



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **P. M.**, zast. JUDr. Vladimírem Fialou, advokátem, se sídlem Praha 10, Jabloňová 11, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 11. 2003, č. j. 30 Ca 249/2001 - 55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m 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 napadá shora označený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2001, č. j. 628/110/2001 a č. j. 629/110/2001 (žaloba směřovala i proti dalším rozhodnutím, usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2001 byla tato rozhodnutí vyčleněna k samostatnému projednání). Označenými rozhodnutími bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům na daň z příjmu fyzických osob za roky 1996 a 1997) Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 30. 10. 2000, č. j. 1000000837 a č. j. 1000000838, kterými byla stěžovateli doměřena daň za použití pomůcek.

Proti označeným rozhodnutím podal stěžovatel dne 28. 8. 2001 žalobu. V žalobě zejména brojlil proti daňové kontrole, na jejímž základě byly zjištěny nesrovnalosti a stanovena daň nikoli dle dokazování, ale za použití pomůcek. Konkrétně brojlil proti zahájení daňové kontroly, resp. nemožnosti připravit se na daňovou kontrolu a porušení

§ 16 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Tato skutečnost pak podle stěžovatele ovlivnila celý průběh daňové kontroly, přičemž správce daně navíc nebral v potaz stěžovatelovy připomínky, vycházel toliko z dokladů, které měl sám k dispozici, a neumožnil stěžovateli uspořádat podklady tak, aby mohla být daňová povinnost stanovena dokazováním; daňová povinnost byla stanovena na základě pomůcek, přičemž u daně z přidané hodnoty postupoval správce daně za stejná zdaňovací období klasickým způsobem, tedy dokazováním. Stejně tak namítal porušení ustanovení zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů (správní řád). Na základě výše uvedeného pak požadoval zrušení napadaných rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Krajský soud v Plzni žalobu zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí pak zejména ve vztahu k souzené věci uvedl, že koncentrační zásada mu brání zabývat se námitkami vyjádřenými až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 6. 11. 2003 (ze soudního spisu přitom vyplynulo, že krajský soud stěžovatele výzvou ze dne 3. 9. 2003 vyrozuměl o tom, že ve lhůtě dvou týdnů může namítnout podjatost soudce, a současně jej upozornil na možnost podat ve stejné lhůtě repliku k vyjádření žalovaného, kterou mu současně zaslal. Stěžovatel na tuto výzvu odpověděl replikou ze dne 6. 11. 2003). K námitkám týkajícím se daňové kontroly krajský soud uvedl, že neshledal porušení relevantních ustanovení zákona o správě daní a poplatků; skutečnost, že stěžovatel neměl kompletní účetnictví za uplynulá zdaňovací období není zákonným důvodem pro odložení daňové kontroly. Krajský soud stejně tak dovodil, že stěžovatel neprokázal skutečnosti vymezené mu § 31 zákona o správě daní a poplatků, a proto žalovaný správně stanovil daň dle pomůcek. Krajský soud dále k požadavku vznesenému v průběhu ústního jednání, které bylo pro souzenou věc nařízeno, kdy stěžovatel s odkazem na doplnění dokazování požadoval vyslechnutí svědkyně pí S., uvedl, že nepovažoval provedení takového výslechu za potřebné, a to z důvodu, že spor nespočívá v rozsahu dokazování, ale v důvodnosti aplikace ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Na základě výše uvedených skutečností pak Krajský soud v Plzni žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu upraveného v § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně pak zejména namítal místní nepříslušnost Krajského soudu v Plzni; uváděl, že rozhodovat měl podle § 7 odst. 2 s. ř. s. okresní soud. Dále namítal, že krajský soud odmítl repliku stěžovatele podanou proti vyjádření žalovaného, upozorňoval na rozdílnosti s dřívější úpravou přezkumu správních rozhodnutí. V této souvislosti namítal i rozpor s § 71 odst. 2 s. ř. s. a porušení rovnosti stran z důvodu zabývání se vyjádřením žalovaného a nikoliv replikou stěžovatele, resp. zabývání se jen některými důkazními prostředky. K tomuto doplnil, že soud zkrátil stěžovatele na jeho právech i tím, že odmítl návrh na vyslechnutí svědkyně (pí S.), upozornil na nesrovnalosti v důvodech tohoto odmítnutí a doplnil, že svědkyně byla účastníkem jednání před správním orgánem prvního stupně. Dále namítal, že soud se nevypořádal s některými důkazy; hodnotil pouze důkazy předložené žalovaným. Upozorňoval na neobvyklý, neobjektivní postup správce daně a následné stanovení daně dle pomůcek; odkázal na konkrétní důkazy (výzvy, peněžní deník, textová zpráva přiložená k daňovému přiznání, ve které byly zdůvodněny rozdíly mezi peněžním deníkem a daňovým přiznáním, apod.). Doplnil, že u daně z přidané hodnoty za identická zdaňovací období správce daně použil dokazování a nikoliv pomůcky. Ve spojení s rozdíly v příjmech a vydáních v původním účetnictví se stěžovatel dovolával § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a odvolával se na své vyjádření k výzvě soudu ze dne 3. 9. 2003. Celkově pak dovozoval nedostatečné zjištění skutkového stavu a navrhoval zrušení

označeného rozhodnutí Krajského soudu v Plzni a vrácení věci k dalšímu řízení. Požádal o přiznání odkladného účinku.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém zejména uvedl, že se ztotožňuje se závěry Krajského soudu v Plzni a odkazuje na ně. Doplnil, že výslech svědkyně stěžovatel ani nenavrhoval; řízení před krajským soudem je jiným řízením než řízení před správcem daně. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti a nepřiznání odkladného účinku.

Proti označenému vyjádření podal stěžovatel repliku, ve které mimo skutečnosti již zmíněné v kasační stížnosti doplnil, že trvá na výsledku svědka (pí S.). S vyjádřením žalovaného nesouhlasí.

Usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2004, č. j. 4 Afs 12/2004 - 95, nebyl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek.

Napadené soudní rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel za tento důvod označil důvod vymezený pod písm. b) § 103 odst. 1 s. ř. s., tedy vadu 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 soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, a že za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost, je třeba se vyjádřit toliko k dopadu významu tohoto důvodu.

K významu první části (došlo k vadě 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) je třeba podle Nejvyššího správního soudu uvést, že skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vedl k jiným skutkovým závěrům, než jaký učinil rozhodující orgán. Skutková podstata dále nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění správného skutkového závěru. Význam další části označeného písm. b) § 103 odst. 1 s. ř. s. („při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním

orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto vytýkanou vadu měl soud napadané rozhodnutí zrušit“) se zakládá na faktu, že intenzita porušení řízení před správním orgánem byla v přímé souvislosti s následnou nezákonností tohoto rozhodnutí. K poslednímu možnému porušení z tohoto zákonného ustanovení („rozhodnutí správního orgánu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost“) Nejvyšší správní soud uvádí, že jeho možný dopad je třeba posuzovat vždy ve spojení se zněním konkrétního rozhodnutí.

Ani jeden z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. však Nejvyšší správní soud v souzené věci neshledal.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu jsou správně posouzeny rozhodující právní i faktické skutečnosti, z nichž žalovaný vycházel, skutková zjištění jsou zde přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z provedených důkazů, přičemž krajský soud správně posoudil, že skutkový stav byl žalovaným správním orgánem zjištěn přesně, důkazy, které si správní orgán opatřil, byly úplné, a tyto vyhodnotil v kontextu platné právní úpravy.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.*

Ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doplňuje, že *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.*

Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků pak režim dokazování vymezuje tak, že *v daňovém řízení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v příznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků potom výše uvedené omezuje, a to tak, že správce daně prokazuje: a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost uváděné skutečnosti i prokázat, vyjma skutečností vymezených v § 31 odst. 8 zákona o správě

daní a poplatků. Neprokáže-li jím uváděné skutečnosti, má správce daně možnost použít institut tzv. pomůcek.

V souzené věci Nejvyšší správní soud ze správního spisu přitom zjistil, že správce daně, Finanční úřad Karlovy Vary, provedl u stěžovatele daňovou kontrolu. V kontrolních zjištěních (za rok 1996) přitom došel k závěru, že stěžovatel ve svém účetnictví řádně neúčtoval o všech fakturách, evidence pohledávek a závazků nebyla vedena průkazným způsobem, a nebyla provedena inventarizace majetku, resp. závazků. Účetnictví tak nebylo vedeno úplně, průkazně a správně, tedy v souladu se zákonem č. 531/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Při prověřování daňového základu pak vyplynuly nesrovnalosti mezi tržbou a objemem prodaného zboží. Správce daně stěžovatele vyzval, aby prokázal pravdivost příjmů z prodeje zboží vykázaných v jeho daňovém přiznání, což však, jak rovněž vyplynulo ze správního spisu, neprokázal.

Obdobně i pro rok 1997 ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel neúčtoval o všech účetních případech a neprovedl inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti. Účetnictví tak i zde nebylo vedeno úplně, průkazným způsobem, správně, tedy v souladu se zákonem č. 531/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Ze spisu dále vyplynulo, že kvůli pochybnostem o správnosti zaúčtování dokladů za rok 1997 byla provedena rekonstrukce účetnictví a oproti řádnému daňovému přiznání byly navýšeny příjmy i výdaje. Na základě toho pak stěžovatel požádal o snížení příjmů rekonstruovaného účetnictví oproti příjmům uvedeným v řádném daňovém přiznání. Výzvě správce daně ke specifikaci rozdílů mezi údaji o výdajích v řádném daňovém přiznání a výdajích v rekonstruovaném účetnictví však stěžovatel řádně nevyhověl a neprokázal tak ani zde skutečnosti, k jejímuž průkazu byl správcem daně dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyzván.

Ze spisu stejně tak vyplynulo, že na základě výše učiněných závěrů, tedy neprokázání tvrzených skutečností, vydal správce daně dva dodatečné platební výměry, výměrem č. 1000000837 stanovil ve zdaňovacím období roku 1996 základ daně ve výši 260 921 Kč, daň vyměřil ve výši 49 360 Kč, a dodatečným platebním výměrem č. 1000000838 stanovil základ daně za zdaňovací období roku 1997 ve výši 155 344 Kč, daň vyměřil ve výši 21 100 Kč. Proti označeným výměrům pak podal stěžovatel odvolání, o kterém žalovaný o rozhodl rozhodnutími, které byly přezkoumány v řízení před Krajským soudem v Plzni.

Lze tedy shrnout, že ani v jednom případě stěžovatel nesplnil podmínky stanovené mu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně proto postupoval správně pokud stanovil daň dle pomůcek.

Krajský soud v Plzni přitom správně vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným správním orgánem, a stejně tak správně vyhodnotil závěry žalovaného správního orgánu; Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje. Námitky, ve kterých stěžovatel brojlil proti použití pomůcek tak na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnými. Použití pomůcek bylo v souzené věci oprávněné, podmínky pro jeho použití, tedy neprokázání uváděných skutečností ze strany daňového subjektu, byly bezezbytku naplněny. V námitkách vztahujících se k použití pomůcek, resp. inventarizaci majetku, účetnictví, apod., tak Nejvyšší správní soud stěžovateli nemohl přisvědčit.

K dalším námitkám - soud se nevypořádal s některými důkazy, hodnotil pouze důkazy předložené žalovaným, v celé věci došlo k neobvyklému, neobjektivnímu postupu správce

daně, u daně z přidané hodnoty za identická zdaňovací období přitom použil správce daně dokazování; stejně tak stěžovatel odkázal ve vztahu k účetnictví na § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, odkazoval na peněžní deník, a dovozoval nedostatečné zjištění skutkového stavu – odkazuje Nejvyšší správní soud na výše uvedené, tedy že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu byly správně posouzeny rozhodující právní i faktické skutečnosti, skutková zjištění jsou zde přehledně a srozumitelně uvedena a vyplývají z provedených důkazů, přičemž krajský soud vše správně vyhodnotil v kontextu platné právní úpravy. Ani v těchto námitkách Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

Stejně tak v námitce týkající se místní nepříslušnosti Krajského soudu v Plzni Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Z ustanovení § 3 s. ř. s. totiž vyplývá, že ve správním soudnictví jednájí a rozhodují toliko krajské soudy (a Nejvyšší správní soud). Okresní soudy ve správním soudnictví nerozhodují. Ostatně stěžovatel si této skutečnosti musel být vědom, neb podal žalobu u Krajského soudu v Plni a nikoliv u okresního soudu.

K dalším konkrétním námitkám – stěžovatel namítal, že krajský soud odmítl repliku stěžovatele podanou proti vyjádření žalovaného, upozorňoval na rozdílnosti s dřívější úpravou přezkumu správních rozhodnutí; v této souvislosti namítal rozpor s § 71 odst. 2 s. ř. s. a porušení rovnosti stran z důvodu zabývání se vyjádřením žalovaného a nikoliv replikou stěžovatele, resp. jen některými důkazními prostředky – Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že ze soudního spisu vyplynulo, že krajský soud stěžovatele výzvou ze dne 3. 9. 2003 vyrozuměl o tom, že ve lhůtě dvou týdnů může podat repliku k vyjádření žalovaného, které mu současně zaslal. Stěžovatel na tuto výzvu odpověděl replikou až ze dne 6. 11. 2003. Přitom Nejvyšší správní soud uvádí, že přezkoumal namítané porušení § 71 odst. 2 s. ř. s., avšak jeho porušení neshledal, stejně tak neshledal porušení rovnosti stran, resp. že by se krajský soud zabýval jen některými důkazními prostředky.

Konečně k poslední námitce - soud zkrátil stěžovatele na jeho právech tím, že odmítl vyslechnout svědkyni (pí S.), upozornil na nesrovnalosti v důvodech tohoto odmítnutí a doplnil, že svědkyně byla účastníkem jednání před správním orgánem prvního stupně – Nejvyšší správní soud uvádí, že závěr krajského soudu, o nesvolení k výslechu označené svědkyně nezakládá zkrácení práv stěžovatele. Stěžovatel mohl tvrzené skutečnosti, ať již prostřednictvím sama sebe, či zvolené zástupkyně, prokázat v řízení před správcem daně, což však neučinil. Krajský soud měl dostatek důkazů k učinění označených závěrů. Skutečnost, že svědkyně byla účastníkem jednání před správním orgánem, nezakládá nárok na vyslechnutí u soudu. Ani v této námitce proto stěžovateli Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Po porovnání všech námitek a doplňujících tvrzení stěžovatele s významem jednotlivých důvodů, pro které lze kasační stížnost přisvědčit, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že k naplnění ani jednoho z důvodů upravených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) nedošlo. Z procesní opatrnosti se Nejvyšší správní soud zabýval i případným naplněním jiného stížnostního důvodu, upraveného v § 103 odst. 1 s. ř. s., tedy písm. a), c) a d), kdy porovnával tvrzení stěžovatele i s dopady těchto ustanovení, avšak ani naplnění jiného stížnostního důvodu neshledal.

Návrhu stěžovatele na výslech svědkyně (pí S.), vyjádřeného v replice k vyjádření žalovaného, Nejvyšší správní soud i s odkazem na znění § 109 odst. 1 s. ř. s., kdy jednání ve věci nenařizoval, nevyhověl; všechny podstatné skutečnosti byly pro jeho závěry obsaženy ve správním a soudním spisu.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Účastníkům nebyla přiznána v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. a ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu