



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Elišky Cihlářové ve věci žalobce **Z. K.**, zast. JUDr. Petrem Orctem, advokátem se sídlem v Praze 1, Jungmannova 24, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2005, č. j. 30 Ca 88/2002 - 33,

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 d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také jen „stěžovatel“) napadl včasnou kasační stížností shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 6. 2. 2002, č. j. 307/130/2002, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec roku 1994.

Stěžovatel napadl rozsudek v celém rozsahu a Nejvyššímu správnímu soudu navrhl jeho zrušení a vrácení věci zpět krajskému soudu. Své stížní body vymezil do dvou oblastí. Ač konkrétně stížní body nepodřadil pod příslušná ustanovení, je z jejich obsahu patrné, že v první části opírá kasační stížnost o důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Krajskému soudu vytýká, že toleruje rozhodnutí, které je postaveno na nezákonné kombinaci použití pomůcek a dokazování. Podle názoru stěžovatele je z rozhodnutí patrné, že žalovaný korigoval výši daně podle pomůcek o skutková zjištění. Taková skutková zjištění jsou zákonná pouze tehdy, pokud jsou výsledkem zákonného dokazování. Tím je rozhodnutí výsledkem kombinování dvou metod vedoucích k určení výše daňové povinnosti,

což je nezákonný postup, který vede ke stanovení daně v nesprávné výši. Pokud by byl takový postup možný, musela by být otevřena možnost polemiky s pomůckami.

Ve druhé části stížních bodů stěžovatel uvedl, že krajský soud toleruje nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí v otázce přípustnosti použití pomůcek ke stanovení daně. V žalobě stěžovatel uváděl, že nikoliv každé porušení povinností daňového subjektu otevírá cestu k použití pomůcek, ale musí tu být konkrétní věcná souvislost a podmíněnost, a dále špatný stav tvrzení a nabízených důkazů daňového subjektu, včetně znaleckého posudku. Teprve pokud by znalec z objektivních důvodů nemohl podat znalecký posudek, pak je dána podmínka pro použití pomůcek. Postup opačný je podle názoru stěžovatele v rozporu se zásadami daňového řízení. Z rozhodnutí žalovaného nelze dovodit, že pro porušení povinností žalobce je zde tak minimální torzo informací pro určení daňové povinnosti, že nelze použít dokazování. Jiný přístup by ponechával správci daně možnost provádět nezákonnou selekci důkazů a vylučoval by adekvátní předvídatelnost postupu a rozhodnutí. To platí tím spíše v situaci, pokud daňový subjekt, jako v tomto případě, není vyčerpávajícím způsobem informován správcem daně o důsledcích, jaké pro něho má přesvědčení správce daně o intenzitě porušení jeho povinností vedoucí k nutnosti použití pomůcek. Proto podle názoru stěžovatele nemůže napadený rozsudek obstát pro nedostatek důvodů, pokud se se žalobou vypořádá pouze konstatováním, že žalovaný svůj postup dostatečně, srozumitelně a bezrozporně sdělil. Z obsahu kasační stížnosti je tak v této části patrný stížní bod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Napadeným rozsudkem ze dne 29. 4. 2005, č. j. 30 Ca 88/2002 - 33, krajský soud žalobu zamítl a rozhodl o nákladech řízení. Z odůvodnění rozsudku je patrné, že krajský soud otázku možnosti stanovení daně podle pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“), vyřešil tak, že právo správce daně stanovit daň podle pomůcek je možné pouze až tehdy, kdy není možné stanovit daň dokazováním, a že je tedy možnost provádět dokazování v dané věci vyloučena. V dané konkrétní souzené věci neporušil správce daně žádnou svou zákonnou povinnost při stanovení daně podle pomůcek, neboť daň byla výlučně stanovena podle pomůcek v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní, přičemž žalobce v žalobě žádné konkrétní tvrzení, kterým by toto právo správce daně zpochybnil, neuváděl. Pokud byla daň vyměřena podle pomůcek, odvolací správní orgán přezkoumává při projednání odvolání pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu daně (ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní). Dále je v odůvodnění rozsudku uvedeno, že žalovaný se v odvolacím řízení zabýval i zkoumáním podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a svůj názor dostatečně, srozumitelně a bezrozporně ve správním rozhodnutí sdělil, proto se soud neztotožnil s námitkou nepřezkoumatelnosti, kterou uplatnil žalobce v žalobě. Krajský soud pak dále v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že se neztotožnil s návrhem žalobce na provedení znaleckého posudku z oboru ekonomiky, jímž by bylo stanoveno, jakých příjmů podléhajících dani z přidané hodnoty mohl žalobce v rozhodném období dosáhnout, neboť pro soud je rozhodující skutkový a právní stav, který zde byl v době rozhodování žalovaného (ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Znalecký posudek je svou povahou důkazním prostředkem, přičemž v daném případě byla daň stanovena podle pomůcek, tedy bez dokazování, přičemž návrh na provedení dokazování znaleckým posudkem vznesen nebyl.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přezkoumal napadený rozsudek a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ač stěžovatel konkrétně nevymezil důvod kasační stížnosti, je patrné, že jejím důvodem je nesouhlas s právním názorem krajského soudu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nesouhlas s hodnocením stanovení daně podle pomůcek či dokazováním) a nedostatek důvodů rozhodnutí podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (spočívající v tvrzeném nedostatku důvodů pro hodnocení přípustnosti použití pomůcek správcem daně).

K obsahu kasační stížnosti je nejprve nutné uvést, že kasační stížnost je velmi obecná a stěžovatel v ní konkrétně neuvádí, v čem by mělo dojít postupem krajského soudu k porušení jeho konkrétních veřejných subjektivních práv. Odůvodnění napadeného rozsudku je konkrétní a vyčerpávajícím způsobem reaguje na žalobní námitky, proto by kasační stížnost měla obsahovat konkrétní právní polemiku s tímto právním názorem.

První stížní bod, v němž stěžovatel uvedl, že krajský soud toleruje rozhodnutí, které je postaveno na nezákonné kombinaci použití pomůcek a dokazování, není důvodný. Jak je patrné z odůvodnění napadeného rozsudku, krajský soud uvedl, že obecně není přípustné stanovení daně jednak podle pomůcek, jednak dokazováním. Krajský soud však v odůvodnění dále uvádí, že v dané věci finanční ředitelství tímto způsobem nepostupovalo, neboť daň byla stanovena výlučně za použití pomůcek, tedy bez dokazování. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že z daňového spisu a napadeného rozhodnutí je patrné, že finanční ředitelství korigovalo výši daně podle pomůcek o skutková zjištění. Na tuto námitku však, jak bylo shora uvedeno, již reagoval krajský soud v napadeném rozsudku, když dospěl k závěru, že daň byla stanovena výlučně za použití pomůcek. Nejvyšší správní soud pouze v obecné rovině uvádí, že postup, kdy je daň stanovena za použití pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní, spočívá v tom, že daňový subjekt nesplní při dokazování svou povinnost, takže není možné stanovit daň dokazováním. Co rozumí zákon o správě daní pomůckami, příkladmo vypočítává ve svém ust. § 31 odst. 6 (podle něhož pomůckami mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných).

Ze shora uvedeného vymezení naprosto jasně vyplývá, že pomůckami jsou a musí být i skutková zjištění správce daně, neboť stanovení daně podle pomůcek je postup, který vyplývá z chování daňového subjektu v příslušném daňovém řízení. Jinými slovy řečeno, nelze vycházet z toho, že pomůckami nemohou být skutková zjištění, neboť taková úvaha je v rozporu s vymezením toho, co zákon pomůckami rozumí (srov. cit. ust. § 31 odst. 6 zákona o správě daní – např. listinné doklady, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech, což skutková zjištění jsou). Povaha pomůcek tak není dána jejich odlišným vymezením oproti dokazování, ale procesním způsobem při jejich použití v daném řízení. I pomůcky jsou skutková zjištění, rozdíl oproti dokazování je v tom, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost v příslušném daňovém řízení při dokazování a takového zjištění tedy správce daně dosáhne jiným způsobem, aniž by musel provádět procesně dokazování (srov. např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu uveřejněný pod č. 675/2005 Sb. NSS).

Ve druhém stížním bodě stěžovatel uvedl, že správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z něho není patrná konkrétní věcná souvislost, ani z něj nevyplývá tak špatný stav tvrzení a nabízených důkazů daňového subjektu, že to vylučuje možnost dokazování. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že s touto námitkou se vypořádal žalovaný v odůvodnění

správního rozhodnutí a ohledně znaleckého posudku z oboru ekonomika uvedl, že soud přezkoumává rozhodnutí vzhledem ke skutkovému a právnímu stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a že v dané věci není tento důkaz na místě, neboť daň byla stanovena podle pomůcek.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 2. 2002, č. j. 307/130/2002, je patrné, že správce daně při zkoumání, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, vycházel z kontrolní zprávy ze dne 26. 5. 1998, č. j. 106756/97/128930/1631, přičemž tyto závěry z kontrolní zprávy nejsou v odvolání napadeny. V odvolání ze dne 10. 6. 1998 proti předmětnému platebnímu výměru žalobce napadl prodej podniku O. P., s. r. o. (v této části bylo žalobci správcem daně jeho odvolání vyhověno), a dále v něm uvedl, že je schopen doložit nárok na odpočet daně při změně režimu uplatněný za první zdaňovací období. V doplnění svého odvolání ze dne 8. 9. 1998 se pak žalobce vyjadřoval k výši obrátu rozhodného pro povinnou registraci jako plátce daně z přidané hodnoty a ke kupní ceně za prodávaný podnik a jejímu splacení. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, skutečnosti týkající se prodeje podniku správce daně v daňovém řízení zohlednil, proto je tato námitka nepřijatelná (stěžovatel nemůže napadat něco, v čemž mu bylo ve správním řízení vyhověno). Ze shora uvedeného tedy vyplývá, že žalovaný v napadeném správním rozhodnutí přezkoumal ty skutečnosti, které žalobce v odvolání uváděl. Lze tak uzavřít, že pokud žalobce nijak konkrétně nenapadl závěry, které pramení z kontrolní zprávy ze dne 26. 5. 1998, stěží může žalovanému (a následně i krajskému soudu) důvodně vytýkat, že z takových závěrů vycházejí.

Ani v kasační stížnosti žalobce neuvedl jedinou konkrétní polemiku s konkrétními skutkovými zjištěními správce daně a omezil se pouze na obecné konstatování, že nebyl proveden znalecký posudek ohledně skutkových zjištění. Tuto svou námitku nijak konkrétněji neupřesnil. Jak bylo uvedeno shora, krajský soud přezkoumal i tuto část odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, přičemž neshledal, že by tato část byla pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelná. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu ztotožňuje a toliko obecné konstatování stěžovatele v podané kasační stížnosti je nemůže zvrátit.

Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a zamítl ji (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ust. § 120 s. ř. s., kdy žalovanému jako ve věci úspěšnému účastníkovi tyto náklady nevznikly.

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

V Brně dne 18. července 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu