ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **MVDr. F. Š.**, zast. JUDr. Antonínem Tunklem, advokátem, se sídlem Komenského 6/V, Dačice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Prokišova 5, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, ze dne 2. 2. 2004, č. j. 10 Ca 313/2001 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 8. 2001, č. j. 1616/110/2001. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dačicích, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998.

V označené žalobě stěžovatel žalovanému správnímu orgánu zejména vytýkal, že neshledal porušení platných právních předpisů ve smyslu § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a potvrdil postup Finančního úřadu v Dačicích, který tvrdil, že daňový subjekt neprokázal údaje ohledně daňového základu, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, ale za použití pomůcek. Doplnil, že žalovaný správní orgán v řízení postupoval účelově a podjatě, odkázal na rozpor mezi hmotněprávními a procesněprávními skutečnostmi. Dále žalovanému správnímu orgánu vytýkal nerespektování zásad daňového řízení. Stejně tak

žalovanému vytýkal, že nepřezkoumal všechny relevantní skutečnosti, zejména pak týkající se osobních vkladů do podnikání. Konečně pak stěžovatel vytýkal i pochybení při výslechu svědka, pana R. Na základě výše uvedených skutečností pak požadoval zrušení napadaného rozhodnutí a vrácení věci k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu zamítl. Z odůvodnění tohoto rozsudku zejména vyplynulo, že za situace, kdy byla daň vyměřena dle pomůcek, musel žalovaný v odvolacím řízení postupovat právě podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, přičemž jeho úkolem již bylo toliko především posoudit, zda byly dodrženy zákonné požadavky pro takovéto stanovení daně, což se i stalo. Krajský soud ve vztahu k souzené věci dále zejména uvedl, že stěžovatel neprokázal povahu prostředků vložených do podnikání, nezanesl do účetnictví veškeré údaje a neunesl tak důkazní břemeno. Správce daně proto musel daň doměřit dle pomůcek. Krajský soud v Českých Budějovicích dále uvedl, že stěžovatelova námitka týkající se výslechu pana R. je neoprávněná. Doplnil, že označená osoba nebyla v postavení svědka, ale podávala toliko vysvětlení ohledně zaplacení kupní ceny za osobní automobil; správce daně toliko ověřoval skutečnosti ohledně prodeje vozidla a nebylo třeba vyrozumívat stěžovatele o termínu místního šetření.

Na základě výše uvedených skutečností pak Krajský soud v Českých Budějovicích přisvědčil žalovanému správnímu orgánu a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel kasační stížnost, a to z důvodu podřaditelného pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Konkrétně zejména namítal, že soudní přezkum nebyl správný a úplný, soud důsledně nezkoumal spisový materiál a tento nehodnotil v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Dále uvedl, že ozřejmil povahu vkladů do podnikání a jejich nesprávné zaúčtování, a stejně tak, pokud správce daně uznal jako nákladovou položku výdaje za vakcinace, pak bylo možno vyčíslit i částku, kterou žalobce takto získal. Stěžovatel dále vytýkal porušení zákona v případě výslechu svědka R. K tomuto doplnil, že správce daně zneužil svého postavení a oslabil stěžovatelovu možnost obrany, a to z důvodu, že výslechu (pana R.) stěžovatel nebyl přítomen, čímž došlo k porušení zákona o správě daní a poplatků. Konečně uvedl, že krajský soud pochybil, když vyložil, že v souzené věci nebyly vydány dvě zprávy o daňové kontrole, ale toliko jedna; stěžovatel upozornil na skutečnost, že dualita takových rozhodnutí by mohla vést k zastřeným úkonům správce daně, a to tím spíše, že podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků zpráva nemusí být žalobcem podepsána (*„Bezdůvodné odepření podpisu je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné.“*).

Na základě výše uvedených skutečností pak stěžovatel požadoval zrušení označeného rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterém zejména uvedl, že u osobních vkladů do podnikání bylo rozhodující, že stěžovatel neprokázal, že tyto prostředky byly řádně zdaněny a tedy, že neunesl důkazní břemeno. K vakcinacím pak žalovaný doplnil, že stěžovatel o nich neúčtoval, tedy účetnictví nebylo úplné, a proto bylo třeba postupovat dle pomůcek. K námitce týkající se výslechu svědka R. pak žalovaný uvedl, že v souladu s ustanovením § 15 zákona o správě daní a poplatků provedl místní šetření u společnosti A s. spol. s r. o., při kterém jednatel společnosti, pan R., jako osoba zúčastněná na řízení a nikoliv jako svědek, podával vysvětlení dle § 15 odst. 5 citovaného zákona. Konečně pak k námitce týkající se stěžovatelem tvrzené duality zpráv o daňové kontrole žalovaný uvedl, že se

nejednalo o dvě zprávy o daňové kontrole, ale toliko o jednu, neb první exemplář byl toliko koncept zprávy předaný stěžovateli s tím, že konečné projednání zprávy bude provedeno dne 13. 12. 2000, čímž žalovaný dal stěžovateli navíc i možnost vyjádřit se ke zjištěním tam obsaženým, popř. proti nim uplatnit námitky. Dne 4. a 8. 12. 2000 potom stěžovatel předložil písemná vyjádření ke kontrole, nazvaná jako námitky. Ty pak vedly k upřesnění zprávy o daňové kontrole a tato byla dne 13. 12. 2000 se stěžovatelem řádně projednána (viz protokol č. j. 26207/00/087930/2513) v souladu s § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a nikoliv v rozporu s ním, jak tvrdí stěžovatel. S odkazem na výše uvedené žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvodem, který stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatel je zastoupen advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel za tento důvod označil důvod vymezený pod písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s, tedy nesprávné právní posouzení právní otázky soudem, je třeba se vyjádřit k dopadu významu tohoto důvodu.

Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu, nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak nebyl správně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Taková pochybení však Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích neshledal.

Podle Nejvyššího správního soudu je třeba nejdříve poukázat nejdříve na znění relevantních zákonných ustanovení:

Ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi*

na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků doplňuje, že *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.*

Ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků pak režim dokazování vymezuje tak, že v daňovém řízení *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.*

Ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků potom výše uvedené determinuje, a to tak, že správce daně prokazuje:

a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu,
b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce,
c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem,
d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost uváděné skutečnosti i prokázat, vyjma skutečností vymezených v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Neprokáže-li jím uváděné skutečnosti, má správce daně možnost použít institut pomůcek.

V souzené věci Nejvyšší správní soud ze správního spisu, ve vztahu k obsahu a rozsahu kasační stížnosti, zjistil, že stěžovatel podal (jako osoba samostatně výdělečná osoba v oblasti veterinární péče) přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 1998. Dne 3. 5. 2000 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly byl stěžovatel vyzván, aby prokázal, že vklady vložené do podnikání představují řádně zdaněné peněžní prostředky, a dále, aby prokázal, že účtoval o všech skutečnostech. Jak vyplynulo ze správního spisu, stěžovatel tyto skutečnosti řádně neprokázal. Ze správního spisu (z protokolu ze dne 14. 8. 2000) dále vyplynulo, že dne 14. 8. 2000 bylo prováděno místní šetření u společnosti A. s. spol. s r. o., kde jednatel označené společnosti, pan R., podával vysvětlení k prodeji osobních vozidel, které zakoupil stěžovatel. Stejně tak ze správního spisu ve vztahu k souzené věci vyplynulo (z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 11. 2000), že stěžovatel převzal, navíc na žádost své zástupkyně, která jej zastupovala v řízení před správcem daně, dne 27. 11. 2000 (nepodepsaný) výtisk zprávy o kontrole s tím, že má možnost se k tam vyjádřeným zjištěním správce daně vyjádřit, a to předtím, než zpráva bude s

konečným výsledkem projednána. Dne 20. 8. 2001 bylo pak vydáno žalobou napadané rozhodnutí.

Z výše uvedeného tak vyplývá, že v souzené věci se u skutečností, jejichž prokázání bylo po stěžovateli požadováno a které neprokázal, nejednalo o skutečnosti vymezené v § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, a proto povinnost tvrzení, jakož i důkazní, měl daňový subjekt, tedy stěžovatel, který však skutečnosti relevantní pro prokázání svých daňových povinností, ani podle názoru Nejvyššího správního soudu, náležitě nedoložil. Neprokázal-li stěžovatel uváděné skutečnosti, měl správce daně možnost použít institut tzv. pomůcek, na základě kterých sám dovodil daňovou povinnost.

Jinými slovy proto, že stěžovatel nesplnil svou zákonem stanovenou povinnost, mohl správce daně postupovat za pomoci pomůcek. Krajský soud v Českých Budějovicích pak správně vyšel ze skutkového stavu zjištěného žalovaným správním orgánem, a stejně tak správně vyhodnotil všechny jeho závěry; Nejvyšší správní soud se s jeho závěry ztotožňuje. Námitky, ve kterých stěžovatel brojil proti použití pomůcek, tak na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnými. Použití pomůcek bylo v souzené věci oprávněné, podmínky pro jeho použití, byly bezezbytku naplněny. V námitkách vztahujících se k použití pomůcek, tedy v námitkách, ve kterých stěžovatel upozorňoval na povahu vkladů do podnikání a jejich nesprávné zaúčtování, tak Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil; plně odkazuje na závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích, se kterými se ztotožňuje.

Stejně tak nemohl Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit ani v námitce týkající se výslechu pana R. Jak vyplynulo, ze správního spisu (z protokolu ze dne 14. 8. 2000) dne 14. 8. 2000 bylo u společnosti A. s. spol. s r. o., prováděno místní šetření, kde jednatel označené společnosti, pan R., podával vysvětlení k prodeji osobních vozidel, které od společnosti zakoupil stěžovatel. Jednalo se tak o provádění místního šetření a nebylo třeba, aby tomuto aktu byl přítomen stěžovatel či jeho zástupce. Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích, potažmo pak žalovaného správního orgánu, se kterými se ztotožňuje. Převedeno na konkrétní tvrzení stěžovatele, správce daně nezneužil svého postavení a neoslabil stěžovatelovu možnost obrany; nedošlo k porušení zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud tak ani v této námitce stěžovateli nepřisvědčil.

K námitce stěžovatele, ve které poukazoval na údajně největší pochybení krajského soudu, tedy v námitce, kdy měl krajský soud podle stěžovatele pochybit tím, když uvedl, že v souzené věci nebyly vydány dvě zprávy o daňové kontrole, ale toliko jedna, pak Nejvyšší správní soud odkazuje na závěry zjištěné ze správního spisu, a to na skutečnost, že stěžovatel převzal dne 27. 11. 2000 nepodepsaný výtisk zprávy o kontrole s tím, že má možnost se ke zjištěním správce daně vyjádřit, předtím, než zpráva bude s konečným výsledkem projednána, přičemž stěžovatel podal proti označenému dokumentu i námitky a teprve dne 13. 12. 2000 byla se stěžovatelem projednána konečná a jediná zpráva o daňové kontrole; o dvě zprávy o daňové kontrole se v souzené věci tedy nejednalo a nedošlo proto k porušení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Lze tedy shrnout, že se nejednalo o dualitu rozhodnutí, jak tvrdil stěžovatel, a nemohlo tak na základě této skutečnosti, ani logicky dojít k zastřeným úkonům správce daně. Nejvyšší správní soud neshledal ani uváděné stranění názoru žalovaného v této věci.

V označených námitkách proto Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

Obdobně, s odkazem na výše uvedené, Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil ani v námitkách týkajících se neúplného či nesprávného soudního přezkumu; krajský soud posoudil správně skutkový stav a stejně tak hodnotil souzenou věci v souladu se zákonem o správě daní a poplatků. Přezkum provedený Krajským soudem v Českých Budějovicích shledal Nejvyšší správní soud jako úplný, správný, přičemž krajský soud vyšel ze správných skutečností řádně zjištěných ze spisového materiálu a tyto vyhodnotil v kontextu platné právní úpravy. Ani zde tak nemohl Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčit.

Na základě výše uvedeného pak Nejvyšší správní soud uzavírá, že naplnění označeného stížnostního důvodu, vymezeného § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., s ohledem na všechny stěžovatelem tvrzené skutečnosti, neshledal. Z procesní opatrnosti se Nejvyšší správní soud zabýval všemi tvrzeními stěžovatele i ve vztahu k jiným stížnostním důvodům, avšak ani naplnění těchto důvodů neshledal.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení nenaplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost tak není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Účastníkům nebyla přiznána v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. a ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch.

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

V Brně dne 24. srpna 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu