



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S. J.**, zastoupený Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Moskevská 66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 9. 2013, č. j. 57Af 35/2012 - 114,

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 ze dne 30. 9. 2013, č. j. 57 Af 35/2012 - 114, Krajský soud v Plzni zamítl žalobu proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5. 4. 2012, č. j. 2781/12-1300-401637, č. j. 2783/12-1300-401637, č. j. 2784/12-1300-401637, č. j. 2785/12-1300-401637, č. j. 2786/12-1300-401637, č. j. 2787/12-1300-401637, č. j. 2788/12-1300-401637, č. j. 2789/12-1300-401637, č. j. 2790/12-1300-401637, č. j. 2791/12-1300-401637, č. j. 2792/12-1300-401637 a č. j. 2794/12-1300-401637, kterou se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 1. 2011, č. j. 1369/11/128912400709, č. j. 1383/11/128912400709, č. j. 1387/11/128912400709, č. j. 1389/11/128912400709, č. j. 1390/11/128912400709, č. j. 1398/11/128912400709, č. j. 1400/11/128912400709, č. j. 1401/11/128912400709, č. j. 1402/11/128912400709, č. j. 1406/11/128912400709, č. j. 1415/11/128912400709, č. j. 1416/11/128912400709 o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a sděleno penále. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se zabýval otázkou, kdy je správce daně povinen odstranit vady prvostupňového rozhodnutí, přičemž odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, v němž bylo vysloveno, že vady rozhodnutí nebo postupu správce daně, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v odvolacím řízení. Pojednal-li tedy správce daně zprávu o daňové kontrole v rámci odvolacího

řízení, nebyla tímto jeho postupem, v souladu s citovaným usnesením, dotčena zákonnost napadených rozhodnutí. Druhou spornou otázkou bylo, zda správce daně mohl stanovit daň za použití pomůcek, resp. zda pro tento postup byly splněny zákonem stanovené předpoklady. Krajský soud shrnul skutková zjištění správce daně k jednotlivým zdaňovacím obdobím uvedená ve zprávě o daňové kontrole a uvedl, že pokud závěry správce daně měly oporu v konkrétních skutkových zjištěních získaných v rámci daňové kontroly, nelze souhlasit s tvrzením stěžovatele, že ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně nevyplývá, proč správce daně považuje množství důkazů za nedostatečné. Stejně tak jako nedůvodnou posoudil krajský soud žalobní námitku, že ze zprávy o daňové kontrole nelze dovodit, že správce daně hodlá daňovou povinnost stanovit za použití pomůcek. Uvedl-li správce daně podrobné důvody, pro které byl stěžovatel v důkazní nouzi s tím, že z těchto důvodů stanoví daňovou povinnost v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků,“), nelze z tohoto vyvodit jiný než výše uvedený závěr. Krajský soud neshledal důvodnou ani poslední stěžovatelovu námitku, že byla-li daňová povinnost stanovena na základě podkladů, které si správce daně opatřil od stěžovatele v průběhu dokazování, nemohly být splněny podmínky pro kontumační stanovení daňové povinnosti. V této souvislosti krajský soud provedl srovnání dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, z něhož vyvodil, že Nejvyšší správní soud zastává názor uvedený v rozsudcích ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56 a ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, tedy že jako pomůcky lze použít i poznatky správce daně získané v průběhu dokazování.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že napadá nezákonnost postupu správního orgánu, který aplikoval ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž tuto nezákonnost spatřuje v tom, že úřední záznam správce daně ze dne 4. 1. 2011 neobsahuje žádné pomůcky, na jejichž základě byla daň kontumačně stanovena. Správce daně vycházel pouze z důkazů, které si opatřil od stěžovatele v průběhu daňové kontroly. Stěžovatel také poukázal na rozpornou judikaturu Nejvyššího správního soudu k problematice použití pomůcek, konkrétně na rozsudky ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 106/2005 - 77, ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56 a ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157 a dovodil, že zvolil-li krajský soud ze dvou možných výkladů ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ten, který je pro stěžovatele méně výhodný, jednalo se o zcela zásadní pochybení, neboť dovoluje-li určitá norma dvojí výklad, má se použít takový, který je pro povinný subjekt příznivější. Dále stěžovatel vytýkal, že daňová povinnost byla stanovena nezákonným postupem, resp. nesprávnou aplikací ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157 vyslovil závěr, že „[S]právce daně [je] povinen se ve zprávě o daňové kontrole zabývat nejenom skutečnostmi, které podle jeho názoru odůvodňují stanovení daně na základě pomůcek, nýbrž v ní musí uvést a zhodnotit také další důkazní prostředky, na jejichž základě má dojít ke zvýšení základu daně o přesně stanovenou částku. Nepostačí tedy, když tyto důkazní prostředky a jejich posouzení jsou obsaženy v pomůcce, na základě níž správce daně vypočetl celkovou daňovou povinnost. Ke zjištěním, která z nich vyplývají, se totiž daňový subjekt před stanovením daně podle pomůcek obvykle nemá možnost vyjádřit a zpochybnit jejich správnost.“ Správce daně, a následně odvolací orgán, tato pravidla nerespektoval a krajský soud dané pochybení nechal bez povšimnutí. Zpráva o daňové kontrole byla vyhotovena dne 9. 11. 2010, dne 4. 1. 2011 byla daňová povinnost vypočtena pomocí pomůcek úředním záznamem, dne 10. 1. 2011 byly vydány předmětné platební výměry a dne 21. 10. 2011 byla zpráva o daňové kontrole projednána s daňovou poradkyní stěžovatele. Stěžovatel se tedy o vyměření daňové povinnosti za použití pomůcek dozvěděl doručením dodatečných platebních výměrů a s důvody a okolnostmi, které k tomu správce daně vedly, byl seznámen až následně při projednání zprávy o daňové kontrole. Podle stěžovatele měl

pokračování

správce daně postupovat podle ust. § 116 odst. 3 daňového řádu s tím, že k napravení výše popsaných procesních vad v řízení před správcem daně mělo dojít postupem předjímaným v ust. § 113 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel v neposlední řadě poukázal na to, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala všechny skutečnosti rozhodné pro odůvodnění stanovit daň za použití pomůcek a že kontumační stanovení daňové povinnosti je institutem výjimečným a musí být za této situace šetřeno procesních práv daňového subjektu. Stěžovatel opět odkázal na již citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že jen stěží lze hodnotit, zda mohlo za dané situace dojít ke spolehlivému zjištění daně za použití pomůcek. Nepřezkoumatelnost napadaného rozsudku krajského soudu je podle stěžovatele dána nedostačující argumentací v části odůvodnění k tomuto žalobnímu důvodu. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu namítaný stěžovatelem není dán, neboť každý z uvedených rozsudků a související právní věty jsou úzce spojeny se skutkovými okolnostmi dílčích případů. Je tak zásadní otázkou, zda je možné hodnotit vlastní poznatky využitě správcem daně jako pomůcky a nikoliv jako důkazy. V tomto směru poukázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, v němž byl vysloven závěr, že *„Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby mezi nesplněním povinností daňového subjektu a použitými pomůckami existovala určitá přímá souvislost, jinými slovy, aby správce daně prokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, které mají přímou návaznost na použité pomůcky.“* Odvolací finanční ředitelství dále odkázalo na odůvodnění napadených rozhodnutí, v nichž byla daná námitka stěžovatele již dostatečně vypořádána. Stěžovatelem navrhovaný postup podle ust. § 116 odst. 3 a § 113 odst. 2 daňového řádu je zcela nový důvod kasační stížnosti, který nebyl uplatněn v řízení před soudem, a jedná se tedy o nepřipustnou stížní námitku. Ust. § 116 odst. 3 daňového řádu nehovoří o povinnosti odvolacího správního orgánu, nýbrž o možnosti vrátit věc s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně. Podle odvolacího finančního ředitelství neměla daná vada řízení žádný dopad jak do práv stěžovatele, tak na zákonnost vydaných rozhodnutí. Ke třetímu stížnímu bodu odvolací finanční ředitelství uvedlo, že zpráva o daňové kontrole obsahuje skutková zjištění správce daně odůvodňující nutnost stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a v dalším odkázalo na závěry krajského soudu. Proto odvolací finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Pokud jde o stížní námitku, že úřední záznam ze dne 4. 1. 2011 neobsahuje žádné pomůcky, na jejichž základě byla daň stanovena, Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné zdůraznit, že stanovení daně za použití pomůcek představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti, která se uplatní pouze za předpokladu, že daň nelze stanovit na základě dokazování. Nelze však označovat institut pomůcek za kontumační způsob stanovení daňové povinnosti. Tento závěr vyplývá mimo jiné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 – 99, v němž byl vysloven názor, že *„[S]tanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restrikcii vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak,*

musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřená a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká.“

Spornou otázkou pak v daném případě je, zda jako pomůcky mohou být použity poznatky správce daně získané v rámci daňové kontroly. K této problematice se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157 nebo v rozsudku ze dne 15. 5. 2012, č. j. 2 Afs 8/2012 - 25, v němž uvedl: „*Kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná, což ovšem neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpřesnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti. Takové poznatky lze podřadit ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu z r. 1992, které příkladmo stanoví, co lze užít jako pomůcky; [...] lze užít neúplné účetní evidence daňového subjektu jako pomůcku při stanovení daně.“* Z výše uvedeného plyne, že pomůckou mohou být ve smyslu zákona o správě daní a poplatků rovněž poznatky správce daně získané při provádění daňové kontroly. Stěžovatel poukazoval na rozsudky ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 106/2005 - 77, ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, a ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, s tím, že v nich byly vysloveny rozdílné právní závěry. Pokud citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 106/2005 - 77: „*O aplikaci daňových pomůcek však nelze hovořit v případech, kdy by správce daně vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu, aniž by ale současně vycházel i z jiných zdrojů, [...]*“; jedná se o větu vytrženou z kontextu a rozhodně v něm není vyjádřen právní názor, který by byl v rozporu se závěry vyslovenými ve zbývajících citovaných rozsudcích. Stěžovatelem tvrzený rozpor v judikatuře Nejvyššího správního soudu ve skutečnosti tedy neexistuje, neboť není zpochybněno, že by vedle poznatků správce daně bylo možno použít při stanovení daně za použití pomůcek např. neúplnou evidenci daňového subjektu. Tato v případě stěžovatele nemohla být sice použita jako důkaz, ale v dílčích položkách poskytovala správci daně relevantní podklad pro stanovení daně za použití pomůcek.

Ve druhém stížním bodě stěžovatel vytýkal správci daně, že s ním neprojednal zprávu o daňové kontrole před vydáním dodatečných platebních výměrů, neboť tímto postupem mu byla upřena možnost seznámit se s jejím obsahem a důvody, které vedly správce daně k doměření daně za použití pomůcek. K námitce totožného obsahu se již vyjádřil krajský soud v napadeném rozsudku, v němž poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, kde bylo vysloveno: „*Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. (...)* „*V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.“* Protože postup správce daně byl v rozporu se zákonem, odvolací orgán postupoval správně, když nařídil dodatečné projednání zprávy o daňové kontrole, čímž došlo k odstranění vady řízení. Stěžovatel tak měl možnost seznámit se s důvody, které správce daně vedly k dodatečnému stanovení daně za použití pomůcek, a věcně argumentovat v odvolacím řízení proti obsahu a zjištěním, které byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, což však neučinil.

Namítal-li stěžovatel, že správce daně měl postupovat podle ust. § 116 odst. 3 ve spojení s § 13 odst. 2 daňového řádu, jedná se o nový důvod kasační stížnosti, v řízení před krajským soudem neuplatněný. Důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí je předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu, ač tak učinit mohl, jsou podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti nepřijatelné. Proto se touto stížní námitkou Nejvyšší správní soud nezabýval.

pokračování

Ke stanovení daně za použití pomůcek se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. již v rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103 tak, že „*Dostatečná spolehlivost*“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním).“ Namítal-li stěžovatel, že ve zprávě o daňové kontrole chyběly bližší informace o pomůckách použitých správcem daně při stanovení daňové povinnosti, nebylo možno na jejím základě namítanou nezákonnost přezkoumat, protože stěžovatel, jak vyplývá ze správního i soudního spisu, nikdy neuvedl, v čem konkrétně spatřuje nedostatečnost informací o pomůckách ve zprávě o daňové kontrole, stejně jako nikdy neuvedl, v čem měla spočívat jejich nespolehlivost.

Ze všech výš uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. důvodná.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 30. května 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu