



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: M. D., zastoupený JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem v Teplicích, Dlouhá 31/63, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, čj. 15 Ca 168/01 - 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, čj. 15 Ca 168/01 - 39 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že je třeba zamítnout žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941/110/00, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 990001246 Finančního úřadu v Teplicích ze dne 22. 11. 1999, čj. 120231/99/210911/5010 o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 399.966 Kč, ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941-1/110/00, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 990001247 Finančního úřadu v Teplicích ze dne 22. 11. 1999,

čj. 120247/99/210911/5010 o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 513.720 Kč, ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941-2/110/00, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 990001237 Finančního úřadu v Teplicích ze dne 22. 11. 1999, čj. 119619/99/210911/5010 o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 724.760 Kč a ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941-3/110/00, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru č. 990001238 Finančního úřadu v Teplicích ze dne 22. 11. 1999, čj. 119629/99/210911/5010 o dodatečném stanovení daně z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 533.436 Kč.

Krajský soud přezkoumal zákonnost žalobou napadených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem v mezích žalobních bodů, jak mu to přikazuje ustanovení § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

Krajský soud dospěl především k tomu, že správce daně za všechny zmiňované roky právem stěžovateli dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek. Stěžovatel, který byl povinen vést účetnictví, totiž v průběhu daňového řízení vůbec nepředložil správci daně účetní evidenci za příslušná zdaňovací období, i když byl k tomu v rámci daňové kontroly tímto správcem vyzván dne 26. 8. 1999. Správce daně pak z tohoto důvodu nemohl ověřit, zda-li daňové příjmy a výdaje stěžovatele odpovídaly údajům uvedeným v příslušných daňových přiznáních. Za tohoto stavu správce daně nemohl daňovou povinnost stěžovatele stanovit dokazováním a proto stěžovateli dodatečně doměřil daň z příjmů fyzických osob podle pomůcek. Na tomto postupu nemění nic ani to, že správce daně ve výzvě ze dne 26. 8. 1999 stanovil k předložení požadovaných materiálů lhůtu čtrnáctidenní. V tomto případě totiž šlo o výzvu učiněnou v rámci daňové kontroly podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a nikoliv o výzvu podle § 43 téhož zákona, kde je minimální patnáctidenní lhůta pro odpověď na výzvu zakotvena v ustanovení § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Krajský soud nepřisvědčil tvrzení stěžovatele, že správce daně měl v projednávaných věcech uvést, z jakých důvodů stěžovateli neumožnil nahlédnout do pomůcek. Je tomu tak proto, že žádné ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neukládá správci daně povinnost odůvodnit rozhodnutí o stanovení rozsahu, ve kterém je daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu.

Krajský soud neshledal pochybení ani v tom, zda správce daně dostatečně přezkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, správnost výzvy ze dne 26. 8. 1999 i rozhodnutí o žádosti o nahlédnutí do pomůcek.

Správce daně totiž v odůvodnění rozhodnutí dostatečně vysvětlil, že zmiňovanou výzvu vydal, aby bylo možno ověřit správnost údajů uvedených stěžovatelem v daňových přiznáních. Se správcem daně třeba souhlasit i v tom, že bez předložení účetní evidence za příslušné kalendářní roky nebylo možno stěžovateli vyměřit daňovou povinnost dokazováním a muselo tak být přistoupeno k dodatečnému stanovení daně z příjmů fyzických osob za použití pomůcek. Rovněž je třeba se ztotožnit se správcem daně i v tom, že stěžovateli nemohlo být umožněno nahlédnout do pomůcek, protože jako pomůcky byly použity spisy jiných daňových subjektů. Jiný postup by totiž byl v rozporu s ustanovením § 23 odst. 2 věty druhé zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Z těchto důvodů proto také nebylo možno provést důkaz těmito pomůckami v rámci ústního jednání před soudem, ani provést výslech zaměstnanců správce daně k této problematice, protože i ti by se museli vyjadřovat k údajům obsaženým v neveřejné části správního spisu

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jež se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., stěžovatel odmítl závěry krajského soudu, pokud dospěl k tomu, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941/110/00, čj. 3941-1/110/00, čj. 3941-2/110/00 a čj. 3941-3/110/00 jsou věcně správná.

Stěžovatel především namítl, že žalovaný odvolací správní orgán nezkoumal dodržení zákonných podmínek pro tu část řízení, která předcházela použití pomůcek při stanovení daňové povinnosti a že krajský soud jako soud správní nedostál své přezkumné povinnosti, kterou má vůči správním orgánům, když důvodnou žalobu zamítl.

Stěžovatel byl správcem daně vyzván dne 26. 8. 1999, aby předložil důkazní prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a to konkrétní evidence a účetní doklady, a současně, aby prokázal výši příjmů a výdajů uvedených v daňových přiznáních za roky 1995 až 1998, to vše do 14 dnů ode dne doručení této výzvy. Správce daně mu však nesdělil pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových přiznání, jak je k tomu povinen podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Správce daně mu rovněž vyjmenováním konkrétních důkazních prostředků ve výzvě ze dne 26. 8. 1999 omezil okruh důkazních prostředků, jimiž měl prokázat svá tvrzení v daňových přiznáních a byl tak vlastně vyzván k předložení důkazů, kterými by prokázal správnost postupu správce daně. Konečně pak správce daně výzvou ze dne 26. 8. 1999 nepřipustně omezil dobu pro odpověď, neboť tuto lhůtu určil v rozsahu čtrnácti dnů, ačkoliv tato lhůta měla být podle ustanovení § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nejméně patnáctidenní. Správce daně také porušil zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, protože vůbec neodůvodnil zamítnutí žádosti o nahlížení do

spisu. V rozporu s ustanovením § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, není též ze spisu patrné podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Daňový subjekt tak nemá možnost zjistit, z čeho byla vůbec jeho daňová povinnost stanovena a jakým způsobem určil správce daně výši daně. Správce daně postupoval v rozporu se zákonem i pokud jde o stanovení lhůty k doplnění náležitosti odvolání (výzva ze dne 21. 9. 2000) a k prokázání skutečností (výzva ze dne 21. 9. 2000), protože v prvním případě byla určena v délce osmi dnů a ve druhém případě v délce deseti dnů. Stěžovatel má z uvedeného za to, že právě v odvolacím řízení by měl odvolací orgán bedlivě zkoumat, zda správce daně dodržel zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek a zda výzva správce daně v rámci vytykácího řízení a rozhodnutí o zamítnutí žádosti o nahlédnutí do pomůcek jsou v souladu se zákonem.

Stěžovatel rovněž namítl, že podle ustálené judikatury obecných soudů a Ústavního soudu platí pro řízení v daňových věcech zásady, které krajský soud při svém rozhodování nerespektoval a proto také nesprávně posoudil zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Krajský soud nevzal v úvahu, že správce daně nesplnil povinnost jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a chránit tak nejen zájem státu, ale i práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (Ústavní soud sp. zn. II. ÚS 246/99), že správce daně opřel dodatečné doměření daně o zprávu o daňové kontrole, která neobsahuje žádné informace a jelikož i odůvodnění rozhodnutí bylo nedostatečné, bylo toto rozhodnutí soudem nepřezkoumatelné (Krajský soud Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 292/97 a 15 Ca 293/97), že ze zprávy o daňové kontrole nebylo patrné, jaké úvahy vedly správce daně k závěrům o základu daně (Krajský soud v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 21/2000) a nebylo z ní ani přezkoumatelným způsobem seznatelné, jaká byla reakce správce daně na vyjádření a návrhy daňového subjektu (Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 121/01), že se odvolací orgán nevyrovnal s otázkou, zda si správce daně splnil své povinnosti vyplývající pro něho z ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 179/01), že výzva správce daně jako procesní prostředek neobsahovala zákonem předepsané náležitosti (Krajský soud v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 213/98) a že správce daně bezdůvodně odmítá ukázat pomůcky, které jsou údajně na „úředním záznamu“, což je v rozporu se zásadou vyplývající z ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Stěžovatel má též za to, že výrok rozsudku krajského soudu „žaloby se zamítají“ je neurčitý a nesrozumitelný, protože žaloba byla původně podána jedna a směřovala celkem proti čtyřem rozhodnutím správního orgánu. Z výroku ve věci

samé by tedy mělo být seznatelné, v jaké konkrétní věci bylo rozhodnuto a požadavku na určitost a srozumitelnost proto neodpovídá výrok „žaloby se zamítají“.

Posléze stěžovatel namítl i nezákonný postup krajského soudu, který při ústním jednání odmítl provést dokazování fakturami, jež předložil správce daně stěžovateli až po podání odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí a výzvou ze dne 21. 9. 2000 k doplnění náležitostí odvolání, s poukazem na to, že tyto důkazy nebyly uvedeny v žalobě. Žaloba totiž tyto námitky obsahuje a má-li mít ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s. smysl, pak neprovedení těchto důkazů je postupem, který odporuje zákonu.

Stěžovatel nakonec navrhl, aby Nejvyšší správní soud přiznal podané kasační stížnosti odkladný účinek, protože výkon rozhodnutí by znamenal pro stěžovatele nenahraditelnou újmu, přiznání odkladného účinku se nedotkne nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob a není ani v rozporu s veřejným zájmem.

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v písemném vyjádření ke kasační stížnosti popsalo skutkový stav věci a poukázalo zejména na obsah jednotlivých námitek kasační stížnosti, které považuje za neopodstatněné ze dvou důvodů. Především pokud jde o námitky, které byly obsahem žaloby, pak s nimi se již vypořádal zákonným způsobem krajský soud. Dodatečné stanovení daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek bylo v souladu se zákonem, protože stěžovatel nepředložil žádné účetní doklady, ani jiné důkazní prostředky, jimiž by prokázal hospodářské a účetní operace a znemožnil tak stanovení daně dokazováním. Správce daně vydal výzvu ze dne 26. 8. 1999 v souladu se zákonem (§ 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a tomu odpovídalo i uvedení kratší, než patnáctidenní lhůty pro odpověď. Je tomu tak proto, že nešlo o výzvu podle § 43 odst. 2 téhož zákona, kde je lhůta pro odpověď, resp. pro vyhovění, nejméně patnáctidenní. Správce daně právem neodůvodnil, proč neumožnil stěžovateli nahlédnout do neveřejné části spisu, včetně pomůcek a úřední korespondence. Naopak by musel odůvodnit opačný postup, což lze dovodit z ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Pokud jde o námitku stran stanovení lhůty k doplnění náležitosti odvolání v délce osmi dnů (výzva ze dne 21. 9. 2000) a k prokázání skutečností v délce deseti dnů (výzva ze dne 21. 9. 2000), tato námitka nebyla vznesena ani v odvolání, ani v žalobě a nebyla proto předmětem odvolacího řízení u správního orgánu, ani řízení žalobního před krajským soudem. Se zřetelem k tomu, že ostatní námitky směřují proti odůvodnění rozsudku krajského soudu, Finanční ředitelství v Ústí nad Labem navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, čj. 15 Ca 168/01 - 39 při

vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a jelikož sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Daňové řízení je obecně postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzení), ale též povinnost toto své tvrzení doložit - tedy břemeno důkazní. Tato zásada je vyjádřena zejména v ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky. Nelze však použít takové, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. V první fázi řízení tedy zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, citované ustanovení však nelze pojímat izolovaně. Ustanovení § 31 odst. 9 tohoto zákona totiž neupravuje to, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno. Toto ustanovení je také zařazeno v obecných ustanoveních zákona (část první). Pokud tedy správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li je, tedy neunes-li důkazní břemeno, tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek, které má nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (tedy náhradním způsobem podle § 31 odst. 5 a § 44 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Tento postup je průlomem do základní zásady daňového řízení, která je vyjádřena v § 2 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou námitku stěžovatele, který v kasační stížnosti namítl, že žalovaný odvolací správní orgán nezkoumal dodržení zákonných podmínek pro tu část řízení, která předcházela použití pomůcek při stanovení daňové povinnosti a že krajský soud nedostal své přezkumné povinnosti, kterou má vůči správním orgánům, když důvodnou žalobu zamítl.

Způsob stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) je způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit jen v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání a k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, je určena ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Z právní úpravy je tak zřejmé, že k vyměření daně podle pomůcek může správce daně přistoupit jen tehdy, když

daňový subjekt nesplnil některou z povinností uložených mu zákonem a současně se musí jednat o případ, kdy právě pro tuto okolnost nelze stanovit daň dokazováním, neboť zákon zcela jednoznačně preferuje stanovení základu daně a daně na základě důkazů, které správce daně v průběhu daňového řízení provede.

Je tedy na daňovém subjektu, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul veškeré své příjmy a uplatnil jen uznatelné daňové výdaje, a teprve pokud údaje v daňovém řízení řádně nedoloží, může správce daně stanovit jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Z ustanovení § 23 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, podle něhož se pro zjištění základu daně z příjmů vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu, pokud zvláštní předpis nebo zákon o daních z příjmů nestanoví jinak anebo pokud nedochází ke krácení daňové povinnosti jiným způsobem, vyplývá, že skutečnosti týkající se výše zdanitelných příjmů prokazuje daňový subjekt svým účetnictvím, které je povinen vést, pokud prokazuje pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 1 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Předmětem účetnictví takového subjektu je zejména stav a pohyb majetku a závazků a výdaje a příjmy (§ 2 citovaného zákona). Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem (§ 7 citovaného zákona).

Skutečnosti týkající se příjmů uvedených v daňovém přiznání, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, lze považovat za prokázané daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, jestliže výše příjmů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v účetnictví daňového subjektu, vedenému v souladu s § 7 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyšší správní soud má za to, že správce daně přistoupil právem ke stanovení daňové povinnosti stěžovatele na základě pomůcek.

V průběhu daňové kontroly bylo správcem daně zjištěno, že stěžovatel byl účetní jednotkou (měl vést účetnictví) s povinností předložit účetní doklady a písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

Správce daně daňovou kontrolou prověřoval ztrátu, kterou stěžovatel vyčíslil ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši

595.048 Kč a za rok 1996 ve výši 197.848 Kč. Správce daně rovněž daňovou kontrolou prověřoval daň, kterou stěžovatel vyčíslil ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 0 Kč a za rok 1998 též ve výši 0 Kč (neuvedl žádné příjmy a neodečetl žádné výdaje, pouze vyplnil výkaz o majetku a závazcích v části stav hmotného investičního majetku a bankovních účtů). Pokud jde o rok 1995 a 1996, stěžovatel žádné účetní doklady, ani jiné písemnosti nepředložil a nedoložil je ani na výzvu ze dne 26. 8. 1999, čj. 92217/99/210930/1811. Stěžovatel tedy za tyto roky nepředložil účetnictví, tj. důkazní prostředek rozhodný pro správné stanovení daňové povinnosti a ani žádné jiné důkazní prostředky, čímž nesplnil svou zákonnou povinnost a znemožnil správci daně provedení daňové kontroly a stanovení daňové povinnosti dokazováním. Pokud jde o roky 1997 a 1998, správce daně si ověřil, že stěžovateli byly vyplaceny určité příjmy a proto výzvou ze dne 26. 8. 1999, čj. 92217/99/210930/1811 požadoval doložení dokladů o vyplacených příjmech za tato zdaňovací období. Vzhledem k tomu, že sdělení nebyla zcela konkrétní, vydal správce daně dne 21. 9. 2000 výzvu čj. 105441/00/210930/5356, kterou požadoval prokázat, že na konkrétní bankovní účet u Č. a. s. a U. b. a. s. plynuly příjmy, které nebyly předmětem daně z příjmů, byly od této daně osvobozeny nebo se jednalo o prostředky, které již byly zdaněny daní z příjmu, daní z převodu, daní dědickou nebo daní darovací. Stěžovatel však nevyvrátil rozpor mezi tím, že do daňového přiznání uvedl nulové příjmy a zjištěním správce daně, že na jeho běžné účty u uvedených bank plynuly příjmy. Stěžovatel tak neprokázal, že tyto příjmy nemusel uvádět do daňového přiznání a že tedy činily příjmy zdanitelné daní z příjmů fyzických osob částku 0 Kč. Stěžovatel tak rovněž nesplnil svou zákonnou povinnost a znemožnil správci daně stanovit daň dokazováním.

Jelikož stěžovateli byly uvedené výzvy doručeny a ten na ně nereagoval, neprokázal údaje jím uvedené v daňovém přiznání. Správce daně proto opodstatněně přistoupil ke stanovení daňové povinnosti stěžovateli na základě pomůcek.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s námitkou kasační stížnosti stěžovatele, že mu správce daně nesdělil pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňových přiznání, jak je k tomu povinen podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a že mu rovněž vyjmenováním konkrétních důkazních prostředků ve výzvě ze dne 26. 8. 1999 omezil okruh důkazních prostředků, jimiž měl prokázat svá tvrzení v daňových přiznáních a byl tak vlastně vyzván k předložení důkazů, kterými by prokázal správnost postupu správce daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti nebere v úvahu, že správce daně prověřoval daňovou kontrolou ztrátu, kterou stěžovatel vyčíslil ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 595.048 Kč a za rok 1996 ve výši

197.848 Kč a daň, kterou stěžovatel vyčíslil ve svém daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 0 Kč a za rok 1998 též ve výši 0 Kč (neuvedl žádné příjmy a neodečetl žádné výdaje). V tomto případě měl stěžovatel podle § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, měli pracovníci správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Krajský soud správně dovodil, že jelikož stěžovatel podle tohoto ustanovení nepředložil žádné účetní doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, správce daně nemohl ověřit, zdali daňové příjmy a výdaje odpovídaly údajům uvedeným stěžovatelem v daňových přiznáních. Správce daně přitom stěžovatele vyzval k předložení účetní evidence i výslovně ve výzvě ze dne 26. 8. 1999, kterou učinil podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a nikoliv podle ustanovení § 43 odst. 1 tohoto zákona, které se již týká řízení vyměřovacího. Jelikož se nejednalo o výzvu k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaných daňových přiznání, která by byla vydána podle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nemohl správce daně ani pochybnosti v uvedeném směru sdělovat. Krajský soud v souladu se zákonem došel i k tomu, že pokud správce daně vyzval stěžovatele, aby k prokázání svých tvrzení předložil důkazy a tím odstranil vzniklé pochybnosti, neměl v úmyslu prokazovat správnost svého postupu, nýbrž chtěl zjistit, zda údaje uvedené stěžovatelem v daňových přiznáních byly pravdivé. V uvedené výzvě přitom nedošlo k omezení důkazních prostředků, protože stěžovatel mohl na podporu svých tvrzení předložit jakékoliv další důkazy (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a rozhodně tak nebyl nucen předložit důkazy na prokázání správnosti postupu správce daně.

Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani námitkám kasační stížnosti, v nichž stěžovatel dovozuje, že správce daně výzvou ze dne 26. 8. 1999 nepřípustně omezil dobu pro odpověď, neboť tuto lhůtu určil v rozsahu čtrnácti dnů, ačkoliv tato lhůta měla být podle ustanovení § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nejméně patnáctidenní, že správce daně také porušil zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, protože vůbec neodůvodnil zamítnutí žádosti o nahlížení do spisu, že v rozporu s ustanovením § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, není ze spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů a že daňový subjekt tak nemá možnost zjistit, z čeho byla vůbec jeho daňová povinnost stanovena a jakým způsobem určil správce daně výši daně.

Krajský soud opodstatněně dovodil, že správce daně neporušil žádné zákonné ustanovení, pokud ve výzvě ze dne 26. 8. 1999 stanovil stěžovateli čtrnáctidenní lhůtu k předložení požadovaných údajů. Jak již bylo uvedeno, minimální patnáctidenní lhůta pro odpověď, které se dovolává stěžovatel, je zakotvena v ustanovení § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto ustanovení však výzva ze dne 26. 8. 1999 vydána nebyla. Jelikož se tato výzva neopírá o ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, neporušil správce daně zákon stanovením čtrnáctidenní lhůty k předložení požadovaných údajů, která odpovídá ustanovení § 14 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Krajský soud rovněž v souladu se zákonem dovodil, že správce daně nemusel po formální stránce uvádět, z jakých důvodů stěžovateli neumožnil nahlédnout do pomůcek. Podle ustanovení § 32 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen, stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Ze žádného ustanovení tohoto zákona však nelze dovodit povinnost správce daně odůvodnit rozhodnutí o stanovení rozsahu, ve kterém je daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu. Jinak po věcné stránce daňové subjekty nejsou oprávněny nahlédnout do pomůcek a tento postup jim může být umožněn pouze v odůvodněných případech (§ 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Správce daně tedy nemusel uvádět, z jakého důvodu neumožnil stěžovateli nahlédnout do neveřejné části spisu, nýbrž naopak, v případě, že by to umožnil, musel by uvést důvod pro tento postup. Jelikož jako pomůcky byly užity daňové spisy i jiných daňových subjektů (stěžovatel nepředložil žádné účetní doklady, ani jiné písemnosti, protože podle protokolu ze dne 26. 8. 1999 v roce 1998 zlikvidoval veškeré doklady, písemnosti a účty týkající se podnikání od roku 1991 až do doby úrazu v roce 1996), musely být zachovány v tajnosti poměry těchto daňových subjektů. Je tomu tak proto, že z úpravy ustanovení § 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a návaznosti na ustanovení § 24 tohoto zákona je zřejmé, že jsou vyloučeny z nahlédnutí písemnosti, které souvisí s jinými daňovými subjekty. Z vyměřovacího spisu je tedy v souladu s ustanovením § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, patrné, podle jakých pomůcek správce daně daň stanovil, jak k ní dospěl, jaké podklady užil a jak je na činnost daňového subjektu aplikoval, je to však uloženo v části spisového materiálu, do které není stěžovatel oprávněn nahlédnout.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s námitkou kasační stížnosti spočívající v tom, že výrok rozsudku krajského soudu „žaloby se zamítají“ je neurčitý a nesrozumitelný, protože žaloba byla původně podána jedna a směřovala celkem proti čtyřem rozhodnutím správního orgánu.

Z výroku rozsudku je zcela seznatelné, v jaké konkrétní věci bylo rozhodnuto a požadavku na určitost a srozumitelnost proto odpovídá výrok „žaloby se zamítají“.

Je tomu tak proto, že výrok „žaloby se zamítají“ je vázán dle záhlaví rozsudku na řízení o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941/110/00, ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941-1/110/00, ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941-2/110/00 a ze dne 9. 3. 2001, čj. 3941-3/110/00. Je tedy zcela zřejmé, že kasační stížností napadeným rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, čj. 15 Ca 168/01 - 39 byly zamítnuty žaloby proti uvedeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 3. 2001, protože, byť byla původně podána v písemném vyhotovení jedna žaloba proti čtyřem správním rozhodnutím, šlo vlastně o žaloby proti každému z těchto správních rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou ani námitku stěžovatele o nezákonném postupu krajského soudu, který při ústním jednání odmítl provést dokazování fakturami, jež předložil správce daně stěžovateli až po podání odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí a výzvou ze dne 21. 9. 2000 k doplnění náležitostí odvolání, s poukazem na to, že tyto důkazy nebyly uvedeny v žalobě.

Především z protokolu o ústním jednání ze dne 21. 5. 2003 vůbec nevyplývá, že by stěžovatel požadoval provedení důkazu uvedenými písemnostmi. Právní zástupce totiž výzvu k doplnění náležitostí odvolání předložil krajskému soudu toliko k nahlédnutí, aniž by jí navrhl k provedení důkazu a tato výzva mu byla po nahlédnutí vrácena. Pokud jde o faktury, rovněž o nich právní zástupce hovořil při jednání u krajského soudu, ale z protokolu o ústním jednání nevyplývá, že by je předložil tomuto soudu k nahlédnutí, natož, aby požadoval jimi provedení důkazu.

Nejvyšší správní soud posléze dospěl k závěru, že všechny ostatní námitky kasační stížnosti jsou ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné.

Jde o tyto námitky:

Správce daně postupoval v rozporu se zákonem i pokud jde o stanovení lhůty k doplnění náležitosti odvolání (výzva ze dne 21. 9. 2000) a k prokázání skutečností (výzva ze dne 21. 9. 2000), protože v prvním případě byla určena v délce osmi dnů a ve druhém případě v délce deseti dnů.

Krajský soud nevzal v úvahu, že správce daně nesplnil povinnost jednat v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a chránit tak nejen zájem státu, ale i práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (Ústavní soud sp. zn. II. ÚS 246/99), že správce daně opřel dodatečné domnění daně o zprávu o daňové kontrole, která neobsahuje žádné informace a jelikož i odůvodnění rozhodnutí bylo nedostatečné, bylo toto rozhodnutí soudem nepřezkoumatelné (Krajský soud Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 292/97 a 15 Ca 293/97), že ze zprávy o

daňové kontrole nebylo patrné, jaké úvahy vedly správce daně k závěrům o základu daně (Krajský soud v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 21/2000) a nebylo z ní ani přezkoumatelným způsobem seznatelné, jaká byla reakce správce daně na vyjádření a návrhy daňového subjektu (Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 121/01), že se odvolací orgán nevyrovnal s otázkou, zda si správce daně splnil své povinnosti vyplývající pro něho z ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (Ústavní soud sp. zn. IV. ÚS 179/01) a že výzva správce daně jako procesní prostředek neobsahovala zákonem předepsané náležitosti (Krajský soud v Českých Budějovicích sp. zn. 10 Ca 213/98).

Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud totiž zjistil z obsahu žaloby stěžovatele, že ten žádné vady v rozhodnutí správních orgánů, jež jsou uvedené shora v kasační stížnosti, v žalobě nevytýkal, ačkoliv tak mohl učinit bez jakýchkoliv problémů, pokud by měl za to, že jde o rozhodnutí z těchto důvodů nezákonná. Krajský soud se zřetelem k ustanovení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá napadené výroky jen v mezích žalobních bodů, proto nemohl rozhodnutí správních orgánů ve vztahu k tvrzeným vadám, ani přezkoumat jednoduše z toho důvodu, že žalobní námitky v tomto směru vůbec nebyly stěžovatelem vzneseny. Není proto možné uplatňovat tyto námitky v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, když je stěžovatel neuplatnil v řízení před Krajským soudem v Ústí nad Labem, kde tak mohl učinit. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine totiž brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2003, čj. 15 Ca 168/01 - 39 není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože již rozhodl o věci samé.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu

úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. prosince 2005

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu