

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **JUDr. R. K.**, správce konkursní podstaty úpadce M. S., za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2005, č. j. 31 Ca 155/2004 – 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2005, č. j. 31 Ca 155/2004 – 23, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 4. 2004, č. j. 5306/110/2003-Ri a ze dne 22. 4. 2004, č. j. 5305/110/2003-Ri a č. j. 5307/110/2003-Ri, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Svitavách ze dne 20. 6. 2003, č. j. 47312/03/26911/2190, 47313/03/263911/2190 47297/03/263911/2190 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998 a 1999. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně provedl u úpadce (daňového subjektu), jehož hlavním předmětem podnikatelské činnosti byl dovoz ojetých osobních automobilů ze zahraničí a jejich následný prodej, a dále opravy motorových vozidel a zprostředkování nákupu a prodeje osobních automobilů za provizi, daňovou kontrolu a na základě jejího výsledku vyměřil daňovému subjektu daň podle pomůcek. Správce daně ve zprávě o kontrole a finanční ředitelství

v odůvodnění napadených rozhodnutí podrobně popsaly nedostatky zjištěné v účetnictví daňového subjektu i skutečnosti zjištěné z výslechu svědků. Krajský soud musel přisvědčit jejich závěru, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, když bylo zejména zjištěno, že daňový subjekt účtoval o příjmech z prodeje aut v podstatně nižších částkách než kterých bylo při prodeji skutečně dosaženo, neúčtoval o výdajích finančních prostředků vyplacených v hotovosti prodávajícím při zprostředkování prodeje aut, nevedl skladovou evidenci zásob a neprovedl inventarizaci zásob, neprovedl řádně inventarizaci peněžních prostředků v hotovosti a neúčtoval o peněžních prostředcích v hotovosti v cizí měně. Finanční ředitelství tedy podle krajského soudu důvodně dovodilo, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost, takže nebylo možno daň stanovit dokazováním, a proto byl správce daně oprávněn použít pomůcek. Správce daně je při volbě pomůcek vázán také ustanovením § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a finanční ředitelství se jako odvolací orgán zabývalo otázkou, zda správce daně splnil povinnost stanovenou citovaným ustanovením. K námitce stěžovatele, že správce daně měl stanovit i přiměřené výdaje ke zvýšeným příjmům, např. znaleckými posudky, kterými by byl stanoven rozsah nutných oprav u každého prodaného vozidla, krajský soud uvedl, že není přípustné stanovení daňové povinnosti podle pomůcek v kombinaci s dokazováním. Správce daně tedy nemohl provádět dokazování části výdajů, u kterých ze svědeckých výpovědí zjistil rozpor s tvrzeními daňového subjektu. K námitce týkající se provádění výslechu svědků krajský soud přisvědčil finančnímu ředitelství, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví formu provádění svědecké výpovědi a je na správci daně, zda požaduje od svědka souvislé vylíčení všeho, co o předmětu výslechu ví nebo zda klade otázky, které musí být voleny tak, aby byl co nejúplněji zjištěn skutkový stav. Je dokonce i žádoucí, aby správce daně měl otázky předem připraveny, ale tyto nesmí být kapciózní nebo sugestivní. Žádného takového procesního pochybení se však správce daně nedopustil. Důvodnou neuznal krajský soud ani námitku, že sdělení správce daně ze dne 1. 3. 2002 je neplatným rozhodnutím, protože, jak je zřejmé z jeho obsahu, nešlo totiž vůbec o rozhodnutí ve smyslu zákona o správě daní a poplatků, ale o sdělení, ve kterém správce daně shrnul skutečnosti, které byly daňovou kontrolou zjištěny, a uvedl, která ustanovení právních předpisů měl daňový subjekt porušit. Rovněž námitku směřující proti doručení výzvy ze dne 22. 11. 2002 označil krajský soud za irelevantní, protože ze spisu vyplynulo, že šlo o výzvu opakovanou k výzvě ze dne 29. 10. 2001.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal nezákonnost napadeného rozsudku předně pro vady řízení, neboť skutková podstata, ze které vycházel správní orgán v napadeném rozhodnutí nemá oporu ve spisech, a dokonce při jejím zjišťování došlo k porušení zákona, pokud jde o řízení před správním orgánem, a takové porušení nepochybně ovlivnilo i zákonnost, a pro tyto vady měl tedy soud napadené rozhodnutí zrušit. Stěžovatel zejména poukázal na skutečnost, že soud dospívá k závěrům, které jsou v rozporu s platnými právními předpisy, když považuje a konstatuje zákonné povinnosti správce daně za nadbytečné a jeho postup, který není podle stěžovatele v souladu se zákony a jinými pro něho závaznými právními předpisy, schvaluje. Stěžovatel vytkl rozsudku dále to, že vychází z nesprávně zjištěných skutečností, neboť údaje, které byly podkladem rozhodnutí, jsou v rozporu se skutečnou podnikatelskou činností úpadce. Navíc lze rozsudku vytýkat i jeho nepřezkoumatelnost, neboť není dostatečně odůvodněn tak, aby bylo možné konstatovat, že se soud náležitě zabýval veškerými námitkami, naopak nekriticky přisvědčuje skutečnostem v řízení neprokázaným a jednání úpadce interpretuje chybně. Stěžovatel zdůraznil, že hlavním předmětem činnosti úpadce byl nákup a dovoz havarovaných motorových vozidel a jejich následný prodej, přičemž dovoz se uskutečňoval obvykle na přímý výběr zájemce. Poté, co zájemce havarované vozidlo koupil, bylo častým jevem,

že požádal, již jako majitel, úpadce o zprostředkování jeho opravy. Úpadce opravu vozidla v rozsahu požadavku jeho majitele a na účet majitele zajistil. Z tohoto titulu neúčtoval ani o výdajích na opravy ani o zaplacených příjmech za ně. Po uvedení vozu do stavu odpovídajícímu platným předpisům pro provoz motorových vozidel byl proveden zápis změn v technickém osvědčení. Současně s převzetím již přehlášeného vozidla byly vyúčtovány prostředky poskytnuté majitelem vozu pro krytí výdajů s jeho opravami. Tyto tak zásadní a pro řízení určující skutečnosti byly od samého počátku řízení ignorovány, a to ze strany správce daně, finančního ředitelství i krajského soudu. Všechny tyto subjekty naopak nesprávně vychází z toho, že úpadce koupil havarované vozidlo, opravil je a následně s výrazným ziskem prodal, ačkoliv dle názoru stěžovatele měly postupovat ve smyslu § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, případně měl být učiněn úsudek podle § 28 citovaného zákona. Stěžovatel nevznášel požadavek, aby bylo stanovení daňové povinnost podle pomůcek kombinováno s dokazováním a v žalobě uvedl, že při dodatečném stanovení daně podle pomůcek je nutné k dle pomůcek zvýšeným příjmům stanovit dle pomůcek rovněž odpovídající výdaje. Stěžovatel naprosto zřetelně uváděl, že vozidla vyžadovala opravy a s nimi spojené výdaje a to, že o výdajích na opravy nebylo účtováno, zjistil správce daně z položek peněžního deníku. V něm skutečně ani o výdajích na opravy těchto vozidel ani o příjmech za ně účtováno nebylo. Správce daně z prováděné kontroly ví, že jím citované výdaje na nákup materiálu jsou v přímé souvislosti s výstavbou a postupným vybavováním provozovny úpadce a souvisejí s drobnými opravami vozidel v rámci odtahové služby, kterou rovněž úpadce provozoval, tedy že nesouvisí s opravami prodaných vozidel. Krajský soud však své rozhodnutí bez náležité reakce na námitky stěžovatele odůvodnil shodně s tvrzením finančního ředitelství i správce daně, což považuje stěžovatel za nesprávné. Smyslem žaloby v tomto bodě nebyl rozbor správnosti stanoviska finančního ředitelství s dikcí § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale jeho skutečné obsahové prověření dle spisu. Z řízení je zřejmé, že správce daně se tímto ustanovením zabýval jen formálně a byl si vědom povinnosti přihlédnout k zjištěným okolnostem, ze kterých vyplývají výhody. Těmito výhodami jsou jednoznačně výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání. Další výhodou byla skutečnost, že provozovna je umístěna na předměstí města. Výdaje v průběhu řízení správce daně nezpochybnil, ale zabýval se pouze domnělým krácením příjmů. Vzhledem k tomu, že celé řízení je o dodatečném stanovení daně, je tvrzení správce daně, převzaté i krajským soudem, ohledně rozhodnutí o přihlédnutí k výdajům bez jejich předchozího zpochybnění účelovou konstrukcí ve snaze vyhovět dikci zákona a nikoli naplněním zákonné povinnosti. Skutečnost, že jde o dodatečné doměření daně a nikoliv stanovení daňové povinnosti ve vyměřovacím řízení, označil stěžovatel za významnou. O tom, že krajský soud posuzuje postup finančního ředitelství a námitky stěžovatele týkající se aplikace § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků chybně, svědčí mimo jiné i užitá terminologie odůvodnění, např. na str. 6 – 8 rozsudku, kde je skutečnost dodatečného vyměření daně zaměňována s vyměřením. Krajský soud se náležitě nevyrovnal se žalobní námitkou týkající se provádění výslechu svědků. Stěžovatel namítá, že správce daně v rámci dožádání i sám prováděl výslech svědků formou předem připravených otázek, které volil zcela účelově a tímto postupem nebylo umožněno svědkům vypovědět o důležitých okolnostech, i když jsou jim známy, a nic nezamlčovat a nebylo tedy možné zjistit objektivní pravdu. Námitku stěžovatele ohledně doručení výzvy ze dne 22. 11. 2002 označil krajský soud za irelevantní a přitom není zřejmé, o co svůj názor opírá. Zákon o správě daní a poplatků nestanoví, kdy je prokazování doručení písemnosti do vlastních rukou povinností pro správce daně a kdy je nadbytečné. Ve správě o daňové kontrole je uvedeno, že tato výzva byla doručena, ale ve skutečnosti se tak nestalo. Zda šlo o opakovanou výzvu nemůže při absenci jejího doručení stěžovatel posoudit a stanovisko krajského soudu, že byla zaslána daňovému subjektu na jím uvedenou adresu

není snad ani nutno u písemnosti určené do vlastních rukou více komentovat. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s odůvodněním rozsudku ohledně „sdělení“ správce daně ze dne 1. 3. 2002, č. j. 18638/02/263931/8635. Tato písemnost je ve zprávě o daňové kontrole citována jako jeden z důkazních prostředků procesně správného postupu správce daně, jehož vyústěním je dodatečné doměření daně podle pomůcek. Podle stěžovatele však pokud pracovníci správce daně bez místní příslušnosti jako přítel sdělují daňovému subjektu skutečnosti obsažené ve spise a přátelsky ho upozorňují na nebezpečí, který ho čekává, je nutno tento postup hodnotit jako porušení zákona o správě daní a poplatků. Pro krajský soud je však postup správce daně v naprostém souladu s citovaným zákonem. Proto se stěžovatel domáhal zrušení napadeného rozsudku.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že v odůvodněních svých rozhodnutí zdůvodnilo svůj postup a na svých závěrech setrvalo. Proto navrhlo, aby kasační stížnosti byly jako nedůvodné zamítnuty.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel nejprve popsal, jakým způsobem realizoval nákup, dovoz havarovaných vozidel a následný prodej a v návaznosti na to namítal, že jak správce daně, tak finanční ředitelství i krajský soud, nesprávně vychází z toho, že daňový subjekt koupil havarované vozidlo, opravil je a následně s výrazným ziskem prodal, ačkoliv měl postupovat ve smyslu § 2 odst. 7 a § 28 zákona o správě daní a poplatků. Protože však tyto důvody, tj. že správce daně nepostupoval ve smyslu citovaných ustanovení, stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl, jedná se o stížní bod ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustný.

V dalším stížním bodě stěžovatel poukázal na to, že nevznášel požadavek, aby daňová povinnost stanovená podle pomůcek byla kombinovaná s dokazováním, neboť v žalobě uváděl, že při dodatečném stanovení daně podle pomůcek je nutné ke zvýšeným příjmům podle pomůcek stanovit podle pomůcek rovněž odpovídající výdaje a v tomto spatřuje nesprávnou aplikaci ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Podle citovaného ustanovení stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatří, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Z uvedeného ustanovení sice vyplývá, že při stanovení daně podle pomůcek je nutno zohlednit i výhody ve prospěch daňového subjektu, ale není v něm stanoveno, co může být jako výhoda pro daňový subjekt uznáno. Proto lze poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV.ÚS 179/01, v němž jsou za takové výhody označeny jednak přiměřené výdaje a jednak další výhody, např. zohlednění nezdanitelných částek základu daně, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. Zda správce daně svou povinnost vyplývající pro něj z citovaného ustanovení splnil, musí být zřejmé ze správního spisu, aby odvolací orgán mohl v tomto směru zákonnost postupu správce daně přezkoumat. V odůvodnění odvolacích rozhodnutí je uvedeno, jaké okolnosti správce daně ve smyslu citovaného ustanovení zohlednil (výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání, tzn. přihlédl

i k výdajům zaúčtovaným v peněžním deníku jako výdaje hotovosti, i když tyto musely být hrazeny z velké většiny z příjmů, o kterých nebylo v peněžním deníku účtováno, a dále k hodnotě oprav v roce 1998 v částce 1 700056,56 Kč a v roce 1999 v částce 2 741 258,08 Kč), což odvolací orgán bez dalšího akceptoval. Krajský soud tedy oprávněně neuznal důvodným žalobní bod, v němž bylo namítáno porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků s tím, že správce daně ignoroval výdaje spojené s opravami dovážených vozidel, o nichž nebylo účtováno, a neznal-li výši výdajů, měl si je opatřit použitím pomůcek, např. znaleckými posudky. Tento požadavek stěžovatele krajský soud zcela správně hodnotil jako nepřípustnou kombinaci pomůcek a dokazování, což je vyloučeno, jak již také judikoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69. Znalecký posudek totiž není pomůckou, ale důkazem, neboť je uveden v demonstrativním výčtu důkazních prostředků v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Správnost svého tvrzení o chybné aplikaci ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní krajským soudem opírá stěžovatel také o to, že užití pomůcek při stanovení daně je rozdílné, jedná-li se o první vyměření nebo o dodatečné vyměření. Z citovaného ustanovení však nic takového nelze dovodit, protože upravuje postup správce daně při stanovení základu daně a daně podle pomůcek, aniž by bylo obsahovalo jakékoliv rozlišovací kritérium, jak tvrdí stěžovatel. Navíc tvrzení stěžovatele v tomto směru je pouze obecné, a není proto zřejmé, z čeho své tvrzení dovozuje.

Nedůvodným je podle názoru Nejvyššího správního soudu i stížní bod týkající se výslechu svědků správcem daně. Zákon o správě daní a poplatků, na rozdíl např. od o. s. ř., neupravuje, jakým způsobem má být výslech svědka proveden. Pouze v ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je v demonstrativním výčtu důkazních prostředků uvedena také svědecká výpověď a dále v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) citovaného zákona je upraveno právo daňového subjektu klást svědkům otázky při ústním jednání a místním šetření prováděném v průběhu daňové kontroly. Daňovému subjektu nebylo toto právo v průběhu daňové kontroly odepřeno, neboť byl uvědomován o tom, že bude prováděn výslech svědků. Tuto možnost využil v převážné většině případů, neboť výslechu svědků se zúčastňovala jeho zástupkyně J. S., popř. M. S. Daňový subjekt tedy měl možnost do výslechu svědků zasáhnout, pokud by byly prováděny tak, že by jejich výpovědi byly správcem daně ovlivňovány v jeho neprospěch. V tomto stížním bodě stěžovatel označil otázky kladené svědkům za účelové, aniž by však jakkoliv konkretizoval, v čem tvrzenou účelovost spatřuje a v čem spočívá nezákonnost, tzn. které ustanovení bylo správcem daně provedeným způsobem výslechu svědků porušeno.

Pokud jde o námitku týkající se doručení výzvy ze dne 22. 11. 2002, č. j. 686/01/263931/8635, vytýká v ní stěžovatel krajskému soudu, že není zřejmé, o co svůj názor opírá, a přitom ji sám formuluje velmi vágně a neurčitě, takže není zřejmé, v čem vlastně nezákonnost spatřuje. Je-li námitka stěžovatelem takto formulována, aniž by bylo uvedeno, v čem konkrétně spočívá nezákonnost, je takové tvrzení nedůvodné.

Vyjádřil-li stěžovatel v závěru kasační stížnosti nesouhlas s odůvodněním rozsudku ohledně sdělení správce daně ze dne 1. 3. 2002, č. j. 18638/02/263931/8635, nejedná se o kvalifikovaný stížní bod, protože je formulován obecně a neurčitě a v podstatě vůbec nereaguje na argumentaci krajského soudu, který v návaznosti na žalobní bod zaujal jednoznačný a srozumitelné názor, že sdělení není neplatným rozhodnutím, protože podle obsahu o rozhodnutí ve smyslu zákona o správě daní a poplatků nešlo.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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 řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 5. října 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu