



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **V. B.**, zastoupeného Mgr. Tomem Káňou, advokátem se sídlem Rožnovská 241, Frenštát pod Radhoštěm, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2005, č. j. 22 Ca 461/2003 - 30,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 6. 2005, č. j. 22 Ca 461/2003 - 30, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 10. 2003, č. j. 12072/110/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Kopřivnici ze dne 2. 7. 2003, čj. 43107/03/376920/6066, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2000 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 119 463 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v daném případě byla hlavním předmětem podnikání stěžovatele mezinárodní a vnitrostátní nákladní doprava a prodej zboží do zahraničí. Rozsah nedostatků zjištěných v jeho účetnictví, z něhož vycházelo finanční ředitelství, a které jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole, byl takový, že krajský soud shodně s finančním ředitelstvím dospěl k názoru, že se nejedná o nedostatky dílčí, ale naopak natolik rozsáhlé a závažné (také s přihlédnutím k předmětu podnikání stěžovatele), že zpochybňují průkaznost celého účetnictví. Krajský soud dále připomněl zákonné povinnosti, které stěžovatel měl při vedení účetnictví. Konstatoval, že rozsah zjištěných nedostatků ve svém účetnictví stěžovatel v žalobě nijak nezpochybnil. Naopak je v plném rozsahu potvrdil a pouze v obecné rovině se je snažil bagatelizovat s tím, že nemohly být důvodem pro doměření

daně podle pomůcek. Jako nedůvodnou označil krajský soud také žalobní námitku ohledně porušení ust. § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle jeho názoru nelze v postupu správce daně, a následně finančního ředitelství, spatřovat porušení práv a právem chráněných zájmů stěžovatele jako daňového subjektu. Stěžovatel byl řádně vyzván výzvami podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k předložení důkazů a byla s ním také vedena řada ústních jednání, při nichž měl rovněž možnost předkládat důkazní prostředky a podávat vysvětlení.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel především poukázal na to, že mu nebylo umožněno nahlédnout do spisu v jeho neveřejné části přesto, že o to žádal, aby si ověřil, zda byl dodržen zákonný postup. Tvrdil, že způsob stanovení základu daně a daně byl zřejmý z neveřejné části spisu, do které mu nebylo umožněno nahlédnout, a proto nemohl svá práva uplatnit v žalobě. Tím, že správce daně nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny, porušil ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. V žádné části spisu ani v záznamu o postupu správce daně při stanovení základu daně podle pomůcek ze dne 18. 7. 2002, č. j. 46304/02/376930/0539 není žádná právní úvaha o tom, zda a jak bylo přihlédnuto k výhodám. Přihlédnuto mělo být např. k výhodě vyplývající z režimu, ve kterém byl využíván soukromý užitkový automobil k podnikání, což bylo do 1. 1. 2004 daňově výhodné a v souladu s právními předpisy. Stěžovatel dále namítal nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru pro nesrozumitelnost důvodů rozhodnutí. Pro stanovení základu daně byl použit kombinovaný způsob, tzn. že byly použity výdaje podle účetnictví snížené o neuznanou část (dokazování) a následně příjmy vypočtené pomocí procentuelního stanovení podle jiných daňových subjektů. Tímto postupem tedy nebyl stanoven základ daně a daň prostřednictvím pomůcek, ale byly tak stanoveny pouze příjmy. Proto považuje stěžovatel důvod rozhodnutí uvedený v dodatečném platebním výměru za nesrozumitelný a nesouladný se skutečností. V této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69 a ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87. Touto skutečností se mělo finanční ředitelství zabývat, když zkoumalo zákonnost dodržení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Měl se jí zabývat i krajský soud, avšak neučinil tak, a proto i jeho rozsudek je nepřezkoumatelný. Stěžovatel tyto okolnosti zjistil až z neveřejné části spisu, ke které neměl před podáním kasační stížnosti přístup přesto, že o nahlédnutí do této části spisu žádal. Stěžovatel s odkazem na ust. § 37 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že skutečnost, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě, musí být zřejmá ze spisu a nestačí pouhé konstatování, že byly dodrženy základní zásady daňového řízení a postup správce daně byl v souladu s právními předpisy. Také touto otázkou se mělo finanční ředitelství v odvolacím řízení zabývat. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2005, č. j. 5 Afs 167/2004 - 90. Podle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil porušení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť finanční ředitelství nesplnilo své povinnosti vyplývající z § 31 odst. 8 citovaného zákona. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že z napadeného správního rozhodnutí vyplývá, jakým způsobem odvolací orgán dodržel své povinnosti vyplývající z tohoto ustanovení. Dodržení této zákonné povinnosti není seznatelné ani ze správního spisu. Prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví musí být zřejmé a jednoznačné, nestačí pouhé spekulativní závěry. Stěžovatel připomněl, že tyto skutečnosti namítal již v žalobě. Stěžovatel dále namítal porušení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a práva na spravedlivý proces. Správce daně nedodržel základní zásady hodnocení důkazů, kdy je povinen přijmout všechny důkazy a teprve v průběhu daňového řízení, při jejich hodnocení, provádět jejich selekci s tím, že v případě, že důkaz nepřijme, je povinen toto zdůvodnit a zdůvodnění musí být zřejmé ze spisu. Správce daně si nemůže udělat předběžný závěr v průběhu daňové

kontroly a podle něho provádět selekci důkazů tak, jak se stalo v případě opravy údajů ve velkém technickém průkazu vozidla NJK 35-70, tzn. získaný důkaz bez odůvodnění nepřijmout. Správce daně ve svých písemných sděleních, a sice v interním sdělení ze dne 1. 9. 2003 a záznamu o postupu při stanovení základu daně a daně podle pomůcek ze dne 18. 7. 2002, uvedl, že stěžovatel neprokázal oprávněnost opravy, ale toto konstatování je v přímém rozporu s důkazními materiály. Stěžovatel připomíná, že tyto námitky týkající se porušení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nebylo možné uplatnit v žalobě, protože tyto podklady byly součástí neveřejné části spisu, do které mu nebylo umožněno nahlédnout, když jeho požadavek v tomto směru byl zamítnut. Krajský soud měl možnost posoudit zákonnost celého postupu správce daně a finančního ředitelství včetně výše uvedených skutečností. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

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, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval stížní námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, protože pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost samotná by byla důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996 sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces. Tyto ústavněprávní principy nalézají odraz též v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44 (zveřejněný pod č. 589/2005 Sb. NSS), v němž je uvedeno, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá. (srov. např. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52; www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se tedy při hodnocení důvodnosti stěžovatelovy námitky nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu ve smyslu těchto zásad zaměřil na otázku, zda je z jeho odůvodnění zřejmé, proč krajský soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele a proč jeho žalobní námitky považuje za nedůvodné.

Stěžovatel konkrétně vytýká krajskému soudu, že se nezabýval nepřezkoumatelností dodatečného platebního výměru, která spočívala v tom, že pro stanovení základu daně a daně

byl použit kombinovaný způsob (dokazování i pomůcky). Vzhledem k tomu, že stěžovatel tuto skutečnost nenamítal v žalobě, nemůže absence právního posouzení této otázky zapříčinit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí krajského soudu ve smyslu výše uvedených principů. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu proto není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelskými námitkami ohledně vad daňového řízení, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Zásadní stížní námitka vůči postupu správce daně v daňovém řízení spočívá v tom, že stěžovateli nebylo umožněno nahlédnutí do spisu v jeho neveřejné části. Stěžovatel však tuto neuplatnil v žalobě, i když v době jejího podání mu byla tato skutečnost známa. To potvrzuje i stěžovatel v kasační stížnosti, když uvedl, že jeho požadavek na nahlédnutí do neveřejné části spisu byl zamítnut rozhodnutím ze dne 4. 8. 2003, č. j. 47951/03/376920/6066, které je součástí protokolu č. j. 47932/03/376920/6066. Tato námitka je tedy namítána nepřipustně, protože podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nemůže stěžovatel v kasační stížnosti uplatnit důvody, jež neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v usnesení ze dne 28. 7. 2005, č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, (publikováno pod č. 685/2005 Sb. NSS) „Důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech (§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) obsažených v žalobě či jejím včasném rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasném rozšíření uplatnit“.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou, že správce daně porušil ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tím, že nepřihlédl k zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím za řízení nebyly uplatněny.

I tato stížní námitka je nepřipustná, a to ze stejných důvodů jako námitka předchozí. Stěžovatel již v řízení před správcem daně věděl, že mu tento neumožnil přístup k neveřejné části spisu, v níž jsou mimo jiné obsaženy informace o způsobu výpočtu základu daně a daně podle pomůcek a rovněž věděl, že správce daně ani finanční ředitelství žádným způsobem neozřejmily, zda a jakým způsobem při stanovení daně podle pomůcek aplikovali ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Mohl tedy tuto vadu řízení před správními orgány, která mu musela být zřejmá přinejmenším od seznámení se s obsahem rozhodnutí finančního ředitelství, uplatnit již v žalobě. Pokud tak neučinil, nelze toto opomenutí zhojit následným uplatněním v kasační stížnosti.

Shodně jako na námitku nepřipustnou ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. je nutno nahlížet i na námitku, že se finanční ředitelství ve svém rozhodnutí nezabývalo otázkou, zda byla daň zjištěna dostatečně spolehlivě. I toto muselo být stěžovateli známo od seznámení se s odůvodněním napadeného právního rozhodnutí, tj. de facto od okamžiku, kdy mu toto rozhodnutí bylo doručeno.

Další stížní námitka, že odvoláním napadený platební výměr je nepřezkoumatelný, neboť pro určení základu daně byl použit kombinovaný způsob, je přípustná, protože o rozhodných okolnostech, tj. o tom, jaká metoda byla použita při stanovení daně podle pomůcek, se stěžovatel dozvěděl až v průběhu řízení před krajským soudem, když předtím mu nebyl správcem daně umožněn přístup do neveřejné části spisu. Tato námitka

však není důvodná. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56, (zveřejněn pod č. 675/2005 Sb. NSS) „Při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole“. Úkolem stanovení daně podle pomůcek je se co nejvíce přiblížit základu daně, který by odpovídal skutečnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, dostupný na www.nssoud.cz, kde bylo uvedeno, že „Pomůcky jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 téhož zákona) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“. V dané věci nebyl stanoven základ daně kombinovaně, tj. pomocí dokazování i pomůcek, ale pouze podle pomůcek. Jak již však bylo výše uvedeno, pomůckou mohou být i poznatky, které správce daně získal v průběhu daňové kontroly, tedy i informace o výdajích podle účetnictví stěžovatele.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stěžovatelovou námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil otázku, zda finanční ředitelství správně aplikovalo ust. § 31 odst. 5 a § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 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.

Lze souhlasit s hodnocením krajského soudu, že nesrovnalosti, které stěžovatel měl ve svém účetnictví a které se vyskytly v jím předkládaných dokladech (nedostatečná skladová evidence, neprůkazná evidence příjmů, rozporné tvrzení ohledně vývozu zboží atd.), byly tak rozsáhlé a tak závažného charakteru, že nebylo možno stanovit daň dokazováním. Na věci nemůže nic změnit ani případná důvodnost námitky ohledně dokazování zvýšení spotřeby vozidla SPZ NJK 35-70 uvedené ve velkém technickém průkazu tohoto vozidla, protože tato skutečnost neměla vliv na jinak zcela správný závěr správce daně, že jsou dány důvody ke stanovení daně podle pomůcek. Tento závěr byl opřen o řadu zjištění důkladně popsaných v rozhodnutí finančního ředitelství, z nichž vyplývalo, že správce daně prokázal nevěrohodnost a neprůkaznost, účetnictví a dalších evidencí stěžovatele (např. evidence jízd).

Důvodná konečně není také námitka stěžovatele, že z napadeného rozhodnutí finančního ředitelství nevyplývá, jakým způsobem splnilo svoje povinnosti podle § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Podle tohoto ustanovení správce daně prokazuje mimo jiné existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud však připomíná, že primární důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má daňový subjekt (§ 31 odst. 9 citovaného zákona). Správce daně stěžovatele na nesrovnalosti vyplývající z jím předloženého účetnictví a důkazních prostředků upozornil v několika výzvách i během ústních jednání a dal mu dostatek příležitostí k předložení důkazních prostředků a vysvětlení nesrovnalostí. Stěžovatel nevedl skladovou evidenci zásob podle zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nepředložil valutovou pokladnu, neboť ji nevedl (sdělil, že měl pouze pomocnou evidenci, kterou taktéž nemůže předložit) a z jím předložených důkazních prostředků vyplývaly zásadní rozpory. Předložené doklady nekorespondovaly s předloženou evidencí jízd (ačkoliv stěžovatel byl podle evidence jízd na zahraničních pracovních cestách, ve stejný den přebíral hotovost na území České republiky nebo naopak byl na pracovní cestě

v tuzemsku a podle svého tvrzení přebíral hotovost v zahraničí). Tyto nesrovnalosti pak neuspokojivě vysvětloval tím, že nejspíš došlo k tomu, že na příjmových dokladech je uvedeno špatné místo převzetí peněz. Lze souhlasit i se závěrem finančního ředitelství, že stěžovatel neprokázal ani skutečnosti týkající se dobropisů – faktur na náhradní díly dovezené do zahraničí, atd. Všechny tyto rozpory včetně důvodů hodnocení jednotlivých důkazních prostředků předložených stěžovatelem jsou pak v rozhodnutí finančního ředitelství obsaženy, a to v konkrétní rovině, takže nelze akceptovat tvrzení stěžovatele, že finanční ředitelství opřelo svoje rozhodnutí o pouhá spekulativní tvrzení. Kasační stížnost je tedy v tomto bodě nedůvodná.

Z důvodů výše uvedených není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl 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 26. června 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu