



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **B. P., spol. s r. o.**, zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Klimešem, se sídlem Dukelských hrdinů 14, Praha 7, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 11. 2005, sp. zn. 6 Ca 36/2004,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**

II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v 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 brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým tento soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu („žalovaný“) ze dne 18. 12. 2003, č. j. FŘ-8725/12/03. Tímto rozhodnutím žalovaný podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 2 ze dne 6. 5. 2003, č. j. 80806/03/002514/7622, kterým byla stěžovateli na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 vyměřena částka 881 330 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“). Tvrdí, že orgány Policie ČR dne 24. 4. 2001 zajistily účetní dokumentaci, vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2001, takže stěžovatel neměl možnost správci daně poskytnout relevantní podklady a ty měly

být vyžádány. Kromě toho, předmětné účetní doklady byly zajištěny tak, že nebyl učiněn jejich soupis, k čemuž došlo teprve v roce 2002, tzn. až poté, co uběhla lhůta k podání řádného daňového přiznání. Tyto listiny navíc nejsou umístěny ve shodných složkách, nýbrž v různých šanonech společně s doklady jiných subjektů. Stěžovateli sice byla vrácena výpočetní technika, na které bylo účetnictví vedeno, nicméně natolik zásahem policistů poškozená, že se účetnictví nepodařilo obnovit. Závěr městského soudu o tom, že stěžovatel neprojevil konkrétní iniciativu a nenavrhl jiný postup, umožňující podat včas daňové přiznání, tedy odporuje faktickému stavu. Stěžovatel se domnívá, že i za tohoto stavu bylo možno příslušnou daň stanovit dokazováním, a to přímo z dokladů, které měly policejní orgány k dispozici. V tomto směru stěžovatel uvádí, že tyto doklady zadržovala Česká republika, resp. její státní orgán, a není proto rozhodující, který její orgán tak učinil.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že tato neobsahuje žádné nové skutečnosti, k nimž by bylo třeba se vyjadřovat. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správního a soudního spisu k uplatněným stížnostním námitkám především plyne, že shora citovaným platebním výměrem ze dne 6. 5. 2003 byla stěžovateli na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 vyměřena daň ve výši 881 330 Kč.

Rozhodnutím ze dne 18. 12. 2003, č. j. FR-8725/12/03, žalovaný zamítl odvolání proti tomuto platebnímu výměru. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že neviděl důvod pro stanovení daňové povinnosti sjednáním základu daně tak, jak to požadoval stěžovatel, a to proto, že měl k dispozici pomůcky, které považoval za dostatečně spolehlivé. Protože stěžovatel nepředložil daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 2001, a to ani po výzvě správce daně, bylo namístě stanovit daň za použití pomůcek. Žalovaný neakceptoval námitku ohledně zajištěné účetní dokumentace Policií ČR, a to proto, že stěžovatel měl možnost do těchto dokladů nahlížet a pořizovat si kopie ještě před prodlouženým termínem pro podání daňového přiznání předmětné daně za rok 2001. Navíc, stěžovateli byla vrácena výpočetní technika a dne 6. 8. 2002 byl stěžovateli zaslán soupis zajištěných dokladů.

Městský soud v Praze napadeným rozsudkem zamítl žalobu stěžovatele, neboť konstatoval, že stěžovatel nepodal přiznání k předmětné dani za rok 2001, přičemž není rozhodné, z jakých důvodů tak neučinil. Stěžovatel vůči policejním orgánům neprojevil žádnou konkrétní iniciativu, kdy by specifikoval, které doklady žádá vrátit, příp. jaký jiný postup navrhuje, aby mohl včas podat daňové přiznání. Od července 2002 měl stěžovatel navíc možnost do těchto dokladů nahlížet a v tomto směru nebyl nijak omezován. Za této situace stěžovatel nemohl důvodně tvrdit, že nebyl povinen podat daňové přiznání. K námitce, že si měl příslušné doklady vyžádat od Policie přímo správce daně, soud uvedl, že povinnost podat daňové přiznání ukládá zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („daňový řád“) přímo daňovému subjektu a správce daně ji nemůže nahrazovat. Proto byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek.

Stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Důvod podle cit. písm. a) předpokládá nezákonnost spočívající v nesprávném

posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; podle písm. b) cit. ustanovení lze podat kasační stížnost pro tvrzené vady 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. V projednávané věci lze říci, že oba kasační důvody, tak jak jsou stěžovatelem pojaty, představují dvě variace na jednu stížnostní námitku, kterou je nesprávné vyhodnocení dané situace, spočívající v chybném stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě tímto směrem proto Nejvyšší správní soud upřel svoji další pozornost.

K tomu nejprve – v obecné rovině – připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně ani podle pomůcek, daň se sjedná. Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu tak, 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. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Při tomto způsobu stanovení daně je nutno respektovat dvě meze. Jedna je vyjádřena ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak odst. 7 stejného ustanovení. Znamená to, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem, tedy daň sjednat. Před přistoupením ke - v pořadí dalšímu - způsobu stanovení daně, je tedy vždy povinností správce daně zjistit, zda podmínky pro zamýšlený způsob stanovení daně jsou splněny.

Žalobou bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, tedy odvolacího orgánu. Jeho postup pro případ, že je správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je upraven ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho, 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. Při přezkoumání rozhodnutí je tak povinen pohybovat se ve stejných mezích jako správce daně při vyměření daně tímto způsobem.

Shledá-li odvolací orgán, že zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Těmito zákonnými podmínkami je přitom nutno rozumět nejen podmínky uvedené v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně

spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), jak je uvedeno výše. To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle ustanovení § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu, při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Při dani stanovené podle pomůcek tak odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

Na základě shora popsaných východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní. V daném případě stěžejní námitka stěžovatele spočívá v tom, že z důvodu zajištění účetních dokladů Policií ČR svoje povinnosti při dokazování vůbec nemohl splnit.

K tomu ze spisu plyne, že dne 24. 4. 2001 byla Policií ČR zajištěna účetní dokumentace stěžovatele. Proto dne 20. 6. 2002 stěžovatel požádal správce daně o sjednání základu daně za zdaňovací období roku 2001, a pro případ, že daňová povinnost nebude takto stanovena, o prodloužení termínu k podání daňového přiznání. Této žádosti bylo rozhodnutím správce daně ze dne 9. 7. 2002 vyhověno a lhůta k podání daňového přiznání byla prodloužena do 30. 9. 2002. Dne 30. 9. 2002 stěžovatel opět požádal o sjednání základu daně a daně podle ustanovení § 31 odst. 7 daňového řádu. Dne 3. 10. 2002 vyzval správce daně k podání daňového přiznání s upozorněním, že pokud tak neučiní, je oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Na tuto výzvu zareagoval stěžovatel dne 24. 10. 2002 v pořadí již třetí žádostí o sjednání základu daně.

Nejvyšší správní soud vycházel z ustanovení § 40 odst. 3 daňového řádu, podle něhož se daňové přiznání nebo hlášení podává nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

V projednávané věci je ze shora uvedeného patrné, že stěžovatel daňové přiznání nepodal. Správce daně na jeho žádost podle ustanovení § 40 odst. 6 cit. zákona prodloužil lhůtu pro podání daňového přiznání o další tři měsíce; stěžovatel nicméně daňové přiznání nepodal ani v této prodloužené lhůtě. Proto postupoval správce daně podle ustanovení § 44 odst. 1 tohoto zákona (poznámka soudu: když jej předtím řádně na tento postup upozornil), podle něhož, nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti

s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula. Lze tak konstatovat, že správce daně postupoval zcela v souladu s předestřenou zákonnou úpravou.

Podstata stěžovatelovy argumentace spočívá v tom, že daňové přiznání objektivně nemohl podat, jelikož neměl k dispozici příslušné účetní doklady, zajištěné orgány Policie ČR. K tomu je třeba uvést, že pokud by toto tvrzení korespondovalo se zjištěnými skutkovými okolnostmi, nepochybně by mělo značný význam. Celé daňové řízení je totiž založeno na principu, že daňový subjekt má povinnost tvrzení, založenou na povinnosti podat daňové přiznání (viz § 38m odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb.), a právě jím uváděné skutečnosti je povinen následně dokazovat. Teprve pokud této svojí povinnosti nedostojí, je namístě stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Stěžovatel se proto mylí, pakliže tvrdí, že i za stavu, kdy vůbec nepodal daňové přiznání, bylo možno stanovit daň dokazováním. Právě daňové přiznání totiž představuje nezbytný základ pro následný proces dokazování; pokud vůbec podáno není, umožňuje citované ustanovení § 44 odst. 1 daňového řádu pouze stanovení daně podle pomůcek. Z obdobného důvodu nebylo možno vyhovět žádosti stěžovatele o stanovení daně sjednáním, jelikož pro to zjevně nebyly splněny zákonné podmínky, obsažené v ustanovení § 31 odst. 7 daňového řádu.

Jak plyne ze shora uvedeného, je sice pravdou, že se předmětné účetní doklady skutečně nacházely v držení Policie ČR. Zároveň však z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel měl opakovanou možnost do těchto dokladů nahlédnout a pořizovat si z nich kopie, což však nevyužil (viz např. záznam o nahlédnutí do spisu ze dne 23. 7. 2002), resp. že bylo vyhověno jeho žádosti o zaslání požadovaných dokladů (viz přípis Policejního prezidia ČR ze dne 15. 2. a 24. 5. 2002, ČTS: PPR-12/FKOS-10-2002). Navíc, stěžovateli byla zajištěna pouze část účetnictví a výpočetní technika byla vrácena již dne 17. 9. 2001. Pokud byla skutečně poškozena, jak stěžovatel tvrdil, nebyl jistě problém požádat Policii o zkopírování předmětných údajů, které si z této techniky policisté předtím stáhli, a není důvod se domnívat, že by této žádosti nebylo vyhověno.

Lze tak uzavřít, že skutkové i právní závěry městského soudu jsou zcela odpovídající předložené spisové dokumentaci i zákonné úpravě a že stěžovateli nebylo bráněno v opatření si potřebných účetních dokladů za účelem podání daňového přiznání a následného dokazování jeho daňové povinnosti.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodu zakotveného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 28. března 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu