

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **O. K.,** zastoupené Mgr. Antonínem Strouhalem, advokátem se sídlem Dvořákova 4, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2009, č. j. 3258/09-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2010, č. j. 31 Ca 80/2009 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 1. 2010. Tím soud zamítl žalobu, kterou se domáhala zrušení výše uvedeného rozhodnutí žalovaného. Označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, č. j. 49565/08/284921/8431, vystavenému dne 21. 7. 2008 Finančním úřadem v Boskovicích (dále jen „správce daně“) na částku 31 390 Kč. Žalobkyně se současně domáhala i zrušení uvedeného rozhodnutí prvostupňového správního orgánu.

[2] Správce daně v rámci daňové kontroly vedené u žalobkyně dospěl k závěru, že nelze stanovit daň dokazováním, a tak přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád"), a dne 8. 8. 2005 vystavil dodatečný platební výměr. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně dne 17. 8. 2005 odvolání, které žalovaný dne 20. 2. 2006 zamítl. Uvedené rozhodnutí (spolu s rozhodnutím správce daně) zrušil dne 16. 11. 2007 krajský soud s tím, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Z napadených rozhodnutí ani z veřejných částí správních spisů dle krajského soudu nebylo zřejmé, z jakých důvodů správce daně přistoupil ke stanovení daně za užití pomůcek, jaké pomůcky, včetně výpočtu pro stanovení daně, zvolil a k jakým okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, přihlédl. Správce daně následně pokračoval v daňovém řízení, jehož výstupem byl výše specifikovaný platební výměr ze dne 21. 7. 2008 a rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2009.

[3] V nyní napadeném rozhodnutí již tedy krajský soud neshledal žádné pochybení v postupu správních orgánů a žalobu podanou žalobkyní zamítl. Správce daně podle něj prokázal, že účetnictví předložené žalobkyní nebylo vedeno správně, úplně a průkazně, a proto daň oprávněně stanovil za použití pomůcek. Správce daně podrobně popsal důvody, proč nemohl stanovit daň dokazováním, a způsob výpočtu základu daně. Přihlédl také ke skutečnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývají výhody, ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. K námitce žalobkyně, že i sám správce daně nejprve konstatoval, že nezjistil žádné nedostatky v účetnictví, a daň stanovil dokazováním, krajský soud uvedl, že tato skutečnost není podstatná. Jestliže v řízení došlo po skončení daňové kontroly na základě zjištění správce daně ke stanovení daně za použití pomůcek a daňový subjekt byl s těmito zjištěními, důvody a hodnocením důkazních prostředků seznámen, byl oprávněn se k nim vyjádřit a případné výtky k takovému stanovení daně zahrnout do svého odvolání, pak nelze v tomto postupu správce daně spatřovat nezákonnost.

II.

[4] Proti rozsudku podala stěžovatelka včas kasační stížnost. V té zejména namítla, že nebyly dány podmínky pro použití pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatelka řádně vedla účetnictví a v řízení před správcem daně splnila své zákonné povinnosti při dokazování. Ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 26. 11. 2004 navíc správce daně konstatoval, že nezjistil nedostatky v průkaznosti, úplnosti a správnosti účetnictví a daňovou povinnost v předmětné zprávě stanovil dokazováním. Následně správce daně doplnil dokazování, při němž ovšem nezjistil žádné okolnosti, kterými by bylo možné odůvodnit jeho další postup, tedy použití pomůcek. Správce daně nerespektoval důkazy předložené stěžovatelkou, ta přitom prokázala výši svých příjmů, stejně jako jejich správnost (mimo jiné svědeckými výpověďmi a znaleckým posudkem). Přesto správce daně naprosto nelogicky a účelově dospěl k závěru, že je nutné daň dodatečně vyměřit za užití pomůcek. Stěžovatelka v této souvislosti poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Stěžovatelka dále namítla, že správce daně použil jako pomůcky údaje subjektů, které nelze považovat za srovnatelné se stěžovatelkou, pomůcky tak nebyly použity v souladu s § 36 odst. 6 daňového řádu

(myšleno zřejmě § 31 odst. 6 daňového řádu - poznámka Nejvyššího správního soudu). V podrobnostech stěžovatelka odkázala na odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 14. 8. 2008.

[5] Správce daně dle stěžovatelky dále nerespektoval rozsudek krajského soudu ze dne 27. 9. 2007, kterým byl vázán, neboť v úředním záznamu neuvedl důkazy předložené stěžovatelkou, ani jejich hodnocení či odůvodnění, proč k tomu kterému důkazu nepřihlédl.

[6] Stěžovatelka současně požádala o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. O této žádosti Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, protože po obdržení věci a po vykonání nezbytných procesních úkonů bezodkladně rozhodl přímo ve věci samé.

[7] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. K námitce stěžovatelky, že nebyly dány podmínky pro použití pomůcek, žalovaný odkázal na § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném v roce 2001 (dále jen „zákona o účetnictví“). Podle § 7 odst. 2 citovaného zákona je účetnictví úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období. Jak vyplynulo z písemných materiálů, stěžovatelka chybným způsobem účtovala o ceninách (stravenkách) - její účetnictví tak bylo v rozporu s článkem IX. odst. 4 a 5 Opatření Ministerstva financí č. j. 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen „Opatření Ministerstva financí“). Stěžovatelka pochybila také tím, že o příjmu od společnosti EXIT GROUP neúčtovala vůbec. Podle zákona je dále účetnictví vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka doložila nebo prokázala účetní zápisy a inventarizovala majetek a závazky. Z důkazních prostředků zjištěných správcem daně však vyplynulo, že stěžovatelka provedla pouze inventuru, nikoliv inventarizaci. To má za následek, že její účetnictví nebylo vedeno průkazným způsobem. Za situace, kdy účetnictví trpí takovými vadami, jej nelze považovat za důkaz prokazující výši příjmů a výdajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání. Žalovaný dále konstatoval, že v daňovém řízení byly posouzeny všechny důkazy předložené stěžovatelkou, na jejich základě však nebylo možné stanovit daň, a tak je odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 25/2003 - 97 nepřípadný. V podrobnostech odkázal na protokoly o ústním jednání, protokol o výslechu svědka M. N. (zaměstnance stěžovatelky) a na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání stěžovatelky. K námitce, podle níž správce daně nerespektoval rozsudek krajského soudu ze dne 27. 9. 2007, žalovaný poukázal na úřední záznam ze dne 17. 7. 2008, v němž se správce daně obsáhle vyjadřuje ke všem stěžovatelkou předloženým důkazům.

III.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předně podotýká, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Podle § 71 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) tak žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za

nezákonné nebo nicotné; podle písm. e) pak též musí být uvedeno, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 4 Azs 149/2004 - 52, publ. pod č. 488/2005 Sb. NSS). V rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 47 (Sb. NSS 835/2006), rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále uvedl, že „*pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.*“ Uvedené závěry lze přitom obdobně vztáhnout také na kasační stížnosti.

[10] S ohledem na citovanou dispoziční zásadu se tedy Nejvyšší správní soud zabýval pouze konkrétními skutkovými tvrzeními a právní argumentací obsaženými v kasační stížnosti. Nemůže totiž za stěžovatelku vyhledávat a doplňovat tvrzení a argumenty obsažené v odvolání, na které stěžovatelka bez bližší specifikace odkázala. Nejvyšší správní soud z tohoto důvodu nemohl na stěžovatelčinu věc aplikovat ani závěr obsažený v usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (Sb. NSS 1865/2009), podle nějž „*rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.*“

[11] Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval kasační námitkou, podle níž nebyly dány podmínky pro doměření daně za užití pomůcek. K otázce stanovení daňové povinnosti za užití pomůcek se Nejvyšší správní soud již mnohokráte vyjadřoval a odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64 (Sb. NSS 633/2005), ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52, či ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92 (Sb. NSS 939/06).

[12] V citovaných rozhodnutích zdejší soud, souhrnně řečeno, zdůraznil, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Mezi těmito předpoklady musí být dána příčinná souvislost. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán podle § 50 odst. 5 daňového řádu následně zkoumá pouze dodržení uvedených podmínek a dále skutečnost, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 citovaného zákona). Rovněž tak obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení zmíněných podmínek pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem či spolehlivost stanovení daně pomůckami v daném případě. Subjekt tak již podstatným způsobem nemůže vlastně ovlivnit výši daně či volbu jednotlivé pomůcky.

[13] Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhovat provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, pak se daň sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu).

[14] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy užitím pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a současně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

[15] V nyníposuzovaném případě žalovaný a následně i krajský soud podrobně popsali, z jakých důvodů nebylo možné stanovit daň dokazováním. Odkázali zejména na protokol ze dne 16. 4. 2008, v němž správce daně popsal jím zjištěná zásadní pochybení při vedení účetnictví a s těmito stěžovatelku také seznámil, a dále na úřední záznam o stanovení pomůcek ze dne 17. 7. 2008, v němž se správce daně obsáhle vyjádřil ke všem stěžovatelkou předloženým důkazům a zdůvodnil, proč ten který důkaz neobstál. Jak Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, správce daně předně vytýkal stěžovatelce neprovedení inventarizace zásob, čímž došlo k porušení § 29 a § 30 zákona o účetnictví a čl. IX., Přílohy č. 1 Opatření Ministerstva financí. Podle citovaného Opatření (Příloha č. 1, čl. II., odst. 9) jsou dále stravenky v provozovnách veřejného stravování ceninami a účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví jsou povinny příjem stravenek zaznamenat a jejich pohyb vést v Knize pro sledování cenin. Podle Přílohy č. 1, čl. VII., odst. 1 Opatření měla stěžovatelka do peněžního deníku zaúčtovat na základě faktur od společnosti EXIT GROUP příjem za proplacené stravenky. A konečně podle Přílohy č. 1, čl. IX., odst. 6 měla stěžovatelka povinnost ceniny inventarizovat, ta však stravenky ve svém účetnictví nevedla vůbec. Účetnictví stěžovatelky proto považoval správce daně za neúplné a neprůkazné ve smyslu § 7 zákona o účetnictví.

[16] Stěžovatelka v kasační stížnosti toliko obecně konstatuje, že řádně vedla účetnictví a že v řízení před správcem daně splnila své zákonné povinnosti při dokazování. Konkrétněji odkazuje pouze na zprávu o výsledku daňové kontroly ze dne 26. 11. 2004, v níž správce daně konstatoval, že nebyly zjištěny nedostatky v úplnosti a průkaznosti účetnictví, to však není pro nyní souzenou věc podstatné, jak správně uvedl již krajský soud, neboť správce daně v dalším průběhu řízení tyto závěry přehodnotil. Neobstojí ani námitka, podle níž správce daně v úředním záznamu neuvedl důkazy předložené stěžovatelkou a nezdůvodnil, proč k nim nepřihlédl. Správce daně se v úředním záznamu o stanovení pomůcek ze dne 17. 7. 2008 se všemi důkazy navrhovanými stěžovatelkou

naopak podrobně zabýval. Za dané situace tak Nejvyšší správní soud nemůže než přitakat závěrům správce daně o neúplnosti a neprůkaznosti účetnictví stěžovatelky a o nemožnosti stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť stěžovatelka neuvedla žádná konkrétní tvrzení, která by svědčila o opaku.

[17] K námitce stěžovatelky, že správce daně použil jako pomůcky údaje subjektů, které nelze považovat za srovnatelné se stěžovatelkou, uvádí Nejvyšší správní soud následující. Krajský soud obdobnou žalobní námitkou uplatněnou stěžovatelkou v řízení před ním označil pro její nekonkrétnost za neprojednatelnou. Stěžovatelka totiž v žalobě (obdobně jako v kasační stížnosti) odkázala v podrobnostech na argumentaci uvedenou v odvolání. Nejvyšší správní soud se proto z důvodů, které uváděl již výše (viz bod [9]), s postupem krajského soudu ztotožňuje.

IV.

[18] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatelky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. července 2010

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně senátu