



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. J.**, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 8. 2006, č. j. 31 Ca 4/2006 - 19,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalobci **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 :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 1. 11. 2005, č. j. 4682/110/2005-Ha.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že nesouhlasí s názorem krajského soudu, že se nevypořádal s odvolací námitkou žalobce týkající se platnosti výzev k doložení určitých skutečností, vydaných správcem daně první instance. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce namítal, že předmětné výzvy jsou nesplnitelné, protože po něm správce daně požadoval doložení kalkulací hotových výrobků, a tato skutečnost měla za následek jejich neplatnost. Stěžovatel dále uvádí, že, vázán právním názorem krajského soudu vyjádřeným v rozsudku vydaném v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Ca 238/2004, v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně popsal požadovaná vysvětlení a důkazní prostředky. Dále bylo konstatováno, že žalobce vyzval správce daně k předložení skladové

evidence a k prokázání rozdílu mezi obchodními přírážkami, nikoliv k doložení kalkulací hotových výrobků. Jak je patrné ze znění předmětných výzev, doložení kalkulací hotových výrobků správce daně prvního stupně na žalobci nepožadoval. Tuto skutečnost mohl krajský soud ověřit ve stěžovatelem doložených přílohách k vyjádření k žalobě. Hodnocení, v jakém rozsahu splnil žalobce povinnosti dané výzvami, provedl správce daně prvního stupně. Protože tento postup nebyl napaden odvolací námitkou, ani není v rozporu se zákonnými normami, stěžovatel se ztotožnil se závěry provstupňového správce daně, který uvedl, že žalobce nesplnil svoje zákonné povinnosti.

Stěžovatel dále namítá, že není správný závěr krajského soudu o tom, že nezauljal stanovisko k důkazním prostředkům, které žalobce navrhoval v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Konstatuje, že tyto důkazní prostředky žalobce navrhl až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Stěžovatel pak v souladu s § 50 odst. 5 d. ř. zkoumal především dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Protože posoudil výzvy prvostupňového správce daně jako splnitelné, a tudíž platné, shledal jeho postup jako zákonný. Dále uvedl, že mu nepřísluší jakkoliv hodnotit navržené důkazy, neboť souběh stanovení daně dokazováním a na základě pomůcek není přípustný.

Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

II.

Žalobce vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

III.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Správce daně u stěžovatele provedl kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. Na základě výsledků této kontroly dodatečně vyměřil (za použití pomůcek) daň v částce 604.460 Kč (dodatečný platební výměr ze dne 10. 12. 2003, č. j. 79232/03/263911/3924). Důvodem pro stanovení daně touto metodou pak byla podle správce daně především skutečnost, že žalobce nepředložil evidenci skladových zásob, ani neprokázal rozdíl mezi stanovenou a zjištěnou obchodní přírážkou (k čemuž byl opakovaně vyzván). Dále uvedl, že účetnictví žalobce bylo neprůkazné. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které stěžovatel svým rozhodnutím ze dne 19. 7. 2004, č. j. FŘ/2871/110/2004-Ha, zamítl.

Toto rozhodnutí krajský soud zrušil svým rozsudkem ze dne 29. 7. 2005, č. j. 31 Ca 238/2004 - 18. V odůvodnění tohoto rozsudku soud konstatoval, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, neboť stěžovatel se nevypořádal s námitkou týkající se žalobcem tvrzené neplatnosti vydaných výzev a nevyjádřil se k námitce o nedostatečnosti správcem daně použitých pomůcek. Krajský soud stěžovateli také vytkl, že v daňovém řízení nebyly vyhodnoceny důkazy navrhované v rámci dokazování a posléze i v odvolání. Pokud správce daně neměl v úmyslu důkazy provést, měl takový postup v odůvodnění svého rozhodnutí řádně zdůvodnit.

Stěžovatel ve věci znovu rozhodl rozhodnutím ze dne 1. 11. 2005, č. j. 4682/110/2005-Ha, jímž odvolání žalobce znovu zamítl. V odůvodnění pak především zrekapituloval, z jakých zdrojů prověřoval daňový základ žalobce, a konstatoval, že žalobce nepředložil skladovou evidenci zásob, kterou je povinen vést, a proto správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byla provedena jejich řádná inventarizace. Správci daně též vznikly pochybnosti, zda zaúčtované náklady vynaložené na pořízení zásob souvisí s podnikatelskou činností a jestli tržby z prodeje výrobků a zboží jsou zaúčtovány na výnosových účtech ve správné výši. Proto žalobce vyzval k prokázání sporných skutečností. Žalobce na výzvu sice reagoval, ale požadovanou evidenci skladových zásob nepředložil a rozdíl mezi stanovenou a zjištěnou obchodní přírážkou neprokázal. Proto jej správce daně vyzval opakovaně. Stěžovatel k tomu uvedl, že ve své odpovědi žalobce pochybnosti nevyvrátil. Správce daně dále žalobci vytkl, že neprovedl řádnou inventarizaci a neúčtoval o případných vzniklých rozdílech. Rovněž žalobci vytkl, že způsobem, jakým účtoval, vykázal náklady v nesprávné výši. Předložené účetnictví se tak podle jeho názoru stalo neprůkazným a neúplným. S odkazem na ust. § 50 odst. 5 d. ř. pak stěžovatel uvedl, že správce daně vyzval žalobce k předložení skladové evidence a k prokázání rozdílu mezi obchodními přírážkami, nikoliv k doložení kalkulací hotových výrobků, což žalobce považoval za nesplnitelné a odvozoval od toho neplatnost výzev. Jelikož žalobce na výzvy písemně reagoval, považoval stěžovatel námitku ohledně neplatnosti výzev za nedůvodnou. Dále se ztotožnil s názorem prvostupňového správce daně, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost. Konstatoval, že žalobce důkazní prostředky navrhl až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, a proto se stěžovatel jimi nezabýval, neboť žalobce mohl důkazní prostředky předkládat pouze v průběhu daňové kontroly, která byla ukončena dne 2. 12. 2003. V závěru svého rozhodnutí popsal způsob stanovení daňové povinnosti s tím, že bylo přihlédnuto i ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce.

Toto rozhodnutí napadl stěžovatel žalobou, které krajský soud vyhověl a rozhodnutí stěžovatele zrušil. V odůvodnění pak především uvedl, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť se stěžovatel neřídil právním názorem soudu, jak mu ukládá § 78 odst. 5 s. ř. s. Konstatoval, že stěžovatel námitku ohledně neplatnosti výzev hodnotil jako nedůvodnou, neboť žalobce na ni písemně reagoval. Žalobce v této reakci vysvětlil, proč dle jeho názoru nemůže všem požadavkům správce daně dostát. Podle krajského soudu stěžovatel dospěl k závěru, že výzvy nejsou neplatné, aniž blíže specifikoval, oč svá tvrzení opírá. Bezesporu nelze takový závěr odůvodnit pouze skutečností, že žalobce na výzvy písemně reagoval. Žalobce svou reakcí chtěl dostát povinností uloženým mu státním orgánem, a zda tak učinil v postačujícím rozsahu, mělo být hodnoceno stěžovatelem v žalobou napadeném rozhodnutí; pokud stěžovatel zastával názor, že nikoliv, měl být tento závěr řádně odůvodněn. Stěžovatel se tak opětovně s touto odvolací námitkou nevypořádal, ač mu taková povinnost byla uložena již v předcházejícím rozsudku krajského soudu. Ten dále uvedl, že dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí bylo stanovisko žalovaného k důkazním prostředkům navrhovaným v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Tvrzení, že důkazní prostředky může žalobce předkládat pouze v průběhu daňové kontroly lze považovat za naprosté popření zásady volného hodnocení důkazů a postupu podle § 50 odst. 3 d. ř.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal s odvolací námitkou týkající se platnosti sporných výzev.

Stěžovatel také nesouhlasí s názorem krajského soudu, že nezaujal stanovisko k důkazním prostředkům. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou stěžovatele, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal s odvolací námitkou týkající se platnosti sporných výzev.

Součástí ústavně zaručeného práva na řádný proces (článek 36 a násl. LZPS) je povinnost orgánu veřejné správy, který rozhoduje o právech a povinnostech občana toto své rozhodnutí odůvodnit. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu jsou orgány veřejné správy i v řízení podle d. ř. povinny postupovat v souladu s těmito základními zásadami (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 7. ledna 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, publikováno pod. č. 2/2004 Sb.ÚS). Na přezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele tak lze klást v podstatě tytéž požadavky jako na rozhodnutí soudní. V souladu se setrvalou judikaturou Nejvyššího správního soudu pak lze za nepřezkoumatelné rozhodnutí považovat především takové, kdy z odůvodnění napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč správní orgán nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v odvolání a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS; srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52; oboje též dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se názorem krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je v tomto ohledu (ač bylo ze stejného důvodu již jednou zrušeno), nepřezkoumatelné. Na obsáhlou argumentaci žalobce v jeho odvolání, kde tento argumentuje, proč předmětné výzvy považuje za nesplnitelné a neurčité, a tudíž nezákonné, reaguje stěžovatel ve svém rozhodnutí toliko třemi větami, kdy uvádí: „(...) Vyzval Vás k předložení skladové evidence a k prokázání rozdílu mezi obchodními přírážkami, nikoliv k doložení kalkulací hotových výrobků, což považujete z nesplnitelné a přímým důsledkem toho je podle Vás neplatnost obou výzev. Na výzvy správce daně jste reagoval písemnostmi uvedenými na 2. straně tohoto rozhodnutí. Odvolací orgán proto považuje Vaši námitku ohledně neplatnosti výzev za nedůvodnou.“

Stěžovatel se ve svém rozhodnutí např. vůbec nevypořádal s odvolací argumentací žalobce týkající se nepřesností požadavku správce daně v souvislosti se specifiky technologického procesu, při kterém dochází u žalobce (vyráběcího bylinné směsi, samostatné byliny, tinktury, tablety a masti) k výrobním ztrátám a úbytkům. Stěžovatel se nevypořádal s ani s námitkami žalobce týkajícími se požadavků správce daně na předložení struktury prodejů, dodávek a tržeb. Stěžovatel se také vůbec nevypořádal s tvrzením žalobce, že požadavek stěžovatele na předložení skladové evidence byl nepřesně formulován (k problematice možného požadovaného rozsahu evidence skladových zásob srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. května 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publikováno pod. č. 71/2001 Sb.ÚS.). Závažnost tohoto pochybení pak vyplývá především ze skutečnosti, že aby mohl být s nesplněním určité výzvy spojen následek tak závažného charakteru, jakým je vyměření daně

pomocí pomůcek, musí být tato výzva dostatečně určitá, srozumitelná a splnitelná a musí z ní být jednoznačně patrné, co je požadováno prokázat. V žádném případě pak nelze splnění těchto podmínek dovozovat z toho, že žalobce na dané výzvy písemně reagoval. Určitost a srozumitelnost výzev, tj. jejich zákonnost namítaná v odvolání žalobce, proto musela být předmětem zkoumání stěžovatele v odvolacím řízení, kdy je jeho povinností zkoumat, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (§ 50 odst. 5 d. ř.). V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že podrobně popsal sporné výzvy i předložené důkazní prostředky. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že sebe podrobnější rekapitulace průběhu daňového řízení nemůže suplovat právní odůvodnění, které v případě výše uvedených sporných otázek (odvolacích námitek) v rozhodnutí stěžovatele chybí. Krajský soud tak zcela správně posoudil rozhodnutí stěžovatele jako nepřezkoumatelné.

Jako nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud i námitku stěžovatele, že krajský soud nesprávně posoudil jeho postoj k důkazním prostředkům předloženým v odvolacím řízení. Stěžovatel ve svém rozhodnutí uvedl, že žalobcem navrhované důkazní prostředky navrhl žalobce až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, a proto se jimi nezabýval, neboť žalobce může důkazní prostředky předkládat pouze v průběhu daňové kontroly, která byla ukončena dne 2. 12. 2003. S tímto názorem stěžovatele nelze souhlasit, a to z následujících důvodů:

Je-li daňová povinnost správcem daně stanovená podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daň. ř.), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat ustanovení § 50 odst. 5 daň. ř., kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem; toliko v jeho rámci se pak může odvolací orgán „pohybovat“. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Zkoumat splnění zákonných povinností daňového subjektu a to, zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, musí odvolací orgán k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, dostupný na www.nssoud.cz). Jak však také v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud judikoval: „*. . . Výše uvedené zásady ovšem nevylučují, a to je nutno zdůraznit, dokazování před odvolacím orgánem směřující k tomu, aby bylo zjištěno, jestli správce daně prvního stupně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda ji je třeba určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem zejména provádět důkazy, které neprovedl správce daně prvního stupně nebo které provedl, ale podle názoru daňového subjektu k nim nesprávně nepřihlédl či je nesprávně hodnotil, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení na „výhybce“ mezi stanovením daňové povinnosti dokazováním nebo podle pomůcek vydat.*“. Stěžovatel tedy nemohl paušálně odmítnout důkazy s tím, že dokazování v předmětném odvolacím řízení nelze provádět, ale musel by nejdříve zkoumat (a toto zkoumání ve svém rozhodnutí řádně odůvodnit), zda tyto navrhované a předkládané důkazy směřují (nebo nesměřují) k prokázání odvolací argumentace stěžovatele, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud připomíná, že podle jeho konstantní judikatury mezi tyto zákonné podmínky patří nejen nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování, ale též takový stav, kdy bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možné stanovit daň dokazováním, a že daň byla prostřednictvím pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2006, č. j. 2 Afs 105/2005 - 81, www.nssoud.cz). Zákonnost postupu správce daně pak tedy nestojí pouze na platnosti

sporných výzev, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. K prokázání tvrzení, že nebyla splněna jakákoliv z výše uvedených podmínek, pak daňový subjekt může samozřejmě předkládat a navrhopvat důkazní prostředky i v odvolacím řízení.

Z těchto důvodů však nelze souhlasit ani s kategorickým tvrzením krajského soudu, že tvrzení stěžovatele, že důkazní prostředky může žalobce předkládat pouze v průběhu daňové kontroly, lze považovat za naprosté popření zásady volného hodnocení důkazů a postupu podle § 50 odst. 3 d. ř. Jak bylo výše uvedeno pro postup odvolacího orgánu v předmětné věci bylo nutné aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 daň. ř., kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem. Z něho také vyplývají značná omezení toho, jaké důkazní prostředky může daňový subjekt v tomto typu odvolacího řízení předkládat (pouze k prokázání toho, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, viz. výše). Stejně tak správce daně nemůže postupem podle § 50 odst. 3 d. ř. doplňovat odvolací řízení tak, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které správce daně vzal za rozhodné pro stanovení daně za užití pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publikován pod. č. 937/2006 Sb.NSS). To však nic neměnní na závěru zdejšího soudu, že rozhodnutí stěžovatele je i v tomto bodě nezákonné. Kasační námitka stěžovatele tudíž není důvodná.

VI.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalobce měl ve věci úspěch, žádné náklady mu však v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. června 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu