



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jiřího Vyvadila a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **S. Y. Q.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Novákem, Ph.D., advokátem se sídlem v Praze 2, Trojanova 12, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2004, č. j. 8 Ca 38/2003 – 34,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 11. 3. 2004, č. j. 8 Ca 38/2003 – 34, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 17. 12. 2002, č. j. FŘ-4812/11/02, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 9. 10. 2001, č. j. 256179/01/004912/4324, kterým byla stěžovateli stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 podle pomůcek. V odůvodnění rozsudku městský soud zdůraznil, že stěžovatel nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání nejpozději do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období roku 1999 a tuto povinnost nesplnil ani ve lhůtě stanovené ve výzvě správce daně, která mu byla doručena dne 31. 7. 2001, obsahující poučení o důsledcích v případě, že daňové přiznání podáno nebude. Za těchto okolností byl správce daně oprávněn v souladu s § 44 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)

zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek. Za nedůvodnou označil městský soud námitku, že správce daně pochybil, pokud předmětnou výzvu učinil v českém jazyce, neboť podle § 3 odst. 1 věta první a druhá zákona o správě daní a poplatků činí správce daně své úkony zásadně v jazyce českém. Správce daně vydal platební výměr dne 9. 10. 2001 na základě skutkového stavu k tomuto datu existujícímu a jestliže po tomto datu stěžovatel podal daňové přiznání, nijak to neovlivnilo již vydané rozhodnutí. Na skutečnosti nastalé později již nemohl správce daně brát zřetel. Za zavádějící označil městský soud tvrzení stěžovatele o antidatování platebního výměru, protože byl sice zástupci stěžovatele doručen až 18. 3. 2002, ale tato skutečnost se rozhodnutí samotného nijak nedotýká. Okolnosti, které nastaly až po jeho vydání nejsou důvodem pro jeho zrušení, popř. nedoručení. Finanční ředitelství proto podle názoru městského soudu správně uzavřelo, že ke dni vydání platebního výměru stěžovatel daňové přiznání, přes výzvu správce daně, nepodal a zvolený způsob stanovení daně tak odpovídá zákonem stanoveným podmínkám.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V kasační stížnosti vyjádřil domněnku, že výklad městského soudu, že od okamžiku vyhotovení rozhodnutí nemusí správce daně přihlížet k nově se objevivším důkazům v daňovém řízení, je právně chybný. Správce daně je povinen zjistit správnou výši daně a má-li k dispozici důkaz, v tomto případě daňové přiznání, nemůže jej prostě ignorovat a musí s ním nějak naložit. To v daném případě neučinil, ačkoliv ani ještě nevypravil platební výměr k poštovní přepravě. Odvolací orgán je sice vázán mantinely podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ale správce daně není tímto limitem vázán a v rámci podaného odvolání sám před tím než věc postoupí výše, provádí přezkumnou činnost. Správce daně tedy měl odvolání přezkoumat již i z jiných hledisek než z hlediska oprávněnosti použití pomůcek, a měl vzít daňové přiznání v potaz, avšak sám jej naopak z daňového řízení vyloučil. Argument soudu, že správce daně i odvolací orgán postupovaly podle § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a že tak činily správně, je proto v konkrétním případě právně chybný. Pokud by názor soudu byl správný, bylo by použití pomůcek vlastně jakousi sankcí za nesplnění povinností v daňovém řízení. Tak tomu ale není, pomůcky jsou mimořádným prostředkem nahrazujícím důkaz, který má použít správce daně tehdy, pokud není schopen zjistit daň dokazováním. Dále stěžovatel namítal vadné právní posouzení správnosti postupu odvolacího orgánu soudem. Ze znění § 50 odst. 5 poslední věta zákona o správě daní a poplatků, stěžovatel dovozoval, že tato věta byla včleněna do citovaného ustanovení právě proto, že mohou nastat případy, kdy se následně po vyměření daně podle pomůcek objeví nové důkazy, které umožní stanovit daň ve skutečné výši, tedy dokazováním a nikoliv odhadem. Tato věta podle stěžovatele nemůže znamenat nic jiného než to, že odvolací orgán měl platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení s pokynem, aby zahájil po podání daňového přiznání vytykáací řízení. S poukazem na § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel namítal, že správní rozhodnutí, jež bylo předmětem přezkumu městským soudem, je v rozporu s obsahem daňového spisu stěžovatele a pro tuto vadu měl soud rozhodnutí zrušit. Správce daně totiž podané přiznání vůbec nevzal jako podstatný důkaz v daňovém řízení. Obsahem daňového spisu je tak daňové přiznání přiznávající daň na jinou výši než je daň vyměřená platebním výměrem. Takový rozpor obsahu spisu s rozhodnutím v jeho rámci vydaným je možný, nicméně vždy se správce daně musí s důkazními prostředky nějak vypořádat, a to formou důkazního řízení, což se nestalo. Městský soud rovněž podle stěžovatele porušil ustanovení s. ř. s. upravující dokazování. Stěžovatel navrhoval v žalobě provedení důkazů, které řádně označil, a jimiž byl zejména správní spis, výslech stěžovatele a jeho rodinných

příslušníků. Těmito důkazy chtěl stěžovatel prokazovat pravdivost svých tvrzení obsažených v daňovém přiznání. Městský soud se ale s důkazními návrhy nijak nevypořádal. Proto stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti popsalo průběh správního řízení a poukázalo na to, že stěžovatel podal daňové přiznání až dne 19. 10. 2001, tedy až po vyměření daňové povinnosti dne 9. 10. 2001. Ze spisového materiálu je zřejmé, že uvedeného dne byl vystaven platební výměr na daň z příjmu fyzických osob za rok 1999. Platebním výměrem je daňový subjekt podle § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyrozuměn o již stanoveném základu daně a vyměřené dani. Není-li platební výměr řádně doručen, nemá tato skutečnost za následek neplatnost platebního výměru ani zrušení již vyměřené daně. Stěžovatel měl dostatečný časový prostor k podání daňového přiznání, jak v souladu s § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tak na výzvu správce daně. K postupu odvolacího orgánu podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků finanční ředitelství pouze konstatovalo, že po prostudování spisového materiálu shledalo, že zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek byly dodrženy a neshledalo podmínky pro vrácení věci správci daně. Proto navrhlo zamítnout kasační stížnost jako neopodstatněnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob jak stanovit daň, pokud jsou pro použití tohoto způsobu splněny zákonné podmínky. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v ustanovení § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daňovou povinnost dokazováním (§ 31 odst. 5 citovaného zákona) nebo pokud daňový subjekt nepodal daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně (§ 44 odst. 1 poslední věta citovaného zákona). Zákon o správě daní a poplatků tak stanoví dvě rozdílné situace, za kterých může správce daně stanovit základ daně a daň podle pomůcek. V daném případě stěžovatel nepodal v zákonné lhůtě daňové přiznání za zdaňovací období r. 1999, a proto byl v souladu s § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyzván k jeho podání ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Výzva byla stěžovateli doručena dne 31. 7. 2001 a posledním dnem lhůty byla středa 15. 8. 2001. V uvedené lhůtě stěžovatel na výzvu nereagoval a učinil tak až v říjnu 2001.

Vzhledem k tomu, že správce daně použil pomůcky ke stanovení základu daně a daně nikoliv z důvodu nemožnosti stanovit základ daně a daň dokazováním, ale pro nečinnost stěžovatele, je argumentace stěžovatele, že pomůcky jako mimořádný prostředek nahrazující důkaz má správce daně použít tehdy, pokud není schopen zjistit daň dokazováním, že podané přiznání nebylo vůbec vzato jako podstatný důkaz v daňovém řízení, ap., zcela bezpředmětná. Právně relevantní a rozhodující je totiž v tomto případě skutečnost, která je nesporná, že stěžovatel nepodal daňové přiznání ani dodatečně ve lhůtě správcem daně stanovené. Učinil-li tak po uplynutí této lhůty, je tato skutečnost bezpředmětná a zkoumání, zda se tak stalo před či po vyhotovení platebního výměru nebo před či po jeho doručení je právně bezvýznamná. Znění ustanovení § 44 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků zcela jednoznačně opravňuje správce daně zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, protože nepodá-li daňový

subjekt daňové příznání ani na výzvu správce daně, je oprávněn správce daně předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém příznání daň ve výši nula. Protože tato fikce nastane uplynutím lhůty uvedené správcem daně ve výzvě k podání daňového příznání, byly tímto okamžikem splněny zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek a stěžovatelem podané daňové příznání v říjnu 2001 nemohlo vyvolat žádné právní účinky.

Za nedůvodnou považuje Nejvyšší správní soud také námitku stěžovatele týkající se vadného právního posouzení správnosti postupu odvolacího orgánu soudem. Ze znění § 50 odst. 5 poslední věta zákona o správě daní a poplatků nelze dovozovat, jak to činí stěžovatel, že odvolací orgán měl platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení s pokynem, aby zahájil po podání daňového příznání vytykácí řízení. Tato věta pouze umožňuje odvolacímu orgánu, aby vrátil správci daně věc, zjistí-li, že jsou u něj splněny podmínky, aby odvolání v plném rozsahu nebo zčásti vyhověl, přičemž je ponecháno na úvaze odvolacího orgánu, kdy věc takto posoudí. Pokud v daném případě nedospěl k závěru, že má být odvolání zcela nebo zčásti vyhověno, nelze mu v tomto směru vytykat nezákonný postup zejména s ohledem na právní závěry vyjádření v předchozím odstavci.

Městskému soudu není stěžovatelem důvodně vytykáno ani porušení ustanovení s. ř. s. upravující dokazování, neprovedl-li v žalobě navrhované důkazy. Je-li rozsah oprávnění odvolacího orgánu při stanovení základu daně a daně podle pomůcek limitován ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tak, že odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, nemůže ani soud v rámci své přezkumné činnosti provádět důkazy za účelem stanovení daně jiným způsobem, neboť mu v tom brání ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 8. dubna 2005

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu