



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S. C., s. r. o.**, zastoupený JUDr. Jiřím Šmrhou, advokátem se sídlem Plánkova 600, Strakonice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 9. 2004, sp. zn. 10 Ca 89/2004,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích **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 :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Napadeným rozsudkem krajský soud spojil věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 89/2004 a 10 Ca 90/2004 ke společnému projednání a zamítl žaloby stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 4. 2004, č. j. 1205/120/2004 a 1860/120/2004, o dani z příjmů právnických osob.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak vady řízení spočívající v porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem při zjišťování skutkového stavu věci.

Stěžovatel především uvádí, že při stanovení výše daňové povinnosti podle pomůcek bylo postupováno nezákonně a účelově a že správce daně použil nesprávné, nelogické

a nepřezkoumatelné početní postupy při výpočtu obchodní marže. První ze tří výzev správce daně údajně stěžovateli nebyla fakticky doručena a přestože následně jednal s pracovníky správce daně, nebyla mu tato skutečnost sdělena. Z toho stěžovatel dovozuje, že správce daně neměl skutečný zájem obstarat si příslušné podklady. Navíc, i bez odpovědi na zmíněnou výzvu měl správce daně k dispozici dostatek důkazů, takže nebylo důvodné stanovit daň podle pomůcek. Správce daně při stanovení daně vycházel z rozdílu marží z prodeje zboží vykázaného v účetnictví a marží, kterou za skutečnou považoval správce daně. Přitom vycházel z místního šetření konaného dne 7. 12. 1999, kdy došlo k náhodnému výběru deseti kusů prodávaných starožitností a k prostému aritmetickému zprůměrování, čehož výsledkem byla marže 51,69 %. K tomu stěžovatel namítá, že na každý z vybraných kusů byla stanovena jiná marže a jednalo se o cenu nabídkovou, kdy realizovaná cena se od ní zásadně lišila. Pro tyto případy je proto prostý aritmetický průměr nepoužitelný a v úvahu připadá toliko vážený aritmetický průměr. Postup správce daně je proto v tomto směru nepřezkoumatelný. Navíc, součet nákupních cen v roce 1999 činil 16 350 Kč a součet cen prodejních 21 200 Kč, což představuje obchodní marži 29,66 %.

Ke zjišťování prodejní marže v provozovně B. před zahájením daňové kontroly neproběhlo žádné daňové řízení, takže není zřejmé, z čeho správce daně dovodil, že vykazovaná prodejní marže neodpovídá skutečnosti. Stěžovatel nesouhlasí s argumentací krajského soudu, že nebyla prokázána klesající kupní síla obyvatel u hostinské činnosti, sezónnost prodeje a zbytnost zboží u starožitných věcí, neboť se jedná o notoricky známé skutečnosti.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit a podle ustanovení § 107 s. ř. s. zároveň žádá o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především konstatuje, že při doručování výzvy č. j. 39791/03/105930/5036 ze dne 28. 5. 2003 správce daně postupoval dle ustanovení § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., když neměl pochybnosti o tom, že se stěžovatel na adrese sídla zdržoval. Následně správce daně zaslal stěžovateli další dvě výzvy, v nichž podrobně uvedl svoje pochybnosti, takže pokračoval v daňové kontrole v úzké součinnosti se stěžovatelem a z toho je zřejmé, že tvrzení o tom, že by pracovníci správce daně neměli zájem obstarat si podklady pro další jednání, není pravdivé. Protože stěžovatel v průběhu řízení nepředložil úplnou skladovou a cenovou evidenci zboží, evidenci slev, porovnání fyzické inventury zboží s evidenčním stavem, vyčíslení inventurních rozdílů a jejich zaúčtování, nevysvětlil rozdíly v obchodní marži a v inventarizaci starožitností a zaúčtování vyjmenovaných položek, neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., takže zákonné podmínky pro použití pomůcek byly splněny. Těmito pomůckami byly údaje obsažené v účetnictví stěžovatele a údaje o marži zjištěné při místním šetření a v případě hostinské činnosti rovněž údaje o výši marže zjištěné u srovnatelných daňových subjektů. Bylo přihlédnuto rovněž k okolnostem svědčícím ve prospěch stěžovatele.

Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu soudního a správního spisu v projednávané věci vyplynulo, že dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ze dne 14. 10. 2003, č. j. 63776/03/105910/5772, Finanční úřad ve Strakonici vyměřil stěžovateli daň ve výši 144 460 Kč. Stejný správce daně dodatečným platebním výměrem na daň z příjmů

právníků osob za rok 2000 ze dne 14. 10. 2003, č. j. 63772/03/105910/5772, vyměřil stěžovateli daň ve výši 104 780 Kč.

Odvolání proti citovaným dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Českých Budějovicích (žalovaný) rozhodnutími ze dne 22. 4. 2004, č. j. 1205/120/2004 a 1860/120/2004. V odůvodnění těchto rozhodnutí žalovaný především uvedl, že při doručování výzvy ze dne 28. 5. 2003, č. j. 39791/03/105930/5036, správcem daně bylo postupováno v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Tvzení, že stěžovatel navštívil správce daně, který tak měl možnost ho informovat o výzvě, není nikterak doloženo, a ani pokud by se ukázalo pravdivým nesvědčí o protizákonném postupu správce daně. K vyměření daně prostřednictvím pomůcek ostatně nedošlo ihned po nesplnění povinností daných citovanou výzvou stěžovatelem, nýbrž až poté, co byla stěžovateli zaslána druhá a třetí výzva, tzn. správce daně postupoval tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a pokračoval v daňové kontrole v součinnosti s daňovým subjektem. K výši marže žalovaný uvedl, že sice průměrná marže by měla být vypočtena za použití váženého a nikoliv prostého aritmetického průměru, nicméně v daném případě marže z roku 1999 ve výši 51,69 % sloužila toliko jako podpůrný údaj a způsob jejího výpočtu proto nemůže mít za následek nezákonnost rozhodnutí správce daně. Pochybnosti o správnosti vykazovaných příjmů vznikly již na základě zjištění plynoucích z účetnictví stěžovatele, když u hostinské činnosti činila marže v roce 1999 celkem 116,9 %, v roce 2000 již 65,2 % a v roce 2001 pak 58,69 %. U prodeje starožitností se v roce 1999 jednalo o marži 14,09 %, v roce 2000 o 12,8 % a v roce 2001 o 19,1 %. Z účetních dokladů (paragonů) však správce daně zjistil marži u prodeje starožitností několikanásobně vyšší. V odpovědi na výzvu stěžovatel neuvedl žádné konkrétní důvody vysvětlující rozdíly marže a kontrolou inventurních soupisů zboží byly zjištěny některé nesrovnalosti, vedoucí až k praktickému zpochybnění údajů o skutečném stavu majetku. Za těchto okolností žalovaný konstatoval, že zákonné podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek splněny byly a proto podaná odvolání zamítl.

Krajský soud v Českých Budějovicích napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti citovaným rozhodnutím žalovaného. Přitom zejména - s odkazem na ustálenou správní judikaturu - konstatoval, že pokud směřuje odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán toliko dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně tímto způsobem. Tím je limitován rovněž soudní přezkum správních rozhodnutí. V daném případě stěžovatel k výzvě správce daně nepředložil úplnou skladovou a cenovou evidenci zboží, evidenci slev a neprokázal rozdíly v inventarizaci, nevysvětlil způsob vedení evidence zboží a zaúčtování konkrétních tržeb. Jelikož pokles marže zdůvodňoval jen obecnými úvahami o zvyšujících se cenách nákladů, klesající kupní síle obyvatel (hostinská činnost) a sezónností prodeje (starožitností) a poukazem na malou vypovídací hodnotu výše marže, zjištěné při kontrole v roce 1999 bez toho, že by tyto skutečnosti prokázal objektivními důkazními prostředky, lze přisvědčit žalovanému, že byly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcek. K použitým pomůckám soud uvedl, že těmito údaji byly v případě starožitnictví údaje vyplývající z účetnictví stěžovatele a údaje o marži zjištěné při místním šetření u stěžovatele v roce 1999 a v případě hostinské činnosti rovněž účetní údaje a dále údaje o marži, zjištěné u srovnatelných daňových subjektů. Použitá pomůcka proto není v rozporu s ekonomickou realitou, přičemž k postupu dle ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. dochází až po výběru a užití pomůcek. V daném případě správce daně snížil aritmetickým průměrem zjištěnou obchodní přírážku srovnatelných subjektů z 92 % na 85 %. Konečně k doručování první výzvy správce daně

soud odkazuje na ustanovení § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a na vyvratitelnou právní domněnku doručení, přičemž zákon správci daně neukládá povinnost daňový subjekt vyrozumívat o existenci náhradního doručení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci namítaných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předně je nutno uvést, že stěžovatel uplatňuje kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat pro vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

V projednávané věci je ze shora provedené rekapitulace kasační stížnosti patrné, že vady řízení spatřuje stěžovatel především v tom, že daň neměla být stanovena podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud vychází zejména ze skutečnosti, že podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost určit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Logika tohoto zákonného ustanovení vyplývá zejména z toho, že daňové řízení obecně je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, tedy jakési břemeno tvrzení, ale též povinnost toto své tvrzení doložit, tzn. břemeno důkazní. Pokud správce daně zákonem určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti i prokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li, tedy neunes-li důkazní břemeno, nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň pomocí pomůcek, které má sám k dispozici, nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem, stanoví daň tedy náhradním způsobem podle ustanovení § 31 odst. 5 a § 44 zákona č. 337/1992 Sb. Tento způsob je průlomem do základní zásady daňového řízení, která je vyjádřena v § 2 odst. 9 zákona, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše. Teprve kdyby nemohla být daň stanovena dostatečně spolehlivě ani podle pomůcek, může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat. Ze systematiky pořadí možností stanovení daně v ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků je přitom zřejmé, že za základní metodu stanovení daně považoval zákonodárce dokazování. Daňový základ a daň jsou tímto postupem stanoveny nejpřesněji, další dvě metody, to je stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a sjednání daně, jsou metody náhradní, které přicházejí v úvahu až při vyloučení možnosti stanovit daň dokazováním. Míra přesnosti je pak nepochybně nižší než u metody předchozí. Pro použití pomůcek pro stanovení základu daně a daně požaduje zákon splnění podmínky, že nelze daň stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 tohoto ustanovení, předpokladem pro sjednání daně je vedle splnění této podmínky (tedy že nelze stanovit daň dokazováním) ještě další podmínka, že totiž základ daně a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici. Znamená to, že zákon předpokládá, že ke stanovení daňové

povinnosti dojde dokazováním, případně za použití pomůcek či na základě sjednání, přičemž použití každé následující metody bude možné pouze při vyloučení metody předchozí (blíže viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, sp. zn. 6 A 76/2001, obdobně rozsudek sp. zn. 1 Afs 3/2003, in: Sb. NSS č. 327/2004).

V projednávané věci stěžovatel především tvrdí, že k faktickému doručení první výzvy správce daně vůbec nedošlo, z čehož stěžovatel dovozuje, že správce daně neměl skutečný zájem obstarat si příslušné doklady. Tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, neboť ze správního spisu je patrné, že předmetná výzva (č. j. 39791/03/105930/5036) byla stěžovateli doručována na adresu B. 24, S., tzn. na adresu jeho dřívějšího i současného sídla. Přitom bylo postupováno zcela v souladu s ustanovením § 17 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a protože stěžovatel nebyl zastižen a zásilku si ve stanovené lhůtě nevyzvedl, nastala fikce doručení ve smyslu citovaného ustanovení. Postup správce daně při doručování této první výzvy proto nelze považovat za nezákonný a tvrzení stěžovatele, že správce daně neměl skutečný zájem obstarat si příslušné doklady, tedy v tomto kontextu představuje toliko jeho spekulativní a ničím nepodložený názor. Průběh správního řízení, popsany výše (především zaslání dalších dvou výzev, ústní jednání), naopak svědčí pro závěr, že správce daně v tomto řízení projevil značné úsilí, a to při respektování zásady součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Stěžovatel dále namítá, že i za situace, kdy první výzva správce daně zůstala bez odezvy, nebyl důvod daně stanovit podle pomůcek, neboť správce daně měl k dispozici dostatek důkazů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že shora citovanou výzvou, u které nastala fikce doručení, požadoval správce daně po stěžovateli prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, a to zcela konkrétními doklady, specifikovanými v této výzvě. Další výzvou ze dne 17. 6. 2003 (č. j. 42471/03/105930/4018) správce daně stěžovatele vyzval k prokázání a odůvodnění záměny zboží pod jednotlivými evidenčními čísly, k doložení tržeb za blíže specifikované zboží, neuvedené v inventurních soupisech a v účetnictví a také k vyjasnění plateb nájemného za užívání nebytových prostor. Na tuto výzvu stěžovatel odpověděl přípisem ze dne 4. 7. 2003. Výzvou ze dne 28. 8. 2003 (č. j. 53503/03/105930/5036) správce daně požadoval po stěžovateli vysvětlení nesrovnalostí poklesu obchodní marže u hostinské činnosti, a to v letech 2000 a 2001 téměř na poloviční úroveň roku 1999, a dále nesrovnalostí marže vykázané v účetnictví a marže zjištěné místním šetřením a z paragonů. Rovněž na tuto výzvu stěžovatel odpověděl, a to přípisem ze dne 19. 9. 2003. Z obsahu zmíněných vyjádření stěžovatele nicméně vyplývá, že v nich skutečně není dostatečně konkrétně prokázána zmíněná rozdílnost obchodní marže a nebyly ani vysvětleny evidenční nesrovnalosti a v tomto směru je nutno přisvědčit stanovisku finančních orgánů. Ve zmíněných vyjádřeních totiž stěžovatel v podstatě uvádí, že ohledně chyb v evidenci skutečně došlo k opomenutím (byť z nejrůznějších důvodů) a u obchodních marží se stěžovatel dovolával toliko na zvyšování vstupních cen a na snižující kupní sílu obyvatel a konkurenci hypermarketů. Za této situace je nutno konstatovat, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, jelikož doklady a vyjádření předložené stěžovatelem neprokazovaly jím tvrzené skutečnosti, tzn. stěžovatel nesplnil břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve výše zmíněném směru. V postupu správce daně proto Nejvyšší správní soud neshledal znaky libovůle či nepřipustného formalismu. Stěžovatel tak ve skutečnosti brojí proti výsledku správního a soudního řízení, nikoliv proti vadám správního řízení, neboť skutková podstata, z níž finanční orgány vycházely, má oporu ve spisech.

Zmíněnou libovůli správce daně neshledal Nejvyšší správní soud ani při volbě použitých pomůcek. Přitom je především nutno respektovat skutečnost, že podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jak k tomu již dříve judikoval Nejvyšší správní soud (rozsudek ze dne 28. 8. 2003, sp. zn. 2 Afs 2/2003), rovněž tak soud při posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného, které je opřeno o § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., přezkoumává, zda žalovaný dostál své povinnosti přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Jestliže je žalovaný v odvolacím řízení ustanovením § 50 odst. 5 cit. zákona vázán, soud může k žalobě toliko přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při svém rozhodování z rámce zákonem mu vymezeného a zda o odvolání rozhodl způsobem stanoveným zákonem. V tomto směru však v daném případě Nejvyšší správní soud neshledal v napadeném rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích jakékoliv pochybení. V projednávané věci správce daně při výpočtu příjmů za hostinskou činnost vycházel z marže vykázané stěžovatelem za rok 1999 a dále z marže tří srovnatelných daňových subjektů za roky 2000 a 2001, přičemž průměrnou obchodní marži ve výši 116,21 % v roce 2000 a 92,26 % v roce 2001 ve prospěch stěžovatele snížil na 85 % (§ 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb.). Při výpočtu příjmů za prodej starožitností v letech 1999 - 2001 použil průměrnou marži vypočtenou z marže zjištěné při místním šetření v roce 1999 (viz výše) a dále marže zjištěné z paragonů v jednotlivých měsících roku 2001. Průměrná vypočtená marže tak činila 63,87 %. Postup správce daně proto soud shledal vnitřně logickým a konzistentním a s ohledem na shora zmíněnou limitaci soudního přezkumu stanovení daně podle pomůcek a na zcela pochopitelnou menší přesnost stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem dospěl k závěru, že krajský soud v projednávané věci postupoval a rozhodl zákonným způsobem.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci v kasační stížnosti namítaného důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 17. března 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu