



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **K. B.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2017, č. j. 27381/17/5200-10422-706955, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 4. 2019, č. j. 9 Af 34/2017 - 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 d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry podle pomůcek, v návaznosti na provedenou daňovou kontrolu, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2011 ve výši 1 500 Kč a stanovil penále ve výši 300 Kč, a za zdaňovací období kalendářního roku 2012 ve výši 26 808 Kč a stanovil penále ve výši 5 361 Kč. Odvolací finanční ředitelství (žalovaný) odvolání zamítlo a platební výměry potvrdilo. V odůvodnění těchto dodatečných platebních výměrů odkázal správce daně na zprávu o daňové kontrole podle § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), neboť již v ní odůvodnil výběr pomůcek a podle nich vypočetl daň.

[2] Městský soud podanou žalobu proti rozhodnutí žalovaného napadeným rozsudkem zamítl. Shledal, že tento postup správce daně byl v souladu se zákonem. Zároveň nepřisvědčil ani námitce nepřezkoumatelnosti.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které namítá nesprávné posouzení právní otázky městským soudem.

[4] Po obsáhlém shrnutí předcházejícího řízení stěžovatel argumentuje, že v projednávaném případě nelze aplikovat § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť toto ustanovení, mimo jiné, bezpodmínečně vyžaduje, aby ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Tato podmínka ale nebyla splněna, neboť daň byla stanovena pomůckami podle § 98 daňového řádu. Stanovení daně podle pomůcek dle stěžovatele není a ani nemůže být výlučným výsledkem daňové kontroly. Ustanovení § 98 daňového řádu je totiž speciální vůči § 85 a násl. téhož zákona. O tom svědčí i první věta § 98 odst. 1 daňového řádu.

[5] Stěžovatel dále uvádí, že podmínka „*vylučně na základě výsledku daňové kontroly*“ v § 147 odst. 4 daňového řádu je opakem podmínky „*nelze daň stanovit na základě dokazování*“ v § 98 odst. 1 téhož předpisu. K podpoře svých závěrů uvádí, že žádné ustanovení daňového řádu neuvádí pomůcky jako výsledek daňové kontroly, a odkazuje na § 88 odst. 6 daňového řádu o použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku, a to ve vztahu k § 147 odst. 4 téhož předpisu, což v případě stanovení daně podle pomůcek neplatí.

[6] Stěžovatel tak navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný poukazuje na to, že kasační námitka je obdobná námitce žalobní. Následně uvádí, že stěžovatel byl již v průběhu daňové kontroly seznámen s názorem správce daně, že jsou naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Na základě výsledku daňové kontroly pak byla stěžovateli doměřena daň.

[8] Dále žalovaný odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku a uvádí, že při aplikaci § 147 odst. 4 daňového řádu není dán důvod pro odlišení toho, zda ke stanovení daně došlo na základě dokazování nebo prostřednictvím pomůcek. V projednávaném případě zpráva o daňové kontrole obsahuje jak vlastní výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů, tak odůvodnění přechodu na pomůcky, uvedení použitých pomůcek a vlastní výpočet daně jejich prostřednictvím.

[9] V otázce speciality § 98 daňového řádu vůči § 85 a násl. téhož předpisu uvedl, že každé ustanovení upravuje jinou problematiku. Úvahy o opaku podmínek v § 147 odst. 4 a § 98 odst. 1 daňového řádu odmítá, neboť dle jeho názoru není možné pro takový závěr najít v daňovém řádu oporu. K úvaze o použitelnosti zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku podle § 88 odst. 6 daňového řádu uvádí, že tato zpráva je naopak bezesporu důkazem, že byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatel je zastoupen advokátem [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[11] Soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Předmětem sporu v dané věci je posouzení právní otázky, zda v situaci, kdy správce daně vybere konkrétní pomůcky a vypočte podle nich daň ve zprávě o daňové kontrole, může následně odkázat v dodatečném platebním výměru na odůvodnění této zprávy podle § 147 odst. 4 daňového řádu.

[13] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu „*nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“

[14] Podle § 147 odst. 1 daňového řádu „*správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.*“ Dle odst. 4 „*dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*“

[15] Nejvyšší správní soud uvádí, že vypočtení daně podle pomůcek může být součástí zprávy o daňové kontrole, a tedy výsledkem daňové kontroly. V takovém případě je u dodatečného platebního výměru, kterým je daň stanovena podle § 147 odst. 1 daňového řádu, splněna podmínka odst. 4 tohoto ustanovení, tedy že ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Dodatečný platební výměr tak nemusí být odůvodněn za předpokladu, že dostatečné odůvodnění obsahuje již zpráva o daňové kontrole. Z ní musí být zřejmé jak skutkové, tak právní předpoklady, z nichž správce daně vycházel při hodnocení konkrétní skutkové podstaty a při jejím podřazení pod určité ustanovení zákona, musí obsahovat důvody výroku a stanovisko správce daně k návrhům a námitkám uplatněným daňovým subjektem (viz bod 18. napadeného rozsudku a tam citovanou judikaturu).

[16] Se stěžovatelem lze souhlasit, že výpočet daně prostřednictvím pomůcek nemůže být výlučným závěrem daňové kontroly. Cílem daňové kontroly je totiž ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně, tj. daňová kontrola slouží k prověření tvrzení daňového subjektu (§ 85 odst. 1 daňového řádu; viz též rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 18/2004 - 65). Zároveň je nutné připomenout, že stanovení daně pomůckami je subsidiární způsob využitelný v případě nemožnosti stanovení daně dokazováním (rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 Afs 78/2007 - 47). Hlavním závěrem daňové kontroly tedy musí být zjištění, zda lze či nelze stanovit daň prostřednictvím dokazování.

[17] K tomu v projednávané věci došlo. Daňový subjekt nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly jeho tvrzení a neunesl tak své důkazní břemeno (str. 5 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatel tuto skutečnost v kasační stížnosti ostatně ani nerozporuje.

[18] Nejvyšší správní soud se dále ztotožňuje s názorem městského soudu i žalovaného, že ze znění § 147 odst. 4 daňového řádu nevyplývá, jakým způsobem musí být daň stanovena. Jedinou jeho podmínkou je, aby byla stanovena jen a pouze na základě výsledku daňové kontroly. Daň se přitom zpravidla stanovuje na základě dokazování, ale při splnění zákonných podmínek i podle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

[19] Z toho pak vyplývá, že pro posouzení splnění podmínky § 147 odst. 4 daňového řádu je klíčový obsah zprávy o daňové kontrole jako výsledku daňové kontroly. Pokud správce daně,

po učinění závěru o nemožnosti stanovení daně dokazováním, vybere pomůcky a podle nich ve zprávě o daňové kontrole vypočte daň, bude tato daň následně stanovena v dodatečném platebním výměru výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Tím je splněna podmínka § 147 odst. 4 daňového řádu. Námitka stěžovatele o opaku podmínek v § 98 odst. 1 daňového řádu a § 147 odst. 4 téhož předpisu tak není důvodná.

[20] K poukazu na § 88 odst. 6 daňového řádu kasační soud uvádí, že zpráva o daňové kontrole je zajisté podkladem pro závěr správce daně o přechodu na pomůcky. Jak již bylo uvedeno výše (odst. [16] tohoto rozsudku), před přechodem na pomůcky musí být postaveno na jisto, že daň nelze stanovit dokazováním. Tento stěžovatelův odkaz je tak nepřiléhavý.

[21] Nejvyšší správní soud ještě doplňuje, že stěžovatel nebyl v projednávaném případě krácen na svých procesních právech. Správce daně v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu stěžovatele s výsledky kontrolního zjištění seznámil a dal mu možnost se k nim vyjádřit a navrhnout doplnění (odst. 3 téhož ustanovení). Z obsahu správního spisu vyplývá, že této možnosti stěžovatel využil, přičemž správce daně se s jeho podáním vypořádal a konstatoval, že nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (str. 13 zprávy o daňové kontrole). Bylo-li by tomu naopak (tj. správce daně by na základě doplnění konstatoval, že daň je možné stanovit dokazováním), pak by část zprávy o daňové kontrole zabývající se pomůckami neobstála.

[22] V projednávaném případě ovšem byly podmínky přechodu na pomůcky stále dány a správce daně byl oprávněn k výpočtu daně jejich prostřednictvím. Splnění těchto podmínek může být přezkoumáno v odvolacím řízení podle § 114 odst. 3 daňového řádu, jako tomu ostatně bylo v tomto případě, a následně ve správním soudnictví.

[23] Kasační soud dodává, že výklad přednesený stěžovatelem je značně formalistický. Jeho jediná kasační námitka směřuje proti možnosti použití § 147 odst. 4 daňového řádu, aniž by jakkoliv rozporoval správnost úvah správce daně o výši daně stanovené pomůckami. V důsledku toho by případné vyhovění jeho námitce fakticky znamenalo pouze zkopírování části zprávy o daňové kontrole do nově vydaného dodatečného platebního výměru.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlídnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. prosince 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu