

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatelky **N. S.**, zastoupené JUDr. Zlatavou Davidovou, advokátkou se sídlem v Brně, Přívrat 12, za účasti **Finančního ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2004, č. j. 29 Ca 74/2003 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „správní orgán“) ze dne 16. 12. 2002, č. j. FŘ-110/976-e/01-0107, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Boskovicích (dále též „finanční úřad“) ze dne 18. 10. 2000, č. j. 26243/00/284970/2328.

Ve včas podané kasační stížnosti namítá stěžovatelka (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh sporu, přičemž uvedla, že nesouhlasí s argumentem soudu, že tvrzený ztrátový charakter její podnikatelské činnosti není zjištěnou okolností ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ale pouhým jejím tvrzením použitým až v průběhu odvolacího řízení, neboť tuto námitku uplatnila již v průběhu

daňové kontroly, jak vyplývá z protokolů o ústním jednání ze dne 29. 3. 2000 a 1. 6. 2000. Finanční úřad toto nezpochybnil, proto stěžovatelka považovala tuto skutečnost za prokázanou. Stěžovatelka dále poukázala na skutečnost, že správní orgán v rozhodnutí pro rok 1995 k tomuto argumentu přihlédl. Z okolnosti, že v roce 1995 vyvíjela stejnou činnost jako v roce 1998, je nutno dovodit, že by jí daň měla být doměřena z naprosto shodných důvodů, neboť nelze stejnou skutečnost v jednom roce posoudit jako prokázanou a v druhém roce ji jako neprokázanou odmítnout. Stěžovatelka se domnívá, že správní orgán porušil svou povinnost danou mu ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, když se nevypořádal se všemi odvolacími důvody, nikoliv jen s důvody majícími přímý vztah k jeho postupu dle ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, což měl ve svém rozhodnutí reflektovat i krajský soud. V neposlední řadě stěžovatelka nesouhlasí ani s odmítnutím jejího argumentu ohledně nedodržení stanovené lhůty ke splnění výzvy ze dne 10. 6. 1999, č. j. 21020/99/284930/8265, neboť i v tomto případě bylo nutno se řídit úpravou obsaženou v ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, protože součástí vytýkacího řízení je i daňová kontrola. Stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatelka v daňovém řízení nepředložila všechny daňové doklady, a to ani na výzvu správce daně ze dne 1. 6. 2000. Správní orgán dále ocitoval vyjádření stěžovatelky, které prezentovala na ústním jednání dne 29. 3. 2000 a 1. 6. 2000, kdy tato sdělila, že ztráty z vytřídění nemůže prokázat, z čehož vyplývá, že stěžovatelkou citované protokoly neobsahují tvrzení o ztrátovém charakteru její činnosti. Rovněž není pravdou, že by odvolací orgán v roce 1995 zohlednil ztrátovost podnikání stěžovatelky, když tento pouze porovnal zjištěné okolnosti vztahující se k podnikatelské činnosti stěžovatelky v průběhu let 1994 – 1998. Správní orgán jako orgán odvolací postupoval rovněž v souladu s ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť v odůvodnění svého rozhodnutí vysvětlil svůj postup a důvod, proč neshledal námitky stěžovatelky důvodnými. Správní orgán dále poukázal na skutečnost, že ze systematického řazení ust. § 43 v daňové procesní normě je zřejmé, že aplikace ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve výzvě vydané v průběhu daňové kontroly není na místě, neboť při vydání výzvy k dokazování dle ust. § 31 odst. 9 cit. zákona je otázka stanovení lhůty k odpovědi upravena v ust. § 14 odst. 1 cit. zákona. Ze všech uvedených důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 29. 9. 1999 podala stěžovatelka přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998. Protokolem o ústním jednání ze dne 1. 6. 2000, č. j. 20248/00/284930/1247, zahájil finanční úřad u stěžovatelky daňovou kontrolu, ze které byla dne 31. 8. 2000 vyhotovena zpráva č. j. 25834/00/284930/8265. Výzvou k dokazování dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 1. 6. 2000, č. j. 20202/00/284930/8265, byla stěžovatelka finančním úřadem vyzvána k prokázání ve výzvě blíže specifikovaných skutečností, a to ve lhůtě 15ti dnů ode dne doručení výzvy. Dodatečným platebním výměrem č. 1000000140 ze dne 18. 10. 2000, č. j. 26243/00/284970/2328, stanovil finanční úřad stěžovatelce daňovou povinnost dle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť, jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, stěžovatelka předložila finančnímu úřadu pouze některé faktury, a to s ohledem na povodeň. Vzhledem k malému rozsahu opatřených dokladů nemohl finanční úřad stanovit daňovou povinnost dokazováním, a proto stanovil daň dle pomůcek.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Dle ust. § 46 odst. 3 cit. zákona stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Podle ust. § 50 odst. 5 cit. zákona směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Stěžovatelka v prvé řadě namítala, že jí tvrzený ztrátový charakter její podnikatelské činnosti je ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků zjištěnou okolností. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stanovení daně dle pomůcek představuje tzv. správní uvážení v daňovém řízení. Je tedy plně v dispoziční pravomoci finančního orgánu, jaké prostředky, které má k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem, ke stanovení daňové povinnosti použije. Z judikátu Nejvyššího správního soudu publikovaného ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 249/2004 Sb. NSS je zřejmé, že teprve poté, co je takovým způsobem stanoven základ daně a daň, je nutno dále přihlížet k výhodám ve prospěch daňového subjektu, samozřejmě pouze tam, kde jsou nějaké okolnosti výhodné pro daňový subjekt zjištěny. Ve sporné věci sice daňový subjekt v průběhu daňové kontroly tvrdil, že „při obchodní činnosti docházelo někdy k situacím, že v rámci zachování smluvených objemů s odběratelem bylo nutno přistoupit i k nevýhodnému nákupu, kdy nákupní cena byla vyšší než prodejní. Dále docházelo k tomu, že objem nakoupené hmoty byl vyšší než objem prodané. Tyto ztráty z vytřídění nemohu prokázat“, tato tvrzení však nelze považovat za zjištěnou okolnost ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť, aby mohla být určitá okolnost považována za zjištěnou ve smyslu citovaného ustanovení, nepostačí jen, jestliže je daňovým subjektem v průběhu daňového řízení tvrzena, neboť z jazykového výkladu slov „zjištěná“ a „tvrzená“ je zcela zřejmé, že tato nemají stejný význam. Nepostačí tedy, jestliže daňový subjekt tvrdí určité okolnosti, neboť po tomto tvrzení musí následovat úkon správce daně, kterým tento tvrzené výhody zjistí. Nelze proto souhlasit s názorem stěžovatelky, že jestliže finanční úřad v průběhu daňové kontroly její tvrzení nezpochybnil, je nutné ho považovat za prokázané, neboť by toto odporovalo smyslu stanovení daně dle pomůcek, které je a priori řízením vedeným bez součinnosti s daňovým subjektem. V případě, že finanční úřad dodrží zákonné podmínky pro použití tohoto institutu, není povinen tvrzení daňového subjektu jakkoliv zpochybňovat, neboť v této fázi řízení již není postupováno v rovině dokazování. Jak vyplývá z odůvodnění rozhodnutí správce daně, finanční úřad přihlédl při stanovení daně k celé částce výdajů

uvedené v podaném daňovém přiznání, dále zohlednil výši pohledávek a závazků a uznal nezdanitelné části základu daně dle ust. § 15 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Na základě výše uvedeného konstatuje Nejvyšší správní soud, že jak finanční úřad, tak i správce daně, přihlédly v daňovém řízení k výhodám dle ust. § 46 odst. 3 cit. zákona, stížní námitka stěžovatelky je tedy nedůvodná. Jestliže stěžovatelka dále poukazovala na rozhodnutí správce daně týkající se její daňové povinnosti v roce 1995, Nejvyšší správní soud uvádí, že nemůže přezkoumávat jiné správní řízení než to, které předcházelo vydání kasační stížností napadeného rozhodnutí, proto tento poukaz sám o sobě nemůže způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Stěžovatelka dále namítala porušení povinnosti stanovené v ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků správcem daně, neboť se nevypořádal se všemi odvolacími důvody, nikoliv jen s důvody majícími přímý vztah k jeho postupu dle ust. § 50 odst. 5 cit. zákona. Nejvyšší správní soud však v této souvislosti s ohledem na konstantní judikaturu konstatuje, že pokud byla daň stanovena podle pomůcek, správní orgán v odvolacím řízení zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, a stejně tak i soud při posuzování zákonnosti rozhodnutí správce daně, které je opřeno o ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, přezkoumává, zda správce daně dostál své povinnosti přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Priorita přezkumné činnosti správce daně je tedy dána právě ust. § 50 odst. 5 cit. zákona, které se použije ve spojení s ust. § 50 odst. 7 cit. zákona. Jestliže stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že se správce daně vůbec nevypořádal s v odvolání uvedenými nálezy Ústavního soudu, rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové a stanoviskem JUDr. Matyášové, Nejvyšší správní soud konstatuje, že výše uvedené neměly povahu odvolacích důvodů, neboť byly pouhými odkazy uvedenými na podporu tvrzení vyslovených v odvolání, což vyjádřila i sama stěžovatelka v doplnění odvolání ze dne 30. 5. 2001, ve kterém uvedla: „uvedenému názoru svědčí i výklad JUDr. Lenky Matyášové, uvedený v publikaci ...“, či v doplnění odvolání ze dne 12. 3. 2002, ve kterém bylo uvedeno: „na podporu argumentů uplatněných ve všech výše uvedených podáních se dovolávám .... obě uvedená soudní rozhodnutí podporují mnou již uplatněné odvolací důvody“. Jestliže se tedy správce daně v tomto případě ve svém rozhodnutí vyrovnal s odvolacími důvody uvedenými stěžovatelkou ve všech jejích podáních, aniž by se konkrétně vyjádřil k uvedeným rozhodnutím a stanovisku, nemělo to vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Proto ani krajský soud nepochybil, jestliže při přezkoumávání tohoto žalobního bodu neshledal nezákonnost rozhodnutí správce daně.

Posledním stížním bodem stěžovatelky je poukaz na nedodržení stanovené lhůty ke splnění výzvy obsažené v ust. § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a to i případě výzvy dle ust. § 31 odst. 9 cit. zákona. Součástí správního spisu, který soudu předložil správce daně, je výzva k dokazování ze dne 10. 6. 1999, č. j. 21020/99/284930/8265, kterou byla stěžovatelka v „souvislosti s probíhající daňovou kontrolou“ vyzvána, aby ve lhůtě 10ti dnů předložila ve výzvě uvedené písemnosti. Součástí spisu je však i výzva k dokazování ze dne 1. 6. 2000, č. j. 20202/00284930/8265, která mimo jiné obsahuje větu. „Dne 1. 6. 2000 s Vámi byla zahájena daňová kontrola ... a to daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (rok) 1998.“ Stěžovatelka jí byla ve lhůtě 15ti dnů ode dne doručení výzvy vyzvána k doložení údajů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období Z výše uvedeného je zřejmé, že výzva ze dne 10. 6. 1999, která obsahovala lhůtu 10ti dnů, se nevztahuje na daňové řízení, které je předmětem napadeného rozhodnutí, a to i z důvodu, že daňová kontrola za rok 1998 byla zahájena až dne 1. 6. 2000. Z tohoto důvodu se Nejvyšší

správní soud k této námitce stěžovatelky nevyjádřil. Jestliže tak však ve svém rozhodnutí učinil krajský soud, zůstal tento jeho krok bez vlivu na zákonnost jeho rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého 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. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správní orgán nárok na náhradu nákladů řízení nevznesl, proto mu ho soud nepřiznal.

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. Radan Malík
předseda senátu