ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Milady Tomkové a soudců JUDr. Bohuslava Hnízdila a JUDr. Brigity Chrastilové v právní věci **žalobce: Ing. J. V.,** zastoupen JUDr. Olenou Cvetlerovou, advokátkou, se sídlem Praha 5, Ke Klimentce 42, proti **žalovanému: Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 23/2000 - 65 ze dne 25. 7. 2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá kasační stížností rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 38 Ca 23/2000 - 65 ze dne 25. 7. 2003, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. FŘ - 5421/1/99 ze dne 2. 9. 1999, jímž bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti předchozímu rozhodnutí Finančního úřadu pro Praha 2, dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu fyzických osob za rok 1994 č. j. 82758/98/002911/5212 ze dne 23. 6. 1998.

Stěžovatel uplatňuje kasační důvody podávané z § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky postupu žalovaného a správního orgánu I. stupně, jehož důsledkem je nezákonnost, z § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když namítá vady řízení před žalovaným, pro které mělo být jeho rozhodnutí soudem v předcházejícím řízení zrušeno, a z § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když tvrdí nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Pokud jde o konkrétní stěžovatelova tvrzení, pak stěžovatel předně prohlašuje, že důvody jeho kasační stížnosti jsou tytéž, jako byly důvody žaloby, s výjimkou námitky neplatnosti plné moci udělené D. V. Stěžovatel tak za základní důvod kasační stížnosti považuje neukončení kontroly z důvodu nepodepsání zprávy o kontrole řádně zmocněnou osobou. Městský soud v Praze dle stěžovatele považuje obě plné moci udělené jak D. V., tak B. D. za plné moci platné a generální. Tím ovšem uznává, že po určitou dobu daňového řízení, konkrétně od 21. 5. 1998 do 28. 5. 1998, měl stěžovatel dvě řádné zmocněnkyně najednou, což je v rozporu s § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon"), podle něhož smí daňový subjekt být v daňovém řízení ve stejné věci zastoupen pouze jedním zmocněncem. Žalovaný tak měl plnou moc udělenou B. D. odmítnout a vrátit ji zmocniteli s tím, že je nepřípustné zmocnit v téže věci další osobu s poučením, že musí nejprve plnou moc udělenou D. V. odvolat či zastoupení jinak ukončit. S B. D. tak neměl vůbec jednat, místo toho však začal bez ukončení zmocnění D. V. komunikovat s B. D., takže vše, co bylo doručováno B. D., jakoby doručeno nebylo. Městský soud v Praze tedy připustil možnost souběžné existence dvou platných plných mocí pro dvě zmocněnkyně jednoho daňového subjektu v jednom daňovém řízení – tedy v jedné věci.

Další nesprávné posouzení právní otázky stěžovatel spatřuje v tom, že Městský soud v Praze neshledal pochybení v takovém postupu, kdy správce daně své rozhodnutí stěžovateli vůbec nedoručil; soud dospěl k nesprávnému závěru, že i když na doručence chybí podpis stěžovatele, má se za to, že mu doručeno bylo, protože podal odvolání k žalovanému.

Stěžovatel dále namítá, že ač má každý daňový subjekt právo nahlédnout do spisu s výjimkami tam uvedenými, stěžovateli bylo takové právo upřeno. Stěžovatel se domáhal nahlédnutí do zprávy o kontrole, ale nebyl mu předložen originál této zprávy, ale opis bez podpisu kompetentní osoby. Stěžovatel tak nebyl seznámen se základním dokumentem; předložení opisu bez náležitostí, tj. razítka a podpisu odpovědné osoby, není totéž, co seznámení se se zprávou o kontrole. Nepředložení originálu zprávy o kontrole s řádnými podpisy a razítkem je tedy porušením stěžovatelových práv vyplývajících z § 23 odst. 1 a 3 zákona.

Stěžovatel dále tvrdí, že v napadeném rozsudku není vysvětleno, proč měl stěžovatel právo námitek proti zprávě o kontrole, která byla již více než rok ukončena. Konstatování této skutečnosti bez vysvětlení a návaznosti na spisový materiál je nepřezkoumatelné.

Samostatným bodem kasační stížnosti je stěžovatelova námitka proti použití pomůcek. Přestože předložené podklady s dalším dokazováním by dle stěžovatele vedly k možnosti stanovit výši daně dokazováním, správce daně nedůvodně použil pomůcek. Městský soud v Praze v rozsudku uvádí, že nebyly předloženy důkazy ke stanovení skutečné výše příjmů, nebyla určena vstupní cena Hotelu V., a proto bylo pomůcek použito oprávněně. Obsah správního spisu však tomuto závěru soudu neodpovídá – z dodaných dokladů je zřejmé, že výši příjmů bylo možno sestavit a tedy i daň stanovit dokazováním, není pravdou, že by nebyly předloženy žádné či téměř žádné doklady. Tržby v hotovosti se vykazují podle peněz, tedy opačně, než je uvedeno v napadeném rozsudku, a to tak, že se sečtou peníze z tržeb a na celkovou sumu se vystaví pokladní příjmový doklad, a to denně. Účetní, která u stěžovatele pracovala, avšak nikoli v místě, kde k tržbám dochází, nemohla vědět, zda a jak stěžovatel příslušný den spočítal peníze z tržby. Nemohla tedy vědět, na jakém základě je pokladní příjmový doklad vystaven. Stěžovatel kromě toho nikdy neuvedl, že marže je 300 %. Pokud se správci daně dostalo takové informace, měl povinnost si ji prověřit ve smyslu

zásady materiální pravdy. Pokud jde o nemovitost „Hotel V.“, pro správce daně dle stěžovatele nebylo problémem zjistit její cenu v době nabytí prostřednictvím vyměřené daně darovací, neboť nemovitost stěžovatel nabyl darem. Vstupní cena by tak byla lehce zjistitelná, pokud by stěžovatel byl vyzván k doložení konkrétních podkladů. Stěžovatel prováděl odpisy správně, a sice ze vstupní ceny, kterou je cena hotelu v době nabytí plus hodnota technického zhodnocení, jehož výše je patrna z faktur, které stěžovatel uhradil za opravy a úpravy nemovitosti a za instalaci zařizovacích předmětů spojených pevně s nemovitostí. Namísto toho, aby správce daně provedl dokazování, konstatoval neprokazatelnost výše vstupní ceny majetku.

Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Kromě toho stěžovatel navrhuje, aby podané kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek.

Žalovaný ve svém vyjádření důvodnost kasační stížnosti popírá. Poukazuje na skutečnost, že zatímco stěžovatel v žalobě zpochybňoval daňovou kontrolu, její ukončení, projednání a podepsání zprávy o kontrole, přičemž namítal neplatnost plných mocí k zastupování při daňové kontrole udělených D. V. a B. D. a uváděl, že správce daně postupoval nesprávně, když jednal s osobami, které nebyly řádně zmocněny, v kasační stížnosti naopak akceptuje a uznává plnou moc udělenou D. V. a tvrdí, že správce daně souběžně jednal se dvěma stěžovatelovými zástupci. Věcně k této námitce žalovaný uvádí, že v daňovém řízení zastupoval stěžovatele vždy jen jeden zmocněný zástupce. Obě plné moci byly posouzeny jako neomezené, přitom s B. D. začal správce daně jednat poté, kdy obdržel plnou moc, tj. od 21. 5. 1998, a nejednal nadále již s D. V.

Ke stěžovatelově námitce nedostatku doručení rozhodnutí správce daně pak žalovaný uvádí, že původně bylo rozhodnutí zasíláno na adresu stěžovatele „K. 47, P. 2“. Na zásilce bylo pracovníkem pošty označeno, že se adresát odstěhoval. Proto bylo rozhodnutí doručeno podle § 17 odst. 2 zákona do provozovny stěžovatele na adresu „Hotel V., N. H. 60, P. 5“. Tvrzení stěžovatele, že mu rozhodnutí nebylo doručeno, vyvrací skutečnost, že se proti němu v zákonné lhůtě odvolal.

Námitka stěžovatele směřující do nemožnosti shlédnout originál zprávy o kontrole opatřené řádnými podpisy a razítkem jde dle žalovaného nad rámec žalobních bodů, jak je stěžovatel v žalobě vymezil. Kromě toho zpráva o daňové kontrole a protokol o projednání zprávy o daňové kontrole byly podepsány zmocněným zástupcem stěžovatele a jejich originály opatřené podpisy odpovědných osob byly předány zástupci stěžovatele. Z tohoto důvodu do nich nemohl stěžovatel nahlédnout u správce daně. Originály těchto listin byly řádně podepsány a absence razítka na těchto listinách není vadou.

Pokud jde o zpochybnění oprávněnosti doměření daňové povinnosti podle pomůcek, žalovaný je nepovažuje za důvodné. Názor, že správce daně mohl sám stanovit vstupní cenu nemovitosti na základě daně darovací, doplnil stěžovatel až v kasační stížnosti a z písemností, které jsou součástí správního spisu, vyplývá, že stěžovatel neprokázal skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván a hodnověrným způsobem nedoložil a neprokázal výši příjmů, uvedených v daňovém přiznání. Na výzvu správce daně nepředložil doklady o platbách v hotovosti za ubytování, knihu hostů, procentní obsazení ubytovacího zařízení ani vnitřní předpis o způsobu poskytování individuálních slev z cen ubytování v návaznosti na prvotní doklady. Stěžovatel ani jiným hodnověrným způsobem neprokázal správnost výše příjmů z ubytování, zahrnutých do celkových příjmů z podnikání, které uvedl v daňovém

přiznání. Ani na opakované výzvy stěžovatel nepředložil doklady o vstupní ceně hotelu, které byly podkladem pro výpočet odpisů. Z § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona vyplývá, že důkazní břemeno leží na stěžovateli, nikoli na správci daně. Zákon nepřipouští, aby správce daně suploval povinnosti daňových subjektů a prokazoval skutečnosti, které jsou ze zákona povinny prokazovat tyto subjekty.

Ze shora uvedených důvodů proto žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu správního spisu vedeného společně pro právní věci zdejšího soudu sp. zn. 6 Afs 32/2003, sp. zn. 6 Afs 33/2003 a sp. zn. 6 Afs 34/2003 Nejvyšší správní soud zejména zjistil, že Finanční úřad pro Prahu 2 vydal dne 23. 6. 1998 dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za rok 1994, proti kterému se stěžovatel odvolal. Tímto platebním výměrem byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob ve výši 1 219 540 Kč. Jeho odvolání pak žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 9. 1999 zamítl. Žalovaný poukázal na § 10 odst. 3 zákona a dospěl k závěru, že daňová kontrola byla zahájena a ukončena řádně za přítomnosti oprávněné osoby, s níž správce daně zprávu o daňové kontrole projednal. Podle žalovaného stěžovatel nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností svoji zákonnou povinnost, takže nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Proto správce daně stanovil daň za použití pomůcek. Z obsahu listin založených ve spise, zejména protokolů o ústním jednání pořízených v průběhu řízení a výzev učiněných vůči stěžovateli správcem daně, vyplývá, že u stěžovatele probíhala mimo jiné kontrola daně z příjmu fyzických osob za roky 1993, 1994 a 1995. Dne 24. 2. 1998 stěžovatel předložil plnou moc D. V., peněžní deník, karty HIM, pokladní a bankovní doklady, přijaté a vydané faktury, knihu tržeb Hotelu V. (to vše vážící se k roku 1993) a mzdovou evidenci za roky 1993 a 1994. V průběhu ústního jednání bylo mimo jiné konstatováno, že příjmy a výdaje uvedené v předloženém peněžním deníku za rok 1993 nesouhlasí s údaji v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1993. V peněžním deníku údajně absentovaly příjmy z rekreačního střediska v Ch. Správce daně téhož dne stěžovatele vyzval k doložení podkladů, zejména kupních smluv na rekreační středisko v Ch., na byt a garáž v N. B., a k doložení vstupní ceny Hotelu V. Stěžovatel následně dne 27. 2. 1998 požádal o prodloužení osmidenní lhůty k jejich předložení. Dne 11. 3. 1998 proběhlo další ústní jednání, jehož předmětem bylo pokračování daňové kontroly, na němž byly mimo jiné předloženy další účetní doklady, dohody o provedení práce, uzávěrkové operace za rok 1993, kupní smlouva na rekreační středisko v Ch., darovací smlouva na budovu a pozemek N. H., smlouva o smlouvě budoucí kupní týkající se bytu

a její dodatek, nájemní smlouva na byt v N. B., smlouva o smlouvě budoucí na garáž tamtéž a potvrzení o úhradě kupní ceny bytu a garáže. Kromě toho bylo předloženo stěžovatelovo „Prohlášení poplatníka“ za zaměstnance za rok 1994. Bylo konstatováno, že v peněžním deníku za rok 1993 není u příjmů rozepsán základ daně a daň z přidané hodnoty. D. V., která stěžovatele zastupovala, uvedla, že „... v roce 1993 byla stanovena marže takto: restaurace 300 %, nápoje 200 – 300 %, cigarety 80 %, ubytování – individuální, poskytované slevy u stálých hostů“. Bylo ujednáno předložení výpisu z katastru nemovitostí ohledně bytu a garáže v N. B. a znaleckého posudku na „Hotel V.“. Dne 13. 3. 1998 byl stěžovatel vyzván mimo jiné k předložení řádně vedeného peněžního deníku za rok 1993, evidence zásob, iventarizačních soupisů, knihy hostů s uvedením čísla pokoje a doby pobytu, vnitřního předpisu o poskytování slev z ubytování, kalkulace cen, jídelních a nápojových lístků a dokladů o platbách v hotovosti za ubytování v roce 1993. Na dalším ústním jednání

konaném dne 26. 3. 1998 byly konstatovány nesrovnalosti v účtování daně z přidané hodnoty a ohledně denních tržeb v hotovosti bylo zástupkyní stěžovatele uvedeno, že ty byly evidovány účetní „... na základě podkladů (ne peněz) předaných majitelem ...“. Dále byl předložen znalecký posudek a výpis z katastru nemovitostí na „Hotel V.“. Téhož dne byl stěžovatel vyzván mimo jiné k předložení dokladu o hodnotě daru ve výši 8000 Kč, o využití bytu v N. B. ke kancelářským účelům, vnitřního předpisu o poskytování slev v „Hotelu V.“, knihy hostů a k doložení plateb v hotovosti za ubytování. Dne 6. 4. 1998 na dalším ústním jednání bylo mimo jiné konstatováno, že „... do 6. 4. 98 nebyly předloženy doklady o vstupní ceně Hotelu V. pro odpis do výdajů ...“ a že dosud nebyl předložen řádně vedený peněžní deník za rok 1993 a 1994, kniha hostů za rok 1993 a 1994, doklady o platbách v hotovosti za ubytování a procentní obsazenost ubytovacího zařízení, knihy jízd automobilů Mercedes a Opel za roky 1993, 1994 a 1995. Ohledně roku 1995 bylo konstatováno, že výdaje nesouhlasí s daňovým přiznáním. Na dalších jednáních konaných ve dnech 14. 4. 1998 a 20. 4. 1998 byla část požadovaných dokladů předložena, při projednání zprávy o daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 1993, 1994 a 1995 dne 28. 5. 1998 bylo konstatováno, že nebyly předloženy všechny požadované doklady, že tedy nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním a že správce daně je oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

Pokud jde o obsah soudního spisu, z něj pak Nejvyšší správní soud zjistil, že rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 9. 1999 napadl stěžovatel dne 4. 11. 1999 žalobou, v níž namítal, že daňová kontrola nebyla řádně ukončena, zpráva o kontrole s ním nebyla projednána a nebyla jím podepsána. Nebyla-li ukončena daňová kontrola, je vydání dodatečného platebního výměru předčasné. Plná moc udělená B. D., která podepisovala zprávu o kontrole, postrádá datum, a proto je absolutně neplatná. Neplatná je i plná moc udělená D. V. Kromě toho stěžovatel namítal nedůvodnost použití pomůcek pro stanovení daně. Stěžovateli nebyly výzvy doručovány, ty byly doručovány pouze účetním bez platných plných mocí. Správce daně mohl navíc výši daně ověřit dokazováním, mohl si opatřit chybějící znalecký posudek o ceně nemovitosti. Znalecké posudky existovaly, ale stěžovatel k jejich předložení nebyl vyzván. Podáním ze dne 17. 12. 1999 stěžovatel žalobu doplnil, v části žalobní důvody zopakoval, v části pak uvedl další žalobní body, těmi se však Městský soud v Praze nezabýval, neboť byly uplatněny po lhůtě pro podání žaloby samotné.

Městský soud v Praze tak dospěl k závěru, že daňová kontrola byla řádně ukončena. Správce daně jednal do 21. 5. 1998 s D. V. a po tomto datu, kdy byla předložena plná moc stěžovatele B. D., s B. D. Neuvedení data na plné moci neznamená její neplatnost. Pokud jde o splnění podmínek pro doměření daně podle pomůcek, ty podle Městského soudu v Praze splněny byly. Stěžovatel přes výzvy správce daně řádně nedoložil nejen vstupní cenu hotelu, z níž uplatňoval odpisy, ale zejména neunesl důkazní břemeno ohledně výše příjmů tak, jak je vykázal v daňovém přiznání. Vzhledem k nepředložení dokladů prokazujících výši skutečných příjmů stěžovatele v předmětném zdaňovacím období, nemohl správce daně tento údaj uvedený v daňovém přiznání prověřit dokazováním, a protože od tohoto údaje se odvíjí stanovení výsledné daňové povinnosti, nemohla být ani tato stanovena dokazováním a správce daně musel přistoupit k doměření daně z příjmů podle pomůcek. Městský soud v Praze se v napadeném rozsudku rovněž zabýval doručováním rozhodnutí v I. stupni daňového řízení a dospěl k závěru, že ani v této otázce žalovaný nepochybil. Městský soud v Praze na základě shora uvedených závěrů žalobu zamítl. Rozsudek o zamítnutí žaloby byl stěžovateli doručen dne 22. 9. 2003 a ten jej napadl kasační stížností.

Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost lze podat z některého z důvodů, které jsou taxativně uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podávané z § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a jeho kasační stížnost je přípustná.

Nejvyšší správní soud tedy napadený rozsudek v mezích řádně a včas uplatněných kasačních důvodů přezkoumal a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejprve Nejvyšší správní soud považuje za účelné předeslat, že kasační stížnost představuje opravný prostředek ve správním soudnictví, jenž může směřovat pouze vůči pravomocnému rozhodnutí příslušného krajského soudu (v tomto případě Městského soudu v Praze), které je pak zkoumáno, jak již z názvu tohoto opravného prostředku vyplývá, na principu kasace. V kasační stížnosti proto nelze uvádět důvody, kterými stěžovatel ve skutečnosti napadá rozhodnutí správního orgánu, pokud je neuplatnil již v soudním řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí, které je nyní kasační stížností napadáno, tj. pokud tvrzení obsažená v kasační stížnosti ve skutečnosti nesměřují proti způsobu, jakým se soud v předchozím řízení vypořádal s řádně uplatněnými námitkami proti postupu správního orgánu. Řádně uplatněnými námitkami u krajského soudu proti postupu správního orgánu jsou pak taková tvrzení, která nalézají svoji oporu ve včas uplatněných žalobních bodech. Je-li třeba podat kasační stížnost obsahující kasační důvody ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí, proti kterému směřuje (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), pak v řízení o kasační stížnosti se uplatňuje princip koncentrace. Nejvyšší správní soud se tak při níže podaných úvahách mohl navíc zabývat toliko těmi tvrzeními, kterými byly ve lhůtě podle § 106 odst. 2 s. ř. s. vymezeny kasační důvody. Další podání stěžovatele, která původní kasační důvody po lhůtě vyplývající z § 106 odst. 2 s. ř. s. rozšiřují, Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat, a tedy k podáním stěžovatele došlým ve dnech 1. 9. 2004, 20. 12. 2004 a 21. 12. 2004 obsahově souhrnně k právním věcem vedeným pod sp. zn. 6 Afs 32/2003, sp. zn. 6 Afs 33/2003 a sp. zn. 6 Afs 34/2003, v nichž stěžovatel s poukazem na rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu doplňuje svoji argumentaci obsaženou v kasační stížnosti o další výhrady k postupu Městského soudu v Praze a žalovaného, Nejvyšší správní soud nad rámec vymezený kasačními důvody nemohl přihlížet.

Stěžovatel svoji kasační stížnost uvádí tvrzením, že důvody, pro které kasační stížnost podává, jsou tytéž, jako byly důvody žaloby, s výjimkou námitky neplatnosti plné moci udělené D. V. Zatímco tedy v řízení o žalobě brojil proti rozhodnutí žalovaného tvrzením, že plné moci pro zastupování při daňové kontrole udělené D. V. a B. D. nejsou platné, přitom uváděl konkrétní důvody neplatností těchto plných mocí, a žalobní důvod, jímž byl podle § 75 odst. 2 s. ř. s. vymezen rozsah přezkumné činnosti Městského soudu v Praze, spočíval v tom, že správce daně jednal coby se zástupci stěžovatele s osobami, z nichž ani jedna nebyla stěžovatelem k takovému jednání zmocněna, v kasační stížnosti nyní odlišně od řízení před Městským soudem v Praze tvrdí, že plná moc udělená D. V. je platnou plnou mocí, a nyní uplatněný kasační důvod pak spočívá dle stěžovatele v tom, že správce daně jednal souběžně se dvěma stěžovatelovými zástupci. Obě stěžovatelova tvrzení tak sice věcně souvisejí s otázkou zmocněných osob a týkají se údajně nesprávného postupu správce daně při jednání s nimi, avšak zatímco v žalobě stěžovatel spatřoval pochybení v tom, že bylo jednáno s osobami, se kterými jednáno být nemělo, neboť ani jedna z těchto osob, tj. ani B. D., ani D. V., k takovému jednání jménem stěžovatele nebyla zmocněna, nyní je spatřováno pochybení v tom, že správce daně jednal s B. D., ač měl nadále i po předložení stěžovatelovy plné moci této osobě, k němuž došlo dne 21. 5. 1998, jednat nadále s D. V.; podle stěžovatele bylo

zapotřebí „... plnou moc, udělenou B. D., odmítnout a vrátit ji zmocniteli s tím, že je nepřípustné zmocnit v téže věci další osobu ...“. Vymezil-li stěžovatel rozsah soudního přezkumu tak, že Městský soud v Praze byl povinen vyřešit otázku platnosti a rozsahu obou zmocnění, jež byla dle tvrzení stěžovatele neplatnými a v jejichž případě nešlo ve skutečnosti o zmocnění k zastupování v daňovém řízení, a poté, kdy po posouzení této otázky bylo tvrzení neplatnosti obou plných mocí shledáno nedůvodným a kdy byly obě plné moci shledány generálními, považuje stěžovatel za vadu daňového řízení skutečnost, že správce daně jednal v rozporu s § 10 odst. 3 zákona se dvěma zmocněnci souběžně, dospívá Nejvyšší správní soud k závěru, že se kasační stížnost opírá v této námitce o jiný důvod, než byl uplatněn v řízení před Městským soudem v Praze, přitom ty závěry soudu, k nimž dospěl na základě uplatněného žalobního důvodu mířícího na jednání správce daně s osobami, jež k zastupování stěžovatele nebyly zmocněny, nejsou nyní stěžovatelem zpochybňovány. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná mimo jiné tehdy, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Namítá-li tedy stěžovatel nyní skutečnost, že správce daně jednal se dvěma stěžovatelovými zástupci současně, nic mu nebránilo, aby tuto námitku uplatnil již v řízení před Městským soudem v Praze. Za tohoto stavu je tedy v této námitce kasační stížnost nepřípustnou a Nejvyšší správní soud se tedy kasační stížností v této části nemohl zabývat.

Pokud jde o další stěžovatelovu námitku, podle níž bylo stěžovateli v průběhu daňového řízení upřeno právo nahlédnout do spisu, neboť stěžovateli nebyl předložen originál zprávy o daňové kontrole, ale pouze opis bez podpisu kompetentní osoby, ani ta neodpovídá žádné z námitek, které byly stěžovatelem uplatněny v řízení před Městským soudem v Praze, ač jejímu uplatnění stěžovateli nic nebránilo. Za tohoto stavu je tedy i v této námitce kasační stížnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou a Nejvyšší správní soud se tedy kasační stížností ani v této části nemohl zabývat.

Namítá-li dále stěžovatel nedostatek doručení rozhodnutí správce daně vydaného v I. stupni daňového řízení, pak při posouzení přípustnosti této námitky podle pravidel podávaných z § 104 odst. 4 s. ř. s. jde Nejvyšší správní soud až na samu hranici příznivosti posouzení pro stěžovatele. Žaloba byla totiž podána proti třem rozhodnutím žalovaného současně a nedostatek doručení je tvrzen na druhé straně žaloby v odstavci, který je nadepsán textem „K bodu 1:“ (aniž by žaloba obsahovala obdobný nadpis ohledně jiných „bodů“). „Bodem 1“ tak může být jedině tvrzení stěžovatele na první straně žaloby, v němž stěžovatel uváděl, že žalovaný zamítl odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za rok 1993 č. j. 980000962, čemuž by odpovídal i výslovný odkaz na nesprávnost doručení výhradně tohoto platebního výměru na druhé straně žaloby v odstavci nadepsaném „K bodu 1:“. Za situace, kdy žaloba směřovala proti třem rozhodnutím žalovaného současně (až následně došlo k vyloučení přezkumu zbylých dvou rozhodnutí žalovaného k samostatnému soudnímu řízení usnesením č. j. 38 Ca 410/99 - 13 ze dne 3. 1. 2000) a kdy jednotlivé námitky byly uplatněny společně vůči všem rozhodnutím žalovaného, Městský soud v Praze se zabýval i námitkou nedostatku doručení i ve vztahu k řízení, jež předcházelo vydání rozhodnutí žalovaného, které bylo přezkoumáno v soudním řízení ukončeným vydáním nyní napadeného rozsudku, a je tak důvodu se touto námitkou zabývat i nyní v řízení o kasační stížnosti, kde již byla uplatněna jako kasační bod, jak Nejvyšší správní soud z obsahu kasační stížnosti, byť ne zcela přehledného, dovozuje. Tuto námitku však Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou. Podle § 17 odst. 2 zákona se doručuje v bytě, provozovně, obchodní místnosti, kanceláři a nebo pracovním místě, kde se osoba, jíž má být doručeno, zdržuje. Ze správního spisu vyplývá, že dodatečný platební výměr č. 980000961 (rozhodnutí Finančního úřadu

pro Prahu 2 č. j. 82758/98/002911/5212 ze dne 23. 6. 1998) byl stěžovateli doručován do vlastních rukou společně s platebním výměrem č. 980000962 (rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 2 č. j. 82791/98/002911/5212 ze dne 23. 6. 1998), přitom nejdříve bylo stěžovateli doručováno na adresu „K. 47, P. 2“, odkud se zásilka vrátila zpět opatřena údajem, že se adresát odstěhoval, a následně bylo přistoupeno k doručení do „Hotelu V.“. Ustanovení § 17 odst. 2 zákona, které určuje pravidla pro doručování, i když připouští rozličná místa, kam může být doručeno, předpokládá, že bude na některém z míst podávaných v § 17 odst. 2 větě první zákona doručeno skutečně adresátovi. Doručenka, která se vrátila, je opatřena toliko razítkem „Hotelu V.“, aniž by z ní vyplývalo, že si stěžovatel zásilku skutečně převzal. Pro posouzení doručení není tedy rozhodné místo, kam bylo stěžovateli doručováno, ale rozhodující je skutečnost, zda na tomto místě bylo doručeno právě stěžovateli. Doručení stěžovateli však z obsahu správního spisu nevyplývá. V této otázce tedy Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud stěžovateli do vlastních rukou oba shora uvedené platební výměry skutečně doručeny nebyly, šlo jednoznačně o vadu řízení. Pokud však jde o otázku, zda jde o takovou vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, tu Nejvyšší správní soud uzavírá, že se o takovou vadu řízení nejedná.

Při posouzení intenzity vady řízení spočívající v nesprávném doručení rozhodnutí správního orgánu I. stupně musí být nutně brána v úvahu míra, v jaké byl stěžovatel v důsledku takového pochybení zkrácen na svém procesním právu brojit proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně, a musí být tedy zejména posouzena skutečnost, zda fakticky bylo takto porušeno stěžovatelovo zákonem zaručené právo na trvání odvolací lhůty. V kontextu s těmito zjištěními pak musí být vyhodnoceny skutečné důsledky, které byly stěžovateli v příčinné souvislosti s takovým nesprávným doručením způsobeny. Nejvyšší správní soud tu při hodnocení této otázky dospívá k obdobnému závěru, jaký učinil i Městský soud v Praze. Bylo-li proti rozhodnutí, u něhož není podle obsahu správního spisu vykázáno doručení do vlastních rukou osoby, jíž mělo být doručeno, podáno v řádné lhůtě osobou, jež je k tomu oprávněna, odvolání, a reaguje-li takové odvolání na skutečnosti, jež jsou obsahem takového rozhodnutí, pak lze uzavřít, že vada řízení spočívající v nesprávném doručení rozhodnutí vydaného v I. stupni daňového řízení byla následným průběhem řízení zhojena. Byť jde tedy o vadu řízení, nejedná se o vadu řízení takové intenzity, že by pro ni Městský soud v Praze měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Z těchto důvodů tedy této námitce obsažené v kasační stížnosti nelze přisvědčit.

Tvrdí-li stěžovatel dále, že v napadeném rozsudku není vysvětleno, proč měl stěžovatel právo námitek proti zprávě o kontrole, která byla již více než rok ukončena, přitom konstatování této skutečnosti bez vysvětlení a návaznosti na spisový materiál je nepřezkoumatelné, ani tuto námitku Nejvyšší správní soud neshledává důvodnou. Jediným místem napadeného rozsudku Městského soudu v Praze, na něž by mohlo toto stěžovatelovo tvrzení dopadat, je věta uvedená na sedmé straně rozsudku, podle níž „Skutečnost, že žalobce byl dne 10. 3. 1999 seznámen se zprávou o kontrole a vznesl námitky proti postupu správce daně při kontrole, neznamená, že by kontrola nebyla řádně ukončena projednáním zprávy dne 28. 5. 1998.“. Městský soud v Praze tu argumentoval v tom směru, že na ukončení daňové kontroly projednáním, k němuž došlo dne 28. 5. 1998 za účasti zmocněné zástupkyně stěžovatele B. D., nemá žádný vliv skutečnost, že sám stěžovatel se s touto zprávou seznámil až později. Tuto argumentaci Nejvyšší správní soud nepovažuje za jakkoli problematickou. Pokud stěžovatel tvrdí, že „konstatování této skutečnosti je nepřezkoumatelné“, pak nepřezkoumatelnost by mohl nejvýše dovozovat (byť například i ze stejného věcného důvodu) ve vztahu k celému rozsudku. Ten však Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným neshledává, a to ani pro nesrozumitelnost, ani pro nedostatek důvodů. Za nepřezkoumatelné

pro nesrozumitelnost lze obecně považovat 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. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoli na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom 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. Žádnou z těchto vad napadeného rozsudku však Nejvyšší správní soud nedovodil a ohledně této stěžovatelovy námitky tak uzavírá, že tato námitka rovněž důvodnou není.

Samostatnou námitkou obsaženou v kasační stížnosti je námitka proti použití pomůcek; podle stěžovatele je z dodaných dokladů zřejmé, že výši příjmů bylo možno sestavit a tedy i daň stanovit dokazováním, a tedy předložené podklady spolu s dalším dokazováním by dle stěžovatele vedly k možnosti stanovit výši daně. Má-li se touto námitkou Nejvyšší správní soud zabývat, musí zvláště pečlivě vymezit svoji přezkumnou pozici a zřetelně určit úhel, jakým bude na problematiku oprávněnosti přechodu správce daně na stanovení daně za použití pomůcek nahlížet. Při soudním přezkumu ve věci daní musí být na straně jedné důsledně dbáno na zachování podmínek fair procesu pro účastníka takového daňového procesu, tj. přezkum musí být na základě řádně uplatněných žalobních či kasačních důvodů zaměřen na kontrolu, zda správce daně nezneužil specifik daňového řízení v neprospěch účastníka takového řízení, na straně druhé je však třeba vždy plně respektovat specifika, jež se promítají zejména v rozdělení důkazního břemene v průběhu řízení. Při posuzování této stěžovatelovy námitky vychází Nejvyšší správní soud z toho, že žádný daňový subjekt se nemůže zprostit dvou povinností; první z nich je povinnost přiznat daň, druhou povinností je pak svá tvrzení, jež se vztahují k jeho povinnosti daň přiznat a na základě nichž byla daň přiznána v konkrétní výši, následně také doložit. V daňovém řízení tedy nelze odhlížet od takové zákonné konstrukce, podle níž má účastník daňového řízení, nyní v postavení stěžovatele, povinnost unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní. Stanoví-li zřetelně § 31 odst. 9 zákona, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, pak pro posouzení dané věci toto pravidlo nelze vyložit jinak, než že daňový subjekt má povinnost podat daňové přiznání a v něm skutečnosti o svém hospodaření tvrdit, a v rozsahu těchto tvrzení musí být následně připraven unést důkazní břemeno. Správce daně pak musí při soudním přezkumu obhájit způsob, jakým ke shora uvedeným povinnostem daňového subjektu přistoupil, konkrétně zda účastníka daňového řízení pro něj srozumitelným způsobem vyzval ke splnění důkazního břemene ohledně jím dříve tvrzených skutečností, zda tak učinil zákonným způsobem a zda ke svým povinnostem v rámci daňového řízení nepřistoupil toliko formálním, pro účastníka nepříznivým způsobem. Účastník daňového řízení má totiž nejen povinnost, ale také právo doložit všechny skutečnosti, jimiž hodlá podepřít svá předchozí tvrzení. Pokud tedy ve světle shora uvedených zásad Nejvyšší správní soud nahlíží na závěry Městského soudu v Praze, pak v nich taková pochybení, jež by v rozsahu uplatněné námitky stěžovatele, tj. že nebyly důvody pro použití pomůcek, přivodila nutnost zrušit jeho rozsudek, neshledává. Stěžovatel byl v době od února do června 1998 zřetelně a srozumitelně vyzván k předložení dokladů, z nichž on sám vycházel při stanovení své daňové povinnosti. Z protokolů, jak byly ve stručnosti shora citovány, vyplývá, že ač byl v tomto směru vyzýván, zejména nepředložil knihu hostů, předpis o poskytování individuálních slev ani doklady o platbách v hotovosti

za ubytování, to vše za rok 1993 a 1994 (marná výzva správce daně ze dne 13. 3. 1998, ze dne 26. 3. 1998), neodstranil nesrovnalosti ohledně vedení peněžních deníků za rok 1993, 1994 a 1995, na něž byl správcem daně opakovaně upozorňován, a nedoložil vstupní cenu Hotelu V. (marná výzva již ze dne 24. 2. 1998). Přestože by byl Nejvyšší správní soud připraven aprobovat takový postup žalovaného, jímž by v průběhu daňového řízení konstatoval nikoli toliko přehled těch podkladů, které stěžovatelem poskytnuty byly, ale pro stěžovatele jasně identifikovatelným způsobem zejména těch podkladů, jež stěžovatel dosud nedoložil, neboť právě posléze uvedené skutečnosti byly pro stěžovatele významnější, a stejně tak byly právě tyto údaje rozhodující i pro samotné použití pomůcek správcem daně, lze-li rozsah nepředložených podkladů dovodit porovnáním výzev na straně jedné a protokolárního zachycení předaných podkladů na straně druhé, pak Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že žalovaný své povinnosti dostál, byť toliko v nezbytné míře. Nebyla-li stěžovatelem pro účely odpisů doložena vstupní cena hotelu, v němž poskytoval ubytování, a nebyly-li doloženy platby uskutečněné v hotovosti za ubytování v tomto hotelu, pak nebyly předloženy podklady nikterak marginálního významu. Pro Nejvyšší správní soud není rozhodujícím, že podklady nebyly předloženy „ve lhůtě 8 dní“, ale že nebyly v průběhu daňové kontroly předloženy vůbec. Klíčovou tu Nejvyšší správní soud shledává skutečnost, že z obsahu správního spisu nade vší pochybnost vyplývá, že stěžovatel nebyl připraven ty skutečnosti, z nichž v rámci svého účetnictví vycházel, a jež tedy byly určujícími pro jeho správné vedení a následně pro správné stanovení stěžovatelovy daňové povinnosti, které tak stěžovateli musely být známy již v době, kdy je zohledňoval v rámci svého účetnictví a kdy si svoji daňovou povinnost stanovoval, správci daně věrohodně na místě doložit, případně učinit jasné a konkrétní návrhy v tom směru, jaké přesvědčivé a v době daňové kontroly již existující důkazní prostředky by měly být správcem daně využity. Není tedy namístě například tvrdit, že si správce daně mohl cenu nemovitosti stanovit sám, když podklady pro její stanovení nepředložil ten, komu taková povinnost svědčí.

Z obsahu správního spisu je tedy najisto postaveno, co stěžovatel k výzvám správce daně nepředložil. Nebyl-li schopen v průběhu daňové kontroly prokázat skutečnosti, o něž opíral své účetnictví a na základě nichž tak stanovoval výši základu daně, byla výše základu daně a tím i sama stěžovatelova daňová povinnost zpochybněna. Za tohoto stavu, kdy předmětem stěžovatelova podnikání byly mimo jiné ubytovací služby v ubytovacích zařízeních včetně provozování hostinských činností v těchto zařízeních, avšak o účetní doklady nebylo možno opřít cenu nemovitosti, v níž byla ubytovací a související hostinská činnost prováděna a jež byla předmětem odpisů, ani tržby v hotovosti za ubytování, pak nebylo možno správcem daně vycházet z účetnictví jako z důkazního prostředku a správce daně přistoupil k použití pomůcek oprávněně. Ani tato námitka stěžovatele tak není důvodná.

Omezil-li stěžovatel v žalobě své námitky ohledně použití pomůcek na skutečnost, že nebylo důvodu k jejich použití („... napadená rozhodnutí trpí podstatnou vadou řízení, spočívající v nedůvodném použití pomůcek ...“, jak stěžovatel uvedl v závěru druhé strany žaloby, přitom dále argumentoval toliko v takto vymezeném rozsahu) a směřoval-li kasační důvod nejen do důvodnosti jejich použití, ale i do samotného postupu správce daně („... toto vše spadá pod žalobní důvod: nebylo třeba použít pomůcek ...“, jak stěžovatel uvedl v závěru kasační stížnosti na osmé straně, z čehož vzápětí dovodil, že „... žalobní důvody původní trvají ... a kasační stížnost je důvodná“, což však doplnil podáním doručeným téhož dne jako samotná kasační stížnost označeným „Rozšíření kasačních stížností“, kde namítá i konkrétní pochybení při výpočtech za použití pomůcek), pak se musí Nejvyšší správní soud zabývat tím, zda je v této části kasační stížnost přípustná. I zde je třeba odkázat na § 103 odst. 1 písm. b) a § 104

odst. 4 s. ř. s., podle nichž jsou-li namítány vady řízení před žalovaným (v tomto případě i před správcem daně rozhodujícím v I. stupni daňového řízení), nemohou být poprvé namítány až v řízení o kasační stížnosti, pokud mohly být uplatněny již v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je kasační stížností napadáno. Stěžovateli nic nebránilo, aby již v řízení před Městským soudem v Praze zpochybňoval kromě důvodnosti použití pomůcek i způsob, jakým je použil. Je-li námitka proti způsobu použití pomůcek dávána stěžovatelem do souvislosti s tím, že „... až teprve dnes (tj. 2. 10. 2003, tedy v době sepisování kasační stížnosti) mohl stěžovatel zjistit, že závěrečná zpráva o kontrole ze dne 28. 5. 1998 byla skutečně podepsána paní D., ale též správcem daně ...“, pak tím stěžovatel nijak nezdůvodňuje, proč nemohl námitku proti způsobu, jakým byly pomůcky použity, uplatnit dříve. Ani Nejvyšší správní soud žádné takové důvody neshledává. V této otázce tedy nezbývá než uzavřít, že námitka směřující proti nesprávnému způsobu použití pomůcek, jež se následně objevuje i v dalších podáních stěžovatele doručených Nejvyššímu správnímu soudu, neodpovídá žádné z námitek, které byly stěžovatelem uplatněny v řízení před Městským soudem v Praze, ač jejímu uplatnění stěžovateli nic nebránilo. Za tohoto stavu je tedy i v této námitce kasační stížnost podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou a Nejvyšší správní soud se tedy kasační stížností ani v této části nemohl zabývat.

Ohledně pomůcek tedy musí argumentace Nejvyššího správního soudu ustat na shora předneseném závěru o jejich důvodnosti. Na témže závěru měla však ustat i argumentace Městského soudu v Praze, jež byla až do tohoto okamžiku argumentací správnou. Rozsah soudního přezkumu, jenž zásadně podle § 75 odst. 2 s. ř. s. determinuje přezkumnou činnost soudu, byl v této otázce omezen právě na důvodnost použití pomůcek, a nikoli již na postup správce daně, při němž bylo samotných pomůcek použito. Naznačené úvahy Městského soudu v Praze v tom směru, jaké skutečnosti byly použity jako pomůcky a jak s nimi bylo naloženo (první část posledního odstavce na str. 8 napadeného rozsudku), jež snad měly zohlednit zjištění soudu ohledně marží tvrzených stěžovatelem, resp. jeho zástupkyní, v průběhu daňového řízení, které nebyly pro posouzení stěžovatelem vymezených žalobních bodů jakkoli relevantními a které nyní stěžovatel, jak shora uvedeno, přesto nepřípustně zpochybňuje, překračovaly rámec příslušného žalobního bodu a Nejvyšší správní soud se jejich správností ani úplností proto nyní nezabýval.

Shledal-li tedy Nejvyšší správní soud poslední z řádně uplatněných námitek stěžovatele zčásti nedůvodnou a zčásti nepřípustnou, přitom žádná z ostatních námitek nebyla důvodnou, nezbývá mu než kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítnout. Za této procesní situace se již Nejvyšší správní soud samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Pokud jde o náklady řízení o kasační stížnosti, o těch rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. To by náleželo žalovanému. Protože však žalovaný žádné náklady neuplatňoval a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že žalovanému, přestože měl ve věci plný úspěch, se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 27. ledna 2005

JUDr. Milada Tomková
předsedkyně senátu