



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **M. Ch.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Friedelovou, advokátkou se sídlem Místecká 329/258, 720 00 Ostrava – Hrabová, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, 728 38 Ostrava, proti rozhodnutí ze dne 14. 3. 2005, č. j. 12039/110/2004-1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2006, č. j. 22 Ca 130/2005 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 25. 4. 2001 vydal Finanční úřad v Orlové dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, jímž žalobci dodatečně vyměřil daň ve výši 140 512 Kč. Odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 11. 2001 a žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 23. 1. 2003. Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti tento rozsudek zrušil svým rozsudkem ze dne 11. 3. 2004. Krajský soud následně, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, zrušil rozhodnutí žalovaného.

Žalovaný poté doplnil řízení a odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 14. 3. 2005. Žalobce opětovně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou; tu však Krajský soud v Ostravě zamítl rozsudkem ze dne 28. 6. 2006. V odůvodnění zopakoval, že správce daně byl ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), oprávněn stanovit žalobci daň za použití pomůcek,

protože mu žalobce nepředložil účetnictví (je přitom lhostejné, že účetnictví bylo žalobci odcizeno). Dokazování správce daně provádět nemohl, a nemohl tak ani porušit procesní pravidla vztahující se k dokazování; je tedy v pořádku, pokud zdůvodnil způsob výpočtu základu daně toliko v úředním záznamu. Žalovaný rovněž postupoval správně, pokud uložil doplnění řízení správci daně; omezená přezkumná pravomoc žalovaného (§ 50 odst. 5 daňového řádu) takovému postupu nijak nebrání. Správce daně se v souladu s pokynem žalovaného zabýval v novém řízení okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Výdaje správce daně stanovil na základě všech faktur, které žalobce v řízení předložil, a snížil základ daně o nezdanitelnou část základu daně. Takto vypočtené výdaje shledal správce daně přiměřenými s ohledem na pravděpodobnou obchodní přírážku, kterou určil s přihlédnutím k poměrům dvou srovnatelných subjektů a k lokalitě, v níž žalobce působil. Krom toho jsou takto stanovené výdaje vyšší než případné výdaje paušální, čímž byl žalobce dostatečně zvýhodněn. Údaje uvedené v daňovém přiznání mohou být jednou z pomůcek pro stanovení daně; proto správce daně nepochybil, pokud použil takový údaj pro určení žalobcových příjmů.

Z dodatečného platebního výměru i z vyměřovacího spisu vyplývá, v jakém rozsahu byly použity pomůcky, ač to žalobce popírá. Navíc je třeba připomenout, že způsob stanovení daně se vždy vztahuje na daň za určité zdaňovací období jako celek a různé metody stanovení daně nelze kombinovat. To, že žalobci bylo rozhodnutím ze dne 7. 12. 2001 odepřeno nahlédnutí do spisu, nemohlo mít na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv, protože správce daně později své rozhodnutí zrušil a nahlédnutí umožnil. Rovněž při projednání zprávy z daňové kontroly dodržel správce daně zákonný postup. Na zákonnost napadeného rozhodnutí nemohlo mít vliv ani opožděné vrácení dokladů žalobci.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě podal žalobce kasační stížnost. Poznamenal, že nesprávně uvedená podpisová doložka činí napadené rozhodnutí neplatným; o tom krajský soud uvážil nesprávně. Především ale žalobce namítl, že samotné porušení zákona o účetnictví nezakládá právo na použití pomůcek. Daň ve skutečnosti nebyla stanovena podle pomůcek, neboť správce daně při výpočtu daně použil výdaje vykázané u žalobce v účetnictví, tedy v návaznosti na provedené dokazování, které však neproběhlo v souladu s § 31 daňového řádu.

Krajský soud pochybil, pokud se nezabýval příčinou neexistence dokladů tvořících účetnictví a tím, že správce daně bezdůvodně odmítl sjednání daně. Krajský soud se nezabýval ani tím, zda správce daně splnil svou povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. I v případě, že by byly dány předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek, byl správce daně povinen přihlédnout k výhodám pro žalobce; ani námitce v tomto směru se krajský soud nevěnoval a konstatoval pouze, že správce daně svou povinnost splnil. Daňový subjekt musí být obeznámen s tím, že k výhodám bylo přihlédnuto a o jaké výhody se jedná (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05); nestačí tedy, pokud je tato výhoda patrná z vyměřovacího spisu a s postupem správce daně se může seznámit pouze odvolací orgán, resp. správní soud. Krajský soud se dále nezabýval ani tím, že k příjmům, jejichž výši správce daně převzal z daňového přiznání, měly být přiřazeny přiměřené výdaje – nikoli výdaje, které odpovídají obchodní přírážce ve výši 200 % a které jsou pro daný čas, místo a sortiment zcela neobvyklé (obvyklá přírážka činí 5 – 20 %). Žalobce poukázal na dva nálezy Ústavního soudu (IV. ÚS 273/02 a IV. ÚS 179/01), podle nichž se odvolací orgán i správní soud musí zabývat tím, zda bylo při vyměření daně podle pomůcek přihlédnuto k výhodám pro daňový subjekt.

Správce daně při stanovení základu daně vycházel mj. z provedeného místního šetření u J. M., ačkoli žalobce nebyl o místním šetření informován a nemohl se jej účastnit, což jej zkrátilo na právech. Soud se rovněž nevypořádal s rozporem mezi úředním záznamem o vyčíslení základu daně ze dne 30. 3. 2001 a daňovým spisem, kde se žalobci zvyšuje základ daně za rok 1999 o částku 448 190 Kč z titulu neprokázaných plnění od Ing. M. C. V novém řízení vyhotovil správce daně úřední záznam ze dne 18. 2. 2005; ani ten však nemůže být dokladem podrobněji vysvětlujícím výši základu daně a daně stanovených podle pomůcek. Žalobci bylo i v novém řízení znemožněno nahlédnout do úředního záznamu; nemohl se tak vyjádřit k výpočtu podle pomůcek a vznášet námitky. Pokud žalovaný převzal podstatnou část záznamu do odůvodnění napadeného rozhodnutí, nebyl jistě důvod, aby se žalobce nemohl seznámit s tímto záznamem již před vydáním rozhodnutí.

Závěrem žalobce kromě zrušení napadeného rozsudku krajského soudu navrhl též to, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek; tento druhý návrh se však - s ohledem na meritorní rozhodnutí o kasační stížnosti - stal bezpředmětným.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve je třeba uvést, že kasační stížnost obsahuje některé nové námitky, které nebyly uplatněny v žalobě, a jsou proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné. To se týká jednak námitky neplatnosti platebního výměru, která byla podle žalobce způsobena nesprávným označením oprávněného pracovníka správce daně, a námitky zpochybňující tvrzení žalovaného, že splnil svou povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Jednak jsou nepřipustné i námitky související s místním šetřením u J. M. a s fakturami vystavenými Ing. C. Krom toho, že v žalobě takové námitky obsaženy nebyly, nemohou být v kasačním řízení přezkoumány zejména proto, že se týkají zdaňovacího období roku 1999. Je pravděpodobné, že žalobce ani neměl v úmyslu vznášet tyto námitky v řízení týkajícím se zdaňovacího období roku 1997; spíše se ocitly v kasační stížnosti nedopatřením pramenícím z toho, že původní zrušený rozsudek krajského soudu i následná kasační stížnost se týkaly obou zmíněných zdaňovacích období.

Pokud žalobce namítá, že vůbec neměly být použity pomůcky, že krajský soud nebral zřetel na důvody nepředložení účetnictví, že správce daně bezdůvodně odmítl sjednání daně a že fakticky stanovil daň dokazováním, aniž respektoval pravidla pro dokazování, odkazuje zdejší soud na řešení těchto otázek ve svém rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68. Tímto rozsudkem vyhověl zdejší soud prvé kasační stížnosti žalobce, zrušil rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta první žalobcová žaloba a zavázal krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Důvodem zrušení rozsudku krajského soudu bylo to, že krajský soud nijak nezkoumal, zda správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se však ve zrušujícím rozsudku vyjádřil i k ostatním kasačním námitkám, shledal je nedůvodnými a na těchto svých závěrech nemá důvod nic měnit. Správní orgán není ostatně vázán jen tím názorem, který se stal důvodem zrušení rozhodnutí soudu I. stupně a následně i rozhodnutí správního orgánu, ale též se nemůže odchýlit (nejsou-li tu nová skutková zjištění nebo nová právní úprava) od svých dřívějších závěrů, s nimiž se již soudy v přezkumném řízení jednou ztotožnily (srov. Soudní judikatura správní č. 861/2001). Žalovaný proto postupoval v novém řízení správně, pokud napravil pouze to, co Nejvyšší správní soud a po něm krajský soud označily jako nesprávné, a naopak se přidržel toho, co bylo označeno jako bezvadné.

Nedůvodně vytýká žalobce krajskému soudu, že nezkontroloval, zda správce daně přihlédl k výhodám pro daňový subjekt, a pouze splnění této povinnosti konstatoval. I v tomto případě se zdá, že tato námitka byla omylem převzata z původní žaloby, kde s ní žalobce zaznamenal procesní úspěch. Zatímco však v původním (později zrušeném) rozsudku uvedl krajský soud opravdu pouze tolik, že z vyměřovacích spisů je zřejmé, že správce daně přihlédl k výhodám, v novém rozsudku se již zabýval konkrétním postupem, který správce daně zvolil pro stanovení daně podle pomůcek. Shrnuje postup při výpočtu žalobcovy obchodní přírážky, při němž správce daně zvolil pro srovnání dva obdobné daňové subjekty, a neshledal na něm nic závadného; rovněž zdůraznil výhodu spočívající v tom, že správce daně použil výdaje zjištěné v řízení, a nikoli výdaje paušální, které by v konkrétním žalobcově případě byly nižší. Žalobce poukázal na dva nálezy Ústavního soudu, podle nichž se odvolací orgán i správní soud musí zabývat tím, zda bylo při vyměření daně podle pomůcek přihlédnuto k výhodám pro daňový subjekt. Tuto povinnost odvolací orgán ani krajský soud v původních řízeních nesplnily; v novém řízení, vázaný právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, se však již této otázce věnovaly; jejich postup je tak v souladu s uvedenými nálezy Ústavního soudu.

Krajský soud podle žalobce především pominul to, že výše výdajů, k níž správce daně dospěl, byla zjevně nepřiměřená; tento náhled však zdejší soud nesdílí. Především je třeba připomenout, že není úkolem správního soudu určovat pravděpodobnou výši výdajů tak, aby byly podle žalobcova náhledu přiměřené. Správní soud zkoumá – stejně jako odvolací orgán – pouze to, zda zvolené pomůcky, které jsou zachyceny v daňovém spisu, mají objektivní základ a zda je podle nich daň stanovena dostatečně spolehlivě; to krajský soud v žalobcově věci učinil. Ačkoli v odůvodnění svého rozsudku nezopakoval všechny konkrétní zjištěné výše obchodní přírážky, jak se objevují v úředním záznamu správce daně ze dne 18. 2. 2005, odkázal na několik základních číselných údajů z rozhodnutí žalovaného a přisvědčil žalovanému v tom, že zvolená výše obchodní přírážky je přiměřená, tím spíše, že žalobce neměl v dané lokalitě ztížené uplatnění na trhu z důvodu konkurence. Ze závěru, podle nějž byla taková přírážka přiměřená, nelze usuzovat na to, že žalobce skutečně a trvale obchodoval v daném zdaňovacím období s přírážkou v této výši; právě v této nutné míře nepřesnosti však spočívá rozdíl mezi výší základu daně stanoveného dokazováním a stanoveného podle pomůcek. Žalobce neuskutečnil svůj původní úmysl předložit správci daně rekonstruované účetnictví, a správce daně tak musel vycházet jen z toho, co mu žalobce skutečně předložil, tedy z kopií několika desítek výdajových faktur. Je pochopitelné, že žalobce se domáhá stanovení co nejnižší obchodní přírážky; není však žádného důvodu pro to, aby správce daně jeho přání vyhověl, zejména za situace, kdy přírážky obdobných subjektů dosahují stovek procent. Údaj o přírážce ve výši 5 – 20 % je ostatně pouhým žalobcovým tvrzením, nijak nepodloženým. Pokud pouhé tvrzení nemůže obstát ani v režimu dokazování, kde má správce daně k dispozici více či méně úplné a věrohodné účetnictví, tím spíše to platí o režimu pomůcek, kde se správce daně nemůže opřít ani o účetní záznamy, s nimiž by mohl tvrzení daňového subjektu konfrontovat.

Žalobce dále v kasační stížnosti tvrdí, že úřední záznam ze dne 18. 2. 2005 (v němž správce daně srovnával vývoj obchodních přírážek u obdobných subjektů) nemůže být dokladem podrobněji vysvětlujícím výši základu daně a daně stanovených podle pomůcek. Neuvádí však, proč takovým dokladem být nemůže, a důvody jeho námitky tak nejsou zřejmé. (Přesněji řečeno, odkazuje v tomto ohledu na bod VII kasační stížnosti; ten se však vztahuje ke skutečnostem týkajícím se zdaňovacího období roku 1999, a není tu tedy žádná spojitost.) Úřední záznam je poměrně univerzálním způsobem zachycení nejrůznějších skutečností vztahujících se k daňovému řízení (srov. § 13 daňového řádu)

a často slouží právě k průběžným poznámkám a výpočtům. To, že je určitá informace obsažena v úředním záznamu, ještě neznamená, že se s ní daňový subjekt nebude moci seznámit: to závisí na tom, co je obsahem úředního záznamu. V případě žalobce byly v úředním záznamu obsaženy údaje o jiných daňových subjektech, a proto se úřední záznam stal součástí neveřejné části spisu; skutečnost, že správce daně doplnil spis o úřední záznam, však sama o sobě nemohla zasáhnout do žalobcových práv.

Žalobce konečně uvádí, že i v novém řízení mu bylo znemožněno nahlédnout do úředního záznamu, vyjádřit se k výpočtu podle pomůcek a vznášet námitky. To je v rozporu se zásadou, podle níž musí být daňový subjekt při stanovení daně podle pomůcek obeznámen s tím, že k výhodám bylo přihlédnuto a o jaké výhody se jedná, a s ústavně konformním výkladem § 23 odst. 2 daňového řádu. Ani tuto námitku však žalobce v žalobě neuplatnil. Zde ve vztahu k nedostatku informací, které mu správce daně poskytoval v průběhu daňového řízení, namítl pouze to, že se nemohl seznámit se závěry zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 3. 2001, a když se s ní poté seznámil, zjistil, že z ní není patrné, k jakým výhodám ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu správce daně přihlédl. To je však tvrzení poněkud odlišné od toho, že žalobci bylo odmítnuto nahlédnutí do úředního záznamu. Krom toho není z vyměřovacího spisu patrné, že by žalobce o takové nahlédnutí žádal nebo že by po vyměření daně požádal o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a přiznanou daní ve smyslu § 32 odst. 9 daňového řádu, a nebylo mu vyhověno. Zdejšímu soudu jsou známy nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05 ze dne 28. 3. 2007 a sp. zn. IV. ÚS 360/05 ze dne 20. 11. 2006, v nichž Ústavní soud zdůraznil právo daňového subjektu seznámit se s povahou výhod, k nimž správce daně přihlédl; na projednávanou věc však tyto nálezy nedopadají, neboť žalobce se v novém řízení tohoto svého práva u správce daně nedomáhal.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 21. června 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu