



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **J. K.**, zastoupeného Mgr. Danou Růžičkovou, advokátkou se sídlem v Táboře, Husovo nám. 570, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 11. 2006, č. j. 10 Ca 126/2006 – 33,

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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“), kterým tento soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „správní orgán“) ze dne 5. 6. 2006, č. j. 3472/110/2006, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Táboře (dále též „správce daně“) ze dne 6. 12. 2005, č. j. 135410/05/110918/4674, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 75 348 Kč.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel spatřuje vady rozsudku v jeho nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Stěžovatel je přesvědčen, že jediným důvodem pro doměření daně za rok 2001 podle pomůcek byl velký rozdíl v obchodních maržích v letech 2001 a 2002. Stěžovatel namítá, že v rámci daňové kontroly nebyly správcem daně zohledněny skutečnosti týkající se zboží nakoupeného v roce 2001, které však nebylo zahrnuto do tržeb ani do inventury zásob za rok 2001, a jež bylo prodáno v roce 2002 a v témže roce zahrnuto do tržeb. Stěžovatel se domnívá, že správce daně a následně i správní orgán bezdůvodně neprovedly všechny navržené důkazy, jejich neprovedení nezdůvodnily a zkrátily proto stěžovatele na jeho právech. Závěry správce daně tak nejsou podle stěžovatele dostatečně podloženy skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu. Stěžovatel dále namítá, že ho správce daně neinformoval o obsahu pomůcek a znemožnil mu tak, aby se k nim vyjádřil. S ohledem na výše uvedené skutečnosti je toho názoru, že správce daně postupoval v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05. V této souvislosti poukazuje též na rozsudek krajského soudu sp. zn. 30 Ca 295/2001 a na další judikaturu soudů, konkrétně sp. zn. 38 Ca 248/98, sp. zn. 30 Ca 46/2002, sp. zn. 10 Ca 90/02 a sp. zn. 30 Ca 100/99. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ke kasační stížnosti vyjádřil přípisem ze dne 14. 3. 2007, v němž uvedl, že námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti nejsou důvodné. Podle něj nelze přisvědčit argumentaci ohledně nákupu zboží v roce 2001, které bylo nakoupeno, nebylo však zahrnuto do tržeb ani do inventury zásob v roce 2001. V době prováděné daňové kontroly již nebylo možno ověřit, zda zboží bylo prodáno a kdy. Z toho vyplývá, že stěžovatel nevedl řádně skladovou evidenci a ve svém důsledku tedy ani své účetnictví. V této souvislosti pak správní orgán připomněl rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 7 Afs 21/2004 - 107. Správní orgán nesouhlasí s názorem stěžovatele, že spolu se správcem daně nevzal v úvahu stěžovatelem předložené marže vypočítané z daňových příznání za předchozí období let 1997 – 2000, neboť, jak již uvedl ve vyjádření k žalobě, ke stanovení výše tržeb použil správce daně průměrnou výši obchodní marže zjištěnou za delší časové období let 1998 – 2000, která přesněji vyjadřuje stěžovatelem dosahované prodejní ceny. Ze stejného důvodu správce daně přihlédl k vyjádření stěžovatele do protokolu č. j. 119274/05/110934/3382, ve kterém stěžovatel uvedl, že obchodní marže v roce 2002 byla vyšší než v roce 2001 z důvodů navýšení nákladů na provoz a snížení návštěvnosti provozovny, a proto obchodní marži za rok 2002 ve výši 271,6 % do výpočtu nezahrnul. Ve vztahu k námitce týkající se skutečnosti, že stěžovatel nebyl seznámen s tím, jakým způsobem správce daně určil pomůcky, správní orgán uvedl, že tuto námitku nevznesl stěžovatel ani v odvolání, ani v žalobě, a proto se jí správní orgán ani krajský soud nemohly zabývat. Podstatnou je podle správního orgánu skutečnost, že stěžovatel v průběhu dosavadního daňového řízení o nahlížení do spisu nepožádal. A proto nevyužil-li stěžovatel tohoto svého práva sám, nemůže být tato skutečnost přičítána na vinu správce daně, neboť žádný daňový zákon neukládá správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s pomůckami, podle nichž byla daňová povinnost stanovena. To ostatně vyplývá z dikce ust. § 23 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “zákon o správě daní a poplatků”). Je tedy na daňovém subjektu, zda tohoto svého práva využije, či ne. Za daných okolností je argumentace stěžovatele dalšími judikáty irelevantní. Z výše uvedeného je podle správního orgánu zřejmé, že nevedl-li stěžovatel řádně skladovou evidenci, nemohl

účetnictvím pro daňové účely prokázat ani to, že výdaje, za něž byly v roce 2001 pořízeny zásoby, byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. S ohledem na výše uvedené navrhl správní orgán, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

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.

Podle ust. § 31 odst. 9 citovaného zákona 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.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s konstatováním správce daně a správního orgánu, že hlavním důvodem doměření daně za rok 2001 podle pomůcek byla neúplně a neprůkazně vedená skladová evidence, nevěrohodné prodejní ceny uvedené v nápojových lístcích, neprokázání evidování denních tržeb, rozdíl ve výši tržeb za zboží a služby a výrazný rozdíl obchodní marže za zdaňovací období roku 2001 a 2002. Proto Nejvyšší správní soud zhodnotil obsah spisu Krajského soudu v Českých Budějovicích a napadený rozsudek přezkoumal z důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Stěžovatel je přesvědčen, že jediným důvodem pro výše uvedený postup byl velký rozdíl v obchodních maržích v letech 2001 a 2002. Přestože byly stěžovatelem v rámci daňové kontroly předloženy naprosto stejné doklady, správce daně údaje a předložené důkazy pro rok 2002 nerozporoval, zatímco rok 2001 ano. Stěžovatel namítá, že v rámci daňové kontroly nebyly správcem daně zohledněny skutečnosti týkající se zboží nakoupeného v roce 2001, které však nebylo zahrnuto do tržeb ani do inventury zásob za rok 2001, a jež bylo prodáno v roce 2002 a v témže roce zahrnuto do tržeb. Tímto postupem zásadním způsobem narostla obchodní marže v roce 2002 na 271,6 %, zatímco v roce 2001 byla naopak zkreslena obchodní marže a vypočtena pouze na 142,1 %. Výše uvedený důkaz byl správcem daně předložen na jednání dne 2. 11. 2005 a byl zaznamenán v protokolu z jednání. Dále byly stěžovatelem předloženy marže vypočítané z daňových přiznání za předchozí období, a to za rok 1997 – 2000. Ani tyto skutečnosti však nevzal správce daně a následně krajský soud v úvahu při rozhodování a jejich neprovedení nikterak nezdůvodnil. Závěry správce daně tak nejsou podle stěžovatele dostatečně podloženy skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu. Stěžovatel dále namítá, že ho správce daně neinformoval o obsahu pomůcek a znemožnil mu tak se k nim vyjádřit. S ohledem na výše uvedené skutečnosti se stěžovatel domnívá, že bylo správcem daně postupováno v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, v němž bylo zdůrazněno, že daňový subjekt má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat. Dále pak stěžovatel poukazuje na rozsudek krajského soudu sp. zn. 30 Ca 295/2001, podle kterého ani účetnictví vedené v rozporu s platnými právními předpisy není vždy důvodem pro postup podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K tomu stěžovatel připomíná i další judikaturu soudů, konkrétně sp. zn. 38 Ca 248/98, sp. zn. 30 Ca 46/2002, sp. zn. 10 Ca 90/02 a sp. zn. 30 Ca 100/99. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu zpět k dalšímu řízení.

V této věci považuje Nejvyšší správní soud nejprve za nezbytné uvést, že otázkou

seznámení se s obsahem daňového spisu a tedy i s obsahem pomůcek se Ústavní soud skutečně zabýval ve svém nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, z něhož vyplývá, že „je na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně, a tyto námitky nelze omezit tak, že s konkrétním postupem nebude daňový subjekt seznámen. Námitky totiž může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt. Pokud tedy v daném případě stěžovatelka s touto skutečností seznámena nebyla z důvodu, že ji správce daně odepřel sdělit, bylo tím porušeno právo stěžovatelky na rovnost jak v odvolacím řízení, tak v řízení před obecnými soudy garantované čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.“ Z výše uvedeného je však patrné, že tento nálezný dopadá na zcela odlišnou situaci, neboť se týká případu, kdy se daňový subjekt nemohl seznámit s obsahem daňového spisu z důvodu odepření tohoto práva ze strany správce daně. Z citovaného nálezu tak vyplývá toliko právo daňového subjektu seznámit se s obsahem příslušného daňového spisu, nikoliv však povinnost správce daně aktivně mu toto jeho právo „vnucovat“ či dokonce povinnost daňového subjektu svého práva využít. Záleží tedy zcela na daňovém subjektu, jestli tohoto svého práva využije, či nikoliv. Vzhledem ke skutečnosti, že v daném případě stěžovatel dle obsahu správního spisu svého práva nevyužil, nelze než konstatovat, že jeho námitka, že nebyl seznámen s tím, jakým způsobem určil správce daně pomůcky, není důvodná.

Stěžovatel má pravdu v tom, že ani účetnictví vedené v rozporu s platnými právními předpisy není vždy důvodem pro postup podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V souzené věci však důvodem pro postup správce daně bylo naplnění všech podmínek pro stanovení daně podle pomůcek podle výše citovaného ustanovení. Z obsahu správního spisu v dané věci vyplývá nejenom, že stěžovatel nesplnil svou povinnost prokázat tvrzené skutečnosti, která jej ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků stíhala. Konkrétně tento závěr odůvodňuje skutečnost, že v průběhu celého daňového řízení stěžovatel nepředložil skladovou evidenci zásob zboží a materiálu, která by vypovídala o stavu zásob v průběhu účetního období, neprokázal výši prodejních cen zboží a správnost údajů o výši příjmů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001, neprokázal výši denních tržeb a ani nevysvětlil rozdíl v maržích v letech 2001 až 2002, a to ani na základě výzev správce daně ze dne 28. 4. 2004, č. j. 67580/04/110933/3725, a ze dne 18. 7. 2005, č. j. 90920/05/110933/3725. Současně ani z důkazních prostředků, které byly součástí spisu, nebylo možno vycházet při stanovení daně dokazováním, neboť díky nespolečnosti daňového subjektu neměl správce daně dostatek podkladů. Proto zcela v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. S ohledem na shora uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud tuto námitku stěžovatele za důvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále neztotožňuje ani s námitkou stěžovatele, že nebyly zohledněny skutečnosti týkající se zboží nakoupeného v roce 2001, které však nebylo zahrnuto do tržeb ani do inventury zásob za rok 2001, a jež bylo prodáno v roce 2002 a v témže roce zahrnuto do tržeb. Z obsahu správního spisu je jednoznačně patrné, že správce daně i správní orgán se vypořádaly s argumentací stěžovatele ve vztahu k této námitce. A jak ostatně potvrdil správní orgán, správce daně tyto skutečnosti zkoumal a hodnotil. Avšak vzhledem ke skutečnosti, že v průběhu celého daňového řízení stěžovatel nepředložil skladovou evidenci zásob zboží a materiálu, která by vypovídala o stavu zásob v průběhu účetního období, neprokázal výši prodejních cen zboží a správnost údajů o výši příjmů uvedených v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2001, neprokázal výši denních

tržeb a ani nevysvětlil rozdíl v maržích v letech 2001 až 2002, neunesl stěžovatel své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprokázal, že v roce 2001 nedocházelo ke krácení tržeb.

Stejně tak nesouhlasí Nejvyšší správní soud s tvrzením stěžovatele, že správce daně a následně i krajský soud nevzaly v úvahu předložené marže vypočítané z daňových příznání za předchozí období let 1997 až 2000. Obsah spisu, jakož i rozsudek krajského soudu, dokládají, že správce daně použil ke stanovení výše tržeb za zboží průměrnou výši obchodní přírážky zjištěnou u stěžovatele za rok 1998 až 2000, která přesněji vyjadřovala stěžovatelem dosahované prodejní ceny. Obchodní přírážku za rok 2002 však správce daně do výpočtu nezahrnul, protože přihlédl k vyjádření stěžovatele, že v roce 2002 byla marže vyšší než v roce 2001. Takovýto postup správce daně byl v souladu se zákonem, a to zejména s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatelem uváděnými odkazy na příslušnou judikaturu obecných soudů se Nejvyšší správní soud pro jejich neurčitost nezabýval, neboť z nich není seznatelný ani konkrétní soud, který je vydal, a ani datum jeho rozhodnutí, takže postrádají základní náležitosti citace judikatury.

Ani další námitkou stěžovatele, že jediným důvodem pro doměření daně za rok 2001 podle pomůcek byl velký rozdíl v obchodních maržích v letech 2001 a 2002, se Nejvyšší správní soud s ohledem na ust. § 109 odst. 4 s. ř. s. pro její novost nezabýval.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., dle 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 soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 15. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu