



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **JUDr. Z. Č.**, 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 30. 3. 2005, č. j. 7 Ca 235/2003 - 62,

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 :

Napadeným rozsudkem městského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán“) ze dne 1. 7. 2003, č. j. FŘ-2550/11/01, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu - Jižní město (dále též „správce daně“) ze dne 31. 10. 2000, č. j. 82975/00/011931/4152, kterým byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu

správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že daňové řízení je poznamenáno hrubými chybami ze strany správce daně a až do okamžiku, kdy správce daně začal jednat přímo s ním, je i zmatečné. Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně měl možnost si ověřit správnost výše daně a plnění daňové povinnosti dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek nebylo odrazem závěru správce daně o účelovosti a nevěrohodnosti jeho tvrzení, ale odplatou správce daně za nečinnost údajně zmocněné osoby. Stěžovatel se dále zabýval otázkou platnosti plné moci slečny M. H., neboť se domnívá, že plná moc, která byla založena u správce daně, vykazuje vady, které nelze konvalidovat postupem, který uvádí městský soud. Jedná se o neplatný jednostranný právní úkon, z čehož vyplývá, že veškeré úkony zmocněnce i úkony správce daně vůči stěžovateli jsou nicotnými právními úkony. Správce daně měl povinnost při přijímání této plné moci zmocnitele upozornit na vady plné moci a vyžadovat řádnou plnou moc, přičemž měl jednat přímo se zmocnitelem. Jestliže toto neučinil, způsobil tím zmatečnost celého řízení, když chybně vydal rozhodnutí za pomoci pomůcek. Další spornou otázkou je dle stěžovatele okamžik zahájení daňové kontroly, neboť postup správce daně v této fázi řízení nebyl určitý a srozumitelný, protože v protokolu o ústním jednání nebylo označeno, na jakou daň a za jaké období bude stěžovatel kontrolován. Správce daně dále jednoznačně neověřil, a to protokolárně či stěžovatelovým písemným prohlášením, že stěžovatel není schopen požadavkům správce daně vyhovět a prokázat požadované skutečnosti. Správce daně tak neprokázal, že stěžovatel neunesl svou povinnost a neprovedl řádně navržené důkazy (výslech JUDr. J. I.), čím porušil i ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně rovněž porušil stěžovatelovo právo jako účastníka řízení, když v daňovém řízení jednal střídavě se zmocněnou osobou, které doručoval výzvy, a přímo s ním, jemuž doručoval procesní rozhodnutí. Při nečinnosti zmocněné osoby měl správce daně vyzvat k součinnosti přímo stěžovatele, což však neučinil, a proto porušil ust. § 10 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dále je podstatnou skutečností, že veškeré doklady a účetnictví z roku 1995 již byly správci daně k dispozici při první kontrole týkající se roku 1996 a žádné pochybnosti správcem daně nebyly vzneseny. Správní spis obsahuje pouze zdokumentování údajné oprávněnosti stanovení daně pomocí pomůcek a neobsahuje úvahu o tom, že by správce daně přihlédl k okolnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své napadené rozhodnutí, které je v souladu se zákonem.

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

Protokolem o ústním jednání ze dne 16. 9. 1999, č. j. 94663/99/011931/4152, zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 a 1996. Výzvou ze dne 16. 9. 1999, č. j. 94664/99/011931/4152, byl stěžovatel vyzván k předložení veškerých účetních a jiných dokladů a písemností za příslušná zdaňovací období. Výzvou ze dne 30. 3. 2000, č. j. 33536/00/011931/4152, byl stěžovatel vyzván mj. k doložení peněžních deníků za zdaňovací období roku 1995 a 1997 a dokladů o provedené inventarizaci majetku a závazků. Výzva ze dne 9. 5. 2000, č. j. 64788/00/011931/4152, uložila stěžovateli prokázání, v čem konkrétně spočívala poradenská činnost v oblasti obchodu dle uzavřené dohody s dodavatelem Z a M Š., jaké konkrétní služby byly poskytnuty uvedeným dodavatelem a jak souvisejí se zdanitelnými příjmy. Z daňové kontroly byla dne 18. 10. 2000 vyhotovena zpráva o daňové kontrole, č. j. 83827/00/011931/4152, která byla s daňovým subjektem projednána dne 29. 8. 2000 a 21. 9. 2000. Součástí správního spisu je i plná moc, kterou dne 1. 11. 1996 udělil stěžovatel

sl. M. H., aby ho zastupovala a za něj jednala ve věcech před finančními úřady. Spis obsahuje i protokol o ústním jednání ze dne 13. 4. 2000, č. j. 56837/00/011931/4152, ze kterého vyplynulo, že sl. H. zastupuje stěžovatele u „zdejšího FÚ“. Dne 21. 6. 2000 byla správci daně doručena výpověď plné moci udělené stěžovatelem sl. H.

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 č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro danou věc (dále jen „zákon 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.

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 změni 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.

Podle ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Stěžovatel v první řadě namítal, že správce daně nebyl oprávněn stanovit mu daň dle pomůcek. Tuto stížní námitku je nutno posoudit ve světle jedné z základních zásad daňového řízení zakotvené 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 patřičným způsobem deklaruje svoji daňovou povinnost (podaným daňovým přiznáním), je poté jeho povinností, v případě, že je k tomu správcem daně vyzván, doložit, jaké skutečnosti při své úvaze o výši vlastní daňové povinnosti zohlednil a tyto skutečnosti rovněž dosvědčit patřičnými důkazními prostředky. V dané věci je ze správního spisu seznatelné, že daňový subjekt vůbec nereagoval či nedostatečně reagoval na opakované výzvy správce daně. Nečinnost daňového subjektu měla za následek nemožnost postavení na jisto, že jím deklarovaný daňový základ odpovídá zákonným kritériím. Proto Nejvyšší správní soud dospěl zcela ve shodě s právním názorem vyjádřeným městským soudem k závěru, že správce daně byl za daného skutkového stavu oprávněn stanovit mu daň dle pomůcek.

Stěžovatel dále namítal, že správce daně činil v řízení hrubé chyby, když nejednal přímo s ním, nýbrž s jeho zástupcem. Tuto jeho námitku je nutno posoudit v kontextu dalšího stížního bodu rozporujícího platnost plné moci udělené jím sl. M. H., neboť tato otázka je pro posouzení jednání s daňovým subjektem klíčová. Stěžovatel ve své kasační stížnosti deklaroval plnou moc, kterou udělil pro zastupování v daňovém řízení sl. M. H., jako neplatný právní úkon. Nejvyšší správní soud se při posouzení této stížní námitky zcela shoduje s městským soudem, který v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že stěžovatel tuto námitku uplatnil účelově v souvislosti s podáním opravných prostředků. Z plné moci,

kteřá je součástí správního spisu, je zcela zřejmá jak osoba zmocnitele, tak i zmocněnce, neboť kromě jeho jména a příjmení je rovněž uvedena adresa a v případě zmocněnce i rodné číslo a dále rozsah zmocněncova oprávnění. Lze tedy konstatovat, že takováto plná moc je právním úkonem bezvadným, který je hodnověrným průkazem existence právního vztahu zastoupení mezi stěžovatelem a sl. M. H. Obsahem plné moci je zmocnění M. H. k zastupování stěžovatele ve znění: „aby mě zastupovala a za mě jednala ve věcech před finančními úřady ...“ Je tedy více než zřejmé, že výše identifikovaná plná moc, na základě které správce daně jednal v daňovém řízení se zmocněncem stěžovatele, splňovala veškeré náležitosti, které právní řád pro takovýto úkon vyžaduje. Navíc je plná moc pouze dokladem o uděleném zmocnění, když z prostého faktu účasti sl. H. na jednáních se správcem daně byla jednoznačně prokázána i faktická existence tohoto vztahu. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s úsudkem správce daně, který danou plnou moc kvalifikoval jako neomezenou, a tudíž v souladu s ust. § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků doručoval písemnosti, v souzené věci výše specifikované výzvy, pouze zástupci stěžovatele. Stěžovatel nemůže svoji nečinnost v daňovém řízení, která byla příčinou pro následný postup správce daně a stanovení mu daně dle pomůcek, změnit lichou námitkou o neplatnosti plné moci a zvrátit tak výsledek daňového řízení, kdy mu byla stanovena daň bez jeho součinnosti, neboť jeho pasivita nemůže být přičítána k tíži správce daně. Nelze rovněž souhlasit se stěžovatelem, že v případě, kdy jeho zástupce nereagoval na výzvy správce daně, měl tento ověřit za pomoci písemného prohlášení stěžovatele, že tento není schopen prokázat požadované skutečnosti, neboť takovýto postup zákon o správě daní a poplatků správcem daně nestanoví. Na stěžovatele je tak vhodné aplikovat právní zásadu „vigilantibus iura scripta sunt (bdělým náležejí práva)“, neboť je to pouze on sám, kdo svým nekonáním, nereagováním na výzvy správce daně k prokázání skutečností, které byly obsahem jeho daňového přiznání, tedy neunesením důkazního břemene v daňovém řízení, umožnil, aby správce daně použil režim stanovení daně na základě ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že postup správce daně byl zcela v souladu se zákonem, neboť byly splněny všechny podmínky, které zákon pro stanovení daně bez spolupráce s daňovým subjektem předpokládá. Stěžovatelova námitka týkající se vadnosti plné moci jeho zástupce a s tím spojené i výhrady proti stanovení daně dle pomůcek jsou nedůvodné. Nedůvodným je tak i jeho poukaz, že nebylo jednáno přímo s ním, protože dle ust. § 10 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků jedná správce daně se zastoupeným daňovým subjektem pouze, jestliže je to nutné, či když přímo jeho osobu vyzývá k vykonání určitých úkonů. Přebírání výzev a reakce na ně je však typickým úkonem zástupce; jeho podstata spočívá právě v jednání za daňový subjekt. Bezpochyby patří k běžné agendě každého zástupce pro daňové řízení, kterému byla udělena neomezená plná moc, proto správce daně postupoval řádně, jestliže doručoval výzvy k doložení blíže specifikovaných skutečností tvrzených daňovým subjektem pouze jeho zástupci. Obsahem těchto výzev totiž nebyla povinnost, kterou by stěžovatel byl nucen osobně vykonat, nýbrž doložení dokladů potvrzujících správnost vyplnění daňového přiznání. Nad rámec výše uvedeného je třeba uvést, že poté, co stěžovatel správcem daně oznámil výpověď plné moci, bylo v řízení jednáno již jen s ním osobně. I tato stížná námitka je proto nedůvodná.

Jestliže stěžovatel namítal, že daňová kontrola v dané věci byla chybně zahájena, neboť nebylo patrné, jaká daň a jaké období bude jejím předmětem, Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s touto námitkou. V protokolu o ústním jednání ze dne 16. 9. 1999, č. j. 94663/99/011931/4152, je jednoznačně uveden jako předmět jednání zahájení daňové kontroly, když je dále v textu rozvedeno, že se jedná o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1995 a 1996. Tétož dne byla daňovým subjektem převzata i výzva, č. j. 94664/99/011931/4152, ve které je uvedeno „v souvislosti s prováděním kontroly daně

z příjmů fyzických osob za období r. 1995 a r. 1996“, a kterou byl daňový subjekt vyzván k předložení účetních dokladů a jiných písemností. Daňová kontrola byla proto zahájena zcela dle pravidel stanovených zákonem o správě daní a poplatků.

Jestliže stěžovatel dále tvrdí, že v průběhu daňového řízení navrhoval „výslech osoby včetně účastníka sdružení JUDr. J. I.“, a to zejména ve vyjádření ke konceptu zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 8. 2000, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tomto podání žádný konkrétní návrh na výslech svědka neshledal. Prohlášení „pokud kontrolní orgán ... nehodlá uvěřit svým zjištěním a tvrzením daňového subjektu, nechť se obrátí na daňové subjekty, které spolupracovali s JUDr. Z. Č. na poskytování právních služeb, s dotazem, zda jsou ochotni porušit zákon a konkretizovat jimi poskytnuté služby, s tím, že klienti, kteří poskytnuté služby ... převzali, daňový subjekt mlčenlivosti nezprostil“ nelze považovat za návrh na provedení konkrétních důkazů, ale jen za pouhou proklamaci navíc s výstrahou možného omezení mlčenlivosti. Žádný jiný návrh daňového subjektu v tomto smyslu do stanovení daně dle pomůcek učiněn nebyl. V dané věci je dále třeba zdůraznit, že daňový subjekt si byl sám vědom nesplnění povinností stanovených mu výzvami správce daně, což je zřejmé mj. i z jeho žádosti o povolení navrácení lhůty v předešlý stav ve věci výzev č. j. 33535/00/011931/4152, 33536/00/011931/4152, 62571/00/11931/4152 a 64788/00/11931/4152, která byla zamítnuta a prodloužení lhůty nebylo správcem daně dne 2. 10. 2000 povoleno. Jak již bylo vysloveno výše, okolnost nesplnění skutečností požadovaných výzvami a úsudek správce daně o nemožnosti stanovení daně dle dokazování, který byl proveden zcela v zákonných mezích, zbavila stěžovatele možnosti aktivně participovat na doměření vlastní daňové povinnosti, proto jsou jeho poukazy na odmítnutí důkazů správcem daně a jeho nevyjádření se k nim (s výhradou, že výsledky osob nebyly navrhovány) nepřijatelné.

Námítku stěžovatele týkající se skutečnosti, že v daňovém řízení nebyl vyslechnut JUDr. I., shledal Nejvyšší správní soud rovněž nedůvodnou, neboť ze spisu nevyplývá, že by stěžovatel v průběhu daňového řízení provedení takového důkazu navrhoval. Nebylo proto povinností správce daně zabývat se v rámci daňového řízení se stěžovatelem jiným daňovým subjektem.

Vzhledem k ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud nepřihlédl ke stěžovatelovým tvrzením o „odplatě“ správce daně, o kontrole ukončené v roce 1996, o povinnosti správce daně zohlednit při stanovení daně okolnosti svědčící ve prospěch daňového subjektu a o povinnosti správce daně protokolárně zjistit, že daňový subjekt není schopen dostát jeho požadavkům.

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 přihlídnout 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. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu