



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **M. D.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Pánkem, advokátem se sídlem v Českých Budějovicích, Lannova 63, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2003, č. j. 38 Ca 778/2002 - 32,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 12. 2003, č. j. 38 Ca 778/2002 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem městského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „správní orgán“) ze dne 12. 9. 2002, č. j. FŘ-8005/11/02, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále též „správce daně“) ze dne 12. 10. 2001, č. j. 310512/01/005524/5979, kterým byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dle názoru stěžovatele se soud nezabýval žalobní námitkou spočívající v tvrzení, že správce daně nepřihlédl při stanovení daně podle pomůcek k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývají výhody. Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že předložil doklady společnosti K. prokazující jeho daňový výdaj,

kteře byly později zpochybněny údajným zjištěním Celního úřadu Praha 4. Tuto skutečnost mu však správce daně vůbec nedal na vědomí, nepožadoval žádné vysvětlení, dokonce ji záměrně tabuizoval, což dokládá i to, že správce daně protiprávně bránil stěžovateli v této části nahlédnutí do spisu. Předmětné řízení u Celního úřadu Praha 4 nebylo pravomocně skončeno a z toho důvodu nelze příslušná sdělení tohoto úřadu považovat za důkaz provedený v daňovém řízení, neboť řádnými doklady jsou pouze předmětné faktury dovezeného zboží, jednotné celní doklady a potvrzení o zaplacení tohoto zboží. Tyto doklady stěžovatel správci daně předložil, proto měl tento stanovit daň dokazováním. Správce daně dále nepřihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, naopak stěžovatele poškodil tím, že jako pomůcku pro stanovení daně použil zjištění celního úřadu, které tento zjistil od nizozemské celní správy z účetnictví zahraničního subjektu. Stěžovatel trvá na tom, že za uvedené zboží byly zaplacený částky uvedené v celním prohlášení a žádné jiné, proto je třeba se zabývat otázkou pravosti nizozemských dokladů. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že hlavní důvody pro použití pomůcek při dodatečném stanovení daně stěžovateli bylo nevedení evidence zásob stěžovatelem a ničím nepodložené změny výsledků fyzických inventur zásob k 31. 12. 1996 a 1997 předložené stěžovatelem. Dále zdůraznil, že zákon o správě daní a poplatků nepřiznává daňovému subjektu konkrétní výhody, ke kterým musí být při stanovení daně přihlédnuto, když sám stěžovatel žádnou nejmeneje. Poukázal na skutečnost, že správce daně má přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, přičemž tyto musí být zjištěny spolehlivě, což nelze tvrdit o stěžovatelem účtovaných částkách úhrad za předmětné zboží společnosti K., neboť ty byly zpochybněny šetřením celního úřadu. Správní orgán dále poukázal na ust. § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ze kterého je nutné dovodit, že správce daně nemůže přihlédnutím k neprokázané okolnosti, z níž vyplývají výhody pro daňový subjekt, připustit možnost zkrácení daňových příjmů. Ze všech uvedených důvodů navrhl správní orgán zamítnutí kasační stížnosti.

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

Dne 23. 3. 1998 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997. Protokolem o ústním jednání ze dne 17. 9. 1998, č. j. 225592/98/005931/0776, zahájil finanční úřad u stěžovatele daňovou kontrolu, ze které byla dne 21. 9. 2001 vyhotovena zpráva o daňové kontrole, č. j. 272549/01/005931/1091. Výzvou dle ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ze dne 22. 9. 1998, č. j. 228792/98/005931/1091, byl stěžovatel mimo jiného vyzván k doložení skladové evidence a evidence denních tržeb za rok 1997. Dodatečným platebním výměrem č. 1010005100 ze dne 12. 10. 2001, č. j. 310512/01/005524/5979, doměřil správce daně stěžovateli daňovou povinnost dle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť jak vyplynulo ze zprávy o daňové kontrole, účetnictví daňového subjektu nebylo vedeno úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem; proto byla stěžovateli stanovena daň dle pomůcek. Rozhodnutím správního orgánu specifikovaným výše bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně s tím, že bylo shledáno dodržení zákonných podmínek pro použití a stanovení daně podle pomůcek.

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

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

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

Podle ust. § 50 odst. 5 cit. zákona směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítal, že faktury za zboží nakoupené v roce 1997 od firmy K. jsou důkazem o zaplacení ceny zboží. Zdůraznil, že správce daně pozdější zjištění učiněné na základě výsledků šetření Celního úřadu Praha 4 s ním nikterak nekonzultoval a nedal mu je na vědomí. Stěžovatel dále uvedl, že byl poškozen tím, že byla tato zjištění celního úřadu použita jako pomůcka pro stanovení daně. Tuto stížní námitku je nutno posoudit ve světle jedné z základních zásad daňového řízení, které je zakotvena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, ze které vyplývá, že je to daňový subjekt, jehož povinností je prokázat všechny skutečnosti, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Jestliže tedy stěžovatel postavil své přiznání k dani na fakturách, které byly následně správcem daně zpochybněny, spočívalo důkazní břemeno opět na stěžovateli; byl to tedy on, kdo byl povinen prokazovat pravdivost svých tvrzení. Jestliže tak v průběhu daňového řízení neučinil, neunesl důkazní břemeno. V této souvislosti se však jeví jako vhodné zdůraznit, že daňová povinnost byla stěžovateli doměřena za použití institutu pomůcek dle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků proto, že stěžovatel nevedl úplně, správně a průkazným způsobem své účetnictví tak, jak je jeho zákonnou povinností, což jasně vyplývá ze správního spisu. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že správce daně dodržel podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. S ohledem na okolnost, že režim ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nastupuje až v případě nesplnění povinnosti daňovým subjektem, stěžovatel sám si nedostáním svých zákonných povinností (vedení průkazného účetnictví) odňal možnost participovat na doměření daně se správcem daně, neboť stanovení daně dle pomůcek je a priori řízením vedeným bez součinnosti s daňovým subjektem. Správce daně tedy nebyl povinen jakkoliv zpochybňovat tvrzení daňového subjektu, neboť v této fázi řízení již nebylo postupováno v rovině dokazování. K poukazu stěžovatele na druh pomůcek, které byly správcem daně použity (zjištění celního úřadu), Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na okolnost, že stanovení daně dle pomůcek představuje tzv. správní uvážení v daňovém řízení, je plně v dispoziční pravomoci správce daně, jaké prostředky, které má k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem, ke stanovení daňové povinnosti použije. Rozsah přezkumné pravomoci soudu je pak omezen ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a

poplatků, proto mu nepřísluší zkoumání použitých pomůcek. Uvedená stěžovatelova námitka je tedy nedůvodná.

Další stížní námitkou stěžovatele je poukaz na skutečnost, že mu nebylo umožněno nahlédnout do určitých částí spisu. K této stížní námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že stěžovatel požádal o nahlédnutí do spisu správce daně dne 14. 11. 2001, tedy až po vydání předmětného dodatečného platebního výměru, což mu bylo správcem daně umožněno. Proti rozsahu nahlédnutí do spisu podal stěžovatel odvolání, o kterém rozhodl správní orgán tak, že stěžovateli povolil nahlédnutí i do těch částí spisu, které byly původně z nahlížení vyloučeny, a to ještě před vydáním vlastního rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Z obsahu správního spisu je však zřejmé, že stěžovatel práva daného mu tímto rozhodnutím správce daně nevyužil a do spisu nenahlížel. Proto stěžovatelovy úvahy o tom, že mu neumožněním nahlížení do spisu v celém rozsahu bylo znemožněno právo reagovat na skutečnosti a navrhnout další důkazy, je nutno s ohledem na ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ze kterého vyplývá právo stěžovatele do doby, než je o odvolání rozhodnuto, doplňovat či pozměňovat údaje svého odvolání, hodnotit jako ryze účelové, neboť stěžovatel sám nevyužil právo dané mu správním orgánem k obraně svých práv a právem chráněných zájmů, tedy nekonal, ačkoliv konat mohl, což v žádném případě nemůže být přičítáno k tíži správnímu orgánu.

Poslední stížní námitkou stěžovatele je poukaz na skutečnost, že se městský soud nezabýval žalobní námitkou spočívající v tvrzení, že správní orgán při stanovení daně dle pomůcek nepřihlédl k okolnostem, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody. Nejvyšší správní soud shledal pouze tuto námitku stěžovatele jako důvodnou, neboť v odůvodnění napadeného rozhodnutí městský soud vyjádřil, že se touto stěžovatelovou námitkou s ohledem na ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nezabýval. Tento postup městského soudu však není v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního či Ústavního soudu, ze které jednoznačně vyplývá, že byla-li daň vyměřena dle pomůcek, je odvolací správní orgán či soud při jejím přezkoumání v rámci mezí vytýčených mu ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků povinen zhodnotit i soulad postupu správce daně s ust. § 46 odst. 3 cit. zákona.

Městský soud v Praze tedy pochybil, jestliže rozhodnutí správního orgánu nepodrobil přezkumu i z výše uvedeného hlediska. Kasační stížnost stěžovatele je proto, avšak pouze v této části, důvodná. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Městského soudu v Praze dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. pro jeho nepřezkoumatelnost zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. srpna 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu