ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **P. V. s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Karlem Hnilicou, advokátem se sídlem Lublaňská 40, Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2004, č. j. FŘ - 238/13/04, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2005, č. j. 8 Ca 85/2004-39,

takto:

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.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2005, č. j. 8 Ca 85/2004-39, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 2. 2. 2004, č. j. FŘ-238/13/04. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „ daňový řád“) odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2001, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 2.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, namítal zejména, že nesouhlasí s daňovou povinností, protože nedostal možnost vyjádřit

se ke způsobu výpočtu daňové povinnosti a ani k oprávněnosti použití a způsobu použití

pomůcek. Správce daně se rovněž nevypořádal s možností sjednat daň s daňovým subjektem dohodou. Do úředního záznamu ze dne 14. 1. 2003 mu bylo umožněno nahlédnout až při jednání správce daně dne 12. 3. 2004. Použité pomůcky a koeficienty výpočtu daně byly použity způsobem, který neodpovídal podmínkám žalobce. Provoz podniku žalobce zahájil v roce 1997, ceny byly zpočátku zaváděcí, také návštěvnost byla nižší. Pokud vycházel správce daně z průměrné útraty ve výši 120,- Kč na osobu, pak není nikde ve spise uvedeno, jak k této částce správce daně dospěl. Rovněž nebyly využity výhody, jež žalobci ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu svědčí.

Městský soud v Praze rozsudkem žalobu zamítl, v odůvodnění uvedl zejména, že je-li daňová povinnost subjektu stanovena podle pomůcek, je žalovaný, jakož i soud, oprávněn zkoumat toliko podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. V průběhu kontroly byl žalobce opakovaně vyzván mj. k předložení skladové evidence pro potřeby kontroly daně z přidané hodnoty. K těmto výzvám žalobce uvedl, že náklady na výrobu pizz jsou v účetnictví jiné společnosti – P., s. r. o. -, totéž platí o dokladech na nákup masa. Uvedl dále, že mu někdy v průběhu roku 1999 byla odcizena aktovka s doklady a absence skladové evidence byla způsobena zaplavením kancelářských prostor v době povodní. Kromě chybějící skladové evidence však byly zjištěny další nedostatky v účetnictví, a to v účtování základních surovin pro výrobu jídel. Tím žalobce porušil § 4 odst. 1 a § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, neboť nevedl účetnictví úplně a průkazně. Žalobce však v žalobě ani netvrdil, že bylo možno daň stanovit dokazováním. Správce daně tak správně využil i poznatky z činnosti jiných subjektů a daň stanovil pomocí pomůcek. K námitce žalobce, že správce daně nezohlednil jeho přiměřené výdaje, koeficient inflace, sníženou návštěvnost v počátečním období apod. a tím porušil § 46 odst. 3 daňového řádu, soud uvedl, že prostřednictvím tohoto ustanovení nelze namítat neoprávněnost použití té či oné pomůcky. Naopak žalobce v důsledku nesplnění svých povinností znemožnil správci daně daň stanovit dokazováním a je potom na úvaze správce daně, jaké pomůcky použije. Správce daně naopak při stanovení daně vycházel z podkladů a údajů samotného žalobce, rovněž žalovaný se zabýval v napadeném rozhodnutí (na str. 4) otázkou výhod a uvedl též, z jakých důvodů skutečnosti tvrzené žalobcem za výhody nepovažuje. Soud se s tímto závěrem žalovaného ztotožnil. Nenastal ani stav předpokládaný v § 31 odst. 7 daňového řádu, kdy daň by nebylo možno dostatečně spolehlivě stanovit pomocí pomůcek a nebyl tak dán důvod daňovou povinnost sjednat. K námitce rozsahu nahlížení do spisu soud uvedl, že ze správního spisu nevyplývá, že by žalobce brojil ve shodě s § 23 odst. 4 daňového řádu odvoláním proti umožněnému či neumožněnému rozsahu nahlížení do spisu, tuto námitku soud odmítl jako nedůvodnou.

Žalobce napadl rozsudek městského soudu argumentačně velmi úspornou kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Poukázal na nesprávný závěr soudu spočívající v tom, že mu přísluší hodnotit pouze to, zda byly v konkrétním případě splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek, aniž by věc posoudil v celém rozsahu a zabýval se i oněmi výhodami při stanovení daně pomocí pomůcek (§ 46 odst. 3 daňového řádu). Rozhodnutí soudu je rovněž nepřezkoumatelné, neboť v jeho odůvodnění chybí důvody, na základě nichž se soud domnívá, že se žalobce oněmi výhodami zabýval. Soud pouze odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření zejména uvedl, že postup podle § 50 odst. 5 daňového řádu jednoznačně vymezuje rozsah, v jakém se může odvolací orgán pohybovat. Je jeho povinností

zkoumat toliko podmínky pro tento způsob (pomůcky) stanovení daně. Jak žalovaný tak i soud osvědčili splnění těchto podmínek, čímž byl žalobce vyloučen z dalšího spolupůsobení při stanovení daně. V odvolání ani v žalobě žalobce nezpochybňoval splnění podmínek pro stanovení daně právě tímto způsobem, ale prostřednictvím § 46 odst. 3 daňového řádu napadá oprávněnost použití jednotlivých pomůcek. Ve skutečnosti, že nebyly použity pomůcky, které žalobce subjektivně považuje za správné, spatřuje nepřihlédnutí k jeho výhodám. Navíc žalobce ani v kasační stížnosti neuvádí žádné konkrétní skutečnosti, k nimž nebylo přihlédnuto. Žalovaný rovněž poukázal na to, že odkázal-li soud na část odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se zabýval výhodami pro žalobce, je to zcela postačující a je zřejmé, že i soud tuto otázku řešil. Závěrem navrhl, aby soud kasační stížnost žalobce zamítl jako zcela nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalobce výklad ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k rozsahu přezkumné činnosti soudu. Jinými slovy, zda je soud vázán stejným rozsahem při přezkoumání napadeného rozhodnutí, jako žalovaný v řízení odvolacím.

Nejvyšší správní soud vycházel z následující úvahy:

Podle § 2 s. ř. s. ve správním soudnictví poskytují soudy ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným tímto zákonem a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak stanoví tento zákon.

Správní soudnictví je tedy založeno na ochraně subjektivních práv osob, do kterých bylo zasaženo nebo je zasahováno v rozporu se zákonem. Jeho cílem je především efektivní ochrana práv osob a jejím prostřednictvím kontrola zákonnosti a to způsobem zákonem stanoveným. U žalob proti rozhodnutím správních orgánů dle § 65 s. ř. s. je takovým způsobem ochrany kasace.

Zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán za situace, kdy odvolání daňového subjektu směřuje do rozhodnutí, kterým byla daň stanovena pomocí pomůcek, jsou vytýčeny § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho totiž, 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 změní 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. Z uvedeného je zřejmé, že v takovém případě zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, v daném případě podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhovat provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy

pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Až za situace, že nastane taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomocí důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, až tehdy se daň sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu).

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy užitím pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 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 současně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Jestliže byly splněny v daném případě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (o čemž ostatně nebylo a není sporu), bylo povinností žalovaného (odvolacího orgánu) zkoumat podle § 50 odst. 5 daňového řádu pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto náhradního způsobu stanovení daně. Stejně pak postupuje i soud, neboť ten přezkoumává rozhodnutí žalovaného v tom směru, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem. Tak tomu ovšem bylo i v souzeném případě. Protože žalobce nezpochybnil, že mu neměla být daň stanovena za užití pomůcek, zkoumal soud pouze, zda byly naplněny ostatní podmínky pro stanovení daně tímto způsobem. Postačuje, že se soud zabýval skutečností, zda při vyměření daně byly finančními orgány zohledněny výhody podle § 46 odst. 3 daňového řádu a pro stručnost odkázal na str. 4 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, který se touto pasáží podrobně zabýval.

Nejvyšší správní soud pro jistotu dodává, že při náhradním způsobu stanovení daně pomocí pomůcek odvolací orgán nepřezkoumává bez dalšího i výši daňové povinnosti. Ona dostatečná spolehlivost takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům, či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně, jak zřejmě požaduje žalobce.

Z uvedených důvodů byl závěr soudu, týkající se mezí přezkoumání rozhodnutí, byla-li daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, správný.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

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

V Brně 10. listopadu 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu