ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **V. K. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Radkou Kobíkovou, advokátkou, se sídlem v Praze 1, Jakubská 2, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 10. 2004, č. j. 10 Ca 107/2004 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „správní orgán“) ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1878/120/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Písku (dále též „správce daně“) ze dne 13. 11. 2003, č. j. 82624/03/097910, jímž byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel (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.“). Stěžovatel uvedl, že správce daně porušil ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, když při dodatečném stanovení daně nepřihlédl ke všem okolnostem, které byly při kontrole zjištěny. Vzhledem k okolnosti,

že daňová kontrola nekončí dle stávající judikatury projednáním zprávy o kontrole, ale až vydáním dodatečného platebního výměru, měl správce daně přihlédnout i k dodatečně doloženému důkaznímu prostředku. Stěžovatel předložil správci daně ručně psanou evidenci pneumatik, kterou správce daně neakceptoval, a tím porušil ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále rozporoval tvrzení správce daně, že nebyl na základě Smlouvy o provozování servisní dílny aj. oprávněn provádět jakékoliv změny a že tedy oprava podlahového vytápění, dlažby, sociálního zařízení a vymalování včetně úklidových prací nebyla nákladem dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedl, že byl na základě smlouvy povinen zjednat nápravu škody, ke které došlo v důsledku běžného provozu dílny, a dále též k opravám a údržbám předmětu nájmu. Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že dodatečný platební výměr správce daně je absolutně neplatný, neboť v něm není uveden základ daně a hmotněprávní předpis, protože označení zákon o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů je nedostatečné. Stěžovatel se rovněž domnívá, že správní orgán nebyl oprávněn rozhodovat o jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, neboť ve svém odvolání nedoložil námitky ohledně skutkového stavu důkazy. Správce daně též nepřihlédl k výhodám, které dle ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyplývají pro daňový subjekt. Pouhé převzetí tvrzení Finančního úřadu v Modřanech o padělaných plných mocích není dle stěžovatele v souladu se zákonem, neboť správce daně má při dokazování preferovat užití bezprostředních prostředků. Stěžovatel zdůraznil, že důkazní prostředky byly dostatečné, tudíž zde nebyl prostor pro stanovení daně dle pomůcek. Správce daně rovněž porušil ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatel zopakoval námitky, které uplatnil již v řízení před krajským soudem, a že jeho kasační stížnost neobsahuje důvody, pro které shledává nezákonným rozsudek soudu. Proto odkázal na své vyjádření k žalobě. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

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

Zprávou ze dne 19. 9. 2003, č. j. 69266/03/097930/3565, byla ukončena u stěžovatele daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Výzvou ze dne 27. 6. 2003, č. j. 54966/03/097930/3565, byl daňový subjekt dle ust. § 16 a § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), mimo jiných vyzván k prokázání, že opravy fakturované firmou S. s. r. o. byly skutečně provedeny v prostorách čerpací stanice B. a dále k předložení skladové evidence nakoupeného materiálu. Součástí správního spisu je i úřední záznam ze dne 4. 11. 2003, č. j. 69270/03/097930/3565, dokladující důvody a způsob stanovení daně dle pomůcek. V podání nazvaném doplnění vyjádření k výzvě a ke zprávě o kontrole ze dne 26. 9. 2003 daňový subjekt uvedl, že provedl kontrolu nakoupených a prodaných pneumatik v roce 2000 a 2001, přičemž přiložil seznam příjmových dokladů, na kterých jsou v ceně započteny pneumatiky, ale nejsou na nich přímo vypsány, dále doložil čestné prohlášení svých zaměstnanců o tom, že opravy na předmětném autoservisu byly skutečně provedeny, plnou moc, kterou společnost S. s. r. o. zmocnila p. M. k jednání ve věcech souvisejících s podnikatelskou činností, a zprávu o pravidelné revizi elektrického zařízení. Správce daně se k tvrzením daňového subjektu vyjádřil v úředním záznamu ze dne 4. 11. 2003, č. j. 79893/03/097930/1568, když uvedl, že neakceptoval navržené důkazní prostředky daňového subjektu, protože na daňových dokladech je v drtivé většině

uveden jiný předmět než je prodej pneumatik, což vyznačuje nereálnost tvrzení daňového subjektu. K čestným prohlášením zaměstnanců daňového subjektu správce daně uvedl, že čestné prohlášení není důkazem ve smyslu zákona o správě daní a poplatků. Správce daně dále konstatoval, že předložená plná moc nedokládá, že opravy v předmětném autoservisu byly skutečně provedeny. Porovnáním revizní zprávy a faktury společnosti S. s. r. o. správce daně zjistil, že typ topení tam uvedený není totožný. Dále bylo zjištěno, že o vyúčtování zpráv o revizi a o jejich následné platbě nebylo účtováno v účetnictví daňového subjektu. Daňový subjekt tak dle správce daně neunesl důkazní břemeno a jeho doplnění nemá vliv na zprávu o kontrole.

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.

Dle ust. § 32 odst. 2 cit. zákona základní náležitosti rozhodnutí jsou označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem.

Vzhledem k okolnosti, že v předmětném řízení byla stěžovateli stanovena daň dle pomůcek, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že jednou ze základních zásad daňového řízení, která je zakotvena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, je zásada tzv. obráceného důkazního břemene spočívající v okolnosti, že daňový subjekt má v průběhu daňového řízení nejen povinnost tvrzení (v souzené věci podat daňové přiznání), ale také povinnost důkazní, tedy prokázat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvedl. V případě, že správce daně v průběhu daňového řízení daňový subjekt vyzve k prokázání skutečností jím tvrzených, je tento povinen tvrzené

skutečnosti doložit. Jestliže jsou však skutečnosti, jimiž se daňový subjekt snaží prokázat svá tvrzení, zpochybněna správcem daně, tj. správce daně jim nepřiřadí hodnotu důkazních prostředků, je daňový subjekt opětovně povinen předložit správci daně jiné skutečnosti prokazující jeho tvrzení. Když se mu ale nepodaří vyvrátit pochybnosti správce daně, je tento oprávněn postupovat tak, že skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlední. Zákon o správě daní a poplatků ve svém ust. § 31 odst. 5 zohledňuje i případ, kdy daňovou povinnost není možno stanovit na základě skutečností, které jsou správci daně známy, a to díky nesoučinnosti daňového subjektu v průběhu daňového řízení. V souzené věci z provedeného dokazování vyplynulo, že účetnictví daňového subjektu nebylo vedeno úplně, správně a průkazným způsobem tak, jak je jeho zákonnou povinností. Správce daně byl proto oprávněn použít režimu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na okolnost, že stanovení daně dle pomůcek nastupuje až v případě nesplnění povinností daňovým subjektem, stěžovatel sám si nedostáním svých zákonných povinností (vedení průkazného účetnictví) odňal možnost participovat na doměření daně se správcem daně, neboť stanovení daně dle pomůcek je a priori řízením vedeným bez součinnosti s daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že se plně ztotožňuje s hodnocením sporné věci tak, jak byla provedena v rozhodnutí krajského soudu. S ohledem na konstrukci stížních námitek, které jsou zcela totožné s námitkami žalobními, odkazuje Nejvyšší správní soud na odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, který se s nimi precizně vypořádal. K jednotlivým námitkám stěžovatele uvádí Nejvyšší správní soud následující.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel v prvé řadě namítal, že daňová kontrola nekončí projednáním zprávy o kontrole, nýbrž vydáním dodatečného platebního výměru, proto bylo povinností správce daně přihlédnout i k těm skutečnostem, které stěžovatel uplatnil až po projednání zprávy. Ze správního spisu je však patrné, že správce daně se vyrovnal se všemi skutečnostmi, které daňový subjekt tvrdil ve svém doplnění vyjádření ze dne 26. 9. 2003, jež daňový subjekt podal až po projednání zprávy o daňové kontrole. Pro souzenou věc je proto zcela bez významu, zda-li daňová kontrola končí projednáním zprávy o daňové kontrole nebo až vydáním dodatečného platebního výměru. Správce daně zhodnotil stěžovatelem navrhované skutečnosti ve svém úředním záznamu ze dne 4. 11. 2003, č. j. 79893/03/097930/1568. To, že se s nimi neztotožnil, nelze v žádném případě chápat jako porušení ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž jako volní úvahu správce daně, která je ve správním spise dostatečně zdůvodněná.

Stěžovatel dále nesouhlasil s posouzením oprav prováděných společností S. s. r. o. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že správce daně zpochybnil účetní doklady, které byly vystaveny zmíněnou firmou, neboť prokázal, že jednatel společnosti byl v době provádění oprav mimo Českou republiku, že plná moc, kterou údajně zmocnil jinou osobu, je padělek a že ze smlouvy s majitelem objektu vyplývá, že nájemce není oprávněn provádět tak rozsáhlé stavební úpravy. Podstatnou je zejména skutečnost, že správce daně zpochybnil, že by společnost S. s. r. o. mohla vystavit účetní doklady, které jsou součástí účetnictví stěžovatele, když se stěžovateli v průběhu daňového řízení nepodařil prokázat opak. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že předložení účetních dokladů, které splňují všechny zákonem předepsané náležitosti, neznamená, že tyto doklady budou automaticky schopny doložit daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, tedy v souzené věci snížit základ daně, neboť správce daně může v daňovém řízení podrobit skutečnosti tvrzené daňovým subjektem svému posouzení a vyhodnotit si je vlastním způsobem. Je pak na daňovém subjektu, aby správci daně prokázal pravdivost v dokladech tvrzených skutečností, tj. že nastala skutečnost, o které

daňový subjekt účtuje ve svém účetnictví. V souzené věci však stěžovatel těmto podmínkám nedostál. I v tomto bodě je tedy kasační stížnost nedůvodná.

K námitce týkající se nicotnosti předmětného platebního výměru Nejvyšší správní soud odkazuje na nález pléna Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, publikovaný pod č. 300/1998 Sb., který vyslovil, že důvody, pro které je možno vyslovit neplatnost rozhodnutí, nelze stanovit svévolně, nýbrž pouze v případech taxativně uvedených v ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Z dikce ust. § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků citovaného výše jednoznačně vyplývá, že nově stanovený základ daně není součástí taxativního výčtu základních náležitostí daňového rozhodnutí. Není tedy možno ho za takový považovat, neboť by se jednalo o výklad zákona, který by byl v rozporu s výše uvedeným nálezem Ústavního soudu, a to s ohledem na fakt, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem. Zcela ve shodě s Krajským soudem v Českých Budějovicích pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že způsob vymezení zákona o daních z příjmů tak, jak byl proveden v dodatečném platebním výměru správce daně, nelze považovat za natolik intenzivní a zřejmý nedostatek, že by po účastnících dotčeného právního vztahu nebylo možné spravedlivě požadovat, aby tento správní akt respektovali (ve stejném smyslu srov. nález Ústavního soudu sp. zn. PL ÚS č. 300/1998 Sb. či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, a další). Dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Písku ze dne 13. 11. 2003, č. j. 82624/03/097910, proto není neplatným rozhodnutím ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Skutečnost, že odvolání, které podal stěžovatel proti rozhodnutí správce daně, neobsahovalo důkazy na podporu jeho tvrzení, nečiní toto podání neprojednatelným, neboť obsahovalo náležitosti, které jsou stanoveny v ust. § 48 zákona o správě daní a poplatků. Absence důkazů pak jde pouze k tíži stěžovatele, nikoliv správního orgánu.

Z úředního záznamu dne 4. 11. 2003, č. j. 79893/03/097930/1568, jednoznačně vyplývá, že správce daně zohlednil při stanovení daně dle pomůcek i ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Jak již konstatoval krajský soud, vzhledem ke konstrukci odvolacích bodů, nebylo povinností správního orgánu tento postup správce daně odůvodňovat.

K poukazu stěžovatele, že postup správce daně, který vycházel při deklaraci padělku z tvrzení Finančního úřadu Modřany, odporuje právním předpisům, Nejvyšší správní soud uvádí, že naopak jeho postup byl plně v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Ten dává správci daně možnost využít institutu dožádání sloužícího mimo jiných i k naplnění zásady hospodárnosti řízení. Proto postup správce daně, který ve svém správním řízení využil zjištění učiněná jiným správcem daně a nečinil tak zcela nadbytečné úkony, které by zkoumaly stejné právní skutečnosti, respektoval plně základní zásady daňového řízení, když předmětná zjištění byla součástí správního spisu a stěžovatel měl možnost se s nimi seznámit, což, jak je zřejmé z jeho podání, učinil. Proto je i tento stížní bod nedůvodný.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, 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 23. března 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu