



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 267/2002 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 5. 2005, č. j. 10 Ca 267/2002 - 31 **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

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. 6343/110/2002, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Písku ze dne 22. 3. 2001, č. j. 28396/01/097910 dodatečně snižující daňovou ztrátu za rok 1995 o 145 016 Kč. Krajský soud žalobu zamítl s odůvodněním, že se správce daně nedopustil procesního pochybení při sepsání zprávy o kontrole a zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly dodrženy.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že po provedené kontrole za zdaňovací období roku 1995 jí byla nesprávně snížena daňová ztráta o 145 016 Kč. Ze zprávy o kontrole, která je nepřehledná a směšuje různá zdaňovací období, lze dovodit, že důvodem bylo: 1) účtování o stravenkách, 2) pochybnosti o výši zaúčtovaných příjmů „vyvolané přeškrtnáním a přepisováním, případně ručním označováním jiných pořadových čísel na vydaných

fakturách“, 3) daňová uznatelnost zůstatkové ceny vyřazeného mobilního telefonu. Naopak nebyla spornou výše vykázané obchodní přírážky v r. 1995. Stěžovatelka soudu namítla, že uplatnění zůstatkové ceny mobilního telefonu nevylučovalo možnost stanovení daně dokazováním, a že neexistuje žádná spojitost mezi výši příjmů a přepisováním čísel na vydaných fakturách. Správce daně nezjistil, že by nějaké příjmy nepodrobila dani. Jeho pochybnosti plynoucí ze skutečnosti existence dvou faktur s č. 14 a chybějící č. 24 jsou fakticky neodstranitelné. O stravenkách stěžovatelka pečlivě účtovala, považovala je však za platební prostředek a zahrnula je do zdanitelných příjmů hned při jejich přijetí. Tento způsob zvyšoval daňový základ možná dříve, ale toto pochybení nemohlo nijak výrazně ovlivnit daňovou povinnost. Konstatování soudu, že nepředložila důkazní prostředky o zúčtování stravenek jako hotovostních příjmů, neprokázala správnost vykázaných příjmů z titulu číselného označení faktur a neprokázala oprávněnost zúčtování zůstatkové ceny mobilního telefonu, a že proto bylo důvodné stanovení daně podle pomůcek, je ze strany soudu odepřením poskytnutí řádné ochrany práva soudní mocí. 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 průběhu daňového řízení neodstranila pochybnosti o úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví, což vyloučilo možnost stanovit daň dokazováním. Rovněž nebylo porušeno žádné z jejích procesních práv. Stěžovatelka podle jeho názoru pouze kvalifikuje svůj neúspěch jako odepření soudní ochrany. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro nedůvodnost zamítl.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatelka důvody kasační stížností uplatněné nepodřadila zákonným ustanovením, její námitky odpovídají ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť namítá vady řízení před správním orgánem, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí, pro které měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Ze správního spisu k tomu vyplynulo, že stěžovatelka v daňovém přiznání za dané zdaňovací období vykázala ztrátu ve výši 318 555 Kč. Ke kontrole předložila pokladní deník a doklady. Výzva finančního úřadu č. j. 57931/99/97930/4623 konstatuje, že není účtována hodnota přijatých stravenek, pouze jako daňový výdaj byla účtována provize. Stěžovatelka byla vyzvána k odstranění pochybností o výši zaúčtovaných příjmů a o správnosti inventur pokladny neobsahujících stravenky. Dále je konstatováno přepsání faktur č. 3 - 18 na čísla o jedno nižší, přepsání č. 2 na č. 15, č. 10 na č. 8, č. 11 na č. 9, č. 9 na č. 10 a č. 12 - 15 na čísla o jedno nižší. Uloženo bylo vysvětlení a doložení důkazních prostředků.

V odpovědi na tuto výzvu uvedla stěžovatelka, že stravenky zahrnovala mezi příjmy v rámci denních tržeb, nedostatky v označení faktur nespočívají v chybějících zákonných náležitostech a způsob jejich značení a změn při zaúčtování by mohli vysvětlit pracovníci účetní firmy, kteří jí účetnictví zpracovávali. Při projednání dne 8. 3. 2000 bylo konstatováno nedoložení zaúčtování stravenek, zástupce daňového subjektu byl upozorněn na náležitosti daňových dokladů s tím, že vysvětlení zjištěné nedostatky neodstranilo, v dokladech bylo přepisováno a přeškrťováno původní číslo, což mělo za následek pochybnost o kompletnosti

účetních dokladů. Z doloženého protokolu o vyřazení mobilu nelze poznat, zda nešlo o vyřazení a zlikvidování v důsledku škody, kdy může být zůstatková cena uplatněna jen do výše náhrad.

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) jsou ke zdaňovacímu období r. 1995 uvedena zjištění o nesprávném zaúčtování stravenek, o nichž nebylo účtováno jako o ceninách, ani nebyly inventarizovány, zjištění o přeškrtačích a přepisování čísel faktur a zjištění o neoprávněném zaúčtování zůstatkové ceny telefonu E. ve výši 41 464 Kč do daňových výdajů bez doložení důvodu poruchy. Dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 3. 2001, č. j. 28396/01/097910 byla vyměřena daňová ztráta ve výši - 145 016 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 zprávy o daňové kontrole. Nebyly odstraněny pochybnosti, k nimž byla odvolatelka vyzvána dne 13. 8. 1999.

V žalobě stěžovatelka relevantně namítla nedodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nepřehlednost zpráv o kontrole a její paušalizující závěry pro všechna čtyři kontrolovaná zdaňovací období. Zejména oprávněnost vyřazení mobilního telefonu či zúčtování jeho zůstatkové ceny nemohlo mít vliv na základ daně. 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 zůstatkové ceny mobilního telefonu ve výši 41 464 Kč do výdajů, na nedodržení číselné řady účetních dokladů a duplicitu v jejich označení, se závěrem, že účetnictví je třeba považovat za vadné a vylučující stanovení daně dokazováním. Další závěry soudu (k obchodní přírážce a ke sdělení rozdílů na dani, k návrhům na svědecké výslechy) nejsou kasační stížností zpochybněny.

Předně je třeba uvést, že zpráva o daňové kontrole, přesto, že se týká několika zdaňovacích období, je dostatečně přehledná, lze seznat, jaké nedostatky se týkají zdaňovacího období r. 1995, a z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelce nečinilo potíže odhalit důvody, pro které byl vydán dodatečný platební výměr, stejně tak jako jí byly dostatečně zřejmé důvody stanovení daně podle pomůcek - pouze s tímto postupem a závěrem správce daně nesouhlasí.

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.).

Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetnictví 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. Podle § 6 zákona o účetnictví se účetní skutečnosti dokládají účetními doklady, povinnost inventarizace vyplývala z ust. § 29. Náležitosti účetních dokladů stanoví § 11 cit. zákona a lze souhlasit se stěžovatelkou, že mezi ně nepatří číselné označení. Současně však zákon ukládal v § 16 odst. 2 vedení seznamu číselných znaků nebo jiných symbolů a zkratk použitých při označování účtů a na to žalovaný také poukazuje. V daném případě nedostatek takové evidence nebyl významný, neboť označení dokladů nebylo nesrozumitelné pro neznalost systému značení. Docházelo u nich k přeškrťování pořadových čísel a jejich přepisování, a tedy mohlo se jednat jen o porušení ust. § 34 cit. zákona, podle něhož mj. i účetní doklady mají být označeny a uspořádány tak, aby bylo zřejmé, že jsou kompletní.

Lze přisvědčit žalovanému i krajskému soudu v tom, že některé ze zjištěných závad vytvářely pochybnosti o řádně vedeném účetnictví. Stěžovatelka ani nepopírá, že nesprávně účtovala o stravenkách a nezacházela s nimi jako s ceninami, stejně tak, že docházelo k přepisování pořadových čísel faktur. Samotné zjištění vad účetnictví však ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Nesplnění povinnosti daňového subjektu musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 daňového řádu. Tato ustanovení upravují způsob dokazování a podle cit. odst. 4 lze jako důkazních prostředků užít všech, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů, svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení, které osvědčí, co z předložených důkazních prostředků se stalo skutečně důkazem. V daňovém řízení se střetává důkazní povinnost daňového subjektu s povinností

správce daně zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Proto jsou skutečnosti tvrzené a dokládáné daňovým subjektem podrobeny zkoumání správcem daně. Důkazní prostředky příkladmo vypočítané v § 31 odst. 4 daňového řádu mohou být dokládány a navrhovány daňovým subjektem, správce daně však těmito návrhy není vázán; opatření některých z nich je také ve výslovné dispozici správce daně. Cílem prověřování prováděného správcem daně je tedy ověření skutečností předkládaných daňovým subjektem, přičemž povinnost prokazovat pak má správce daně jen v případech uvedených v § 31 odst. 8 daňového řádu. V daném případě je proto rozhodné, zda tvrzení či doklady daňového subjektu byly kontrolním zjištěním nejen zpochybněny, ale zda současně v těchto zpochybněných případech neexistovaly důkazy jiné, či zda jejich provedení bylo vyloučeno.

Prvním důvodem, který měl podle správce daně za následek zpochybnění účetnictví a byl nesplněním povinností daňového subjektu, bylo účtování o stravenkách. Nesprávnost postupu daňového subjektu je jednoznačná, stěžovatelka ji ani nevyvrací.

Před věcným posouzením této námitky však v první řadě Nejvyšší správní soud musel vážit, zda se nejedná o kasační námitku nepřipustnou, neboť v žalobě ji výslovně stěžovatelka neuplatnila (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Kasační stížnost ovšem směřuje proti rozhodnutí krajského soudu, který v odůvodnění výslovně neprokázání správnosti účtování o příjmech za stravenky uvedl jako jeden z důvodů, pro které správce daně správně stanovil daň podle pomůcek. Za takové situace nelze považovat tuto kasační námitku za nepřipustnou, neboť vychází z rozhodnutí soudu a poukazuje na jeho pochybení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Aby zjištěné skutečnosti mohly být důvodem pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, muselo by současně toto stanovení být z dostupných důkazů vyloučeno. Stěžovatelka účtovala o stravenkách jako o hotovostním příjmu, neevidovala a neinventarizovala je jako ceniny. Tvrdí-li však správce daně, že za takové situace bylo vyloučeno stanovení daně dokazováním, nelze mu přisvědčit. K výzvě stěžovatelka tento způsob vysvětlila a poukázala na výši provize, kterou v souvislosti s nimi vyplácela a o níž řádně účtovala. Úhrada stravenkami, které jsou časově omezeny a při placení mají hodnotu peněžní částky na nich uvedené, je v restauračních zařízeních celkem běžná. Společnosti, které stravenky poskytují různým zaměstnavatelským subjektům pak je souhrnně od restauračních (i jiných) subjektů odebírají a od nich získávají provizi. Tato provize není určována okamžitou dohodou, ale jedná se o pevnou částku (byť třeba smluvně stanovenou), a tato částka je odvozena od hodnoty stravenky. Stejně tak jako je časově omezeno užití stravenky jako platidla, je časově omezena i možnost „výkupu“ stravenek. Z výše provize lze tak jednoznačně dovodit, kolik jich bylo odevzdáno a kolik jich tedy stěžovatelka získala od zákazníků a jaký z toho měla v určitém období příjem. Současně je třeba přihlídnout k tomu, že na rozdíl od tržeb v penězích, jejichž krácením by daňový subjekt mohl získat nezdaněný příjem všeobecně použitelný, u stravenek tomu tak není, neboť funkci platidla mají časově a účelově omezenou. Přesto, že stěžovatelka k výzvě na doloženou výši provize poukázala, správce daně to neakceptoval. Přitom toto tvrzení bylo doložené účetnictvím stěžovatelky a jistě i ověřitelné u společnosti distribuující a vykupující stravenky.

Nesprávnost postupu stěžovatelky v zacházení se stravenkami tedy nevyklučovala zjištění zdanitelného příjmu z tohoto zdroje důkazní cestou a nejde o důvod pro užití pomůcek v tomto zdaňovacím období.

Další důvod, pro který bylo postupováno při stanovení daně podle pomůcek bylo prepisování pořadových čísel faktur. Stěžovatelka k výzvě, aby podala vysvětlení prepisování

čísel, uvedla svůj postup při označení faktur a odkázala na účetní firmu, která účetnictví zpracovávala. Je sice pravdou, že za řádné vedení účetnictví odpovídá daňový subjekt, ovšem je zřejmé, že podat vysvětlení něčeho, co učinil zpracovatel účetnictví, dost dobře sám nemůže. Nelze tak stěžovatelce vytýkat, že nepodala řádné vysvětlení něčeho, co sama neprováděla. Rozhodující ovšem je, zda přepisování pořadí faktur zpochybnilo úplnost dokladů a znemožnilo stanovení daně dokazováním. Ve zprávě o kontrole je přehled přepsaných dokladů uveden poukazem na výzvu k podání vysvětlení, pochybnost je vyslovena velmi obecně a souhrnně ke zdaňovacím obdobím r. 1995, 1996, 1997, v konkrétnostech pak poukazuje na závady zjištěné v r. 1996, tedy v jiném zdaňovacím období. V rozhodnutí žalovaného pak rovněž nejsou konstatována žádná zjištění, z nichž by bylo možno dovodit daňově relevantní následek a za takové situace nelze dospět k závěru, že přepsání pořadových čísel na několika fakturách, je takovým zpochybněním účetnictví, že by vylučovalo stanovení daně důkazním procesem.

Jako poslední důvod pro stanovení daně podle pomůcek uvedl správce daně ve zprávě o kontrole nedoložení výše záúčtované zůstatkové ceny vyřazeného mobilu. Pokud ale nebyla prokázána oprávněnost tohoto výdaje, finanční úřad jej jako výdaj neměl uznat. Neoprávněné (nedoložené) záúčtování jednoho z výdajů samo o sobě není důvodem ke stanovení celé daňové povinnosti podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud tak neshledal žádné zjištění, tak jak je popsáno ve zprávě o kontrole, za důvod k postupu podle pomůcek. Přitom znění zprávy o kontrole je rozhodující, neboť dodatečný platební výměr nebyl (a nemusel být) odůvodněn, sdělení rozdílů bylo učiněno formou odkazu na zprávu o kontrole, a v důvodech rozhodnutí žalovaného nelze zdůvodnění postupu podle pomůcek konkrétně seznat. Je sice pravdou, že odvolání stěžovatelky nebylo příliš konkrétní, ovšem to, že napadá zákonnost postupu správce daně z něho zřejmé bylo. Žalovaný v odvolacím řízení byl povinen a oprávněn zkoumat podle § 50 odst. 5 daňového řádu dodržení zákonných podmínek pro takový způsob stanovení daně. Žalovaný ovšem, jak výše uvedeno, zjištěné pochybnosti „konkretizoval“ obecným poukazem na výzvu a na zprávu o kontrole. Takové rozhodnutí jistě nelze považovat za dostatečně odůvodněné.

Stejně tak krajský soud, vázán žalobou, která namítala mj. nedodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek (konkrétně nedostatek vlivu chyb v číslování faktur a neoprávněnost účtování výdaje za vyřazený mobilní telefon na způsob stanovení daně podle pomůcek), závěry žalovaného převzal, aniž ve spise měly dostatečnou oporu, a dokonce aniž rozhodnutí žalovaného vůbec bylo z tohoto hlediska přezkoumatelné.

Pochybnosti vyvolává i odůvodnění rozsudku krajského soudu v té části, kdy se zabývá hodnocením důvodnosti žalobní námitky týkající se neprovedení výslechu svědků. Je sice pravdou, že tato žalobní námitka byla v žalobě vznesena, ovšem evidentně v důsledku záměny zdaňovacích období žalobkyní. Svědecké výpovědi se měly vztahovat k záúčtovaným půjčkám, k němuž však podle zprávy o kontrole docházelo v jiných zdaňovacích obdobích než v r. 1995. Přesto se soud zabýval důvody nevyslechnutí svědka H. a hodnocením výpovědi svědka T. ve vztahu k půjčkám, jako by tyto důvody skutečně přicházely v úvahu; lze mu jen přisvědčit v závěru, že ve vztahu k danému zdaňovacímu období v tomto směru správce daně nepochybil, neboť ani nemohl. Žalobní námitkou se ovšem soud neměl vůbec zabývat, protože se předmětného zdaňovacího období vůbec netýkala.

V této části je třeba považovat napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný (k takové vadě Nejvyšší správní soud přihlíží i bez návrhu - § 109 odst. 3 s. ř. s.), ve zbytku pak krajský soud nesprávně posoudil podmínky postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek, tedy akceptoval vady řízení, které mohly vést k nezákonnému rozhodnutí a pro tyto vady rozhodnutí žalovaného nezrušil, ač tak učinit měl.

Naplněny tím byly kasační podmínky podle § 103 odst. 1 písm. b), d) s. ř. s.

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 27. července 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu