



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: **M. Ž.**, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátem se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, ve věci kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 10. 2004, sp. zn. 10 Ca 67/2004,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** 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 :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích („žalovaný“) ze dne 15. 3. 2004, č. j. 6732/110/2003, č. j. 1905/110/2004, a č. j. 1906/110/2004. Citovanými rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Strakoniciích ze dne 22. 5. 2003, č. j. 39408/03/105910/2562, č. j. 39411/03/105910/2562 a č. j. 39421/03/105910/2562, kterými správce daně stěžovateli dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za roky 1997, 1998 a 1999 ve výši 38 930 Kč, 98 029 Kč a 154 839 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítl tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím

řízení a 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.

Stěžovatel především namítá, že správce daně u něj v roce 2001 prováděl kontrolu daně z přidané hodnoty a daně z příjmů fyzických osob za roky 1997-2000. Na základě této kontroly vydané platební výměry však odvolací orgán pro nezákonnost zrušil. Správce daně následně dne 17. 1. 2003 zaslal stěžovateli výzvu podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jejímž obsahem však údajně byly pouze stejné skutečnosti, jež byly předmětem první daňové kontroly v roce 2001. V této souvislosti odkazuje stěžovatel i na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02, II. ÚS 334/02. Novou kontrolu pokládá stěžovatel za kontrolu opakovanou, jelikož v ní správce daně použil toliko svá zjištění z první kontroly, aniž by v nové výzvě uváděl nové skutečnosti. Proto také požádal správce daně o konkretizaci výzvy, na což však tento nijak nereagoval a neprovedl ani stěžovatelem navržené důkazy. Stěžovatel rovněž připomíná, že správce daně vyhověl jeho námitce a zakázal pokračovat v provádění daňové kontroly uvedených daní. Přesto bylo v kontrole pokračováno a následně byla vydána citovaná rozhodnutí.

Stěžovatel dále tvrdí, že byl pozván k ústnímu jednání, v jehož rámci však bylo odkazováno na důkazy prováděné v původní kontrole v roce 2001, které však nebyly realizovány zákonným způsobem (neúčast stěžovatele při místním šetření). Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že zrušením dodatečných platebních výměrů nenastala procesní překážka *res iudicata*, odvolává se na ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a upozorňuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 351/02.

Nově dodatečně vyměřená daň vypočtená prostřednictvím pomůcek byla stanovena výše než daň původně vyměřená, přičemž ze spisu je patrné, že způsob vypočtení této daně byl proveden naprosto stejným způsobem jako v roce 2001, pouze s rozdílem, že správce daně z výpočtu vyňal položky týkající se daně ze závislé činnosti, které byly pro stěžovatele výhodné. Jelikož způsob výpočtu doměřené daně vychází z údajů z účetnictví stěžovatele, nemusel správce daně vůbec pomůcky využít.

Ze všech shora uvedených důvodů navrhl stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti především konstatoval, že v daném případě se nejednalo o opakovanou kontrolu. Zrušení původních platebních výměrů totiž neznamená, že o daňové povinnosti bylo rozhodnuto, jelikož daňové řízení se tím vrátilo do fáze, kdy správce daně v souladu s pokyny odvolacího orgánu znovu prováděl doplnění důkazů tak, aby mohl být základ daně stanoven dokazováním, tzn. bylo pokračováno v řízení zahájeném dne 15. 11. 2001. Vydáním výzvy proto správce daně neprováděl opakovanou daňovou kontrolu, nýbrž bylo tak pokračováno v daňovém řízení. Nejednalo se tedy o novou daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 16 zákona č. 337/1992 Sb., nýbrž o postup dle ustanovení § 31 odst. 9 stejného zákona. Žalovaný uzavřel, že předchozí vyměření daně není na překážku jejímu dodatečnému vyměření a nemůže se proto jednat ani o *res iudicata*.

Za nedůvodnou označil žalovaný rovněž stížnostní námitku ohledně postupu dle pomůcek, kdy stěžovatel nevedl účetnictví v souladu s postupy účtování a bylo zjištěno, že stěžovatel pro podnikání použil peněžní prostředky, o nichž měl účtovat, což však nečinil. Protože zjištěné nedostatky nebyly v průběhu daňové kontroly odstraněny, nemohlo se toto účetnictví stát podkladem pro stanovení základu daně a byly proto použity pomůcky

(viz úřední záznam ze dne 19. 5. 2003) Přitom však správce daně přihlédl i k výdajům, které odpovídají a jsou přiměřené podnikatelské činnosti stěžovatele a k nezdanitelné části základu daně, tzn. zohlednil i výhody pro něj plynoucí.

K tvrzením o nemožnosti předkládat v rámci daňové kontroly důkazy a podávat námitky žalovaný uvádí, že tato námitka nebyla v žalobě uplatněna. Nepovažuje ji však za důvodnou, o čemž svědčí obsah správního spisu.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v mezích uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Podle písm. a) citovaného ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tato nezákonnost by mohla být v zásadě dána buď tím, že krajský soud nerespektoval kogentní znění aplikovaného právního předpisu, anebo tím, že tento právní předpis umožňuje vícero možných výkladů, přičemž však výklad zvolený krajským soudem odporuje základním výkladovým pravidlům (teleologický, jazykový, systematický, logický apod.), popř. že ve svých důsledcích není souladný s ústavností, a to ve smyslu jednotlivých ústavních norem i ústavních principů a hodnot. Podle písm. b) cit. ustanovení by byla kasační stížnost důvodná, jestliže by byly zjištěny 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 že 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 měl soud toto rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Při posouzení důvodnosti uplatněných stížnostních námitek je klíčovou otázkou tvrzené opakované daňové kontroly a procesní překážky *res iudicata*.

K tomu ze správního spisu plyne, že správcem daně byla dne 15. 11. 2001 u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob, vztahující se k rokům 1997-2000 (viz protokol č. j. 22183/02/105930/2641). V jejím průběhu bylo zjištěno, že v roce 1997 nebylo účtováno v peněžním deníku o odvodech tržeb z pokladny na účet a výběrech hotovosti z účtu do pokladny (průběžné položky); ve stejném roce nebyla do daňových příjmů zahrnuta platba od firmy S. S. ve výši 16 347 Kč; v roce 1999 nebyla do daňových příjmů zahrnuta platba ve výši 2125 Kč; dne 10. 2. 2000 stěžovatel zaúčtoval v peněžním deníku odvod z pokladny do banky ve výši 13 000 Kč, ačkoliv ve skutečnosti se jednalo o částku 130 000 Kč; v průběhu celého kontrolovaného období účtoval stěžovatel o některých platbách jako o příjmech nebo výdajích z pokladny, přestože byly tyto platby provedeny přes banku a naopak; v průběhu kontrolovaného období účtoval stěžovatel o platbách daňových dokladů ke dni zdanitelného plnění a nikoliv ke dni skutečného zaplacení, takže na konci zdaňovacího období byly do příjmů a výdajů zahrnuty i platby, jež nebyly uhrazeny.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti správce daně stanovil daň podle pomůcek, jelikož dospěl k závěru, že ji nelze stanovit dokazováním. Následně vydané dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob však byly k odvolání stěžovatele zrušeny

s odůvodněním, že nebyly dodrženy podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Správce daně proto výzvou ze dne 17. 1. 2003, č. j. 2699/03/105930/2641, stěžovatele podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. vyzval k tomu, aby prokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a tyto skutečnosti blíže specifikoval podle jednotlivých zdaňovacích období.

Z provedené skutkové rekapitulace je podle názoru Nejvyššího správního soudu patrné, že v projednávané věci nedošlo k opakování daňové kontroly, nýbrž že bylo pokračováno v daňovém řízení. K tomu zdejší soud uvádí, že zpráva o daňové kontrole je zákonem č. 337/1992 Sb. definována jako jeden z důkazních prostředků (§ 31 odst. 4) a nejedná se tak o rozhodnutí, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, nýbrž daňová kontrola představuje procesní úkon správce daně, sloužící k ověření, příp. stanovení daně (blíže viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 223/2004). Argumentace stěžovatele (a s tím související odkazy na citovanou judikaturu Ústavního soudu) vedená v tom směru, že v projednávané věci došlo k nepřipustné opakované daňové kontrole, je proto zcela nedůvodná, protože k opakované daňové kontrole vůbec nedošlo.

Jak totiž vyplývá z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, kterými byly zrušeny původní dodatečné platební výměry, z těchto platebních výměrů ani z předchozího řízení nebyla zřejmá správní úvaha, že při kontumačním způsobu stanovení daně správce daně přihlédl i k okolnostem výhodným pro daňový subjekt, a dále nebyla příslušná výzva dostatečně specifikována. Zrušením citovaných výměrů tak žalovaný otevřel procesní prostor pro pokračování neskončeného daňového řízení, v jehož rámci byly následně odstraněny zmíněné nedostatky, a to i v rámci dalšího dokazování.

Za těchto okolností má Nejvyšší správní soud za zřejmé, že v projednávané věci nemohla nastat ani procesní překážka *res iudicata*, jelikož zrušením původních dodatečných platebních výměrů odvolacím orgánem nastala procesní situace, kdy daňové řízení i nadále pokračovalo a správce daně byl vázán právním názorem odvolacího orgánu. V daném případě tento názor jednoznačně respektoval a dokazování doplnil tím, že vydal vůči stěžovateli novou výzvu podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., která tentokrát již byla dostatečně konkrétní a bylo proto na stěžovateli, aby unesl svoje důkazní břemeno. Skutečnost, že se tato výzva nesporně opírala i o závěry z dříve učiněné daňové kontroly, další postup správce daně nemůže nikterak diskvalifikovat, protože zrušení původních platebních výměrů samo o sobě nemůže znamenat, že skutkové závěry obsažené v citované zprávě o daňové kontrole by byly procesně nepoužitelné. Naopak, jak je již vyloženo výše, jedná se o jeden z možných důkazních prostředků. Jinak řečeno, skutečnost, že odvolací orgán ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. zruší rozhodnutí správce daně, neboť dospěje k přesvědčení, že nebyly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcek, ještě sama o sobě neznamená, že celé předcházející řízení trpělo nezákonností a že tedy v pokračujícím řízení nelze použít získané důkazní prostředky.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s názorem krajského soudu obsaženým v napadeném rozsudku, že v daném případě vůbec nebyla prováděna nová či opakovaná daňová kontrola, nýbrž že bylo pokračováno v daňovém řízení zahájeném dne 15. 11. 2001. Stížnostní námitky o nepřipustnosti nové daňové kontroly a o překážce *res iudicata* proto Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými. Jestliže totiž stěžovatel z dikce ustanovení §

50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. dovozuje, že odvolací orgán při zrušení rozhodnutí správce daně nemá výslovnou možnost vrátit věc k novému řízení, používá tak zjevně toliko velmi vyhraněný způsob gramatické metody výkladu a zcela opomíjí jiné – a daleko přesvědčivější – výkladové možnosti, kterým je primárně výklad teleologický. Takto nazíráno by totiž akceptace úvah stěžovatele vedla k tomu, že by v případě zrušení napadeného rozhodnutí správce daně zůstalo daňové řízení neukončeno. Navíc je ze znění citovaného ustanovení jasně patrné, že při stanovení daně podle pomůcek zruší odvolací orgán rozhodnutí správce daně (jen) proto, že zákonné podmínky pro tento způsob stanovení daně nebyly splněny. Z povahy věci tedy nic nebrání tomu, aby se v procesu dokazování dále pokračovalo a aby bylo následně vydáno nové rozhodnutí.

Ohledně tvrzení, že správce daně neumožnil stěžovateli předkládat důkazy a podávat námitky, je nutno souhlasit s vyjádřením žalovaného, že tuto argumentaci stěžovatel neuplatnil před krajským soudem v žalobním řízení, takže k těmto námitkám nelze při posuzování důvodnosti kasační stížnosti přihlížet (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

K námitce, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dány zákonné předpoklady, Nejvyšší správní soud uvádí, 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. 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).

Jak vyplývá ze shora předestřené rekapitulace, v projednávané věci nemohlo být účetnictví stěžovatele podkladem pro stanovení daně dokazováním proto, že bylo vedeno v rozporu s účetními předpisy, což ostatně nezpochybňuje ani samotný stěžovatel. Z obsahu spisu sice vyplývá, že stěžovatel na výzvy správce daně reagoval, nicméně tím nezhojil vady účetnictví, takže závěr správních orgánů i krajského soudu o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., byl správný a koresponduje s výsledky správního řízení. Přitom způsob stanovení daně podle pomůcek je jasně seznatelný a přezkoumatelný z úředního záznamu ze dne 19. 5. 2003, č. j. 38962/03/105930/2641. Přestože je zřejmé, že účetnictví stěžovatele nemohlo být shledáno dostačujícím z hlediska stanovení daňové povinnosti dokazováním, není možno shledat pochybení v postupu správce daně, když toto účetnictví využil při stanovení daně podle pomůcek, jelikož to zákon umožňuje (§ 31 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb.)

Pokud konečně stěžovatel tvrdí, že mu nebylo umožněno klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření, je nutno ve shodě s krajským soudem poukázat na skutečnost (viz protokol dožádaného Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2001, 21. 1. 2000 a 11. 1. 2000), že žádní svědkové vyslýcháni nebyli, a že v průběhu tohoto úkonu byly pouze vyžádány některé listiny, s nimiž se stěžovatel mohl řádně seznámit. K tvrzenému porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod proto nemohlo dojít.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se krajský soud ani správní orgány nedopustily nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. a že nebyly zjištěny ani vady řízení, takže stížnostní důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. naplněny nebyly. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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 20. října 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu