

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **M. P.**, zast. JUDr. Emilem Švingerem, advokátem se sídlem Písek, Smetanova 78, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 5. 2005, č. j. 10 Ca 266/2002 - 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 5. 2005, č. j. 10 Ca 266/2002 - 33 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2002, č. j. 6342/110/2002, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku č. j. 28392/01/097910 dodatečně vyměřujícímu daň z příjmů fyzických osob za rok 1994 ve výši 245 000 Kč. Krajský soud žalobu zamítl s odůvodněním, že se správce daně nedopustil procesního pochybení při sepsání zprávy o kontrole a zákonné podmínky pro stanovení podle pomůcek byly dodrženy.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že v r. 1994 nedosáhla žádného příjmu z důvodů komplexní rekonstrukce provozovny. Důvodem pro doměření daně bylo neprokázání, že výdaje na rekonstrukci byly hrazeny ze zdaněných, či od daně osvobozených, prostředků. Stěžovatelka přitom doložila poskytnutí půjčky od svého otce, a to aniž k tomu byla povinna. Důkazní břemeno sice leželo na ní, ale jeho meze byly překročeny požadavkem

na doložení něčeho, co sama netvrdila. Následný závěr správce daně o nesprávnosti účetnictví odůvodněný neúčtováním o osobním vkladu, převyšujícím příjmy dosažené v předchozích letech, je nutno odmítnout. Neexistuje žádný vztah mezi výší osobního vkladu, resp. příjmů z předchozích let a správností účetnictví za rok 1994. Naopak nesprávnost jejího účetnictví za rok 1994 nebyla potvrzena ničím. Rozsudek krajského soudu proto považuje za nezákonný a dovolává se ust. čl. 2 odst. 3 Ústavy, § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť její daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na to, že stěžovatelka v řízení před krajským soudem uplatňovala zejména procesní námitky, s nimiž se jak žalovaný, tak soud ve svých rozhodnutích řádně vypořádali. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny. Naopak stěžovatelka neuplatnila v žalobě námitku, že po ní bylo požadováno prokázání něčeho, co sama netvrdila - tuto námitku žalovaný považuje za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Nad rámec kasačních námitek je však soud povinen přihlížet i k existenci skutečností vyplývajících z ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.

Stěžovatelka důvody kasační stížností uplatněné nepodřadila zákonným ustanovením, její námitky odpovídají § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy namítá vady řízení před správním orgánem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí, a pro které měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Pokud jde o námitku stěžovatelky, že po ní bylo výzvou požadováno splnění něčeho, k čemu nebyla povinna, jde skutečně o námitku nepřípustnou, neboť jí neuplatnila v žalobě (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

K tomu ze správního spisu soud zjistil tyto rozhodné skutečnosti :

Ve spise je založena kopie peněžního deníku za r. 1994 začínající zápisem ze dne 5. 1. 2004, položkou PP 00001/94 – hotovostní příjem do pokladny – vklad 1 500 000 Kč. Výzvou č. j. 57931/99/97930/4623 ze dne 13. 8. 1999 byla stěžovatelka vyzvána, aby doložila, že příjem ve výši 1 500 000 Kč je nedaňovým příjmem (příjmem zdaněným, od daně osvobozeným, nebo dani nepodléhajícím).

V odpovědi na tuto výzvu stěžovatelka uvedla, že koncem r. 1993 jí její otec půjčil částku 2 100 000 Kč, kterou v r. 1994 vložila jako vklad do svého podnikání. Smlouva nebyla písemná a půjčku lze doložit výslechem otce. Použila ji k financování soukromého podnikání. Při jednání dne 8. 3. 2000 byla vyzvána ke konkretizaci navrženého svědka, případně k tomu, aby se s daňovým subjektem na finanční úřad do týdne dostavil.

K tomu spis dále obsahuje písemné sdělení J.H. (bytem v E.) ze dne 2. 4. 2000, že v letech 1993 - 1997 poskytl půjčky své dceři M. P., nemá k nim však doklady a nemůže ani upřesnit termíny půjček a jejich výši. Z protokolu o výslechu svědka JUDr. J. T. (ze dne 16. 3. 2000, přítomen zástupce daň. subjektu) vyplývá, že před několika lety byl požádán otcem paní P. panem H. o sepis smlouvy, na jejímž základě by se stal spoluvlastníkem její provozovny v případě nevrácení zapůjčených finančních prostředků. Místo toho byla nakonec sepsána pouze smlouva o půjčce, nevzpomíná si na jakou částku, řádově šlo o statisíce, nevzpomíná si, zda vůbec a jaká částka byla před ním předána.

Ve zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob provedené u stěžovatelky Finančním úřadem v Písku za období r. 1994, 1995, 1996 a 1997 (zpráva č. j. 79595/00/97930/4623) je ke zdaňovacímu období r. 1994 uvedeno zjištění o nesprávném zaúčtování vkladů a půjček (doklad č. 1/94 vklad 1 500 000 Kč), které nebyly prokázány ani navrženým svědkem.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2001, č. j. 28392/01/097910 byla vyměřena za zdaňovací období roku 1994 daň ve výši 245 000 Kč a daňová ztráta ve výši 306 086 Kč.

V odvolání (jeho doplnění) stěžovatelka pouze namítla, že postup správce daně není v souladu se zákonem, ve sdělení důvodů nebyly uvedeny žádné relevantní skutečnosti, ale jen odkaz na kontrolu, což je v rozporu se zákonem a činí platební výměr nepřezkoumatelným**.**

Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 8. 2002 odvolání zamítl s odůvodněním, že daň byla důvodně doměřena podle pomůcek, a to na základě řádně projednané daňové kontroly a neunesení důkazního břemene. Nebyly odstraněny pochybnosti, k nimž byla odvolatelka vyzvána dne 13. 8. 1999, ostatně odvoláním ani způsob stanovení daně konkrétně zpochybněn nebyl.

V žalobě stěžovatelka namítla nedodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nepřehlednost zprávy o kontrole a její paušalizující závěry pro všechna čtyři kontrolovaná zdaňovací období. Aniž bylo prokázáno, že by v r. 1994 dosáhla nějakého příjmu, byla jí byla stanovena vysoká daňová povinnost. Správce daně vedl nedostatečně dokazování, neprovedl všechny potřebné výslechy svědků. Chyba v číslování faktur, za situace, kdy číslo není náležitostí faktury, a kdy jsou faktury číslovány ručně, nemůže zpochybnit úplnost a správnost účetnictví.

Soud po projednání žaloby tuto zamítl. Uvedl, že ve zprávě o kontrole jsou konkretizována zjištění správce daně, obsahuje vypořádání s navrženými důkazními prostředky, byla řádně projednána. Zpráva je ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím dostatečně konkrétní, skutečnost, že byla zpracována jedna zpráva za více kontrolovaných období nemohla mít žádný vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. Námitku nedodržení podmínek stanovení daně podle pomůcek označil soud za nedostatečně konkrétní, poukázal na zákonné podmínky takového postupu, na kontrolní zjištění, a to na zaúčtování osobního vkladu, u něhož nebyla schopna prokázat, že se jedná o prostředky zdaněné či od daně osvobozené. Tvrzení o půjčce nebylo prokázáno, sdělení otce bylo nekonkrétní. Tím nebyla splněna povinnost vyplývající z ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Soud shledal správným závěr správce daně, že osobní vklad vysoce převyšující příjmy v předchozím období nasvědčuje nesprávnosti účtování o příjmech, a tedy nesprávnému účetnictví. Vadnost účetnictví dále plyne i z nedodržení číselné řady účetních dokladů či v číselné duplicitě. Další závěry soudu (ke sdělení rozdílů na dani a k návrhům na svědecké výslechy) nejsou kasační stížností zpochybněny.

Základem daně podle § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozhodném znění je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady) vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti.

Výše daně se v zásadě určuje dokazováním (§ 31 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků - dále jen „daňový řád“). Je povinností daňového subjektu podle § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Nesplní-li daňový subjekt při prokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 cit. ustanovení, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 5 cit. ust.). V odvolacím řízení pak je pak odvolací orgán v případě, že daň byla stanovena podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu), oprávněn pouze zkoumat dodržení zákonných podmínek pro takový způsob stanovení daně.

Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetnictví ovšem musí být v souladu s ust. 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví v rozhodném znění, úplné, průkazné a správné, tak aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Za úplné (odst. 2) lze považovat účetnictví, bylo-li účtováno o všech účetních případech, za průkazné (odst. 3), pokud byly účetní případy a účetní zápisy doloženy a prokázány předepsaným způsobem a byl-li inventarizován majetek a závazky, za správné (odst. 4) nedošlo-li k porušení povinností stanovených tímto zákonem.

Vycházeno ze zprávy o kontrole, účtovala stěžovatelka o předmětné částce jako o příjmu nepodléhajícím zdanění. K tomu tvrdila, že jde o půjčku, která podle § 3 odst. 4 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v rozhodném znění nebyla předmětem daně. K jejímu tvrzení bylo vyžádáno sdělení jejího otce, který jí měl půjčku poskytnout, a byl vyslechnut označený svědek. Tvrzení stěžovatelky tím ovšem skutečně prokázáno nebylo. Správce daně tak mohl vycházet ze skutečnosti, že se o půjčku nejednalo.

Předmětem přezkumu krajského soudu je zákonnost rozhodnutí žalovaného, a to v mezích žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), ovšem učinit tak může jen u rozhodnutí, které přezkoumatelným je. K tomu lze poukázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5A 157/2002 - 35, publikované pod č. 359/2004 Sb. rozhodnutí NSS.

Problém je v daném případě v tom, že žalovaný v rozhodnutí napadeném žalobou neuvedl konkrétní skutečnosti, pro které byla daň stanovena podle pomůcek. Pouze obecně poukázal na to, že na výzvu k odstranění pochybností bylo reagováno pouhými nepodloženými tvrzeními. V čem spočívaly pochybnosti o správnosti účetnictví v tomto zdaňovacím období v rozhodnutí uvedeno nebylo, stejně tak, ani, co bylo obsahem výzvy a v čem spočívalo porušení povinností daňovým subjektem. K vadám zjištěným kontrolou bylo opět pouze obecně konstatováno, že v průběhu kontroly nebyla prokázána správnost údajů o příjmech a výdajích uvedených v daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že platební výměr nebyl (a ani nemusel být) odůvodněn a že odpovědí na žádost o sdělení rozdílů byl poukaz na zprávu o kontrole, pak jen z této zprávy lze seznat, v čem spočívalo porušení povinností daňového subjektu, které vedlo ke stanovení daně podle pomůcek a vydání platebního výměru. Zpráva ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období koresponduje s vydanou výzvou, tj. konstatuje, že ohledně příjmu 1 500 000 Kč nebylo prokázáno, že se jedná

o příjem, který není předmětem daně. Výzva se netýkala žádných nedostatků ve vedení účetnictví, stejně tak nejsou k tomuto zdaňovacímu období žádné podobné nedostatky konstatovány ve zprávě (nejsou ani patrné ze spisu předloženého soudu - 4 složek týkajících se všech kontrolovaných zdaňovacích období). Rozhodnutí žalovaného tak ohledně vad v účetnictví nebylo nijak konkrétní a navíc ani toto tvrzení nemělo oporu ve zprávě o kontrole, na niž poukazovalo. Soud však tento nedostatek přezkoumatelnosti, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (a to formálních i věcných) přehlédl, ač z tohoto důvodu měl rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušit.

Je další otázkou, jaké vady v účetnictví uvedené v odůvodnění svého rozsudku měl na mysli krajský soud. Je sice pravdou, že taková námitka byla vznesena v žalobě, ta ovšem byla podána proti několika rozhodnutím žalovaného současně a nelze z ní dovodit, že tato výtka směřovala k předmětnému správnímu rozhodnutí. I kdyby tomu tak bylo, musel by ji soud jako nesmyslnou (netýkající se daného zdaňovacího období) odmítnout. Ze skutečnosti, že účetnictví trpělo určitými vadami v dalších zdaňovacích obdobích, nelze dovozovat, že jimi trpělo i dříve. Tomu žádné zjištění správce daně nenasvědčuje. Tvrzení soudu, že předmětný příjem je osobním vkladem vysoce převyšujícím příjmy v předchozím období, a to že nasvědčuje nesprávnosti účetnictví, rovněž nemá v ničem oporu. Kontrola nebyla prováděna za předchozí zdaňovací období, ve zprávě o kontrole ani v rozhodnutí žalovaného není konstatován žádný údaj, který by toto tvrzení dokládal. Nelze než spekulovat, že soud ohledně vad v účetních dokladech (číselná řada a duplicita účetních dokladů) zaměnil zdaňovací období.

Za takové situace, je třeba považovat napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a k takové vadě Nejvyšší správní soud přihlíží i bez návrhu (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a nemusí se zabývat naplněním tvrzených kasačních důvodů.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, při němž je podle odst. 3) téhož ustanovení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

V dalším řízení krajský soud rozhodne o nákladech řízení této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. července 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu