



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 **L. K.**, zastoupeného Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem Svítavy, Soudní 1, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2007, č. j. 31 Ca 19/2006-49,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem krajského soudu byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 22. 11. 2005, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům vydaným dne 27. 12. 2004 Finančním úřadem v Moravské Třebové (dále též „správce daně“). Těmito dvanácti výměry byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2001.

Ve včas podané kasační stížnosti namítl stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že ačkoliv namítal nezákonnost stanovení daně dle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5

zákona o správě daní a poplatků, soud konkrétně nevysvětlil, z jakého důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním, neboť jen nekriticky přejal závěry správního orgánu. Dle názoru stěžovatele splnil veškeré výzvy k prokázání rozhodných skutečností, které mu byly zaslány, a předložil všechny dokumenty, které byly požadovány. Správní orgán nekriticky přijal závěry správce daně, které však nemají oporu v dokazování. Stěžovatel odmítá, že by nevedl evidenci zásob; datum uvedené na tiskové sestavě je datum tisku, nikoliv datum vytvoření sestavy. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s tvrzením správního orgánu, že mu podle účetních dokladů chybělo několik kusů zboží (plášťů), protože dle názoru stěžovatele prokázal jejich reklamaci a sešrotování. Rovněž otázka půjčení finančních prostředků byla dle soudu stěžovatele zdokumentována řádně. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že správce daně nepřihlédl při stanovení daně k výhodám, neboť nebyly zohledněny především poskytované slevy a nižší marže, dále i rozdíl v prodeji mezi maloobchodem a velkoobchodem. I přes znění ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel namítl, že se správce daně dopustil při stanovení daně početní chyby, která má vliv na výpočet průměrné marže, neboť v daném místě se nevyskytuje subjekt podobný stěžovateli, který by prováděl velkoobchodní i maloobchodní činnost a současně byl plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. I Afs 3/2003 a na nálezy Ústavního soudu č. 359/05. Navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že otázka výsledku svědků ohledně reklamace zboží nebyla předmětem DPH, nýbrž daně z příjmů fyzických osob, a že trvá na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

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

Protokolem o ústním jednání podle ust. § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ze dne 29. 5. 2003, č. j. 18470/03/265930/7032, byla se stěžovatelem (dále též „daňový subjekt“) zahájena daňová kontrola mj. na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2001, ze které byla vyhotovena Zpráva o daňové kontrole, jež byla s daňovým subjektem projednána protokolem o ústním jednání dne 27. 12. 2004, č. j. 29078/04/265930/7032. V této zprávě správce daně uvedl, že důvodem pro stanovení daně dle pomůcek byla skutečnost, že daňový subjekt v průběhu daňového řízení neprokázal kontrolní zjištění, nepředložil takové důkazy, kterými by prokázal oprávněnost nárokovaného odpočtu a uplatnění daně na výstupu. Správce daně rovněž uvedl, že daňový subjekt nevedl skladovou evidenci, neprokázal pohyby zboží, jejich údajné záměny, a další. Součástí správního spisu je i úřední záznam ze dne 30.11. 2004, č. j. 29075/04/265930/7032, jehož obsahem je odůvodnění přechodu ke stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2001 podle pomůcek. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt neprokázal vedení skladové evidence, neprokázal záměny zboží, inventurní stavy zásob, rozdíl hodnot zdanitelného plnění na vstupu a výstupu u určitých komodit zboží, dále rovněž neprokázal, z jakého zdroje byly vráceny vložené finanční prostředky, čímž neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Na základě těchto skutečností pak správce daně vydal dodatečné platební výměry, které daňový subjekt posléze napadl odvoláními. Ta byla sice nejprve zamítnuta správcem daně pro opožděnost dle ust. § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, aby posléze stejný správce daně posoudil odvolání podaná proti zamítavým rozhodnutím tak, že jim bylo dle ust. § 49 odst. 1

cit. zákona vyhověno v plném rozsahu. Následně byly odvolací spisy postoupeny správnímu orgánu, který odvolání daňového subjektu zamítl.

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

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona 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.

Dle odst. 6 cit. ustanovení pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

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 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.

Dle ust. § 46 odst. 3 cit. zákona stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Podle ust. § 104 odst. 4 s.ř.s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Dle ust. § 109 odst. 4 cit. zákona ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti nejprve napadá postup krajského soudu, který dle jeho soudu k jeho žalobě náležitě nepřezkoumal rozhodnutí správního orgánu, nevysvětlil, z jakého důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že str. 7 napadeného rozhodnutí krajského soudu obsahuje odstavec obsáhle se věnující právě skutečnosti, zda byl správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu daň dle pomůcek. Krajský soud zde výstižně poznamenal, že tato námitka se v žalobě objevuje jakoby mimochodem, s čímž nelze než souhlasit. Z obsahu žaloby je totiž seznatelné, že stěžovatel v ní rozporuje jednotlivé kroky správce daně, když k vlastnímu přechodu „na pomůcky“ uvádí na str. 6 bod c) žaloby pouze „žalobce se domnívá, že žalovaný potvrdil použití pomůcek při vyměření v rozporu

s ust. § 31 odst. 5 ZSDP, neboť žalobce řádně doložil veškerá zdanitelná plnění na vstupu i na výstupu. Základ daně měl být stanoven dokazováním, neboť žalovaný ani správce daně neprokázali, že by došlo ke krácení příjmů podrobených dani z přidané hodnoty nebo ke zvyšování odpočtu daně na vstupu ...“ Jak patrně, stěžovatel argumentoval v této části své žaloby pouze v obecné rovině bez konkretizace skutkových okolností, které by dle jeho názoru měly zpochybnit postup správce daně. Z tohoto pohledu je proto zcela adekvátní odůvodnění, jež tomuto problému věnoval krajský soud, který poté následně pečlivě rozebral jednotlivé skutkové okolnosti vlastního vyměření daně (zcela v souladu s rámcem daným žalobou). Je však nutno zdůraznit, že, jak uvádí i krajský soud ve svém rozhodnutí, stěžovatel v ústním jednání před soudem konstatoval, že neodborný zásah do jeho počítače vedl ke ztrátě některých účetních dokladů (mj. skladové evidence), což bylo následně důvodem pro stanovení daně dle pomůcek, neboť na neunesení důkazního břemene nemá vliv, zda důvody tohoto neunesení byly objektivní či subjektivní povahy. Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné odkázat na obsah správního spisu, který vedle jiných písemností obsahuje i listinu nazvanou „Úřední záznam“ ze dne 7. 10. 2004, jejímž předmětem je jednak odůvodnění přechodu na pomůcky a dále rovněž i výpočet vlastní daňové povinnosti; tyto údaje pak rozvíjí i Zpráva o daňové kontrole projednaná s daňovým subjektem dne 27. 12. 2004. Ze správního spisu tak jednoznačně vyplynulo, že daňový subjekt k výzvě správce daně neprokázal vedení skladové evidence, stav zásob a provádění inventury, dále zdroj příjmů, ze kterých vrátil vložené finanční prostředky do podnikání, a další, přičemž tyto skutečnosti měly za následek nemožnost stanovení daně za pomoci dokazování. Tato fakta stěžovatel v odvolání proti platebním výměrům ani v žalobách nikterak nerozporoval, proto shledal Nejvyšší správní soud tuto kasační námitku nedůvodnou. Jestliže stěžovatel až v kasační stížnosti prezentuje skutečnosti rozporující úsudek správce daně o neunesení důkazního břemene a nutnosti stanovení daně dle pomůcek, Nejvyšší správní soud k nim z důvodu, že tyto skutkové okolnosti nebyly vyjádřeny v žalobě, dle ust. § 109 odst. 4 s.ř.s. nepřihlédl pro jejich novost. Jedná se o skutečnosti, které jsou obsaženy na čl. 3, 4 a 5 nahoře kasační stížnosti (vedení skladové evidence, předložení peněžního deníku, skladových karet, vedení evidence zásob a jejich stav, inventurní výpisy, chybějící zboží, reklamace a sešrotování zboží, půjčení finančních prostředků, rozdíl ve stavu zásob zjištěný správcem daně a uvedeným v daňovém přiznání). Nejvyšší správní soud rovněž nesouhlasí s tvrzením, že krajský soud měl mít na základě námitek prezentovaných v žalobě pochybnost o absenci účetních a jiných dokladů, neboť v žalobě žádné takovéto námitky obsaženy nebyly. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné zdůraznit, že správní soudnictví je budováno na principu přezkumu „k námitce“, což znamená, že správní soudy přezkoumávají správní rozhodnutí jen v rozsahu, v jakém je tento požadován žalobou. Rovněž je nutno si uvědomit, že takto žalobou vymezený rozsah soudního přezkumu je závazný i pro případné řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel nemá možnost účinně tvrdit i jiné skutkové či právní důvody v soudním řízení neuplatněné. Kasační stížnost stěžovatele je důkazem nepochopení těchto dvou stěžejních principů, což mělo za následek i poměrně úzce vymezený rozsah přezkumu vlastního stanovení daně dle pomůcek, když jeho rozšíření, o které se stěžovatel snažil až v kasační stížnosti, není díky zákonné dikci soudního řádu správního možné.

Stěžovatel dále uvádí, že orgány daňové správy a následně i soud nepřihlédl při stanovení daně k výhodám, jak jim prikazuje ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, že zejména nezohlednily jím poskytované slevy, nižší marže a slevové akce na zboží. Ani tato stížná námitka však nenachází oporu v soudním či správním spise. Předně, na straně osm a devět soudního rozhodnutí, lze nalézt důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí této žalobní námitky, nelze tedy vyslovit, že se soud s touto námitkou

nevypořádal. Fakt, že k výhodám bylo v daňovém řízení přihlédnuto, prokazuje např. rozhodnutí správního orgánu o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, zpráva o daňové kontrole či úřední záznam dokumentující přechod na pomůcky. Pokud se týká zohlednění poskytovaných slev, správní orgán na str. 7 napadeného rozhodnutí k tomu uvádí, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné doklady poskytnutí slev dokazující, s čím je nutno souhlasit. Z tohoto důvodu správce daně nemohl přihlédnout k něčemu, co v daňovém řízení nevyšlo najevo. Co se týká výše obchodní přírážky, v daňovém spise je na několika místech podrobně rozebrán způsob, jakým správce daně dospěl k její výši, včetně zápisů z místních šetření, při kterých byl proveden soupis náhodně vybraných vzorků zboží (pro zjištění obchodní přírážky). Současně je vhodné uvést, že stanovení daně dle pomůcek je odhadem výše daňové povinnosti daňového subjektu (který však musí být co do největší míry přesný). Za dané situace, tj. nesoučinnosti daňového subjektu se správcem daně, správce neměl jinou možnost, jak zjistit výši obchodní přírážky než zvolený způsob, který respektoval i rozdělení prodeje na velkoobchod a maloobchod. Právě z důvodu režimu stanovení daně dle pomůcek není možné po správci daně požadovat stanovení přesné výše obchodní přírážky pro každé prodávané zboží; takto by bylo možno postupovat jen v případě, že by stěžovatel dostal všem svým povinnostem a bylo by možno stanovit jeho daňový základ za jeho součinnosti. Proto je i tato námitka nedůvodná.

Jestliže stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že se správce daně dopustil při výpočtu početní chyby, Nejvyšší správní soud se k této námitce nemůže vyjádřit, neboť ji stěžovatel nikterak nekonkretizoval. Považuje však za vhodné zdůraznit, že dle stávající judikatury může správní soud k námitce přezkoumat i pomůcky jako takové, neboť pomůcky „musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností“ (rozsudek Nejvyššího správního ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005, www.nssoud.cz); zde však taková námitka absentuje.

K předposlední námitce o absenci podnikatele srovnatelného se stěžovatelem a z ní vyplývající nemožnosti použití podobného subjektu jako pomůcky a z právních důvodů z ní vyplývajících Nejvyšší správní soud na základě kombinace ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. a ust. § 104 odst. 4 s.ř.s. nepřihlédl pro její skutkovou a právní novost.

Jestliže v poslední řadě stěžovatel požaduje zohlednit právní názor vyjádřený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 3/2003, www.nssoud.cz, Nejvyšší správní zdůrazňuje, že se tak stalo. Ovšem v souzené věci je možno aplikovat právní názor týkající se ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a contrario, neboť jak správní orgán, tak i soud ve svých rozhodnutích zdůvodnily, jaké výhody byly při stanovení daně dle pomůcek zohledněny, neomezily se (na rozdíl od skutkového případu posuzovaného prvním senátem) na pouhé konstatování, nýbrž ho i podepřely skutkově a právně. Shodně je možno se vyjádřit i o nálezů Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05, <http://nalus.usoud.cz>, neboť daňový subjekt byl seznámen se skutečnostmi rozhodnými pro stanovení daně dle pomůcek, a to minimálně při projednávání Zprávy o daňové kontrole. Ani v tomto okamžiku mu nic nebránilo v tom, aby rozporoval zjištění učiněná v průběhu daňového řízení. Skutečnost, že stěžovateli bylo zřejmé, že kterým výhodám správce daně přihlédl, již při podání odvolání proti dodatečným platebním výměrům, je zřejmá i z těchto odvolání, kde na str. 3 a 4 daňový subjekt proti nim obsáhle argumentuje.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského 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

přihlédnout 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 nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu