



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **P. Š.**, zastoupeného JUDr. Věrou Dubcovou, advokátkou se sídlem Nerudova 37, 500 02 Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí ze dne 13. 10. 2004, č. j. 2344/110/2004-Ve, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 8. 2005, č. j. 31 Ca 259/2004 - 26,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 3. 2004 doměřil Finanční úřad v Hořicích žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 31 900 Kč; učinil tak poté, co žalobci zrušil daňovou ztrátu ve výši 85 006 Kč a doměřil základ daně ve výši 224 894 Kč. Žalobcovo odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 13. 10. 2004.

Žalobu, jíž žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného, zamítl Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 25. 8. 2005; ztotožnil se se žalovaným v tom, že žalobcovo účetnictví bylo neúplné, žalobci se nepodařilo prokázat skutečnosti zachycené v daňovém přiznání ani jiným způsobem, a daň mu tak byla důvodně doměřena podle pomůcek; při tom správce daně přihlédl také k výhodám pro žalobce (§ 46 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“). Výzvy správce daně k prokázání

skutečností považoval soud za srozumitelné, nepřisvědčil ani výtkám směřujícím do formálních náležitostí rozhodnutí a správným shledal i to, že správce daně nevyhověl žádosti žalobce o nahlédnutí do pomůcek.

Proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové podal žalobce kasační stížnost; v ní namítl – poté, co rozsáhle rekapituloval obsah žaloby a způsob, jakým se krajský soud vypořádal s žalobními námitkami – že v řízení před správcem daně nebyl zpochybněn ani jediný zápis v žalobcově peněžním deníku. Žalobce setrval na tom, že výzvy správce daně byly neurčité, nesrozumitelné, a tedy nezákonné; podobně ani zpráva o výsledku daňové kontroly neposkytuje dostatek údajů o postupu správce daně, o jeho závěrech, jakož i o jeho reakcích na žalobcovy návrhy a vyjádření. Krajský soud pochybil, pokud nic nenamítal proti tomu, že důkazní břemeno ohledně výše tržeb – která byla ale zřejmá z účetnictví i z daňového přiznání a nikým nezpochybnovaná – přešlo ze správce daně na žalobce. Krajský soud nejen že položil na roveň zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ale v některých případech ani nevytkl nezákonné upřednostňování prováděcího předpisu k zákonu o účetnictví (v ustanoveních o zásobách) před zákonem o daních z příjmů.

Další skupina námitek se týká výše základu daně, k níž správce daně dospěl, a metody, již k tomu použil. Údaje o výši žalobcových příjmů a výdajů, na jejichž základě byla poté doměřena daň, dovedl žalovaný spekulací, což je nepřípustné. Správce daně sice deklaroval, že byla daň stanovena podle pomůcek, ovšem vycházel z žalobcem uvedených výdajů za nakoupený materiál: připustil tak užití dokazování současně s pomůckami. Pokud však daň není stanovena dokazováním, nelze doklady o výdajích považovat ani za pomůcky (§ 31 odst. 6 daňového řádu), ani je hodnotit jako výhodu pro daňový subjekt (§ 46 odst. 3 daňového řádu). Není tedy zřejmé, z jakého způsobu stanovení daně finanční orgány vycházely a co vlastně krajský soud přezkoumával. Celkově se žalobce domnívá, že splnil všechny povinnosti, které daňovému subjektu stanoví § 31 odst. 5 daňového řádu, a daňovou povinnost tak bylo možno stanovit dokazováním. Správce daně naproti tomu nedostal své povinnosti prokázat spolehlivě existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Stanovení daně za použití pomůcek má několik zákonných předpokladů: 1) zpochybnované skutečnosti musí být uváděny v daňovém přiznání (u žalobce údaje v daňovém přiznání odpovídaly údajům o zdanitelných příjmech a výdajích v peněžním deníku), 2) výzva správce daně ke splnění důkazní povinnosti musí být určitá a splnitelná (což nebyla), 3) právě absence požadovaných dokladů musí bránit stanovení daňové povinnosti dokazováním (to nebyl případ žalobce, protože podle údajů peněžního deníku a inventovaného zůstatku zásob bylo možno stanovit daň dokazováním, a ve skutečnosti údaje z peněžního deníku pro stanovení daňové povinnosti použity byly); důkazní břemeno však nelze pojímat extenzivně (viz uváděná povinnost žalobce zjistit potřebné informace u odběratelů či prokazovat své vlastní tržby). Konečně tento způsob stanovení daně je způsobem výjimečným, a je tak třeba, aby skutková zjištění finančních orgánů byla úplná a procesně bezvadná; tak tomu ale v žalobcově případě nebylo.

Krajský soud tyto zásady nerespektoval, připustil stanovení daně za použití pomůcek v podstatě jen z toho důvodu, že žalobce se ocitl opakovaně ve ztrátě, a argumenty, pro něž se přiklonil k závěrům finančních orgánů, ani řádně nepředestřel: jeho rozhodnutí tak trpí i nedostatkem důvodů.

Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval ve svém postoji a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba posoudit námitku, podle níž trpí rozhodnutí krajského soudu nedostatkem důvodů: kdyby tomu totiž tak bylo, bylo by přezkoumávání námitek směřujících do věci samé zbytečné nebo dokonce neproveditelné. Tak tomu ale v projednávané věci není. Krajský soud neopomenul zabývat se žádnou z četných žalobních námitek a své závěry řádně vysvětlil; žalobcova námitka je ostatně formulována víceméně paušálně a je spíše projevem nesouhlasu s hmotněprávními postoji krajského soudu než s úplností jeho argumentace.

Jádrem žalobcovy kasační stížnosti je námitka směřující k tomu, že daň neměla být žalobci stanovena podle pomůcek, nýbrž dokazováním; k tomu se upíná řada drobnějších výtek, s nimiž je vhodné vypořádat se ještě před vyřešením ústřední námítka. Žalobce nejprve namítá, že správce daně nezpochybnil ani jediný zápis v peněžním deníku; nechápe tedy, proč bylo jeho účetnictví považováno za nehodnověrné. Zde počíná nedorozumění ze strany žalobce, které se nepodařilo vyvrátit ani ve velmi instruktivním rozhodnutí žalovaného. Žalobce se totiž domnívá, že pokud správce daně nevyvracel a úspěšně nevyvrátil každou položku peněžního deníku, že není možno zpochybnit jeho účetnictví jako celek; toto přesvědčení je však mylné. V daňovém řízení nepřihlíží správce daně odděleně k jednotlivým zjištěným informacím, nýbrž je posuzuje ve vzájemných souvislostech a s přihlédnutím ke všem okolnostem případu. Je tak možné, že jednotlivé údaje v peněžním deníku samy o sobě nevzbuzovaly žádné pochybnosti: ty vyvstaly až v souvislosti s údaji o celkových příjmech a výdajích v daňovém přiznání. Položky celkových příjmů a výdajů přiměly správce daně zajímat se o žalobcovo účetnictví důkladněji; přitom bylo zjištěno, že ač žalobce účtoval v peněžním deníku o nákupu materiálu, není schopen doložit, jak, kdy a zda vůbec veškerý nakoupený materiál spotřeboval. Takovou informaci by mohla poskytnout kniha (případně karty) zásob, kterou byl žalobce – coby osoba účtující v jednoduchém účetnictví a průběžně při své činnosti nakupující, zpracovávající a spotřebovávající materiál – povinen vést. Této své povinnosti žalobce nedostál. Nemůže se tak dovolávat bezvadnosti svého peněžního deníku, který vypovídá toliko o jeho peněžním hospodaření, pokud opomněl účtovat o ostatních složkách majetku (srov. čl. V opatření Ministerstva financí č. 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví).

Žalobce dále zpochybňuje výzvy správce daně v průběhu daňové kontroly a vytýká jim neurčitost a nesrozumitelnost; takovou vadu však soud u výzev neshledává. Ani jedna z výzev (vydaných dne 25. 8. 2003 a 11. 9. 2003) nebyla obecným formulářovým přípisem, s jakým se lze v činnosti správců daně občas setkat: naopak obě výzvy přiléhavě směřovaly k žalobcovým konkrétním poměrům. V první z nich správce daně žádal kalkulaci cen jednotlivých zakázek vyrobených v roce 2002 zahrnující rozměry zakázky, spotřebu a cenu materiálu a počet odpracovaných hodin s jejich finančním ohodnocením; ve druhé pak vyzval žalobce k předložení knihy zásob či karet zásob, inventarizačních záznamů majetku a závazků a k objasnění tvorby cen. Lze polemizovat s tím, zda citace § 2 zákona o cenách byla do druhé výzvy zahrnuta vhodně; v každém případě však tato citace neměla vliv na srozumitelnost či zákonnost výzvy. Správce daně žádal jen to, co mu zákon umožňuje – tedy v případě pochybností o věrohodnosti údajů uvedených v daňovém přiznání vyzvat žalobce k předložení dalších dokladů. Právě takové pochyby – a i podle soudu důvodné – vyvolává ekonomická nerovnováha, při níž příjmy daňového subjektu nedosahují ani výdajů na

materiál (nepočítaje v to už vůbec spotřebu energií při výrobě, náklady na dopravu a cenu vlastní kvalifikované řemeslné práce). Žalobce má pravdu v tom, že nemusel nutně vést a uchovávat záznamy o kalkulaci ceny jednotlivých zakázek; v takovém případě by ale musel správci daně alespoň jinak doložit, jaký materiál a jakém množství použil v tom kterém okamžiku výroby, a tak doplnit údaje v peněžním deníku, které o spotřebě nakoupeného materiálu nevypovídají a ani ze své podstaty vypovídat nemohou. To by mohl žalobce učinit právě prostřednictvím knihy zásob, k jejímuž předložení mířila druhá výzva; jelikož však ani tuto knihu žalobce nevedl, neměl k dispozici ani jediný důkazní prostředek, jímž by se vyprostil ze své důkazní nouze. I z časové posloupnosti obou výzev je patrné, že správce daně nabízel žalobci různé možnosti, jak doložit svá tvrzení, resp. jak učinit věrohodnějším obsah svého daňového přiznání; žalobce však nebyl s to využít žádnou z nich.

Žalobce není spokojen ani s obsahem zprávy o daňové kontrole, která podle něj dostatečně nevypovídá o závěrech správce daně ani o jeho reakcích na žalobcova vyjádření. Výtka je formulována obecně a neuvádí se tu – ani v jiných částech kasační stížnosti – konkrétní skutečnosti, v nichž žalobce spatřuje pochybení správce daně; zpráva však podle soudu ve všech svých částech obстоjí. Přesně a podrobně jsou tu popsána skutková zjištění, zachyceny postoje správce daně i žalobce v průběhu daňové kontroly, citována relevantní ustanovení právních předpisů a logicky vyvozeny závěry.

Žalobce dále nesouhlasí s tím, že na něj přešlo důkazní břemeno ohledně výše tržeb, ačkoli tuto položku nikdo nezpochybňoval. V tom se ale žalobce mýlí: to, že údaj o úhrnu příjmů v daňovém přiznání je součtem všech příjmových položek v peněžním deníku – tedy že mezi těmito dvěma písemnostmi panuje formální shoda – ještě sám o sobě neznamená, že výše příjmů je položkou prokázanou a nezpochybňovanou. Správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázal rozbořem dokladů předložených žalobcem, že jeho příjmy za zhotovený atypický nábytek byly nižší než pouhý materiál na jeho výrobu, a to nikoli jen snad v některých případech, ale ve velké většině případů (kalkulace k jednotlivým zakázkám či jiné podrobnější údaje o nich sice neměl žalobce k dispozici, ovšem s ohledem na úhrnné sumy příjmů a výdajů lze dovodit, že celková negativní bilance je projevem mnoha dílčích negativních bilancí). Žalobce mohl tento závěr vyvrátit – a tedy zhojit nevěrohodnost svého neúplného účetnictví – předložením dokladů v souladu s výzvami popsány shora; to však neučinil.

V další námitce se žalobce zabývá vztahem mezi jednotlivými právními předpisy, které byly v jeho věci aplikovány: tvrdí, že finanční orgány nesprávně upřednostňovaly zákon o účetnictví a prováděcí předpis k němu před zákonem o daních z příjmů. Jak je patrné z dřívější žalobcovy argumentace před krajským soudem, týká se tato námitka nesprávného výkladu § 23 odst. 10 a § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a nerespektování judikatury Ústavního soudu; nesprávný výklad právních předpisů je však nutno v tomto případě přičíst žalobci. Podle § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo tento zákon nestanoví jinak. Podle § 24 odst. 1 tohoto zákona se pro zjištění základu daně odečtou výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Žalobce z toho dovozuje, že posledně citované ustanovení umožňuje poplatníkovi prokazovat výdaje bez ohledu na účetnictví, což je správný závěr; nesprávná je však žalobcova domněnka o tom, že právě to učinil. Žalobcovo účetnictví bylo neúplné – zejména v něm chyběla kniha či karty zásob, které byl žalobce povinen vést (a na počátku zdaňovacího období je údajně i vedl, takže není zřejmé, proč tak nečinil i poté, co mu dokumenty zničilo domácí zvířectvo) – a

tento nedostatek jistě bylo možno napravit; žalobce tedy mohl oprávněnost svých výdajů prokázat i jinak než účetnictvím. Žádné jiné důkazní prostředky ale žalobce správci daně nenabídl, a to ani k výzvě, ani z vlastní iniciativy; naopak správci daně opakovaně vytýkal, že po něm žádá více, než je oprávněn, a že žalobce žádné další doklady nemá ani nehodlá předkládat. Podstata žalobcovy námitky je ve svém důsledku taková, že pokud správce daně nezpochybní žádný konkrétní údaj v peněžním deníku (a z něj vycházející údaje v daňovém přiznání), nemůže zpochybňovat ani výši žalobcových příjmů a výdajů jako celek; žalobce zde ale zcela přehlíží, že peněžní deník je jen jednou složkou účetnictví, a tedy jen jedním důkazním prostředkem, který sám o sobě nemůže obstát. Žalobce neposkytl správci daně žádné doklady vypovídající o průběžném hospodaření s majetkem (inventarizační soupis takovým dokladem není, neboť zachycuje pouze stav k určitému okamžiku); domáhá se tak svým výkladem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů vlastně toho, aby správce daně nevycházel při posuzování majetkové složky jeho hospodaření z účetnictví, nýbrž z žalobcových tvrzení. Pouhými tvrzeními ovšem nelze „*prokazovat*“ tak, jak to umožňuje zmíněné ustanovení.

V poslední námitce žalobce snáší argumenty pro to, že mu daň měla být stanovena dokazováním, nikoli podle pomůcek; ani v tom však soud žalobci nepřisvědčil, což ostatně plyne i ze způsobu, jakým se soud vypořádal s námitkami shora. V prvé řadě není pravda, že by správce daně stanovil daň za použití pomůcek v kombinaci s dokazováním. Takto kombinovat obě metody je v souladu s ustálenou judikaturou nepřípustné; tohoto prohřešku se však správce daně nedopustil. Jak je zřejmé ze struktury výpočtů v úředním záznamu ze dne 4. 3. 2004, která poté byla popsána v rozhodnutí žalovaného, výchozí položkou pro konečný údaj o žalobcových výdajích byl skutečně údaj z daňového přiznání (a tedy převzatý z peněžního deníku); to, že se údaj z daňového přiznání stane základem pro údaj konstruovaný správcem daně při důkazní nouzi daňového subjektu, však ještě neznamená, že správce daně smísil důkazy a pomůcky. Žádná listina a žádná informace není svou podstatou předurčena k tomu, aby se stala buď důkazem, nebo pomůckou. Důkazními prostředky jsou všechny prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti; pomůckami pak mohou být jakékoli poznatky, které správce daně získá obecně při své úřední činnosti, nebo přímo v daňovém řízení u toho daňového subjektu, o jehož daňovou povinnost jde. Vyloučeny z okruhu pomůcek tak nejsou ani poznatky získané v průběhu daňové kontroly u takového daňového subjektu (srov. č. 675/2005 Sb. NSS). Správce daně tedy – zcela logicky – vzal za základ konstrukce výdajové položky údaj uváděný samotným žalobcem. Je nutno zdůraznit právě slovo „základ“: výsledná položka totiž vznikla součtem původního údaje a několika dalších položek převzatých z činnosti srovnatelného subjektu (nákladů na opravu a údržbu, výdajů za pohonné hmoty, odpisů nemovitosti i zařízení). Právě takto probíhá stanovování daně podle pomůcek: údaje zjištěné a nezpochybněné, ovšem vypovídající o hospodaření daňového subjektu jen částečně, se doplňují tak, aby výsledný údaj lépe odpovídal realitě.

Nepřípustné směšování pomůcek a dokazování by bylo dáno tehdy, pokud by správce daně například od celkové částky výdajů převážně prokázané odečetl několik konkrétních částek, které jako výdaje neuznal, a považoval to za pomůcky. Zde ovšem jde o klasické dokazování – tj. účetnictví je v zásadě v pořádku, jen se výsledná částka upraví o některé a zcela konkrétně vyčíslitelné výdaje, správcem daně neuznané. Žalobcův případ je ale jiný: jeho účetnictví trpělo tou zásadní vadou, že vůbec neobsahovalo průběžnou evidenci o hospodaření s majetkem. Nebylo tedy možné jen drobně poopravit základ daně tak, že by vyloučily některé příjmy či výdaje, protože pochybnosti správce daně nebyly vyvolány

určitými konkrétními položkami či obchodními případy, nýbrž nedostatečnou vypovídací schopností žalobcova účetnictví jako celku.

Co se pak týče zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek, ty byly v žalobcově případě splněny. Údaje o příjmech a výdajích byly do daňového přiznání vskutku přeneseny z peněžního deníku; věrohodnost takových údajů však není založena pouhou shodou s údaji v peněžním deníku. Jakékoliv údaje v daňovém přiznání, mají-li v daňovém řízení obstát, musejí být buď podloženy úplným a řádně vedeným účetnictvím, nebo prokázány jinak. Žalobcovo účetnictví však bylo v části týkající se hospodaření s majetkem neúplné nebo lépe řečeno téměř neexistující; údaje požadované správcem daně pak žalobce nedoložil ani mimo rámec účetnictví. O povaze výzev správce daně a o tom, že jimi nebyly překročeny pravomoci správce daně ani jimi nebylo nezákonně přenášeno důkazní břemeno na žalobce, již byla řeč výše, a ani jinak správce daně při vedení řízení nepochybil.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 11. ledna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu