst. 4 s. ř. s.).

V případě stanovení daně podle pomůcek může tedy i odvolací orgán (žalovaný) zkoumat pouze to, zda byly dány podmínky pro stanovení daně právě tímto způsobem. Jedině tímto směrem může také obecně směřovat i soudní přezkum. Takovou námitku ovšem stěžovatelka v kasační stížnosti vůbec nevznáší a soudní přezkum se jí v této oblasti zcela uzavírá.

Jedinými dvěma výjimkami, kde může odvolací daňový orgán, popřípadě soud ve správním soudnictví, posoudit i druhý krok správce daně, tedy samotný postup stanovení daně podle pomůcek, je za prvé situace, kdy nebylo vůbec možno stanovit podle pomůcek daň dostatečně spolehlivě, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004 (publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS); a za druhé situace, kdy lze na straně správce daně shledat zjevnou libovůli. To plyne z obecného zákazu libovůle, jenž pro orgány veřejné moci vyplývá přímo z ústavně zakotvených náležitostí demokratického a právního státu. Právě k zákazu libovůle se snaží stěžovatelka směřovat svou kasační stížností a na tento zákaz nepřímo rozšiřující správní i soudní přezkum stanovení daně podle pomůcek i mimo oblast posouzení důvodů pro určení daně tímto způsobem odkazuje i Ústavní soud ve shora citovaných usneseních.

Toto soudní posouzení svévole při stanovení daně podle pomůcek ovšem nelze vnímat tak, jak je patrně chápe stěžovatelka ve svých konkrétních dvou námitkách, tedy tak, že by bylo úkolem soudu, ať už krajského nebo zdejšího, přezkoumávat a přepočítávat k námitkám daňového subjektu jednotlivé položky výpočtu daňového základu a daně správcem daně. To úkolem soudu není, už proto, že by to popřelo sám smysl a algoritmus stanovení daně podle pomůcek. Tím totiž není stanovit daň tak přesně, jak by to umožňovalo vypočítání daně pomocí dokazování, nýbrž stanovit daň na základě těch podkladů, které správce daně má, a to i s vědomím, že výsledek nebude odpovídat skutečnosti tak úplně, jak by to umožňovalo stanovení dokazováním. Na tuto skutečnost ostatně upozornil ve svém rozsudku velmi správně i krajský soud. Tím, že daňový subjekt neunese své důkazní břemeno

a donutí správce daně stanovit daň podle pomůcek, vystavuje se riziku, že výsledek takto určené daně pro něj bude možná i méně výhodný, než by byla daň určená dokazováním, byť toto riziko není jistotou a může dojít i k určení daně v nižší částce, než odpovídá skutečnosti. Právě proto, že je určení daně podle pomůcek spojeno s tímto rizikem, stanoví daňový řád striktní podmínky pro shledání, kdy k tomuto postupu může dojít, a dává daňovému subjektu právo brojit právě a pouze proti samotnému faktu stanovení daně tímto způsobem. Nedává mu však již právo, aby před odvolacím orgánem či správními soudy zpochybnil výsledek tohoto určení daně způsobem, jak to činí stěžovatelka ve své kasační stížnosti, tedy kritizováním jednotlivých konkrétních položek výpočtu správce daně. Zdejší soud tak tuto úroveň kritiky nemůže vůbec akceptovat a přejít k přezkumu jednotlivých položek výpočtu, jak stěžovatelka požaduje.

Tyto její dvě námitky totiž odrážejí pouze dílčí nesouhlas stěžovatelky s výpočtem provedeným správcem daně a nezakládají tak námitku libovůle správce daně, která by musela mít povahu celkovou a vztahovat se k celému přístupu správce daně. K tomu, že takovou celkovou libovůli nelze v posuzovaném případu shledat, se pak dostatečně vyjádřil již krajský soud, který ve svém rozsudku přesvědčivě zdůvodnil, že správce daně přihlížel při stanovení daně jak k položkám výši daně v jednotlivých letech zvyšujícím, tak i snižujícím, nepostupoval tedy zaujatě, či jednostranně.

Nelze potom akceptovat rozšiřující přístup stěžovatelky ke správnímu a soudnímu přezkumu, když krajský soud provedl na základě její relativně obecné žaloby velmi podrobný a konkrétní přezkum napadených rozhodnutí a ona nyní využívá podrobnosti a kvality tohoto rozsudku a námitkami obsaženými v kasační stížnosti požaduje, aby byl ještě podrobnější a vyjadřoval se i k námitkám, které v žalobě vůbec nevznesla, nebo je vznesla pouze jako neoddělenou součást svých obecných námitek proti napadeným rozhodnutím žalovaného. Takový přístup ovšem nelze přijmout, jak vyplývá ostatně i z dosavadní judikatury zdejšího soudu. Tak v jeho rozsudku ze dne 23. 6. 2005, sp. zn. 7 Afs 104/2004, bylo uvedeno: *„Pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s.], a proto obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčují obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Neuvedla-li žalobkyně skutečnosti, kterými by zpochybňovala dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení základu daně a daně, musel hodnotit krajský soud napadené správní rozhodnutí komplexně a nelze mu tedy vytýkat, že se k takovým skutečnostem nijak nevyjádřil.“*

Obě výtky, tedy zmínku o závazcích vůči italským dodavatelům i o tuzemských závazcích, dokonce stěžovatelka vůbec nezmínila v žalobě a zmiňuje je až v kasační stížnosti, takže na ně dopadá i ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. a zdejší soud k těmto námitkám nemůže meritorně vůbec přihlížet.

Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. právní otázku, zda mohla být stěžovatelce vyměřena daň podle pomůcek způsobem, jakým jí byla vyměřena; či že by byl rozsudek krajského soudu stižen nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 8. prosince 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu