



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci žalobce **R. K.**, zastoupeného JUDr. Kamilem Podroužkem, advokátem v Hradci Králové, Fráni Šrámka 1139, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 10. 2004, č. j. 3267/110/2003-Ja a ze dne 1. 4. 2005, č. j. 1660/130/2005-ŠK, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9. 12. 2005, č. j. 31 Ca 272/2004 - 50,

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** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 10. 2004, č. j. 3267/110/2003-Ja, ve spojení s rozhodnutím Finančního úřadu v Hlinsku ze dne 18. 3. 2003, č. j. 10269/03/235970/4095, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 338 252 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 4. 2005, č. j. 1660/130/2005-ŠK, bylo zamítnuto odvolání žalobce do celkem šesti rozhodnutí Finančního úřadu v Hlinsku ze dne 18. 3. 2003, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 1999 a první až čtvrté čtvrtletí roku 2000 v celkové výši 210 256 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové samostatnými žalobami, kterými se domáhal jejich zrušení. Krajský soud, poté co tato řízení spojil ke společnému projednání, obě žaloby jako nedůvodné zamítl.

Jak se z odůvodnění rozsudku podává, krajský soud přistoupil ke společnému projednání věci s ohledem na zjištění, že všechna správní rozhodnutí vycházejí ze stejného skutkového stavu věci, vyplývajícího ze zprávy o daňové kontrole č. j. 7471/03/23593/0/2950 a úředního záznamu ze dne 18. 2. 2003 o stanovení pomůcek.

Pokud jde o žalobcem zpochybňované splnění zákonných podmínek pro aplikaci daňových pomůcek při stanovení jeho daňových povinností, krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že žalobcem vedené účetnictví bylo zatíženo vadami, v jejichž důsledku pozbylo důkazní hodnoty. Zde krajský soud poukázal především na absenci skladové evidence, kdy žalobcem nebyly vůbec vedeny skladové karty, přičemž v rámci daňové kontroly předložené příjemky a výdejky zboží (masa) neobsahovaly počáteční stavy, příjem na sklad a výdej ze skladu a konečný stav jednotlivého zboží. Tyto doklady tedy nemohly absenci skladových karet nahradit, neboť z nich nebylo možné zkontrolovat návaznost výdajů na nákup zboží a příjmů z jeho prodeje. Tento způsob evidence nelze akceptovat, neboť nerozlišoval mezi jednotlivými druhy masa, jakkoli se jejich cena v rozhodném období lišila. Žalobcem zachycované údaje vůbec neodpovídaly skutečnému pohybu zásob (což krajský soud doložil konkrétním případem) a ve svém důsledku tak nutně došlo i ke zkreslení údajů o příjmech a výdajích. Žalobce nebyl dále schopen evidenčně doložit nebo vysvětlit zjištěné rozdíly mezi nakoupeným a prodaným množstvím masa, které měly být, dle jeho vyjádření v daňovém řízení, odpadem vzniklým při zpracování. S ohledem na žalobcem popsany způsob evidence nakoupeného dobytka vzal krajský soud za prokázané, že v dodávkách bylo již v ceně zohledněno množství masa, které bylo odběratelem (žalobcem) nezpracovatelné, tedy že nákupy se realizovaly ve váze masa, to jest ve hmotnosti upravené o koeficient výtěžnosti. Další odpad vzniklý při zpracování masa pak žalobce měl a mohl vykazovat dostatečně průkazným způsobem. Z těchto důvodů tedy nemohlo při správce daně provedených součtech nakoupeného a prodaného masa dojít ani k případné záměně mezi váhou masa a tzv. živou váhou. Za okolnost relevantně zpochybňující průkaznost účetnictví žalobce označil krajský soud (zcela ve shodě s daňovými orgány) též nesprávné vedení pokladního deníku, kde opakovaně došlo k vykázání záporných hodnot. Dospěly-li daňové orgány na základě těchto skutečností k závěru, že žalobce nepředložil k prokázání svých tvrzení uvedených v daňových přiznáních správné a průkazné účetnictví, nebylo možné stanovit mu daňovou povinnost dokazováním, tedy postupem dle § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a byly tak splněny podmínky pro stanovení daně cestou pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V této souvislosti krajský soud uvedl, že řádné vedení účetnictví je zásadním důkazem, a to s ohledem na ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, dle kterého se pro zjištění základů daně vychází z účetnictví vedeného podle zákona o účetnictví, pokud zákon nestanoví jinak, nebo nedochází-li ke zkrácení daňové povinnosti jiným způsobem. Povinností účetní jednotky je pak vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (§ 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

Krajský soud dále odmítl tvrzení žalobce o existenci procesních pochybení správce daně, ve smyslu neurčitosti a nesrozumitelnosti výzvy k vysvětlení shora popsaných zjištěných rozdílů v množství nakoupeného a prodaného masa. Z protokolu o ústním jednání ze dne 19. 11. 2001 totiž vyplývá, že žalobce podstatě vytýkaných nedostatků porozuměl, přičemž se pokoušel je vysvětlit s odkazem na fakt, že určování váhy kafilerního odpadu bylo prováděno toliko kvalifikovaným odhadem.

Pokud jde o žalobcem zpochybňovanou otázku použitelnosti aplikovaných daňových pomůcek, krajský soud uvedl, že ty byly ve správním spise i v odůvodnění rozhodnutí žalovaného v souladu s požadavky § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu dostatečně popsány. Je tak zřejmé, jakým způsobem byl základ daně počítán, jaké okolnosti byly zohledněny, i jaký subjekt byl se žalobcem srovnáván. Z živnostenských listů srovnávaného subjektu je zřejmé, že předmětem jeho podnikání je rovněž řeznictví a uzenářství, navíc pak ještě nákup zpracování a prodej masa na krmivo pro zvířata. Použité pomůcky proto krajský soud považuje za zcela odpovídající a vybraný daňový subjekt za srovnatelný. Krajský soud dále upozornil, že v této fázi řízení pouze přezkoumal, zda byly splněny podmínky umožňující použití pomůcek správcem daně, nepřísluší mu však již přezkoumávat použití konkrétních údajů zjištěných u srovnávaného subjektu.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru v předcházejících řízeních nebyl především zohledněn specifický obor jeho podnikání, kde je přesná evidence masa při jeho zpracování jen obtížně představitelná. Pro použití daňových pomůcek přitom nepostačí mít za prokázané splnění pouze všech podmínek vyplývajících z § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť současně musí být dodrženy též základní zásady daňového řízení. Zde byly postupem daňových orgánů porušeny zásady přiměřenosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu), zásada součinnosti (§ 2 odst. 9 daňového řádu) a zásada volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu); v této souvislosti stěžovatel výslovně uvedl, že provedené důkazy byly hodnoceny účelově. Dle názoru stěžovatele daňové orgány nebyly též oprávněny zabývat se původem peněz vložených jím do podnikání a jejich postup tak představuje porušení ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Výklad tohoto ustanovení podal Ústavní soud ve svém nálezu (v kasační stížnosti označeném jako „rozhodnutí IV ÚS 179/01“), kde konstatoval, že v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, je povinností odvolacího orgánu vyrovnat se i s otázkou, zda správce daně splnil svou zákonnou povinnost vyplývající pro něj z § 46 odst. 3 daňového řádu. V projednávané věci žalovaný na toto ustanovení odkázal pouze v souvislosti s výpočty množství odpadu; například otázku provozních nákladů či specifichost předmětu podnikání stěžovatele žalovaný i krajský soud nikterak nezohlednili a jejich závěry jsou proto nepřezkoumatelné. Stěžovatel dále (bez bližšího upřesnění) uvedl, že se správce daně i žalovaný nevypořádali s požadavky plynoucími z ust. § 46 odst. 2 daňového řádu; krajský soud pak toto pochybení nenapravil. Stěžovatel konečně uvedl, že daňové orgány neprokázaly ani splnění podmínek uvedených v ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Dle jeho názoru nebyla výzva správce daně k vysvětlení zjištěných nesrovnalostí dostatečně srozumitelná a určitá a nedalo se tedy na ni přesně odpovědět. Nelze též nevidět, že správce daně označil za neprůkaznou pouze jednu účetní evidenci (nesrovnalosti v množství odpadu), přičemž ostatní uznal za dostatečné. Obdobné skutečnosti by nepochybně zjistil i u jiného srovnatelného subjektu.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci je především nutno konstatovat, že část stížních námitek je formulována pouze v obecné rovině. Uvedené platí zejména pro namítané porušení některých zásad daňového řízení; Nejvyšší správní soud se k těmto námitkám proto vyjádří taktéž pouze v rovině obecné. Především lze přisvědčit stěžovateli v jeho tvrzení, že základní zásady daňového řízení uvedené v § 2 daňového řádu (ale i v jiných ustanoveních) se uplatňují ve všech druzích daňového řízení a ve všech jeho fázích. Platí to pochopitelně i pro zásady stěžovatelem zmiňované. Jelikož stěžovatel nekonkretizoval, v čem měly být jím zmiňované zásady postupem daňových orgánů porušeny, lze jen bez dalšího konstatovat, že za situace, kdy je daň stanovena dle pomůcek, není prováděno dokazování a je proto pojmově vyloučeno hovořit o porušení principu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Další tvrzení stěžovatele o porušení zásad uvedených v § 2 odst. 2 zákona je pak zcela nekonkrétní; namítané porušení principu součinnosti daňového subjektu a daňových orgánů (§ 2 odst. 9 daňového řádu) pak lze z povahy věci zasadit do kontextu s tvrzením stěžovatele, dle kterého výzva správce daně k odstranění zjištěných pochybností nebyla dostatečně srozumitelná a určitá. Zde považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku s touto otázkou (předestřenou mu ve zcela identické podobě již v žalobě) zcela odpovídajícím způsobem vypořádal a lze na odůvodnění tohoto rozsudku v podrobnostech odkázat.

Jako zcela nekonkrétní hodnotí Nejvyšší správní soud další stížní námitku, kterou je tvrzeno porušení ust. § 46 odst. 2 daňového řádu, které mělo být postupem krajského soudu opomenuto. Zde stěžovatel vůbec neuvedl v čem konkrétně porušení tohoto ustanovení spatřuje. Jelikož jsou ve správním spisu založeny podklady, který byly použity jako daňové pomůcky (viz úřední záznam ze dne 18. 2. 2003, č. j. 7534/03/235930/2950), není zřejmé, jaké nedostatky stěžovatel v postupu správce daně (potažmo žalovaného) spatřuje. Z tohoto důvodu se proto Nejvyšší správní soud touto stížní námitkou nemohl blíže zabývat.

Kasační stížností je dále namítáno porušení ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Spojuje-li stěžovatel pochybení daňových orgánů s jejich snahou objasnit původ finančních prostředků vložených do jeho podnikání, pak nelze než odkázat na odůvodnění rozsudku krajského soudu, z něhož se podává, že jakkoli se správce daně těmito otázkami podrobně zabýval, nebyly zpochybňované osobní vklady stěžovatele nakonec vzaty za podklad pro zvýšení základu daně a neměly tedy na stanovení daňové povinnosti žádný vliv. S ohledem na tyto skutečnosti považuje tedy Nejvyšší správní soud tuto část žalobní argumentace stěžovatele za zcela bezpředmětnou. Stěžovatel má nicméně zato, že ust. § 46 odst. 3 daňového řádu bylo porušeno též tím, že výhody pro něj plynoucí byly zjištěny „pouze v souvislosti s výpočty množství odpadu“ přičemž „např. otázku provozních nákladů či specifickou předmětu podnikání stěžovatele (...) správce daně, odvolací orgán i soud nijak nerozebírají“. K této argumentaci je nutno uvést, že správcem daně byl zjištěn rozdíl v množství stěžovatelem nakupovaného a prodávaného masa, který nebyl pokryt jím uváděnou velikostí kafilerního odpadu. Jelikož stěžovatel tento zjištěný rozdíl správci daně uspokojivě nevysvětlil, byla velikost odpadu stanovena cestou daňových pomůcek. Již v rámci těchto pomůcek (zde údajů vyplývajících z provozní činnosti srovnatelného podnikatelského subjektu), byly fakticky zohledněny výhody pro stěžovatele (samotný výběr tohoto subjektu však za výhodu pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu považovat nelze - srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 249/2004 Sb. NSS). Na místo jím fakticky vykazovaného odpadu v množství 19 % správce daně akceptoval velikost odpadu zjištěnou u srovnávaného podnikatelského subjektu (28 % kafilerního odpadu

+ 5 % odpadu technologického); správcem daně použitý výpočet, který tyto zjištěné ztráty jednoduše kumuluje, je přitom pro stěžovatele nejpříznivější. Další výhody, tedy skutečnosti, ke kterým by bylo lze přihlídnout poté, co je daň stanovena dle pomůcek, již dle obsahu správního spisu zjištěny nebyly a ani sám stěžovatel (kromě „specifičnosti předmětu podnikání“ či „provozních nákladů“) je neuvádí. Zde sluší upozornit na skutečnost, že správce daně je povinen k výhodám dle § 46 odst. 3 daňového řádu přihlížet tam, kde nějaké výhody fakticky zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, za daňový subjekt vyhledávat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 1223/2007 Sb. NSS). Lze tedy k této stížní námitce uzavřít, že krajský soud posoudil věc po právní stránce zcela odpovídajícím způsobem, pokud pochybení daňových orgánů v stěžovatelem namítaném smyslu nenalezl.

Nejvyšší správní soud neshledává konečně důvodnou ani tu část stížní námitky rozporující naplnění ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, kterou je poukazováno na skutečnost, že zpochybněna byla jen jediná z povinných účetních evidencí stěžovatele. Stěžovatel především zcela přehlíží daňovými orgány i krajským soudem konstatovanou skutečnost, že závěr o neprůkaznosti účetnictví stěžovatele se opírá (alespoň v roce 2000) též o zjištění nedostatků v evidenci jeho pokladní hotovosti. Pokud jde o (stěžovatelem nerozporovanou) absenci skladové evidence, zde se daňové orgány i krajský soud velmi podrobně vypořádali se všemi důsledky z toho plynoucími; zjištění tohoto nedostatku vyústilo v závěr o faktické nemožnosti provést kontrolu návaznosti výdajů za nákup zboží a příjmů z prodeje. Vzhledem k tomu, že krajský soud se v odůvodnění svého rozsudku s těmito otázkami velmi pečlivě a zcela v souladu se zákonem vypořádal, bylo by nadbytečné na tomto místě jeho závěry fakticky opakovat a Nejvyšší správní soud proto v podrobnostech na odůvodnění tohoto rozsudku odkazuje.

S ohledem na shora uvedené důvody dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ust. § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmíněného nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka - žalobce, u něj nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 29. listopadu 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu