



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudkyň JUDr. Naděždy Řehákové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové ve věci

žalobce: **K. B.**
bytem [adresa]
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem
se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 6. 2017, č. j. 27381/17/5200-10422-706955,

takto:

- I.** Žaloba se zamítá.
- II.** Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 5. 2016, č. j. 4064604/16/2005-51521-108133 a č. j. 4065517/16/2005-51521-108133, dodatečným platebním výměřům (dále též „DPV“), jimiž byla žalobci s odkazem na § 144, § 143 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) podle pomůcek doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 (dále též „rozhodná období“) v souhrnné výši 28.308,- Kč a uložena povinnost uhradit penále z částky doměřené daně v souhrnné výši 5.661,- Kč, současně byly DPV správce daně potvrzeny.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplynulo, že žalobce v rozhodných obdobích samostatně nepodnikal ani nevedl vlastní účetnictví, příp. daňovou evidenci, v řádném daňovém přiznání za předmětná období uvedl část výsledku hospodaření, kterou na něj rozdělila spolupracující osoba (manželka Ing. M. B.) podle § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále též „zákon o daních z příjmu“ nebo „ZDP“) v nejvyšší částce 540.000,- Kč. U žalobce byla zahájena daňová kontrola, při níž správce daně vycházel ze závěrů daňové kontroly u manželky. Ta v rámci daňové kontroly svých daňových povinností předložila účetnictví a další doklady. Žalobci byla na základě výsledku u něj provedené daňové kontroly doměřena daň podle pomůcek a byly vydány DPV s odkazem na § 147, § 143 a § 98 daňového řádu, přičemž za odůvodnění DPV byla dle § 147 odst. 4 téhož zákona považována zpráva o daňové kontrole. Žalobce v odvolání proti DPV, obdobně jako v podané žalobě, namítl zejména, že jsou dodatečné platební výměry neodůvodněné, uplatnil i další odvolací námitky. O jeho odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, kde se s jednotlivými odvolacími body stručně a určitě vypořádal na podkladě konkrétních skutkových okolností projednávané věci a soud pro stručnost na jeho závěry odkazuje.
3. Žalobce v podané žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh správního řízení, popsal své odvolací námitky, a uvedl, jak s nimi žalovaný naložil.
4. V *prvním žalobním bodu* tvrdil, že žalovaný nesprávně posoudil právní otázku náležitosti odůvodnění dodatečných platebních výměrů, kdy dospěl k závěru, že ke stanovení daně došlo na základě výsledku daňové kontroly, pročez podle § 147 odst. 4 daňového řádu za odůvodnění rozhodnutí považoval zprávu o daňové kontrole. Uvedený závěr je podle žalobce nesprávný, neboť v jeho případě byla daň stanovena podle pomůcek podle § 98 daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí je tak v tomto rozsahu nezákonné a dodatečné platební výměry, proti nimž odvolání směřovalo, jsou nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť postrádají základní náležitosti uvedené v § 102 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce v jeho věci nebylo možné aplikovat ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť toto ustanovení bezpodmínečně vyžaduje, aby ke stanovení daně došlo výlučně na základě výsledku daňové kontroly. Tato podmínka nebyla splněna, protože daň byla stanovena náhradním způsobem dle § 98 daňového řádu pomůckami. Ustanovení § 97 daňového řádu je podle žalobce speciálním ustanovením vůči § 85 a násl. téhož zákona.
5. Žalobce *ve druhém žalobním bodu* uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou, že jsou napadené dodatečné platební výměry zmatečné. Zmatečnost spatřoval žalobce v číselném označení paragrafů daňového řádu pojednávajícího o stanovení daně podle pomůcek a ve slovním označení zprávy o daňové kontrole s číslem jednacím, když odkaz na zprávu o daňové kontrole správce daně činí pouze u stanovení daně dokazováním. Za vypořádání odvolací námitky podle tvrzení žalobce nelze považovat, že to v citaci zákona uvedeno není, neboť podstata jeho odvolací námitky byla v tom, že ve výroku rozhodnutí je na straně jedné uvedeno ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu, tedy stanovení daně podle pomůcek, na straně druhé je ve výroku rozhodnutí odkaz na zprávu o daňové kontrole, což je ale možné pouze ustanovení daně dokazováním. Žalobce uzavřel, že se žalovaný s jeho odvolací námitkou nevypořádal v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu a dle judikatury Nejvyššího správního soudu.
6. Žalobce žádal, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

7. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný argumentoval obdobně, jako v odůvodnění svého rozhodnutí. K námitce nepřezkoumatelnosti poukázal na to, že odůvodnění DPV tvoří odkaz na Zprávu o daňové kontrole ze dne 27. 4. 2016, č. j. 3634637/16/2005-61562-106991 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). K ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu zdůraznil, že k tomu, aby mohla být za odůvodnění rozhodnutí o stanovení daně považována zpráva o daňové kontrole, není důvod odlišovat, zda na základě výsledků daňové kontroly došlo ke stanovení daně dokazováním, případně některým z náhradních způsobů stanovení daně (pomůcky a sjednání daně), k čemuž se kloní i odborná literatura, ze které citoval. Konstatoval, že stejně jako tomu je v rámci zmíněné odborné literatury, tomu tak bylo i v případě žalobce, kdy zpráva o daňové kontrole u žalobce obsahuje jednak vlastní výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů, dále přechod na pomůcky a použité pomůcky, a konečně i vlastní výpočet daňové povinnosti dle pomůcek pro rok 2011 na straně 5 – 8, pro rok 2012 na straně 8 – 10. Z toho je nepochybné, že zpráva o daňové kontrole tvořila komplexní podklad dodatečných platebních výměrů, které již nebylo nutné více zdůvodňovat, než právě odkazem na zprávu o daňové kontrole za použití § 147 odst. 4 daňového řádu. Ustanovení § 98 i ustanovení § 85 daňového řádu se nacházejí ve stejné hlavě daňového řádu, tj. v hlavě IV. nazvané Řízení a další postupy, nicméně každé z nich se nachází v jiném díle hlavy IV. daňového řádu, kdy je § 85 a násl. v díle 2., pojednávajícím o postupech při správě daní, zatímco § 98 je zakotven v díle 3., nazvaném Průběh řízení. Z toho je zjevné, že každé ustanovení upravuje jinou problematiku a není tak splněna základní podmínka pro aplikaci výkladového pravidla *lex specialis derogat legi generali* a to, že se musí jednat o právní normu, která detailněji upravuje něco, co je obecněji upraveno jinou právní normou. Dodal, že i § 92 daňového řádu se nachází ve stejném díle jako § 98, protože lze díl 3. hlavy IV. tohoto zákona považovat jako ustanovení navazující na právní úpravu daňové kontroly, nikoli jako ustanovení, které by daňovou kontrolu jakkoliv modifikovalo.
8. K odvolací námitce vady dodatečných platebních výměrů spočívající v číselném označení paragrafu, pojednávajícím o stanovení daně podle pomůcek, a slovním označení zprávy o daňové kontrole s číslem jedacím ve výroku rozhodnutí o stanovení daně, žalovaný poukázal na bod 57 svého rozhodnutí.
9. K námitce absence vypořádání odvolací námítky zmatečnosti dodatečných platebních výměrů poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 30. 6. 2010, čj. 1 Afs 14/2010-78, s tím, že má za to, že odvolací námitku žalobce vypořádal. Pokud se však žalobce domnívá, že měla být vypořádána jinak, než žalobce zamýšlel, bylo na žalobci, aby odvolací námitku formuloval jasným, srozumitelným a určitým způsobem, tím více, je-li zmocněnec žalobce profesionál, neboť kvalita formulace odvolací námítky do značné míry předurčuje rozsah jejího vypořádání. V samotném uvedení § 98 daňového řádu ve výroku DPV společně s odkazem na zprávu o daňové kontrole nespatřuje žádný nedostatek z důvodu uvedených v odůvodnění svého rozhodnutí, které stručně ve vyjádření zrekapituloval.
10. Žalovaný žádal, aby soud žalobu, jako nedůvodnou zamítl.
11. Při ústním jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích. Žalobce na návrzích důkazů netrval, neboť při ústním jednání zjistil, že jsou součástí spisového materiálu, který si soud od žalovaného vyžádal, soud o nich proto nerozhodoval.

12. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
13. Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:
14. Podle ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popř. výsledků postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popř. protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.
15. Podle ustanovení § 98 odst. 2 téhož zákona stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
16. Podstatou sporu je posouzení, zda správce daně a žalovaný postupovali v souladu se zákonem, když s odkazem na ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu považovali za odůvodnění svého rozhodnutí – DPV - zprávu o daňové kontrole, či nikoliv.
17. Žalobce *v prvním žalobním bodu* tvrdil nezákonnost postupu správních orgánů obou stupňů podle ustanovení § 147 odst. 4 daňového řádu. Žalobní námitka není důvodná. V projednávané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že ke stanovení daně došlo na základě pomůcek podle ustanovení § 98 daňového řádu. Správce daně a žalovaný, který jeho rozhodnutí potvrdil, odkázali v odůvodnění rozhodnutí na výsledky daňové kontroly ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu.
18. Obecně lze uvést, že ustanovení § 147 je speciální ve vztahu k § 102 daňového řádu, které upravuje náležitosti rozhodnutí správce daně a v odstavci 2 stanoví, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. Ustanovení § 147 odst. 4 pak upravuje možnost postupu správce daně, aby v případě, že dojde ke stanovení daně výlučně na základě výsledků daňové kontroly, považoval za odůvodnění zprávu o daňové kontrole. Při postupu podle § 147 odst. 4 citovaného zákona je pak ale nutno klást takové požadavky, jaké jsou kladeny na odůvodnění každého jiného správního rozhodnutí, neboť smyslem odůvodnění je doložení správnosti a zákonnosti postupu správce daně, jakož i vydaného rozhodnutí. Z obsahu zprávy o daňové kontrole proto 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, stanovisko správce daně k návrhům a námitkám uplatněným daňovým subjektem, a pokud se jednalo o rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, musí být i uvedeno, jaké důkazy byly navrženy, jak byly správcem daně hodnoceny, k jakým důkazům a z jakých důvodů nepřihlédl, ani je neprovedl a na základě jakých úvah dospěl k právnímu hodnocení skutkového stavu věci. Tyto skutečnosti musí být ve zprávě o daňové kontrole zahrnuty, aby splňovala test přezkoumatelnosti. Uvedené vyplývá i z judikatury Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 121/01, jakož rozsudku NSS ve věci sp. zn. 5 Afs 42/2004, a usnesení rozšířeného senátu NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 68/2012.
19. V projednávané věci byla daň stanovena náhradním způsobem podle § 98 daňového řádu za použití pomůcek. Soud považuje za zákonný postup správce daně a žalovaného podle § 147 odst. 4 daňového řádu, neboť toto zákonné ustanovení dopadá na „stanovení daně“, a nijak nevyklučuje jeho užití při jiném způsobu stanovení daně, v dané věci podle pomůcek.

Je však třeba, aby v takovém případě z důvodu přezkumu zákonnosti zpráva o daňové kontrole splňovala podmínky vytyčené ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu, kde se uvádí, že v případě tohoto postupu stanovení daně musí správce daně přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. A dále, aby v souladu s ustálenou judikaturou správních soudů, zpráva o daňové kontrole zahrnovala též, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřuje správce daně splnění podmínek takového způsobu stanovení daně a proč byla ta která pomůcka zvolena (rozsudek Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 11 Ca 7/2008).

20. Soud z obsahu zprávy o daňové kontrole ověřil, že tyto podmínky splňuje. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, pokud za odůvodnění ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu považovali uvedenou zprávu o daňové kontrole. Pro úplnost soud uvádí, že obdobnou právní úpravu a judikurní závěry obsahoval předchozí daňový řád, jímž byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Není proto důvod z něj nečerpat při posouzení této právní otázky i podle nové úpravy vymezené v ustanovení § 98 ve spojení s § 147 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.
21. Důvodem pro zrušení se žalobou napadeného rozhodnutí se nestala ani *druhá žalobní námitka*, v níž žalobce tvrdil nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nevypořádání námitky zmatečnosti prvostupňových rozhodnutí tak, jak žalovanému ukládá ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu a jak judikuje Nejvyšší správní soud.
22. Soud k tomu ze záhlaví platebních výměrů ověřil, že tyto obsahují číselné označení konkrétních ustanovení daňového řádu a to i § 98, podle kterého byla stanovena daň podle pomůcek, s odkazem na zprávu o daňové kontrole, která má podle § 147 odst. 4 nahrazovat jejich odůvodnění. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného soud zjistil, že se žalovaný obdobnou odvolací námitkou zabýval, konkrétně v bodě 57 svého rozhodnutí, a to i s ohledem na ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu. Žalobní tvrzení jsou tak v příkrém rozporu s obsahem spisového materiálu a důvody, které žalovaný k dané odvolací námitce uvedl. Pokud se chtěl žalobce domoci jiného posouzení žalovaným, bylo na něm, aby svou odvolací námitku formuloval srozumitelněji, aby ji mohl žalovaný „uchopit“. Za daného stavu však žalovanému nelze ničeho vytknout, neboť dostatečně určitým a zřejmým způsobem vyjevil své stanovisko k tomuto odvolacímu bodu. Za případný soud v této souvislosti považuje poukaz žalovaného ve vyjádření k žalobě na rozsudek NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 14/2010. Samotný nesouhlas žalobce s argumentací žalovaného vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí ovšem nemohl. V ostatním soud odkazuje na své stanovisko k prvnímu žalobnímu bodu, kdy neshledal nezákonným postup správce daně a žalovaného podle § 147 odst. 4 daňového řádu i v případě, že se jednalo o stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 téhož zákona.
23. Pro úplnost soud uvádí, že z předně uvedených důvodů nevešel na tvrzení žalobce o specialitě § 98 k § 85 daňového řádu a ve shodě se žalovaným má za to, že pro tuto argumentaci žalobce daňový řád neskýtá podklad, a to z důvodů, které žalovaný uvedl v bodě 10. vyjádření k žalobě, na něž soud na tomto místě pro stručnost odkazuje.
24. Soud proto žalobu, jako nedůvodnou, podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1. s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, žalovanému správnímu orgánu, který měl úspěch, však důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 17. dubna 2019

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu