

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 stěžovatele **M. D.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Pánkem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Lannova 63, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2003, č. j. 28 Ca 328/2002 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem městského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán“) ze dne 25. 2. 2002, č. j. FŘ-1500/13/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále též „správce daně“) ze dne 15. 10. 2001, č. j. 311550/01/005524/5979, kterým byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1996.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Za nejvýznamnější považuje stěžovatel otázku, zda byly prokázány výdaje vedené v jeho účetnictví za zboží nakoupené v letech 1996 a 1997 od firmy K. a zda jím zaúčtované částky jsou pravdivé. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že předložil doklady společnosti K. prokazující jeho daňové výdaje,

které byly později zpochybněny údajným zjištěním Celního úřadu Praha 4. Tuto skutečnost mu však správce daně vůbec nedal na vědomí, nekonzultoval s ním, nepožadoval žádné vysvětlení, dokonce ji i záměrně tabuizoval, což dokládá i fakt, že správce daně protiprávně bránil stěžovateli nahlédnout v této části do spisu. Stěžovatel dále zdůraznil, že vzhledem k okolnosti, že předmětné řízení u Celního úřadu Praha 4 nebylo pravomocně skončeno, nelze příslušná sdělení tohoto úřadu považovat za důkaz provedený v daňovém řízení, neboť řádnými doklady jsou pouze předmětné faktury dovezeného zboží, jednotné celní doklady a potvrzení o zaplacení tohoto zboží. Tyto doklady stěžovatel správci daně předložil, proto měl tento stanovit daň dokazováním. Správce daně dle stěžovatele dále nepřihlédl k okolnostem, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody tak, jak vyžaduje rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01. Naopak stěžovatele poškodil tím, že jako pomůcku pro stanovení daně použil zjištění celního úřadu, které bylo získáno od nizozemské celní správy z účetnictví zahraničního subjektu. Stěžovatel trvá na tom, že za uvedené zboží byly zaplaceny částky uvedené v celním prohlášení a žádné jiné, proto je třeba se zabývat otázkou pravosti nizozemských dokladů. Stěžovatel dále upozornil na skutečnost, že kontrola daně z přidané hodnoty za rok 1996 pokračovala i po svém faktickém ukončení, a to v rámci kontroly za následující léta, ač na to nebyl správcem daně upozorněn, což je zřejmé z okolnosti, že v průběhu daňové kontroly za rok 1998 byl správce daně seznámen s interní směrnicí stěžovatele týkající se účtování zásob zboží. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatel nevedl své účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem, dále neevidoval stav a pohyb zboží, se kterým obchodoval, a nevedl inventarizaci zboží k 31. 12. a neměl doklady o jednotlivých provedených platbách společnosti K. Ty nemohl nahradit ani dodatečně vyhotovený soupis, z něhož není zřejmé, kdo a zejména komu měl peníze předat, kdo ho vystavil a podepsal. Stěžovatel nikterak nedoložil správnost zaúčtovaných částek, proto přistoupil správce daně k vyměření daně dle pomůcek. Správce daně použil materiály získané v celním řízení jako pomůcku při stanovení daňové povinnosti společně s fakturami zjištěnými z účetnictví společnosti K., proto nebylo jeho povinností tyto konzultovat se stěžovatelem. Správní orgán dále poukázal na skutečnost, že stěžovatel využil svého práva na nahlížení do spisu až po vydání předmětného dodatečného platebního výměru, proto rozsah, v jakém mu bylo nahlížení umožněno, nemohl mít vliv na výsledek daňového řízení. Správce daně zdůraznil, že mu není zřejmé, proč stěžovatel namítá, že byl poškozen dřívějším ukončením daňové kontroly let 1996 a 1997, když se skutečnosti rozhodné pro vyměření daně posuzují pro každé zdaňovací období samostatně. Ze zjištění správce daně vyplynulo, že stěžovatel dovážel předmětné zboží za výrazně nižší ceny, než za jaké bylo v té době obvyklé. Z výše uvedeného je dle správního orgánu patrné, že správce daně měl dostatek důvodů pro stanovení daně dle pomůcek, když při něm přihlédl ke zjištěným výhodám, tj. pokrytí průměrných ztrát na zboží. Proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

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

Protokolem o ústním jednání ze dne 17. 9. 1998, č. j. 225592/98/005931/0776, zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu, ze které byla dne 21. 9. 2001 vyhotovena zpráva o daňové kontrole, č. j. 272549/01/005931/1091. Výzvou dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc („dále jen zákon o správě daní a poplatků“) ze dne 22. 9. 1998, zn. 228792/98/005931/1091, byl stěžovatel mimo jiného vyzván i k doložení skladové

evidence a evidence denních tržeb za roky 1996 a 1997. Dodatečným platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1996 ze dne 15. 10. 2001, č. j. 311550/01/005524/5979, doměřil správce daně stěžovateli daňovou povinnost dle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, účetnictví daňového subjektu nebylo vedeno úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem; proto byla stěžovateli stanovena daň dle pomůcek. Rozhodnutím správního orgánu specifikovaným výše bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně s tím, že bylo shledáno dodržení zákonných podmínek pro použití a stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského 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.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítal, že faktury za zboží nakoupené od firmy K. jsou důkazem o zaplacení ceny zboží. Zdůraznil, že správce daně s ním pozdější zjištění učiněné na základě výsledků šetření Celního úřadu Praha 4 nikterak nekonzultoval a nedal mu je na vědomí. Stěžovatel dále uvedl, že byl poškozen tím, že byla tato zjištění celního úřadu použita jako pomůcka pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto stížní námitku stěžovatele je nutno posoudit ve světle jedné za základních zásad daňového řízení, které je zakotvena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ze které vyplývá, že je to daňový subjekt, jehož povinností je prokázat všechny skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Jestliže tedy stěžovatel postavil své přiznání k dani na fakturách, které byly následně správcem daně zpochybněny, spočívalo důkazní břemeno opět na stěžovateli; byl to tedy on, kdo byl povinen prokazovat pravdivost svých tvrzení. Jestliže tak v průběhu daňového řízení neučinil, neunesl důkazní břemeno. S ohledem na okolnost, že ze správního spisu dále vyplynulo, že stěžovatel nevedl své účetnictví úplně, správně a průkazným způsobem tak, jak je jeho zákonnou povinností, správce daně dodržel podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. S ohledem na okolnost, že režim ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nastupuje až v případě nesplnění povinnosti daňovým subjektem, stěžovatel si sám 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. Správce

daně tedy nebyl povinen jakkoliv zpochybňovat tvrzení daňového subjektu, neboť v této fázi řízení již nebylo postupováno v rovině dokazování. K poukazu stěžovatele na druh pomůcek, které byly správcem daně použity (zjištění celního úřadu), Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na okolnost, že stanovení daně dle pomůcek představuje tzv. správní uvážení v daňovém řízení, je plně v dispoziční pravomoci správce daně, jaké prostředky, které má k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem, ke stanovení daňové povinnosti použije. Rozsah přezkumné pravomoci soudu je pak omezen ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, proto mu nepřísluší zkoumání použitých pomůcek. Uvedená stěžovatelova námitka je tedy nedůvodná.

Další stížní námitkou stěžovatele je poukaz na skutečnost, že mu nebylo umožněno nahlédnout do určitých částí spisu. K této stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že stěžovatel požádal o nahlédnutí do spisu správce daně dne 14. 11. 2001, tedy až po vydání předmětného dodatečného platebního výměru, což mu bylo správcem daně umožněno. Proti rozsahu nahlédnutí do spisu podal stěžovatel odvolání, o kterém rozhodl správní orgán tak, že stěžovateli povolil nahlédnutí i do těch částí spisu, které byly původně z nahlížení vyloučeny, a to ještě před vydáním vlastního rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Z obsahu správního spisu je však zřejmé, že stěžovatel práva daného mu tímto rozhodnutím správce daně nevyužil a do spisu nenahlížel. Proto stěžovatelovy úvahy o tom, že mu neumožněním nahlížení do spisu v celém rozsahu bylo znemožněno právo reagovat na skutečnosti a navrhnout další důkazy, s ohledem na ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá právo stěžovatele do doby, než je o odvolání rozhodnuto, doplňovat či pozměňovat údaje svého odvolání, je nutno hodnotit jako ryze účelové, neboť stěžovatel sám nevyužil právo dané mu správním orgánem k obraně svých práv a právem chráněných zájmů, tedy nekonal, ačkoliv konat mohl, což v žádném případě nemůže být přičítáno k tíži správnímu orgánu.

Stěžovatel dále namítal, že správce daně nepřihlédl při dodatečném stanovení daně k ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tedy k okolnostem, ze kterých plynou pro daňový subjekt výhody. K tomuto Nejvyšší správní soud uvádí, že jak z písemnosti nazvané Podklad pro stanovení daně z příjmů fyzických osob a DPH na základě pomůcek, která je součástí správního spisu, tak i z vlastního rozhodnutí správního orgánu, jednoznačně vyplývá, že správce daně zohlednil při stanovení daně dle pomůcek výši obchodní přirážky u srovnatelného podnikatelského subjektu, která zahrnovala i pokrytí případných ztrát. Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zcela ve shodě s městským soudem zdůraznit, že z ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá povinnost správce daně přihlédnout při stanovení daně dle pomůcek pouze k těm okolnostem, které byly zjištěné. Z jazykového výkladu slova zjištěná je zřejmé, že toto není shodného významu se slovem tvrzená; proto k tomu, aby k určité okolnosti mohlo být při stanovení daně dle pomůcek přihlédnuto, nepostačí její pouhé tvrzení stěžovatelem, nýbrž musí být v řízení před správcem daně prokázána. Tak tomu ovšem ve sporné věci nebylo, proto i tato námitka stěžovatele je nedůvodná.

K poslední námitce stěžovatele týkající se postupu správce daně, který poté, co ukončil daňovou kontrolu za období roku 1996 a 1997, započal s kontrolou roku 1998, Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedený postup není v rozporu s procesními předpisy upravujícími daňový proces. Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně daňovou kontrolu za roky 1996 a 1997 řádně ukončil a se stěžovatelem projednal výslednou zprávu, na jejímž základně byly následně vyhotoveny dodatečné platební výměry. K poukazu stěžovatele na existenci interní směrnice o účtování zásob zboží a nepoužití této informace v předchozím

daňovém řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že ze spisu dále vyplynulo, že stěžovatel se o existenci interní směrnice o účtování zmínil až v průběhu kontroly za zdaňovací období roku 1998, tedy až po vydání dodatečného platebního výměru v předmětné věci. Správce daně tedy nemohl zohlednit tento fakt v předmětném řízení, neboť stěžovatel v něm takovou skutečnost neuvedl. Proto i tato stěžovatelova poslední stížní námitka není důvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského 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 25. srpna 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu