



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **M. Č.**, zastoupeného Ing. M. K., daňovým poradcem, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 1. 2005, č. j. FŘ-577/11/04, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2006, č. j. 11 Ca 59/2005 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovaný **j e p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 2400 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. M. K., daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 14. 2. 2003 vydal Finanční úřad pro Prahu 2 (dále jen „správce daně“) platební výměr, jímž žalobci vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 68 108 Kč. K odvolání žalobce změnil žalovaný svým rozhodnutím ze dne 5. 1. 2005 rozhodnutí správce daně tak, že výraz „platební výměr“ nahradil výrazem „dodatečný platební výměr“, dále vypustil spojení „s použitím § 31 odst. 5“ a rovněž pozměnil i výpočtovou část rozhodnutí správce daně; výši daňové povinnosti však ponechal nezměněnu.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou k Městskému soudu v Praze. Městský soud napadené rozhodnutí žalovaného svým rozsudkem ze dne 31. 10. 2006 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Svůj závěr odůvodnil tím, že stanovil-li správce daně daň za použití pomůcek, nemůže žalovaný v odvolacím řízení tento způsob vyměření daně sám změnit na dokazování, neboť tím krátí žalobce na jeho procesních právech v daňovém řízení (právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku, právo podat řádné odvolání, jehož přezkum není omezen dle § 50 odst. 5 daňového řádu) a porušuje zásadu dvojinstančnosti řízení.

Tento rozsudek napadl žalovaný kasační stížností, v níž uvedl, že správci daně v daném případě vznikly pochybnosti, zda zaúčtované osobní vklady žalobce do podnikatelské činnosti ve výši 2 030 672 Kč nebyly předmětem daně, byly od daně osvobozeny, byly zdaněny daní z příjmů či jinou daní. K výzvě žalobce doložil pouze seznam zaměstnavatelů v Rakousku v letech 1990 - 1992, u kterých měl dle svého tvrzení pracovat a kteří dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem měli vyplacenou mzdu zdanit. Správce daně sice ve zprávě o kontrole deklaroval, že základ daně a daň stanoví na základě pomůcek, ale ty byly stanoveny tak, že příjmy uvedené v podaném daňovém přiznání byly zvýšeny o částku, kterou žalobce zaúčtoval jako vklad do podnikání; výše výdajů zůstala zachována.

Stanovení základu daně a daně na základě dokazování má oporu ve správním spisu; podkladem bylo předložené účetnictví, výzvy správce daně a odpovědi daňového subjektu i údaje v podaném daňovém přiznání. Pro postup podle § 31 odst. 5 daňového řádu byla podle názoru žalovaného splněna podmínka, že žalobce nevyhověl výzvě správce daně ve stanovené lhůtě a nedoložil k čemu byl vyzván. Současně však nebyla splněna podmínka druhá - tj. nenastala situace, že by dodatečnou daňovou povinnost nebylo možno na základě dokazování stanovit vůbec. Žalovaný se domnívá, že měl možnost tuto chybu vyplývající z rozporu skutečného stavu a stavu formálního (tj. odkazu v dodatečném platebním výměru) opravit, a to tak, že svým rozhodnutím dodatečný platební výměr za rok 1998 změnil a vypustil chybně uvedené ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Vycházel při tom z platné judikatury Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 25/2003, 2 Afs 2/2003 a 1 Afs 74/2004), s nimiž je ve shodě i rozhodnutí Městského soudu v Praze sp. zn. 9 Ca 281/2004, jež nepovažuje za pochybení odlišné hodnocení metodiky stanovení daně.

Žalobci nebylo upřeno právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku této kontroly; byl podrobně seznámen se zjištěním správce daně. Současně byl vyzván k vyjádření, doplnění a případně předložení dalších důkazních prostředků; žalobce však žádné důkazní prostředky nedoložil. Ke zkrácení práv žalobce podle názoru žalovaného nedošlo v důsledku změny metodiky stanovení daně. Celé daňové řízení u správce daně bylo vedeno s cílem stanovit daň dokazováním. V tomto směru byl daňový subjekt i vyzván a v průběhu takového řízení mohl bez omezení prokazovat požadované skutečnosti. Není tedy zřejmé, jak byl fakticky krácen na svých právech.

Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěry městského soudu. Dále s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu namítl, že k pravomocnému doměření daně došlo až po uplynutí lhůty k tomu určené v § 47 odst. 1 daňového řádu. Z tohoto důvodu navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Jak vyplývá z příslušných ustanovení daňového řádu (§ 31), daň lze stanovit v zásadě třemi způsoby v tomto pořadí: dokazováním, za použití pomůcek a sjednáním. K následujícímu způsobu lze přitom přistoupit vždy až poté, kdy nejsou splněny podmínky pro použití způsobu předchozího. Stanovit základ daně a daň lze pouze jedním z uvedených způsobů - není možné je vzájemně kombinovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88, www.nssoud.cz). Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Závěr správce daně o nemožnosti stanovit daň dokazováním přitom musí být dostatečně podložen listinami obsaženými ve správním spisu. Informace o tom, že správce daně hodlá

stanovit daň za použití pomůcek, se dostává do sféry daňového subjektu obvykle při některém ústním jednání, případně při projednání zprávy o kontrole. O definitivním stanovení daně za použití pomůcek se daňový subjekt dozvídá z příslušného rozhodnutí správce daně (dodatečného platebního výměru), v němž je uvedeno, že daň byla stanovena právě za použití pomůcek, obvykle odkazem na § 31 odst. 5 daňového řádu (samotný závěr kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, že daň se stanoví podle pomůcek, není rozhodnutím kontrolního pracovníka o způsobu stanovení daně a není pro správce daně doměřujícího daň závazný, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS). Na základě tohoto rozhodnutí pak daňový subjekt může formulovat své odvolání.

Došlo-li k vyměření (doměření) daně za použití pomůcek, je odvolací orgán v odvolacím řízení ve svém přezkumu omezen – zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Ze setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě (viz např. rozsudek ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publikovaný pod č. 633/2005 Sb. NSS). 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 (§ 50 odst. 5 daňového řádu).

V projednávaném případě správce daně uvedl jak v protokolu o jednání ze dne 9. 10. 2002, č. j. 127624/02/002/933/4137, tak i ve zprávě o kontrole ze dne 12. 2. 2003, č. j. 24562/03/002/933/4137, že žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, a správce daně je proto oprávněn stanovit tuto povinnost za použití pomůcek. Rovněž v platebním výměru ze dne 14. 2. 2003, č. j. 26458/03/002913/0640, správce daně uvedl, že stanovuje základ daně, daň a vyměřuje daňovou ztrátu s použitím § 31 odst. 5 daňového řádu (tedy za použití pomůcek). Žalovaný v rozhodnutí o odvolání mimo jiné uvedl, že v platebním výměru byl chybně uveden odkaz na § 31 odst. 5 daňového řádu; žalovaný tento odkaz odstranil, neboť ze spisového materiálu vyplývá, že daňová povinnost byla ve skutečnosti stanovena dokazováním. Takový postup je však chybný.

Změna prvostupňového rozhodnutí při takto stanoveném způsobu daně v odvolacím řízení slouží ke korekcím některých méně významných pochybení správce daně v jinak bezvadném rozhodnutí. Za méně významné pochybení správce daně však nelze v žádném případě označit chybně použitý způsob stanovení daňové povinnosti. Způsob stanovení daňové povinnosti je totiž samotnou podstatou rozhodnutí správce daně - pokud byl příslušný způsob zvolen v rozporu se zákonnými podmínkami, je rozhodnutí jako celek nezákonné. Volba způsobu stanovení daňové povinnosti má zásadní dopady do práv daňového subjektu - zejména určuje rozsah přezkumu prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení, který je v případě stanovení daně za použití pomůcek nebo dohodou značně omezený, a tudíž i ovlivňuje práva daňového subjektu v odvolacím řízení.

Jakkoliv se žalovaný hájí tím, že ve skutečnosti byla daň stanovena dokazováním, nelze odhlédnout od obsahu správního spisu. Po daňovém subjektu nelze rozumně požadovat, aby si navzdory závěrům v protokolech z daňové kontroly a navzdory odkazu na použití pomůcek v platebním výměru domýšlel, že daňová povinnost byla vlastně stanovena úplně jiným způsobem, než tvrdil správce daně v průběhu daňové kontroly a v konečném rozhodnutí, a z této své domněnky dovozoval svá práva v odvolacím řízení. Jestliže se tedy žalovaný domníval, že správce daně stanovil daň za použití pomůcek, ač k tomu nebyly splněny zákonné podmínky a daň měla být stanovena dokazováním, bylo úkolem žalovaného postupovat v odvolacím řízení tak, aby bylo žalobci skutečně umožněno podat řádné odvolání proti stanovení daňové povinnosti dokazováním. Změna

prvostupňového rozhodnutí však tomuto požadavku neodpovídá, neboť žalobci je tím znemožněno domáhat se přezkumu rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti dokazováním v odvolacím řízení v rozsahu § 50 odst. 3 daňového řádu, čímž je porušena zásada dvojinstančnosti, jak správně uvedl městský soud.

V daném případě měl tedy žalovaný v podstatě dvě možnosti: buď mohl rozhodnutí správce daně zrušit, nebo věc vrátit správci daně bez rozhodnutí k provedení autoremedury s odůvodněním a pokyny pro další řízení (§ 50 odst. 5 poslední věta daňového řádu). V tomto ohledu Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem městského soudu uvedeném v závěru jeho rozhodnutí, totiž že žalovaný má v dalším řízení případně rozhodnutí správce daně zrušit a tento doplní dokazování a ve věci znovu rozhodne. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ze 21. 12. 2006, č. j. 6 Afs 3/2004 - 85, www.nssoud.cz, „zrušil-li odvolací orgán podle § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, rozhodnutí napadené odvoláním, rozhodne vždy o předmětu řízení s konečnou platností; v dalším řízení pokračovat nelze a zejména pak nelze vydat v téže věci další stejné, případně jiné rozhodnutí. Pokračovat v řízení lze pouze za předpokladu využití § 50 odst. 5 věty poslední, umožňující vrácení věci k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně, pokud odvolací orgán zjistí, že jsou u správce daně I. stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 téhož zákona.“ V daném případě by tedy zrušení rozhodnutí správce daně bez dalšího znamenalo ukončení řízení; pokud se žalovaný domnívá, že daň měla být stanovena dokazováním, a chce v řízení pokračovat, je jedinou možností nápravy vrácení věci správci daně ve smyslu § 50 odst. 5 poslední věta daňového řádu k použití autoremedury postupem podle § 49 odst. 1 téhož zákona.

Nejvyšší správní soud dále neshledal, že by postup žalovaného měl oporu v jím citovaných rozhodnutích zdejšího soudu. V rozsudku ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87, se zdejší soud zabýval zákonnými podmínkami stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Mimo jiné vyslovil také názor, že „skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně. Zatímco v případě doměření daně na základě provedeného dokazování podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt oprávnění seznámit se s podklady, na základě nichž byla daňová povinnost stanovena, v případě stanovení daně za použití pomůcek daňový subjekt právo nahlížet do části spisu obsahující pomůcky (§ 23 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.) nemá. Zatímco obecně přezkoumává odvolací orgán odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání a vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout (§ 50 odst. 3 cit. zákona), směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 cit. zákona)“. Tento závěr je v souladu s hodnocením provedeným výše, avšak v přímém rozporu s názorem žalovaného, že mohl v odvolacím řízení změnit způsob stanovení daňové povinnosti. Rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, se týkal podmínek stanovení daně za použití pomůcek a postupu odvolacího orgánu při přezkumu takto stanovené daně. Nicméně z tohoto rozhodnutí nelze vyčíst, že by zdejší soud aproboval možnost změny způsobu stanovení daňové povinnosti v odvolacím řízení. Konečně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, se pak týkal uplatnění § 46 odst. 3 daňového řádu (přihlídnutí k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, v případě stanovení daně za použití pomůcek), tedy otázky, která v projednávaném případě vůbec nebyla vznesena.

Nejvyšší správní soud souhlasí s námitkou žalovaného, že žalobci nebylo upřeno právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku této kontroly a že byl podrobně seznámen se zjištěním správce daně (viz odpověď na protokol o ústním jednání ze dne 9. 10. 2002, č. j. 127624/02/002/933/4137, a protokol o ústním jednání ze dne 12. 2. 2003, č. j. 24561/03/002/933/4137). Městský soud však svou výtkou týkající se zkrácení tohoto práva mířil ke skutečnosti, že změna rozhodnutí správce daně provedená žalovaným (změna způsobu stanovení daně) v odvolacím řízení zamezila žalobci vyjádřit se právě ke stanovení daně dokazováním (žalobce

se ve svých vyjádřeních vypořádával pouze se závěrem správce daně, že daň bude stanovena za použití pomůcek). V tomto smyslu došlo ke zkrácení práv žalobce a námitka žalovaného je proto nedůvodná.

K námitce žalobce obsažené ve vyjádření ke kasační stížnosti týkající se prekluze pravomoci správce daně doměřit daň je nutné zmínit usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dosud nepublikováno). V tomto usnesení vyjádřil rozšířený senát názor, že „*vyměření daně nebo doměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené v § 47 daňového řádu je nezákonným rozhodnutím. K zániku práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu citovaného ustanovení téhož zákona přitom soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení*“. Žalobce námitku prekluze neuplatnil v žalobě; městský soud se k ní proto ve svém rozsudku nemohl vyjádřit. Jelikož kasační řízení je založeno na přezkumu soudních rozhodnutí, chybí zde podklad přezkumu a Nejvyšší správní soud se proto touto námitkou žalobce vznesenou až ve vyjádření ke kasační stížnosti nemůže zabývat, a to (s ohledem na názor rozšířeného senátu) ani z úřední povinnosti.

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce naopak ve věci měl plný úspěch; náklady řízení v jeho případě tvoří mimosmluvní odměna jeho zástupce podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s. Soud proto přiznal žalobci částku 2100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu] a dále částku 300 Kč jako paušální náhradu výdajů s tímto úkonem spojených [§ 13 odst. 3 advokátního tarifu]. Celkem tedy žalobci na náhradě nákladů řízení náleží částka ve výši 2400 Kč.

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

V Brně dne 28. února 2008

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu