



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce P. s. r. o., zastoupeného JUDr. Bohumírem Procházkou, advokátem v Táboře, Husovo nám. 531, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2005, čj. 6349/120/2004, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2005, čj. 10 Ca 53/2005 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 2. 2005, čj. 6349/120/2004, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu (správce daně) ze dne 13. 5. 2004, čj. 18273/04/111970/3399, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za rok 1999 ve výši 128 800 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 13. 7. 2005, čj. 10 Ca 53/2005 - 28, zamítl.

Krajský soud se zabýval především posouzením otázky, zda byla v daném případě daň vyměřena za použití pomůcek v souladu s daňovým řádem. Žalobce byl při zahájení daňové kontroly podle § 16 odst. 2 písm. c) a e) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) vyzván, aby předložil své účetní podklady. Neučinil tak, a to ani po další výzvě správce daně. Poté byl vyzván podle § 31 odst. 9 daňového řádu, aby prokázal správnost údajů, které uvedl v daňovém přiznání, předložil však pouze některé účetní doklady za první pololetí roku 1999. Dále se zavázal předložit nově zpracované účetnictví do 31. 3. 2004, avšak ani v tomto termínu nic nedoložil. Předložil pouze část účetních dokladů vztahujících se k prvnímu pololetí zdaňovacího období 1999, takový podklad však nejen nezobrazuje realitu za první pololetí zdaňovacího období, ale nemá žádnou vypovídací hodnotu o hospodářských a účetních operacích z druhého pololetí zdaňovacího období; na základě takovýchto podkladů nebylo možno stanovit daň dokazováním. Jestliže žalobce v průběhu daňové kontroly trvající bez tří dnů jeden rok nepředložil správci daně řádné účetnictví ani účetnictví nově zpracované a jiné důkazy nenabídl, nebylo možno stanovit daň jinak než podle pomůcek a podmínky § 31 odst. 5 daňového řádu tedy byly dodrženy. Správce daně postupoval v součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daňového řádu), protože žalobce v průběhu daňového řízení zcela konkrétně formulovanými výzvami vedl k tomu, aby splnil své povinnosti při daňové kontrole. Žalovaný se rovněž zcela správně vypořádal s odvolací námitkou stran rekonstrukce účetnictví žalobce – problémy žalobce s počítačovým zpracováním účetnictví byly zohledněny při stanovení lhůt k předložení důkazních prostředků, žalobce ovšem nově zpracované účetnictví nepředložil ani ve lhůtě, kterou si sám určil, přičemž o její prodloužení nepožádal, nelze tudíž uvažovat o aktivitě daňového subjektu při dokazování po termínu, kterého se žalobce dovolává.

Krajský soud přisvědčil žalobcem tvrzenému porušení jeho práva vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a ke způsobu tohoto zjištění podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ale s tím, že toto porušení procesního předpisu nemohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Z vyjádření žalobce při ukončení kontroly je zřejmé, že se k jejímu výsledku hodlal vyjádřit po konzultaci s účetní firmou, správce daně měl proto správně vyčkat, zda se žalobce vyjádří, případně mu k tomu stanovit lhůtu, a teprve poté rozhodnout. Správce daně však rozhodl dříve, než mu bylo doručeno písemné vyjádření žalobce. Žalobce však ve vyjádření ke zprávě o daňové kontrole setrval na svém tvrzení, že stále rekonstruuje účetnictví a poté, co bude rekonstrukce dokončena, bude možno stanovit daň dokazováním; jedná se o obsahově stejné tvrzení, jaké žalobce činil v průběhu daňové kontroly, přičemž v době vyjádření již uplynul rok od jejího zahájení, při němž byl žalobce obeznámen se svou povinností účetnictví předložit. Vyjádření žalobce ke zprávě o daňové kontrole tedy nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, že žalobce není schopen dostát svým povinnostem při dokazování - předmětné procesní pochybení správce daně proto nemohlo mít za

následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. K námitce žalobce, že ve zprávě o daňové kontrole ve výčtu provedených úkonů chybí odkaz na protokol z 24. 2. 2004, krajský soud uvedl, že ustanovení § 16 daňového řádu nepředepisuje pro zprávu o daňové kontrole žádné náležitosti a že podstatné v uvedené věci je to, že ani toto jednání se žalobcem nezměnilo ničeho na skutečnosti, že žalobce nebyl schopen splnit povinnost předložit ke kontrole své účetnictví. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný nesprávně posoudil žalobcem dodatečně podané daňové přiznání za rok 1999. Podle ustanovení § 41 odst. 2 daňového řádu je totiž vyloučeno podat dodatečné daňové přiznání, probíhá-li úkon směřující k přezkoušení správnosti daňové povinnosti; takovým úkonem je daňová kontrola.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., z obsahu kasační stížnosti je nicméně zřejmé, že ve skutečnosti jsou stížní námitky podřaditelné pouze důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatel namítal vady řízení před správním orgánem, které mohly ovlivnit zákonnost, a pro tyto důvodně vytýkané vady měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit. Stěžovatel namítl, že v daňovém řízení nebyla splněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, a to nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Dále namítl, že byl omezen na svých procesních právech tím, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 5. 2004 a tím také ke způsobu stanovení daně podle pomůcek (§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu). Stěžovatel v protokolu o ústním jednání dne 13. 5. 2005 uvedl, že se ke zprávě o daňové kontrole vyjádří po konzultaci s účetní firmou, správce daně však ještě téhož dne vydal dodatečný platební výměr. V souladu s ustanovením § 14 odst. 1 daňového řádu a ve smyslu zásady součinnosti a přiměřenosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu) měl správce stěžovatele nejprve seznámit s výsledkem uvedeným ve zprávě o daňové kontrole a se způsobem jeho zjištění a na realizaci jeho práv mu poskytnout lhůtu nejméně 8 dnů; opačný postup je v rozporu s čl. 38 odst. 2 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Z uvedených důvodů stěžovatel namítl nesprávnost závěru krajského soudu, že v daňovém řízení sice došlo k porušení jeho práva podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, ale toto porušení procesního předpisu nebylo tak podstatné, aby mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel dále namítl, že v předmětném případě nelze dokázat, kdy a v jaké době mohl předložit zrekonstruované účetnictví ke kontrole. Správce daně měl stěžovatele po jeho závazku, že předloží zrekonstruované účetnictví do 31. 3. 2004, k předložení účetnictví vyzvat, správce daně tak ovšem neučinil. Konečně stěžovatel namítl, že hodnocení rekonstrukce účetnictví provedl až žalovaný jako odvolací orgán. V této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, v němž bylo vysloveno, že je v rozporu s daňovým řádem, jestliže zhodnocení důkazních prostředků a důkazů provádí až odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně, vydanému na základě zprávy o daňové kontrole, v níž zhodnocení důkazních prostředků a důkazů chybí nebo je neúplné.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a setrval na svém závěru, že v posuzovaném případě nebylo možno stanovit daň dokazováním. Na tom nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem několikrát namítaná probíhající rekonstrukce účetnictví. Správce daně vyzval stěžovatele k předložení záznamů, dokladů a účetních písemností již při zahájení daňové kontroly a dále výzvami ze dne 17. 6. 2003 a 21. 8. 2003, nebylo proto jeho povinností stěžovatele k předložení důkazních prostředků opakovaně vyzývat. Ve vztahu k stěžovatelem namítané rekonstrukci účetnictví žalovaný uvedl, že zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám provádět účetní zápisy průběžně. V okamžiku podání daňového přiznání má daňový subjekt nejen břemeno tvrzení, ale i břemeno důkazní, a musí tedy již od tohoto okamžiku být schopen důkazní břemeno unést. K námitce nesprávného postupu při projednání zprávy o daňové kontrole žalovaný uvedl, že skutečnosti uvedené ve vyjádření k této zprávě (probíhající rekonstrukce účetnictví) nemohly nic změnit na posouzení výsledků daňové kontroly a splnění podmínek pro stanovení základu daně a daně z příjmů za použití pomůcek, procesní pochybení správce daně proto nemohlo mít v tomto konkrétním případě za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především namítl, že v daňovém řízení nebyla splněna podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, a to nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu).

Podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže 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. Stanovení daně podle pomůcek je tedy náhradním způsobem stanovení daně v případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Nastanou-li skutečnosti předvídané ustanovením § 31 odst. 5 a násl. daňového řádu, je povinností správce daně stanovit daň pomocí pomůcek (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004 - 67, č. 991/2006 Sb. NSS).

V souladu s ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) a e) daňového řádu má daňový subjekt v průběhu daňové kontroly povinnost předložit na požádání účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou

pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly. Podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Z daňového spisu vyplývá, že správce daně zahájil dne 16. 5. 2003 u stěžovatele daňovou kontrolu mj. daně z příjmů právnických osob za období roku 1999, 2000 a 2001, současně stěžovatele v souladu s ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu vyzval k předložení dokladů a účetních písemností, stěžovatel však správci daně žádné účetní podklady nepředložil, a to ani na další výzvu ze dne 17. 6. 2003. Správce daně poté stěžovatele v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu výzvou ze dne 21. 8. 2003 vyzval k prokázání správnosti údajů uvedených mj. v přiznáních daně z příjmů právnických osob za období roku 1999, 2000 a 2001, stěžovatel však předložil správci daně pouze některé účetní doklady za první pololetí roku 1999 a to až dne 13. 10. 2003, po uplynutí lhůty stanovené ve výzvě. Na jednání dne 24. 2. 2004 se stěžovatel zavázal, že předloží nově zpracované účetnictví do 31. 3. 2004, avšak ani v tomto termínu správci daně žádné účetní podklady nepředložil. Správce daně proto dne 13. 5. 2004 stěžovateli stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Stěžovatel tedy (přestože je v souladu se zákonem o účetnictví povinen provádět účetní zápisy průběžně a v souladu s daňovým řádem musí být schopen unést důkazní břemeno již od okamžiku podání daňového přiznání) v průběhu daňové kontroly trvající téměř jeden rok (při jejímž zahájení byl správcem daně poprvé vyzván ke splnění své důkazní povinnosti) předložil správci daně pouze část účetních dokladů vztahujících se k prvnímu pololetí zdaňovacího období 1999. Část účetnictví za první pololetí zdaňovacího období však nejen nezobrazuje úplně hospodářské a účetní operace za toto pololetí, ale zejména nemá žádnou vypovídací hodnotu o hospodářských a účetních operacích za druhé pololetí zdaňovacího období; na základě takovýchto podkladů není možno stanovit daň dokazováním. Jestliže žalobce v průběhu daňové kontroly nepředložil správci daně řádné účetnictví ani účetnictví nově zpracované a jiné důkazy nenabídl, nebylo možno stanovit daň dokazováním, a obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v souladu s ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu byly splněny. Nejvyšší správní soud proto neshledal namítanou vadu řízení před žalovaným.

Stěžovatel dále namítl, že byl omezen na svých procesních právech tím, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole ze dne 13. 5. 2004 a tím rovněž ke způsobu stanovení daně podle pomůcek [§ 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu].

Podle ustanovení § 16 odst. 8 daňového řádu o výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji

spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění.

Z daňového spisu vyplývá, že dne 13. 5. 2004 byla se stěžovatelem projednána zpráva o kontrole daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001, stěžovatel na ústním jednání uvedl, že se ke zprávě vyjádří po konzultaci s účetní firmou a současně předmětnou zprávu spolupodepsal. Správce daně měl tedy vyčkat, zda se stěžovatel ke zprávě vyjádří, případně mu k tomu stanovit lhůtu (§ 14 odst. 1 daňového řádu), a teprve poté měl rozhodnout. Správce daně však vydal dodatečný platební výměr ještě téhož dne. Písemné vyjádření stěžovatele bylo správci daně doručeno dne 25. 5. 2004, stěžovatel v něm setrval na svém tvrzení, že stále rekonstruuje účetnictví a poté, co bude rekonstrukce dokončena, bude možno stanovit daň dokazováním. Vyjádření stěžovatele ke zprávě o daňové kontrole tedy nepřineslo nic nového, nevyvrátilo ani nezpochybnilo výsledek daňové kontroly, a sice že stěžovatel nesplnil své zákonné povinnosti při dokazování. Skutečnosti uvedené v předmětném vyjádření nemohly ničeho změnit na posouzení výsledků daňové kontroly a splnění podmínek pro stanovení základu daně a daně z příjmů za použití pomůcek.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně pochybil, když vydal rozhodnutí (dodatečný platební výměr) na základě zprávy o daňové kontrole, aniž vyčkal, zda se stěžovatel v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu k této zprávě vyjádří. Vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem však v posuzovaném případě nemohlo mít procesní pochybení správce daně bez dalšího vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nejvyšší správní soud stabilně judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo [srov. rozhodnutí ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004 - 59, www.nssoud.cz, v němž byl citovaný názor vysloven ve vztahu k vadě řízení před soudem /§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./]. Nejvyšší správní soud tedy neshledal ani tuto stížní námitku důvodnou.

Stěžovatel namítl, že nelze dokázat, kdy a v jaké době mohl předložit zrekonstruované účetnictví ke kontrole, a že ho měl správce daně po jeho závazku (předložit zrekonstruované účetnictví do 31. 3. 2004), k předložení účetnictví vyzvat.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že stěžovatel je v souladu se zákonem o účetnictví povinen vést účetnictví průběžně a v souladu s daňovým řádem musí být schopen unést důkazní břemeno již od okamžiku podání daňového přiznání. V průběhu daňového řízení správce daně stěžovatele vyzval k předložení účetních podkladů při zahájení daňové kontroly a poté výzvami ze dne 17. 6. 2003 a 21. 8. 2003; současně mu k tomu vždy stanovil lhůtu. Pokud se za této situace stěžovatel na jednání dne 24. 2. 2004 zavázal, že předloží nově zpracované účetnictví do 31. 3. 2004, a tento svůj závazek nesplnil, nebylo povinností správce daně stěžovatele k předložení důkazních prostředků znovu vyzvat, popř. mu k předložení důkazních prostředků stanovit lhůtu. Správce daně svým postupem v řízení plně dodržel zásadu součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daňového řádu). Ani tato stížná námitka tedy není důvodná.

Stěžovatel konečně namítl, že hodnocení rekonstrukce účetnictví provedl až žalovaný jako odvolací orgán. V této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01, v němž bylo vysloveno, že je v rozporu s daňovým řádem, jestliže zhodnocení důkazních prostředků a důkazů provádí až odvolací orgán v rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně vydanému na základě zprávy o daňové kontrole, v níž zhodnocení důkazních prostředků a důkazů chybí nebo je neúplné.

Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatel podáním doručeným správcí daně dne 27. 12. 2004 doplnil své odvolání proti rozhodnutí správce daně tak, že jako důkazní prostředek předložil přiznání k dani z příjmů právnických osob na základě zrekonstruovaného účetnictví s tím, že „skutečné důkazní prostředky představuje (až na výsledky ještě neuzavřené kontroly silniční daně) zrekonstruované účetnictví společnosti P. s. r. o. za kontrolovaná (doměřovaná) zdaňovací období. Úplné zrekonstruované účetnictví s. r. o. je zcela k dispozici...“. K tomu žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že „Pokud se tvrzené skutečnosti snažíte dokládat teprve poté, kdy správce daně vydal dodatečný platební výměr, je nutné konstatovat, že k takto dodatečně předloženým důkazním prostředkům přihlédnout nelze, neboť jsme vázáni ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a zkoumáme tedy pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Z uvedeného důvodu již nelze přistoupit na Váš návrh týkající se kontroly dodatečně zrekonstruovaného účetnictví.“

Žalovaný tedy zrekonstruované účetnictví stěžovatele, které dal stěžovatel „k dispozici“ až v průběhu odvolacího řízení proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) správce daně, žádným způsobem nehodnotil, pouze s odkazem na příslušné zákonné ustanovení konstatoval, že k dodatečně předloženým důkazním prostředkům přihlédnout nemůže. Nelze proto přisvědčit námitce stěžovatele, že hodnocení rekonstrukce účetnictví provedl až žalovaný jako odvolací orgán. Nejvyšší správní soud dále připomíná, že stabilně judikuje, že splnění zákonných povinností daňového subjektu, a sice zda nedostatek či absence důkazů

neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu), zkoumá odvolací orgán k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně (srov. rozhodnutí ze dne 2. 2. 2006, čj. 2 Afs 111/2005 - 74, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tuto stížní námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozhodnutí krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu