



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce L. P., zastoupeného JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem v Chrudimi, Rooseveltova 335, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Hradec Králové, Horova 17, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2003, čj. 31 Ca 42/2002 – 17,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhal přezkoumání shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým po spojení věcí vedených u tohoto soudu pod sp. zn. 31 Ca 42/2002 a 31 Ca 43/2002 byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 1 2002, čj. FŘ 5060/110/2001 - Ce a čj. FŘ 5061/110/2001 - Ce. Těmito správními rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chrudimi ze dne 30. 5. 2001, č. 1010000098, čj. 511140/01/23391, č. 1010000099 a čj. 51177/01/2339110 o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1998 ve výši 47 573 Kč (v prvním případě) a 1999 ve výši 17 220 Kč (v druhém případě).

Stěžovatel v kasační stížnosti především namítal, že nebyly splněny podmínky zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků pro stanovení daně dle

pomůcek. Krajský soud opírá své rozhodnutí v této otázce o právní úvahu, že důkazní břemeno v daňovém řízení vázne na poplatníkovi a ten je povinen prokázat všechny skutečnosti, jež uvádí v daňovém přiznání a k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud daňový subjekt tuto povinnost nesplní, je správce oprávněn přistoupit ke stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek, ale pouze za předpokladu, že daň není možno stanovit dokazováním. Tyto zásady krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně proklamuje, ale podle předsvědčení stěžovatele se jimi v projednávaném případě důsledně neřídí. Správní orgán a potažmo i soud vytýká žalobci závady ve vedení účetnictví, které pak považuje za tak závažné, že na základě nich bylo nutno stanovit daň podle pomůcek. Vytýká tyto tři závady:

- a) nevedení skladové evidence
- b) neúčtování o fakturách od dopravce
- c) nevedení zvlášť tržeb za jízdy od účastníků pořádaných akcí a zvlášť tržeb za vstupné na pořádané akce

Stěžovatel namítá, že tyto vytýkané závady buď vůbec závadami nejsou, nebo pak nejsou závadami takového charakteru, aby neumožňovaly správné stanovení daně.

ad a) Pokud jde o skladovou evidenci, pak předpisy o účetnictví umožňují vést skladovou evidenci formou tzv. kontroly korunou a právě tímto způsobem stěžovatel postupoval. Není pravdou, že by tuto evidenci vytvořil až dodatečně pro účely daňové kontroly, ve vyjádření stěžovatele správnímu orgánu je výslovně uvedeno, že pro účely daňové kontroly, vytvořil výstupy z této evidence, což je však něco zcela jiného, než vytvoření evidence jako takové. Předložený přehled, tedy právě výstup ze skladové evidence, pak jednoznačně navazuje na prvotní doklady, tedy příjmové a výdajové doklady o nákupu a prodeji zboží, což si správní orgán vůbec neověřil.

ad b) Pokud jde o další námitku, tedy neúčtování o fakturách od dopravce, neúčtoval o nich žalobce z toho důvodu, že se obával, že nebudou finančním úřadem jako výdaje nutné k dosažení zisku uznány. Na této dopravě účastníků totiž žalobce prodělával, proto je do účetnictví raději nezahrnul. Zaúčtování těchto dokladů by vedlo ke snížení základu daně a nesprávně tedy tento údajný nedostatek je obrácen proti stěžovateli, byť ve skutečnosti by působil pouze v jeho prospěch. Navíc správní orgán si nechal všechny tyto faktury předložit od dodavatele, tj. přepravní společnosti a prokázal tedy skutečnosti tímto jiným způsobem.

ad c) Konečně pak vedení oddělené evidence tržeb za jízdné od účastníků a tržeb za vstupné, pokud je stěžovateli známo, žádný právní předpis neukládá,

ani v tom tedy není možno vidět takovou závadu, která by znevěrohodňovala účetnictví žalobce.

Postup správního orgánu, který údajné závady ve vedení účetnictví, jež buď vůbec neexistují, nebo jsou sporné a zejména pak, které nemohou ve prospěch poplatníka ovlivnit základ daně, využil k tomu, aby stanovil daň podle pomůcek, považuje stěžovatel za odporující všem principům daňového řízení a zákona. Takovýto postup totiž umožňuje správci daně stanovit v podstatě libovolně daňovou povinnost jen na základě údajných formálních pochybení bez ohledu na to, že poplatník základní údaje pro vyměření výše daně dostatečně prokazuje.

Krajský soud tuto prvou námitku obsaženou v žalobách posoudil nesprávně, když nehodnotil údajné závady v účetnictví konkrétně, s ohledem na možnost stanovení daně, ale stejně jako správní orgán paušálně prohlásil účetnictví stěžovatele za nevěrohodné. Již na základě těchto skutečností měla být podle přesvědčení stěžovatele napadená správní rozhodnutí zrušena.

Stejně tak se dle přesvědčení stěžovatele krajský soud nevypořádal s druhou námitku obsaženou v žalobách, a to že žalovaný nesprávně nezapočítal jako odečitatelnou položku od vyměřeného základu daně daňovou ztrátu z roku 1994, ve smyslu § 34 odst. 1 zákona ČNR č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Dle přesvědčení stěžovatele soud zcela nesprávně aplikoval na tento případ ustanovení § 38p zákona o daních z příjmů, ačkoliv toto ustanovení řeší výslovně pouze ty případy, kdy daňový subjekt zjistí, že částka daně z příjmů má být nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost. Jen k tomuto případu se pak vztahuje ustanovení věty třetí § 38p a nikoliv případu zcela odlišnému, o který se jedná v projednávané věci. Stěžovatel setrvává na svém stanovisku, že povinností správce daně při dodatečném stanovení daně, je přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní poplatků), a že tedy pokud poplatník v průběhu daňové kontroly uplatnil započtení daňové ztráty z předchozího období, jest povinen k tomu správce daně přihlédnout. Stejným způsobem řešil obdobný případ již rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 11. 1998, čj. 10 Ca 306/98 – 20 a nověji pak i rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 12. 2002, čj. 59 Ca 22/2002 – 50, který se zabýval prakticky totožnou problematikou jako v projednávaném případě, ale rozhodl opačně, tedy ve smyslu námitek stěžovatele. Stěžovatel je přesvědčený, že s jeho argumentací se soud v odůvodnění napadeného rozsudku vůbec nevypořádal a ustanovení § 38p zákona č. 586/1992 Sb., o které své rozhodnutí opírá, použil zcela nepřípadně.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že právní názor vyslovený Krajským soudem v Hradci Králové považuje za správný a je v souladu s právním názorem v napadených správních rozhodnutích. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Pokud se týká námitky uvedené pod bodem 1a) kasační stížnosti, je třeba poukázat především na to, že stěžovatel byl opakovaně vyzván (výzvy ze dne 6. 9. 2000, 16. 11. 2000 a 19. 1. 2001), aby předložil některé důkazy (prokázal příslušné skutečnosti), mimo jiné týkající se řádného vedení skladové evidence. Nic tedy stěžovateli nebránilo, aby nejen „vytvořil výstupy z této evidence“, ale příslušné prvotní doklady, tedy „příjmové a výdajové doklady o nákupu o prodeji zboží“ správci daně předložil. To se však nestalo.

K bodům 1 b) c) kasační stížnosti je třeba uvést, že žalovaný v napadených správních rozhodnutích správně poukázal na zjištění, že žalobce neúčtoval nejen o fakturách dopravce za svoz účastníků na jednotlivé akce, ale nevedl řádnou evidenci o tržbách za jízdné od účastníků pořádaných akcí, za vstupné na tyto akce, o tržbách za prodávané zboží a o výdajích vyplacených osobám, které v souvislosti s pořádáním akcí vykonaly různé služby. Takto vedené účetnictví neodpovídá především požadavkům § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném v rozhodné době (v letech 1998 a 1999) nejen na úplnost (jak uvedl žalovaný), ale i na průkaznost, když je nutno zaúčtovat všechny (tedy míněno jednotlivé) účetní případy týkající se účetního období a ty i předepsaným způsobem doložit nebo prokázat. Navíc pak žalovaný v rozhodnutích poukázal i na to, že stěžovatelem uváděný počet provedených akcí nesouhlasí s výši poplatku zaplacených za tyto akce na obecním úřadě ve Zderazi. Toto zjištění nebylo ani v žalobě, ani v kasační stížnosti zpochybněno.

Nelze tedy ani na základě námitek obsažených v kasační stížnosti dospět k závěru, že žalovaný i správce daně postupovali v rozporu s ustanovením § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., a že tedy i posouzení této otázky krajským soudem bylo v daném případě nesprávné.

Koncepce § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. umožňuje správci daně zjišťovat a prověřovat daňový základ – rozdíl mezi příjmy a výdaji, tedy příjmy, výdaje, popř. nezdánitelné části daně, neumožňuje však měnit ekonomickou úvahu daňového subjektu, týkající se uplatnění výše daňové ztráty, neboť je zcela na vůli daňového subjektu, zda ztrátu uplatní, ve kterém zdaňovacím období po stanovenou dobu a v jaké výši. Správce daně ověřuje i jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně - znamená to, že správce daně prověřuje např. i skutečnost, zda uplatněná ztráta daňovým subjektem je již ztrátou vyměřenou. Avšak ekonomická rozvaha, zda má být ztráta uplatněná ve vyšší částce a v tom či jiném zdaňovacím období, nemůže být rozhodně předmětem rozhodování či v závislosti

na vůli správce daně, jedná se o výlučné právo daňového subjektu, zda ztrátu uplatní způsobem zákonem umožněným, kdy a v jaké výši.

Pokud § 16 odst. 8 ukládá správci daně přihlédnout ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny, znamená to, že správce daně musí přihlédnout ke všemu, samozřejmě i k výhodám plynoucím daňovému subjektu, které zjistil v rámci svých zákonných možností - tedy při prověřování daňového základu - to znamená při prověřování příjmů, výdajů a dále při prověřování dalších okolností - tj. nezdanitelných částek dle ust. § 15 zákona ČNR č. 586/1992 Sb. a také okolnosti, zda uplatněná ztráta není např. vyšší, než na jakou má daňový subjekt zákonný nárok, zda je vyměřena atd., správce daně nemůže měnit vůli daňového subjektu, kterou tento vyjádřil v daňovém přiznání, když ztrátu uplatnil, popř. neuplatnil, i když měl na její uplatnění zákonný nárok. Zákon ponechává na kalkulaci daňového subjektu zda si tuto odčitatelnou položku uplatní, v jaké výši a kdy.

Nemůže proto obstat ani námitka uvedená v kasační stížnosti pod bodem 2), že žalovaný nesprávně nezapočítal jako odečitatelnou položku od vyměřeného základu daně daňovou ztrátu z roku 1994 (blíže viz též publikace Lenka Kaniová, Alena Schillerová, Správa daní, úplné znění zákona, komentář, judikatura, ASPI, 2. přepracované vydání, str. 69 – 87).

Ze všech těchto důvodů byla kasační stížnost zamítnuta.

Neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší, žalovanému pak, jak vyplývá z obsahu spisu, nad rámec běžných výdajů náklady spojené s řízením o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. prosince 2005

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu