

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Milana Kamlacha a JUDr. Marie Součkové v právní věci **žalobce Ing. E. B.,** zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61**, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 87/2001 - 45 ze dne 19. 11. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl nadepsaný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 1051/110/2000 ze dne 17. 1. 2001 a proti dodatečnému platebního výměru Finančního úřadu v Rumburku (dále jen „správce daně“) č. 990000261, č. j. 3867599/179971/5693 ze dne 29. 6. 1999. Posléze uvedeným rozhodnutím správce daně byla stěžovateli dodatečně vyměřena daňová povinnost k dani z příjmů fyzických osob za rok 1994 ve výši 267 160 Kč. Žalovaný pak svým rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru. Krajský soud předně dospěl k závěru, že k vyměření daňové povinnosti nedošlo po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon

č. 337/1992 Sb.“). Soud měl za nepochybné, že daňová kontrola za zdaňovací období roku 1994 byla zahájena protokolem o ústním jednání ze dne 9. 12. 1998. Kromě toho byl stěžovatel vyzván k prokázání a objasnění skutečnosti, kdy a od jakých dodavatelů byl nakoupen rum prodávaný v roce 1994, již výzvou ze dne 18. 7. 1997 doručenou stěžovateli 21. 7. 1997, přičemž i tato výzva splňuje veškeré náležitosti úkonu směřujícího k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Soud rovněž uvedl, že přestože napadené rozhodnutí nebylo prvotně řádně doručeno, když nebylo doručeno vedle zvoleného zástupce i do vlastních rukou žalobce, čímž došlo k porušení § 17 odst. 7 a § 48 odst. 5 cit. zákona, tak tato vada řízení byla záhy odstraněna dodatečným doručením napadeného rozhodnutí stěžovateli, a to 19. 7. 2002. Soud dospěl k závěru, že uvedená vada neměla vliv na správnost vyměření daně. Krajský soud neuznal za důvodnou námitku, že se žalovaný pokusil překvalifikovat postup správce daně z dokazování na pomůcky, aby se nemusel zabývat odvoláním v celém jeho požadovaném rozsahu, a tím porušil § 50 odst. cit. zákona. Podle soudu je ze správního spisu zřejmé, že základ daně a daň byla stanovena za použití pomůcek, což vyplývá nejen z vlastního postupu správce daně, nýbrž také ze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný navíc ve svém rozhodnutí skutečnost, že daň byla stanovena za použití pomůcek, náležitě popsal a odkazem na konkrétní listiny doložil. Soud neshledal, že by došlo k porušení § 2 odst. 1 a 2 cit. zákona, neboť stěžovatel byl s průběhem daňové kontroly seznamován a byla mu dána možnost prokázat veškeré zjištěné nesrovnalosti. Podle soudu je jedním z prostředků vymezujících vzájemný vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem rozložení důkazního břemene. V této souvislosti poukázal na široké pojetí § 31 odst. 9 cit. zákona, upravujícího důkazní břemeno daňového subjektu, a naopak úzké vymezení důkazního břemene správce daně podle § 31 odst. 8 téhož zákona. Soud zvážil, že v daném případě měl správce daně pochybnosti o řádném zaúčtování nákupu rumu v účetnictví stěžovatele, že stěžovatel nedoložil, jaký objem z celkového množství prodaného zboží připadá na maloobchod a velkoobchod, neprokázal výši marže, rovněž náležitě nedoložil výši slev zboží, ani interní předpis o oceňování či evidenci škod. S přihlédnutím k uvedeným ustanovením pak dospěl k závěru, že správce daně dal výzvami ze dne 18. 7. 1997 a 27. 7. 1999 stěžovateli potřebný prostor k tomu, aby prokázal, že veškeré tržby byly řádně zaúčtovány a přiznány na základě podaného daňového přiznání i jinými důkazními prostředky, než těmi, které doposud předložil. Pokud se jedná o zjištění rozsahu maloobchodní činnosti stěžovatele, byl soud toho názoru, že správce daně vyzval stěžovatele v souladu s § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 526/1990 Sb.“), k předložení evidence cen, kterou by bylo možno považovat za jeden z důkazů o výši marže u maloobchodního prodeje. Soud rovněž poukázal na § 4 odst. 2 a § 7 odst. 1 zákona č. 563/1990 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 563/1990 Sb.“). Soud dále neshledal, že by žalovaný výzvou k doplnění odvolání ze dne 14. 7. 2000 zaslanou stěžovateli, krom toho, že stěžovateli sdělil, že jeho daň byla stanovena za použití pomůcek (přičemž toto sdělení bylo zdůvodněno skutečností, že ze spisu nebylo dodatečně zřejmé, zda byl stěžovatel s touto skutečností seznámen), zároveň překvalifikoval postup správce daně. Přestože byl stěžovatel náležitě vyrozuměn o tom, že mu byla stanovena daň za použití pomůcek, se zpožděním, nebyly tím podle soudu porušeny § 31 odst. 5 a § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. v takové intenzitě, jež by měla vliv na stanovení výše daňové povinnosti. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný zabýval námitkou stěžovatele, zda daňová povinnost byla stanovena na základě pomůcek nebo dokazováním. Soud se rovněž shoduje se závěrem žalovaného, že dodatečně stanovená daň byla stanovena správně podle pomůcek, neboť účetnictví bylo neprůkazné, neúplné a nebylo tak možno z něho při stanovení daně vycházet. Pokud jde o projednání zprávy o daňové kontrole, soud se neztotožnil s názorem žalovaného, podle něhož je-li protokol o ústním jednání o projednání zprávy o daňové kontrole, který je součástí

předmětné zprávy, podepsán a datován, není již nutný podpis na samotné zprávě o daňové kontrole. Pochybení správce daně spočívající v neopatření zprávy o daňové kontrole datem a podpisy správce daně a žalobce však ani v tomto případě nemělo vliv na zákonnost následně učiněného rozhodnutí. Vzhledem ke stádiu daňového řízení plně postačuje v samotném protokolu uvést, že se daňový poplatník se zprávou seznámil, zprávu převzal, učinil vyjádření k jejímu výsledku a že správcem daně bylo učiněno poučení o bezdůvodném odepření podpisu protokolu. Jelikož v daném případě byly vráceny všechny doklady poskytnuté stěžovatelem, což sám stěžovatel potvrdil, nebylo již třeba jejich označení. Pokud jde o námitku, že správce daně porušil § 43 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. tím, že ve výzvě ze dne 15. 4. 1999 k předložení důkazů a ve výzvě ze dne 27. 7. 1999 k doplnění odvolání stanovil lhůtu 10ti dnů, dospěl soud k závěru, že těmito výzvami nebyl žalobce vyzýván podle § 43 odst. 2 cit. zákona k prokázání zjištěných skutečností v rámci vytýkacího řízení, nýbrž podle § 31 odst. 9 téhož zákona, tedy k prokázání skutečností, k jejichž průkazu byl správce daně vyzván. Jelikož posléze uvedené ustanovení nestanoví žádné lhůty, je nutné mít v této souvislosti na zřeteli § 14 odst. 1 cit. zákona, jež obecně upravuje lhůty pro úkony v daňovém řízení. S ohledem na znění uvedeného ustanovení soud neshledal porušení zákona, když nedospěl ani k závěru, že výzvy postrádají náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 písm. d) cit. zákona. Důvodnými neshledal rovněž námitky týkající se neoprávněného odepření žádosti o nahlédnutí do úplného spisu a nerespektování procesních ustanovení vztahujících se k řízení o námitkách, které byly vzneseny v průběhu vytýkacího řízení. Okolnost, že správce daně umožnil stěžovateli nahlédnout pouze do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, a naopak z důvodů uvedených v § 23 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb. odepřel nahlížení do neveřejné části spisu, nelze považovat za porušení daňového řádu ze strany správce daně. Stěžovatel podle soudu podal ve správním řízení námitku proti postupu pracovníka správce daně, tedy nikoliv námitku ve smyslu § 52 cit. zákona, nýbrž námitku ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) cit. zákona, která byla vyřízena zcela v souladu s § 16 odst. 6 cit. zákona, když tato námitka nebyla rozhodnutím ředitelky správce daně shledána důvodnou a proto jí nebylo vyhověno. Soud uvedl, že § 52 cit. zákona se týká jen námitek proti právním úkonům, jež souvisí s řízením vymáhacím a zajišťovacím; v daném případě ale daňové řízení v tomto stádiu nebylo. Soud tedy vzhledem ke shora uvedeným skutečnostem shledal, že napadené rozhodnutí bylo z hlediska žalobou uplatněných námitek vydáno v souladu se zákonem, když nezjistil vady, které by mohly mít z hlediska procesního vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a proto žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v plném rozsahu pro jeho nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky tímto soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], pro vady řízení, které spočívají v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán, vycházel, nemá oporu ve spise, a soud měl pro tuto důvodně vytýkanou vadu napadené rozhodnutí žalovaného zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a pro nepřezkoumatelnost rozsudku, kterou spatřuje v jeho nesrozumitelnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Konkrétní pochybení spatřuje stěžovatel v následujících skutečnostech: Ze strany 5 a násl. odůvodnění rozsudku soudu plyne, že stěžovatel byl poplatníkem daně z příjmů právnických osob ve smyslu § 17 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“). Z daňového spisu naopak vyplývá, že stěžovatel byl v rozhodném období poplatníkem daně z příjmů fyzických osob ve smyslu § 7 cit. zákona. V této části je rozsudek soudu podle stěžovatele nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Soud také nesprávně posoudil právní otázku namítané prekluze. Správce daně sepsal dne 9. 12. 1998 se stěžovatelem protokol o ústním jednání, ve kterém konstatoval zahájení daňové kontroly mj. ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994. Bylo dohodnuto, že doklady bude

předkládat a vysvětlení podávat daňový subjekt osobně. Takový úkon však není možné považovat za úkon, s nímž lze spojit začátek běhu nové tříleté lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Z § 21 odst. 1 a § 16 odst. 1 cit. zákona stěžovatel dovozuje, že k zahájení kontroly dochází až jejím fyzickým prováděním, tzn. skutečným prověřováním daňového základu daňového subjektu. V situaci absence záznamu o zahájení kontroly ve spise je podle něj možné za první prokazatelný úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu stanovení, o kterém byl stěžovatel zpraven, považovat až výzvu ze dne 15. 4. 1999. Soudem komentovaná výzva ze dne 18. 7. 1997, se týká kontroly daně z přidané hodnoty za období roku 1994, nikoliv daně z příjmů fyzických osob, což lze dovodit jak z textu samotné výzvy, tak z faktu, že před tímto datem u stěžovatele kontrola daně z příjmů fyzických osob nebyla zahájena, a rovněž ze skutečnosti, že tato výzva je správcem daně vedena ve spise, který se vztahuje k dani z přidané hodnoty. Z těchto skutečností stěžovatel dovozuje, že daň z příjmů fyzických osob za rok 1994 byla správcem daně stanovena po uplynutí prekluzívní lhůty. Soud měl podle stěžovatele rovněž pochybit v otázce nepředložení evidence cen dle § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., neboť toto ustanovení upravuje povinnost prodávajícího vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji spotřebního zboží prodávaného konečnému spotřebiteli. Stěžovatel však prodával potravinářské, nikoliv spotřební zboží, a proto nebyl podle uvedeného ustanovení povinen postupovat. Oporu ve spise nemá ani tvrzení, že správce daně dal výzvami ze dne 18. 7. 1997 a 27. 7. 1999 stěžovateli potřebný prostor k doložení skutečností prokazujících správnost zaúčtování a přiznání všech tržeb. První výzva nesouvisela s prováděnou kontrolou daně z příjmů fyzických osob, druhá výzva byla vydána až po ukončení kontroly a projednání zprávy o kontrole a vztahovala se až k podanému odvolání stěžovatele. V průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob tedy správce daně prokazatelně nevyzval stěžovatele k prokázání zaúčtování veškerých tržeb, alespoň odůvodnění rozsudku soudu posouzení této právní otázky neobsahuje. Stěžovatel spolupracoval v průběhu daňové kontroly se správcem daně a důvodně se domníval, že předložené doklady nebyly správcem daně zpochybněny. Bylo tedy na správci daně, aby stěžovatele vyzval k odstranění případně vzniklých pochybností nebo aby prokázal ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví stěžovatele. I proto je stěžovatel toho názoru, že neexistuje příčinná souvislost mezi nesplněním některé ze zákonných povinností při dokazování stěžovatelem a nemožností stanovit daňovou povinnost správcem daně. Skutková podstata, z níž žalovaný vycházel ve svém rozhodnutí, tak nemá oporu ve spise, resp. je s ním v rozporu. Stěžovatel rovněž napadá závěr soudu ohledně doručení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud uvedl, že nedostatek doručení napadeného rozhodnutí stěžovateli do vlastních rukou byl napraven dodatečným doručením, a to dne 19. 7. 2002, tedy již v době, kdy byla rok a čtyři měsíce podána žaloba ke krajskému soudu. Podle stěžovatele nedoručení rozhodnutí příjemci do vlastních rukou je vážným procesním pochybením a ve své podstatě i překážkou projednání žaloby soudem. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel žádá, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil tyto pro jeho rozhodnutí významné skutečnosti. Dne 3. 7. 1995 podal stěžovatel k správci daně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1994, v rámci něhož jako základ daně a jako daň uvedl částku 0 Kč. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 9. 12. 1998 byla téhož dne správcem daně u stěžovatele zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1994, 1995, 1996 a 1997, daně ze závislé činnosti za rok 1995, 1996 a 1997 a daně silniční za rok

1994, 1995, 1996 a 1997. V rámci daňové kontroly byl stěžovatel správcem daně vyzván dle § 16 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. k předložení veškerých účetních dokladů týkajících se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994. Výzvou správce daně ze dne 4. 3. 1999 byl stěžovatel vyzván mj. k předložení evidence prodejních cen za rok 1994 podle § 11 zákona č. 526/1990 Sb. Podle zápisu ve správním spise stěžovatel k tomuto požadavku správce daně uvedl, že evidenci cen za rok 1994 již nemá k dispozici. Přípisem správce daně ze dne 15. 4. 1999 byl stěžovatel vyzván k vysvětlení rozporu mezi výší marže vypočtené správcem daně formou aritmetického průměru na vybraném vzorku zboží a marží, jež vychází z údajů o tržbách za prodané zboží podle jednotlivých sazeb DPH uvedených v peněžním deníku za rok 1994. Zároveň byl stěžovatel vyzván, aby předložením důkazních prostředků prokázal, jakou průměrnou výši obchodní přirážky v roce 1994 skutečně uplatňoval. Na tuto výzvu odpověděl stěžovatel svým přípisem ze dne 30. 4. 1999, kde uvedl, že tvorba cen byla prováděna individuálně v souladu s § 2 a § 13 zákona č. 526/1990 Sb., a to ve vazbě na výši nákupních cen, záruční lhůty zboží, množství zboží na skladě, manipulační náročnost, ceny konkurence a v neposlední řadě na poptávku a při způsobu určování cen nehrála výše marže podstatnou úlohu. Ve správním spise je dále založena Zpráva o daňové kontrole podle § 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb. č. j. 9900036483/ 179930/0434 pro období roku 1994. Ve zprávě je konstatován průběh daňové kontroly, konkrétně skutečnost, že stěžovatel byl opakovaně vyzván k prokázání výše marže, neboť výše marže, jež byla vypočítána z údajů uvedených v daňovém přiznání, je podstatně nižší, než činí průměrná marže používaná ve velkoobchodech. Přes doplňující vyjádření stěžovatele však nebylo číselné vyjádření marže prokázáno. Dále je ve zprávě uvedeno, že vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel neunesl svoji důkazní povinnost, stanovil správce daně výši tržeb pomocí statisticky vypočítaných marží, k nímž došel statistickou metodou váženého průměru z vybraného vzorku zboží, a to samostatně pro zboží se sazbou DPH 5 % a pro zboží se sazbou DPH 23 %. Výpočtem provedeným s využitím takto kalkulovaných marží byl upraven stěžovatelem uvedený údaj o tržbách za prodané zboží za rok 1994 a vzniklý rozdíl mezi takto vypočítanými tržbami a tržbami uvedenými stěžovatelem byl jako zkrácené tržby připočten (spolu s nezahrnutými příjmy) do celkové částky, o níž správce daně zvýšil zdanitelné příjmy stěžovatele za rok 1994. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 18. 6. 1999 byl stěžovatel seznámen se zprávou o daňové kontrole. Součástí spisu je i výzva správce daně ze dne 18. 7. 1997, kterou byl stěžovatel vyzván k prokázání a objasnění tam uvedených skutečností, mj. kdy a od jakých dodavatelů nakoupen rum, jenž byl v roce 1994 prodáván. Podle plné moci ze dne 21. 6. 1999 zmocnil stěžovatel Ing. Pavla Lampu, aby jej v plném rozsahu zastupoval před místně příslušným správcem daně v souvislosti s veškerými úkony, které se týkají daňové kontroly daně z příjmů fyzických osoby za zdaňovací období roku 1994 až 1997. Podle ve spise založených doručenek bylo rozhodnutí žalovaného doručeno 19. 1. 2001 uvedenému zástupci stěžovatele a dne 19. 7. 2002 stěžovateli samému. V kasační stížností napadeném rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem je podle zjištění soudu správně identifikováno jak rozhodnutí žalovaného, tak rozhodnutí správce daně, jež byly napadeny žalobou, přičemž krajský soud uvedl, že dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob. V interpretační části rozsudku pak krajský soud na dvou místech uvedl, že se jedná o problematiku daně z příjmů právnických osob, resp. že stěžovateli náleželo postavení poplatníka daně z příjmů právnických osob a odkázal na příslušná ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. k této dani.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu se zásadou dispoziční, jíž je v řízení o kasační stížnosti proti rozhodnutí krajského soudu vázán, v rozsahu uplatněných stižních důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel předně namítá existenci důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který spatřuje v nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti rozhodnutí krajského soudu. To ve svém odůvodnění uvádí, že stěžovatel byl v předmětném zdaňovacím období poplatníkem daně z příjmů právnických osob, ačkoliv ve skutečnosti byl poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, což vyplývá i ze správního spisu. Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považuje takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 ze dne 4. 12. 2003). Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří i skutečnost, že rozhodnutí zkoumá správní úkon z jiných než žalobních důvodů (nejedná-li se o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), že výrok je v rozporu s odůvodněním, že rozhodnutí neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo že jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 ze dne 4. 12. 2003). Je zřejmé, že takovou vadou rozsudek krajského soudu netrpí, neboť je z něj zcela jasně seznatelné, jakým způsobem bylo rozhodnuto (žaloba byla zamítnuta) a výrok rozhodnutí nelze považovat za vnitřně rozporný či neodpovídající odůvodnění, které je naopak ve vztahu k výroku jednoznačné. Rovněž členění rozsudku je zcela v souladu s požadavky zákona a z jeho záhlaví vyplývá, kdo byl účastníkem řízení a kdo je rozsudkem vázán. Ostatně z vlastního odůvodnění stižního bodu je zřejmé, že stěžovatel takové skutečnosti nenamítá. Nejvyšší správní soud pak zjistil, že rozsudek není nepřezkoumatelný ani z druhého v úvahu přicházejícího důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nedostatek důvodů. Taková vada rozsudku obecně spočívá v nedostatku důvodů skutkových; nepřezkoumatelné naopak není soudní rozhodnutí, jež vykazuje pouze dílčí nedostatky odůvodnění. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů se musí jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 ze dne 4. 12. 2003). Nejvyšší správní soud připouští, že rozhodnutí krajského soudu vykazuje vady, když obsahuje odstavec, v němž je podáváno, že stěžovatel byl v předmětném zdaňovacím období poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Tato skutečnost však není vadou skutkového zjištění, neboť z označení stěžovatele i napadených správních rozhodnutí v jiných částech rozsudku uvedených je zřejmé, že stěžovatel byl poplatníkem daně z příjmů fyzických osob a z tohoto jeho postavení soud při rozhodných výkladech týkajících se posouzení žalobních námitek vycházel. Nejvyšší správní soud dovodil, že v případě uvedené pasáže rozsudku krajského soudu jde o nedostatek odůvodnění, který však přes svou závažnost neměl vliv na správnost posouzení konkrétních žalobních námitek uplatněných stěžovatelem v žalobě. V rozsudku jsou řádným způsobem identifikována obě napadená správní rozhodnutí, kterými byla doměřena daň z příjmů fyzických osob. Z ostatního obsahu odůvodnění rozsudku pak nepochybně vyplývá, že soudem byla k žalobním námitkám přezkoumána právě tato rozhodnutí, resp. správní řízení jim předcházející; proto je lichá námitka stěžovatele, že je otázkou, jaký spis byl vůbec soudu předložen. Chybná pasáž odůvodnění odkazující na daň z příjmů právnických osob se ani žádným jiným způsobem nepromítla do ostatních částí odůvodnění a neměla jakýkoliv praktický dopad na znění výroku rozhodnutí. Tento závěr platí mimo jiné proto, že vývody soudu ohledně postavení stěžovatele jakožto plátce daně z příjmů právnické z přidané

hodnoty jsou z hlediska posouzení žalobních námitek zcela irelevantní. Nejvyšší správní soud k této první námitce stěžovatele uzavírá, že odkaz na daň z příjmů právnických osob uvedený na dvou místech odůvodnění rozsudku krajského soudu nezpůsobuje nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů, když se jedná nepochybně o jinou vadu řízení před soudem, která však vzhledem ke skutečnostem výše uvedeným nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Další námitkou stěžovatele je nesprávné posouzení námitky uplynutí prekluzívní lhůty ze strany soudu. Stěžovatel namítá, že daň za zdaňovací období roku 1994 byla doměřena po uplynutí zákonné prekluzívní lhůty uvedené v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Podle tohoto ustanovení nelze obecně daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odstavce 2 uvedeného ustanovení dochází k přerušení prekluzívní lhůty tehdy, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. V takovém případě běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň lze podle stejného ustanovení vždy nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání podat. Stěžovatel v daném případě napadá, že sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly není úkonem směřujícím k vyměření daně, neboť tím je, podle jeho názoru, až skutečné fyzické prověřování daňového subjektu. Nejvyšší správní soud má za to, že úkonem, který má za následek přerušení běhu prekluzívní lhůty, je jakýkoliv úkon správce daně, jež směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému vyměření, který je učiněn vůči daňovému subjektu, jemuž má být daň stanovena nebo dodatečně vyměřena, a který má písemnou formu a byl dotyčnému daňovému subjektu doručen nebo byl alespoň zaznamenán do protokolu. Nejvyšší správní soud má za nepochybné, že tyto požadavky jsou plně splněny v případě daňové kontroly, neboť tou je rozuměn právě procesní postup správce daně, jímž se zjišťuje nebo prověřuje daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Z hlediska časového je třeba daňovou kontrolou rozumět celé období od okamžiku sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly do okamžiku projednání výsledků a podepsání zprávy o daňové kontrole. Již od okamžiku sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly totiž daňovému subjektu ve vztahu ke správci daně provádějícímu daňovou kontrolu náleží práva a povinnosti uvedené v § 16 odst. 2 a 4 cit. zákona. Zahájení daňové kontroly při ústním jednání lze tak považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., který má za následek přerušení prekluzívní lhůty podle odstavce 1 tohoto paragrafu, a to i v případech, kdy v průběhu takového ústního jednání, resp. ve stejný den, fyzické prověřování daňového základu nebylo zahájeno. V daném případě však stěžovatel podle protokolu o ústním jednání o zahájení daňové kontroly již v rámci něj vypovídal o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně, konkrétně o výši marže a vkládání vlastních prostředků do podnikání. S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud zato, že daňová kontrola byla v posuzovaném případě zahájena ústním jednáním uskutečněným 9. 12. 1998, o němž byl téhož dne sepsán protokol, jež byl podepsán i zástupcem stěžovatele. V předmětné věci jde přitom o běh prekluzívní lhůty u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1994, kdy povinnost podat daňové přiznání vznikla v roce 1995, tzn. prekluzívní lhůta začala běžet dnem 1. 1. 1996 a měla skončit dnem 31. 12. 1998. Daňová kontrola, tedy úkon směřující k vyměření daně, tak byla zahájena v průběhu uvedené tříleté prekluzívní lhůty. Nová prekluzívní lhůta podle § 47 odst. 2 cit. zákona začala běžet 1. 1. 1999 a její konec, nedošlo-li by k jejímu dalšímu přerušení, by nastal 31. 12. 2001. Zahájení daňové kontroly však v dané

věci nelze považovat za poslední úkon správce daně směřující k vyměření daňové povinnosti stěžovatele, protože dalším úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona bylo vydání dodatečného platebního výměru, k němuž došlo 29. 6. 1999 a o němž byl stěžovatel vyrozuměn 19. 7. 1999. Tento úkon má za následek opětovné přerušení běhu prekluzívní lhůty a zahájení běhu nové prekluzívní lhůty od 1. 1. 2000. Tato prekluzívní lhůta pak skončila 31. 12. 2002. Z uvedeného vyplývá, že jestliže rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně, bylo vydáno 17. 1. 2001 a nabylo právní moci 19. 7. 2002 (srov. dále výklady o posouzení námitky nesprávného doručení rozhodnutí o dovolání), došlo k vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1994 v době, kdy neuběhla ani subjektivní tříletá lhůta k vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., ani objektivní desetiletá lhůta stanovená v § 47 odst. 2 cit. zákona. Námitce uplynutí prekluzívní lhůty tak nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit, přičemž pro posouzení této otázky nebylo z důvodů výše uvedených rozhodující posouzení povahy výzvy správce daně ze dne 21. 7. 1997. Proto jen na okraj Nejvyšší správní soud uvádí, že se shoduje s názorem krajského soudu, že i tato výzva splňovala výše uvedené náležitosti úkonu směřujícího k vyměření nebo dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 1994, neboť jí byly zjišťovány mimo jiné skutečnosti, které mohly mít vliv na stanovení daňového základu předmětné daně za uvedené zdaňovací období.

Stěžovatel dále namítá, že nebyl povinen vést evidenci podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb. Podle tohoto ustanovení jsou prodávající povinni vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji, pokud jde o ceny spotřebního zboží prodávaného konečnému spotřebiteli. Stěžovatel namítá, že neprodával spotřební, nýbrž potravinářské zboží. Tato argumentace však podle soudu neobstojí, neboť potravinářské zboží, jež stěžovatel prodával, lze nepochybně považovat za typ spotřebního zboží ve smyslu uvedeného ustanovení. Snaha o konstrukci vztahu exkluzivity mezi pojmy spotřební a potravinářské zboží jeví se soudu jako umělá a neodpovídající obsahové náplni použitých výrazů. O tom ostatně svědčí i znění § 4 odst. 3 vyhlášky č. 580/1990 Sb., kterou se provádí zákon č. 526/1990 Sb., podle něhož se evidence cen spotřebního zboží prodávaného konečnému spotřebiteli nevyžaduje u změn cen zboží podléhajícího rychlé zkáze, pokud k nim dochází v průběhu dne; v takovém případě se eviduje pouze výchozí cena čerstvého zboží. Z toho je zřejmé, že zákonem předepsaná evidence cen podle § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb. se vztahuje i na evidenci cen realizovaných při prodeji potravinářského zboží konečnému spotřebiteli, neboť jsou to především některé druhy zboží potravinářského, které proléhají rychlé zkáze ve smyslu § 4 odst. 3 vyhlášky č. 580/1990 Sb.

Stěžovatel v kasační stížnosti popírá, že by mu byl ze strany správce daně dán prostor k doložení skutečností prokazujících správnost zaúčtování a přiznání všech tržeb, když uvádí, že výzva z roku 1997 nesouvisela s prováděnou kontrolou daně z příjmů fyzických osob a výzva z 27. 7. 1999 byla vydána až po ukončení kontroly a projednání zprávy o kontrole a vztahovala se až k podanému odvolání stěžovatele. Z toho stěžovatel dovozuje, že v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob nebyl ze strany správce daně prokazatelně vyzván k prokázání zaúčtování veškerých tržeb. Ze správního spisu však Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel byl v průběhu daňové kontroly dne 9. 2. 1999 vyzván k předložení veškerých účetních dokladů týkajících se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 a dne 4. 3. 1999 k předložení evidence prodejních cen podle § 11 zákona č. 526/1999 Sb. Dne 15. 4. 1999 pak byl stěžovatel správcem daně vyzván k vysvětlení rozporu mezi marží, jež vyplývá z jím poskytnutých dokladů, a správcem daně statistickou metodou vypočítaných marží, pokud jde o prodej zboží v roce 1994. Stejnou výzvou byl stěžovatel vyzván, aby předložením důkazních prostředků prokázal, jakou

průměrnou výši obchodní přirážky v roce 1994 skutečně uplatňoval u prodeje zboží podle jednotlivých sazeb DPH. Zároveň bylo ze správního spisu zjištěno, že stěžovatel takové důkazní prostředky v průběhu daňové kontroly nepředložil. Po takovém zjištění však nelze uvedené námitce stěžovatele přisvědčit, neboť to byly právě uvedené výzvy, kterými byl stěžovatel v průběhu daňové kontroly opakovaně vyzýván k předložení dokladů o řádném zaúčtování všech tržeb, a to buď správcem daně přesně označených, nebo jiných dokladů, neboť správce daně připustil prokázání skutečností i jinými důkazními prostředky. Zároveň tak nelze souhlasit s tím, že by stěžovatel mohl důvodně předpokládat, že jím předložené doklady nebyly zpochybněny. O tom, že jím poskytnuté údaje o tržbách uvedené v předloženém peněžním deníku jsou ze strany správce daně zpochybňovány, byl stěžovatel seznámen v rámci poslední z uvedených výzev a rovněž v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Pokud pak stěžovatel vyčítá správci daně, že měl postupovat podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. a prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, není taková výtka důvodná, neboť správce daně tak učinil. Správce daně totiž ve správním spise doložil, že výše marže, která by vycházela z údajů obsažených v peněžním deníku (tedy evidenci, jíž měl stěžovatel povinnost vést), neodpovídá výši marži zjištěné statistickým postupem u vybraného vzorku zboží a je výrazně nižší než výše marže obvykle dosahované ve velkoobchodě. K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že v situaci, kdy průměrná procentní výše dosahované marže, jež vyplývá z údajů v peněžním deníku, se rovná 1,03 %, existují skutečně vážné pochybnosti o průkaznosti údajů uvedených v peněžním deníku. Bylo tedy na stěžovateli, aby v situaci, kdy jej správce daně vyzval k odstranění pochybností předložením evidence cen či jinými doklady, tak učinil, neboť takovou povinnost mu ukládá § 31 odst. 9 cit. zákona. Lze pak souhlasit se žalovaným i krajským soudem, že jestliže stěžovatel neprokázal skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, porušil tak nejen uvedené ustanovení, nýbrž tím také byla splněna první ze dvou podmínek stanovených v § 31 odst. 5 cit. zákona pro stanovení daně podle pomůcek. I pokud jde o závěr ohledně existence druhé podmínky, tj. nemožnosti stanovit daň dokazováním, lze se žalovaným a krajským soudem souhlasit. V situaci, kdy stěžovatel přes výzvu správce daně nepředložil ani neoznačil jakékoliv důkazní prostředky, jež by sloužily k prokázání skutečné výše obchodní přirážky realizované při velkoobchodním prodeji, a údaje, jež měl správce daně k dispozici od stěžovatele, byly důvodně posouzeny jako nevěrohodné, byly fakticky vyčerpány možnosti stanovení daně prostřednictvím dokazování. Příčinná souvislost mezi uvedeným nesplněním zákonné povinnosti stěžovatele podle § 31 odst. 9 cit. zákona a nemožností správce daně stanovit daňovou povinnost dokazováním tedy podle zjištění soudu v daném případě existuje. K povaze použitých pomůcek Nejvyšší správní soud uvádí, že jakkoliv správcem daně aritmetickým průměrem vypočtené výše marže mohly sloužit jako důkaz existence skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinné evidence vedené stěžovatelem ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) cit. zákona, takový výpočet provedený toliko u vzorku několika výrobků prodávaných stěžovatelem nemohl bez dalšího sloužit jako důkazní prostředek podle § 31 odst. 4 cit. zákona pro stanovení základu daně. Správce daně však mohl poté, co ověřil, že jsou splněny podmínky § 31 odst. 5 cit. zákona, takto zjištěné hodnoty marže použít jako pomůcky ve smyslu § 31 odst. 6 téhož zákona.

Poslední námitkou stěžovatele obsaženou v kasační stížnosti je skutečnost, že rozhodnutí žalovaného nebylo stěžovateli původně doručeno do vlastních rukou, když bylo doručeno pouze zmocněnci stěžovatele. To je považováno za vážné procesní pochybení a překážku projednání žaloby soudem, přičemž toto pochybení nemělo být, podle stěžovatele, dodatečným doručením zhojeno. Nejvyšší správní soud v této věci zjistil, že ve správním

spise byla založena plná moc, jež daňového poradce zmocňovala k zastupování stěžovatele pouze před správcem daně a v souvislosti se všemi úkony, které se týkaly daňové kontroly. V daném případě se tedy nejednalo o neomezenou plnou moc pro celé daňové řízení ve smyslu § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Přes tuto skutečnost žalovaný doručil své rozhodnutí původně jen daňovému poradci a nikoliv stěžovateli samotnému. Žalovaný pak, vědom si svého pochybení, doručil své rozhodnutí do vlastních rukou stěžovateli o více než rok později, dne 19. 7. 2002, tedy v době, kdy již bylo před krajským soudem vedeno řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud při posouzení významu vady doručení a účinku pozdějšího doručení stěžovateli vyšel z následujících úvah. V situaci, kdy je ve správním spise založena speciální plná moc, jež zmocňuje daňového poradce k zastupování daňového subjektu v rozsahu všech úkonů souvisejících s daňovou kontrolou, a nikoliv neomezená plná moc, musí žalovaný doručit rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě takové daňové kontroly vždy daňovému subjektu samotnému. Předpokladem právní moci správního rozhodnutí je jeho řádné doručení v souladu s § 17 odst. 4 a 17 odst. 7 cit. zákona. Z toho lze dovodit, že rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci až dodatečným doručením stěžovateli, tedy 19. 7. 2002. Na okamžik doručení správního rozhodnutí v posledním stupni byl podle dřívější právní úpravy správního soudnictví, jež platila v době doručení rozhodnutí žalovaného, také vázán počátek běhu lhůty pro podání žaloby ke krajskému soudu (srov. § 250b odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění platném a účinném do 31. 12. 2002 (dále též „o. s. ř.“). Procesní předpis v té době účinný však pamatoval i na výše popsanou situaci, ke které došlo v posuzovaném případě, a to ve svém § 250b odst. 2 o. s. ř. Podle tohoto ustanovení byla-li žaloba podána někým, kdo tvrdil, že mu rozhodnutí správního orgánu nebylo doručeno, ač s ním jako s účastníkem řízení mělo být jednáno, soud ověřil správnost tohoto tvrzení a uložil správnímu orgánu doručit tomuto účastníku správní rozhodnutí a podle okolností odložil jeho vykonatelnost. Tímto stanoviskem soudu byl správní orgán vázán. Po uskutečněném doručení předložil správní orgán spisy soudu k rozhodnutí o žalobě. V daném případě bylo rozhodnutí stěžovateli doručeno dodatečně i bez výzvy soudu, ten pak v intencích cit. ustanovení pokračoval v řízení. Účinky úkonů učiněných soudem v řízení podle o. s. ř. pak zůstaly zachovány i při řízení dokončeném dle s. ř. s. (§ 130 odst. 1 s. ř. s.). Dodatečným doručením rozhodnutí žalovaného tedy bylo umožněno rozhodnutí krajského soudu ve věci, a proto je i poslední námitka stěžovatele nedůvodná.

Nejvyšší správní soud s poukazem na výše uvedené tedy neshledal naplnění důvodů kasační stížnosti, a proto kasační stížnost dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. 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** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.)

V Brně dne 8. února 2005

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu