

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **BEMAJA, spol. s r. o.**, se sídlem Lesní ulice 189, Rudolfov, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2008, č. j. 10 Ca 147/2008 – 54,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2008, č. j. 10 Ca 147/2008 – 54, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 13. 10. 2008, č. j. 10 Ca 147/2008 – 54, zamítl žalobu, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 5. 2008, č. j. 2017/08-1200, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 29. 8. 2007, č. j. 221144/07/077910/5493, č. j. 222883/07/077910/5493 a č. j. 222892/07/077910/5493, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, 2004 a 2005. V odůvodnění rozsudku se krajský soud nejprve zabýval otázkou přípustnosti užití způsobu stanovení daně za použití pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). V daném případě ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že finanční úřad měl pochybnosti o správnosti a úplnosti účetnictví a o výši marže, a proto požadoval předložení dokladů na nákup surovin ke zhotovení jídel, které stěžovatel prodával i v nezměněné podobě. Stěžovatel o pořízení a prodeji zboží účtoval jako účetní

jednotka způsobem B, tedy byl povinen vést skladovou evidenci běžně, a to za účelem zjištění a prokázání stavu zásob v průběhu účetního období a tedy ke zjištění správného základu daně. Stěžovatel však v rozporu s ust. § 6 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neúčtoval veškeré nákupy zboží. Pouze předložil doklady o nákupu, vnitřní směrnici a kalkulaci minutkových jídel. Povinnosti vést skladovou evidenci se stěžovatel nemůže zprostit poukazem na to, že neměl vhodné skladovací prostory a veškeré zakoupené zboží bylo hned spotřebováváno. Za této situace je nedůvodná i námitka vztahující se k neprovedení výslechu zaměstnanců stěžovatele a osob, které se u něj stravovaly, jejichž výpověďmi chtěl stěžovatel prokázat, že jídla měla větší gramáž a zeleninové oblohy. Výslechem navržených svědků totiž nelze nahradit skladovou evidenci. Krajský soud dále uvedl, že stěžovatel měl poté, co vyšla najevo nesprávnost a neúplnost účetnictví, dostatek času prokázat správnost svých tvrzení v daňovém přiznání jinými prostředky. Místo řádně vedené skladové evidence předložil pouze jídelní lístky a některé doklady o nákupu od části dodavatelů, což vzbuzuje pochybnosti, že byly předloženy veškeré doklady o nákupu surovin. Proto je za tohoto stavu správný závěr, že nelze stanovit daň dokazováním. Správnost účetnictví byla zpochybněna a finanční úřad prokázal nevěrohodnost a neúplnost tohoto účetnictví. Stěžovatel totiž neúčtoval o veškerých nákupech surovin, což bylo ověřeno z evidence nákupů od Makro Cash & Carry ČR, s. r. o. ani o tržbách z prodeje jídel připravených z těchto surovin, a proto správce daně správně dospěl k závěru, že z účetnictví nelze stanovit daň dokazováním. Proto jsou zcela irelevantní výhrady ohledně nesprávné kalkulace cen jídel. Jako nedůvodnou odmítl krajský soud námitku, že výběr jídel pro stanovení obchodní marže nevycházel z běžného vzorku prodeje. Zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán za situace, že odvolání směřuje proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, jsou uvedeny v ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V takovém případě totiž odvolací orgán jen zkoumá dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek je evidentní, že finanční úřad přihlížel ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro stěžovatele. Nedoložil–li stěžovatel skladovou evidenci, je zcela nedůvodná jeho argumentace, že ve spise není důkaz, o který finanční úřad opírá svůj závěr, že daň nelze stanovit dokazováním. O nevěrohodnosti účetnictví svědčí přehled ze zákaznické databáze od Makro Cash & Carry ČR, s. r. o., z něhož je patrno, že stěžovatel neúčtoval o všech nákupech a rovněž bylo ověřeno, že doklady na nákup některých potřebných surovin nebyly vůbec dohledány. Stěžovatel přes opakované výzvy nepředložil důkazní prostředky, které by odstranily důvodné pochybnosti o výši marže a příjmů, neboť nepředložil skladovou evidenci, záznam denních tržeb, předložil pouze některé doklady o nákupu surovin. Tyto nedostatky v účetnictví je nutno posuzovat jako závažná porušení účetních předpisů, a proto nebylo možné stanovit daň dokazováním. K výhradě stěžovatele ohledně vydání opakovaných dodatečných platebních výměrů krajský soud poznamenal, že finanční úřad opakované dodatečné výměry nevydal. V daném případě nedošlo k porušení ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, pochybnosti finančního úřadu o neúplnosti a nesprávnosti účetnictví byly oprávněné, a proto byl správný závěr, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku a neprovedl posouzení všech námitek. Podle stěžovatele se krajský soud nezabýval obsahem konkrétních námitek a

napadený rozsudek opřel zcela o tvrzení finančního ředitelství. V této souvislosti poukázal na str. 7 napadeného rozsudku a část odůvodnění rovněž ocitoval. Krajský soud se podle jeho názoru vůbec nezabýval tím, že v daňovém řízení prokázal, že neměl žádný sklad, ke kterému by musel vést skladovou evidenci. Sklady k restauraci přistavěl až ve druhé polovině roku 2005, což dokládal listinnými důkazy. Bylo asi chybou, že externí účetní zvolil způsob účtování metodou B. Přesto si stěžovatel myslí, že pokud nevede skladovou evidenci, když nemá žádný sklad, není to důvodem pro použití pomůcek, ale maximálně se jedná o prohřešek v účetnictví. Toto své tvrzení chtěl stěžovatel i svědecky prokázat, avšak správce daně navržené svědky nevyslechl a krajský soud žalobní námitku týkající se navržených svědků zamítl s tím, že jejich výpovědi nemohou nahradit skladovou evidenci. Toto odůvodnění považuje stěžovatel za absurdní. Výslechem svědků mělo být prokázáno zejména to, že neexistovaly žádné sklady. Veškeré zboží, které bylo nakoupeno, šlo do okamžité spotřeby. Tato situace byla pro provoz neúnosná a vedla k tomu, že koncem roku 2005 byly sklady přistavěny. To však neznamená, že skladová evidence musela být vedena v letech 2003 až 2005. Z napadeného rozsudku není podle stěžovatele rovněž patrné, na základě jaké úvahy a zhodnocení konkrétních důkazů krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel měl poté, co vyšla najevo nesprávnost a neúplnost účetnictví, dostatek času k prokázání správnosti tvrzení uvedených v daňovém přiznání jinými prostředky. Stěžovatel v průběhu celého daňového řízení dokládal listinné důkazy o nesprávném postupu správce daně, upozorňoval na tuto skutečnost v odvolání i v žalobě, nikde však jeho námitky nebyly slyšeny. Stěžovatel dále zrekapituloval své námitky a uvedl, že krajský soud se jimi v napadeném rozsudku rovněž nezabýval. Podle stěžovatele krajský soud nezaujal stanovisko ani k námitce, že použije-li správce daně některý z účetních dokladů jako důkaz, měl by jeho kopii ponechat ve spise, neboť nelze ověřit tvrzení správce daně. Názor krajského soudu, že správcem daně nedošlo k porušení ust. § 2 zákona o správě daní a poplatků a že jeho pochybnosti o neúplnosti a nesprávnosti účetnictví byly oprávněné, vyvrací listiny uložené v daňovém spise a krajský soud se jimi nezabýval ani na základě žalobních námitek. Stěžovatel proto navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že vzhledem k tomu, že základ daně a daň byly finančním úřadem stanoveny podle pomůcek, je rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu vymezen ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dále poukázalo na ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 citovaného zákona s tím, že správce daně musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné a neprůkazné. Finanční ředitelství zrekapitulovalo průběh daňového řízení a v podrobnostech odkázalo na zprávu o daňové kontrole. K námitkám stěžovatele proti napadenému rozsudku se nevyjádřilo, neboť mu to podle jeho názoru nepřísluší. Finanční orgány postupovaly v souladu se zákonem, stěžovatel nebyl jejich postupem zkrácen na svých právech, a proto finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám shledal vadu uvedenou v odstavci 3, k níž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se v řízení o kasační stížnosti mimo jiné musí zabývat otázkou, zda není napadený rozsudek nepřezkoumatelný proto, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními body (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, www.nssoud.cz), a dále otázkou, zda se kasační stížnost neopírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil již v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s. ř. s.; z tohoto důvodu však lze označit stížní námitky za nepřípustné pouze v případě, že kasační stížnost podal žalobce; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 7. 2008, č. j. 1 Ans 5/2008 - 104, www.nssoud.cz) a dospěl k závěru, že vzhledem k obsahu žaloby nelze ani na jednu z výše uvedených otázek nalézt jednoznačnou odpověď.

Žaloba je členěna na části označené I., II. a III. Část I. sice stěžovatel nazval „Stručná rekapitulace daňového řízení“, ale přitom obsáhle, cca na 7 stranách, zopakoval průběh daňového řízení, námitky, které v jeho průběhu vznesl, závěry finančních orgánů, jejich reakce na jeho argumentaci, dále citoval komentář k zákonu o správě daní a poplatků a rovněž rozsudky Nejvyššího správního soudu. V částech II. a III. pak v rozsahu zhruba ½ strany vyjádřil nesouhlas s postupem finančních orgánů a uvedl, že jej „správce daně zkrátil na jeho právech zejména tím, že svým nezákonným rozhodnutím umožnil vydání opakovaných dodatečných platebních výměrů na základě chybného daňového řízení, při kterém byla neoprávněně použita pomůcka pro výpočet daně.“

Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

Z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí, se dovozuje vázanost soudu žalobními body, ve smyslu důvodů, které žalobce uplatnil.

Citovaná ustanovení jsou zákonným vyjádřením dispoziční zásady, jíž je řízení před správními soudy ovládáno. Žalobce ve správním soudnictví nese plnou odpovědnost za obsah žaloby, tj. za vymezení rámce soudního přezkumu řádným a srozumitelným uvedením žalobních bodů. Skutkovými a právními důvody, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, je soud v řízení o žalobě vázán a s výjimkou vad, k nimž musí přihlédnout z úřední povinnosti [viz např. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], není oprávněn dovozovat jakékoliv další případné důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2006, č. j. 1 Afs 127/2005 – 105, a ze dne 17. 5. 2007, č. j. 1 Afs 95/2006 – 66, www.nssoud.cz).

V dané věci však stěžovatel povinnosti vyplývající z ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nedostál. Převažující část žaloby tvoří podrobná rekapitulace průběhu daňového řízení, která obsahuje i výtky vůči postupu a závěrům finančních orgánů, přičemž ale není vůbec zřejmé, zda se ještě jedná o rekapitulaci námitek uplatněných stěžovatelem v daňovém řízení, nebo již o argumentaci, na základě níž by měl krajský soud napadené správní rozhodnutí a řízení, jež jeho vydání předcházelo, přezkoumat. Žaloba je tak zcela nepřehledná, nesystematicky členěná, argumentace stěžovatele je neuspořádaná až

nesrozumitelná. Navíc nelze přehlédnout, že některé části textu žaloby jsou doslova převzaty z odvolání proti dodatečným platebním výměrům (např. str. 5 žaloby), což rovněž nepřispívá k její srozumitelnosti. Za dostatečné uvedení konkrétních skutkových a právních důvodů nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí pak podle Nejvyššího správního soudu nelze považovat ani to, že stěžovatel v závěru žaloby rekapitulaci daňového řízení doplnil tvrzením, že finanční orgány neunesly důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a že v obecné rovině vyjádřil nesouhlas s postupem finančních orgánů. Ze žaloby tak není možné ani po velmi pečlivém a opakovaném prostudování jejího textu jednoznačně určit, jaké jsou vlastně žalobní body ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Tím, že krajský soud věcně přezkoumal napadené správní rozhodnutí na základě takto koncipované žaloby, aniž by stěžovatele vyzval k odstranění vad podání (§ 37 odst. 5 s. ř. s.), zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, přičemž k této vadě přihlédl Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti podle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s.

Z výše uvedených důvodů by byl věcný přezkum závěrů vyslovených krajským soudem v napadeném rozsudku předčasný, a Nejvyšší správní soud se proto námitkami obsaženými v kasační stížnosti nezabýval.

Proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Podle ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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 4. února 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu