



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci žalobce: **H. B. N.**, zast. JUDr. Petrem Hamplem, Ph.D., advokátem se sídlem Nivnická 388/12, Ostrava, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 25691/15/7100-10111-010509,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26239/14/5000-14102-709598 bylo v rámci přezkumného řízení změněno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 12. 2012, č. j. 5938/12-1101-801766 tak, že byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 podle pomůcek ve výši 1.280.293 Kč

a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 256.184 Kč. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26239/14/5000-14102-709598 bylo následně pro zřejmou chybu v psaní částky doměřené daně opraveno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29944/14/5200-10422-709598 tak, že částka doměřené daně byla nahrazena údajem 1.280.923 Kč.

Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26240/14/5000-14102-709598 bylo v rámci přezkumného řízení změněno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 12. 2012, č. j. 5980/12-1101-801766 tak, že byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 podle pomůcek ve výši 573.390 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 114.678 Kč.

(Výše uvedená rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství budou dále společně označována jako „rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství“.)

Proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství se žalobce bránil odvoláním ze dne 29. 10. 2014, doplněným odvoláním ze dne 5. 12. 2014. Tato odvolání byla rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 25691/15/7100-10111-010509 (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítnuta a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství jím byla potvrzena.

II. Obsah žaloby

Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Předně namítá nezákonnost výzvy k předložení dokladů vydanou dne 23. 12. 2013 Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj, kterou po něm bylo požadováno prokázání neexistence určité skutečnosti, a v jejím důsledku nezákonnost celého následujícího řízení. Není zřejmé, v jakém řízení byla výzva vydána. Spatřuje ji nesrozumitelnou, nekonkrétní a tudíž nerealizovatelnou. Ani následným sdělením správce daně neuvedl, jak má žalobce svou povinnost splnit, jakým postupem má zjistit přesnou výši tržeb. Nelze zaměřovat, jak se stalo v tomto řízení, daňovou kontrolu s vytýkacím řízením, resp. výzvu k předložení daňové evidence s výzvou k předložení účetnictví. K doměření daně může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly, přičemž u opakované daňové kontroly musí být splněny zákonné důvody, k čemuž v tomto případě nedošlo. Daňová kontrola byla vedena nezákonným způsobem a v jejím důsledku byly vydány nezákonné dodatečné platební výměry. V přezkumném řízení nemůže dojít k dalšímu doplnění dokazování. S odkazem na Listinu základních práv a svobod uvádí, že správce daně nemůže sám kompenzovat nedostatek důkazních prostředků jinými procesními postupy. Nesplnění nezákonných výzev nemůže mít žádné právní důsledky a tedy ani nelze tvrdit, že by žalobce jejich nesplněním porušil zákonnou povinnost při dokazování.

Správce daně se neřídil pokyny uloženými mu odvolacím orgánem, když pro stanovení daně použil nevhodné, nesprávné a zpochybněné pomůcky namísto toho, aby využil srovnatelné daňové subjekty, seznámil žalobce se svými propočty a s tím, z jakých podkladů se vycházelo a jak byly zjištěny jednotlivé údaje.

Ze závěrů vytýkacího řízení za 3. čtvrtletí roku 2008 a z rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 10. 2009 plyne, že správce daně získával informace o výši tržeb za září 2008 nezákonným

způsobem. Z protokolu o místním šetření za září 2008 výslovně vyplývá, že žalobce rozpornost se zákonem namítal.

K místnímu šetření ze dne 1. 9. 2008 žalobce uvádí, že správce daně porušil § 15 zákona o správě daní a poplatků, když v rozporu se zjišťováním výše denních tržeb v provozovně požadoval evidence měsíčních tržeb za červenec a srpen 2008. V průběhu řízení byly porušeny procesní zásady zahájení a provádění daňové kontroly, když stejnopisy protokolů nebyly vydávány žalobci, ale třetím osobám, nově příchozí osoby nebyly poučeny a seznámeny s právy a povinnostmi, nebyly zaznamenány jejich vyjádření a námítky. Správce daně tak nevratně zmařil svým nezákonným postupem důkazní hodnotu uvedených šetření a jejich možné využití pro další řízení.

Dle žalobce došlo k porušení jeho práva provádět šetření za přítomnosti tlumočníka. V průběhu řízení opakovaně uváděl, že nezná český jazyk a nerozumí odborným výrazům.

Pakliže důvodem pro přezkum rozhodnutí bylo zjištění, že tehdejší správci daně rozhodovali na základě výsledků procesně vadného daňového řízení, je nepřípustné, aby procesně vadně získané informace a důkazy byly opětovně využity novým správcem daně. Výsledná daňová povinnost žalobce byla stanovena v hrubém nepoměru s tou, která měla být na základě odhadu stanovena.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v rámci svého vyjádření konstatuje, výzvou ze dne 23. 12. 2013 byl žalobce vyzván k předložení těch dokladů, k jejichž vedení měl zákonnou povinnost, a k prokázání správnosti výsledku hospodaření, který byl povinen uvést na ř. 104 přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Nelze namítat, že výzva je nezákonná, nesrozumitelná, nekonkrétní a nesplnitelná pouze proto, že žalobce oprávněně požadované doklady nepředložil a výsledek hospodaření neprokázal. Právě vzhledem k posledně uvedenému bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek. Odvolací finanční ředitelství se přesvědčivě vypořádalo s námitkami žalobce vznesenými v rámci jeho vyjádření k výsledkům doplněného řízení. Všechny tři podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny kumulativně. Zvolené pomůcky byly zvoleny kvalifikovaně – jednalo se o výsledky místních šetření, tvrzení žalobce z místních šetření, informace o výši tržeb, údaje od srovnatelných daňových subjektů. Proti stanovené částce lze namítat pouze nedostatečnou spolehlivost, což znamená nejen tvrdit, ale i prokázat hrubý rozpor mezi výslednou stanovenou daní a skutečným stavem, což se v případě žalobce nestalo. O provedených místních šetřeních žalobce věděl, mohl být po celou dobu přítomen, pohyboval se na tomto místě, byl mu předán stejnopis protokolu, osoby zúčastněné na řízení byly řádně poučeny (viz protokol z místního šetření ze dne 18. 12. 2008). Z protokolu o ústním jednání ze dne 18. 10. 2010 je patrné, že daňová kontrola byla zahájena v souladu se zákonem, porušení procesních zásad zahájení a provádění daňové kontroly je vyloučeno. Vzhledem k dlouhodobému pobytu žalobce na území České republiky se dalo usuzovat, že jeho znalost češtiny je na takové úrovni, aby byl schopen komunikovat na úrovni potřebné pro daňové řízení. Žalobce neuvádí konkrétní úkon správce daně, kdy by se domáhal přítomnosti tlumočníka, neoznačil žádnou konkrétní situaci, kdy by měla taková potřeba vyvstat potřeba. Navrhuje proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud na základě včas podané žaloby přezkoumal v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Vzhledem ke splnění zákonných podmínek stanovených v § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl ve věci bez nařízení jednání.

Soud dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** a napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo vydáno v souladu se zákonem.

Krajský soud předesílá, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Jelikož žalobce uplatňuje řadu žalobních námitek zcela nekonkrétně (viz dále), může na ně soud reagovat taktéž pouze v obecné rovině.

Kromě toho je nutno poznamenat, že předmětem přezkumu je rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení. Pro takové rozhodnutí je přitom charakteristické, že správce daně je při jeho vydávání vázán důvody, pro které bylo přezkoumání rozhodnutí nařízeno (§ 123 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „daňový řád“). Ve zbytku tedy není oprávněn z tohoto vymezeného rozsahu jakkoliv vybočit, ať už ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu, a musí převzít výsledky původního řízení tak, jak byly vyjádřeny v přezkoumávaném rozhodnutí. Obecně proto nelze v žalobě proti takovému rozhodnutí namítat nezákonnost spočívající v úkonech či závěrech, které správce daně musel akceptovat na základě § 123 odst. 3 daňového řádu. Tento druh nezákonnosti měl daňový subjekt namítat ve vztahu k původnímu meritornímu rozhodnutí, proti němuž mohl brojit žalobou ve správním soudnictví. Jestliže tak neučinil, lze po něm obecně s ohledem na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* spravedlivě žádat, aby nesl negativní důsledky spojené s tím, že svá práva před soudem řádně nehájil.

Soudní přezkum rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení je tedy zásadně omezen na otázky nově řešené v přezkumném řízení, tj. otázky týkající se nově provedených procesních úkonů, důkazů či úvah, a závěry, které na jejich základě doznaly změn. Na druhou stranu ovšem nemůže být v důsledku tohoto pravidla daňovému subjektu zcela odepřen přístup k soudu. K takové situaci by mohlo dojít, pokud by svá práva řádně hájil, podal by žalobu ke správnímu soudu proti původnímu správnímu rozhodnutí, nicméně toto soudní řízení by nedospělo k meritornímu rozhodnutí právě proto, že v mezidobí odpadl předmět řízení, neboť původní rozhodnutí bylo zrušeno či změněno. V takovém případě platí výjimka z uvedeného pravidla s tím, že v žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení lze uplatňovat veškeré námitky. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 5. 2010, č. j. 2 Afs 125/2009-104, *„[p]ro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno nové meritorní rozhodnutí, je nezbytné zohlednit skutečnost, že stěžovatel podal proti původnímu rozhodnutí správní žalobu. I když musela být jeho žaloba (v pořadí první) odmítnuta, má tato procesní aktivita za následek jeho možnost namítat v žalobě (v pořadí druhé) proti novému meritornímu rozhodnutí veškeré námitky proti správnímu*

řízení jako celku, a to včetně okolností, které se vztahují svým obsahem k předchozímu pravomocnému rozhodnutí.“ Taková situace v projednávané věci ovšem nenastala. Žalobce proti původnímu meritornímu rozhodnutí žalobu ke správnímu soudu nepodal, a soudní přezkum je proto nyní omezen pouze na otázky související s nově provedenými úkony v rámci přezkumného řízení a novými úvahami žalovaného rozvinutými v žalobou napadeném rozhodnutí. V otázkách, které ani po provedeném přezkumném řízení nedoznaly žádných změn, je nutno hodnotit žalobní námitky jako nepřipustné.

Generální finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 22. 10. 2013, č. j. 30109/13/7001-11101-010509 a č. j. 30111/13/7001-11101-010509, nařídilo přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 12. 2012, č. j. 5938/12-1101-801766 a č. j. 5980/12-1101-801766, z důvodu, že tato rozhodnutí byla vydána v rozporu s právním předpisem. K tomuto závěru vedla skutečnost, že v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008 byl žalobce správcem daně nesprávně vyzván k předložení daňové evidence dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Ke zhojení této vady přistoupil v rámci přezkumného řízení Finanční úřad pro Jihomoravský kraj tak, že žalobci zaslal novou výzvu ze dne 23. 12. 2013, č. j. 3800655/13/3002-05402-702067 (dále jen „výzva ze dne 23. 12. 2013“), kterou žalobce vyzval k předložení účetnictví prokazujícího správnost základu daně. Jelikož žalobce požadované doklady nepředložil, přistoupil správce daně k vyměření daně pomocí pomůcek, stejně jako v předchozím meritorním rozhodnutí.

S ohledem na popsaný průběh přezkumného řízení a důvody nařízení přezkumu vyhodnotil soud jako nepřipustné zejména námitky týkající se zahájení daňové kontroly, průběhu daňové kontroly (předávání protokolů třetím osobám) a průběhu místního šetření dne 1. 9. 2008.

Naopak jako přípustnou vyhodnotil námitku týkající se výzvy ze dne 23. 12. 2013 a důsledků z ní plynoucích.

Soud shledal nedůvodnou námitku, že z výzvy ze dne 23. 12. 2013 není zřejmé, v jakém řízení byla vydána. Ve výzvě je konkrétně uvedena daň i zdaňovací období, takže žalobci muselo být zřejmé, že se výzva týká přezkumného řízení nařízeného právě ve vztahu k této dani a k těmto zdaňovacím obdobím. Žalobce sám toto přezkumné řízení inicioval a obdržel také rozhodnutí Generální finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 22. 10. 2013, č. j. 30109/13/7001-11101-010509 a č. j. 30111/13/7001-11101-010509, kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 12. 2012, č. j. 5938/12-1101-801766 a č. j. 5980/12-1101-801766. Odkaz na tato rozhodnutí je uveden také v záhlaví výzvy. Žalobce tudíž nemohl mít žádnou pochybnost o tom, v jakém řízení byla výzva vydána.

Nelze přisvědčit žalobci, že nelze určit, jaké konkrétní postupy v konkrétním řízení měly či neměly být použity, a zejména jaká procesní obrana mohla být uskutečněna. Možnosti postupu správce daně, jakož i možnosti procesní obrany daňového subjektu plynou z právní úpravy a není povinností správce daně informovat daňový subjekt o celém obsahu právní úpravy. Takový postup by byl neúčelný a takřka nemožný. Ostatně žalobce ani neuvádí, o čem konkrétně nebyl poučen a z jakého ustanovení zákona plyne povinnost správce daně dát mu takové poučení.

Nedůvodnou je také námitka, že v daném případě nebyla možná opakovaná daňová kontrola. V přezkumném řízení totiž žádná opakovaná daňová kontrola neprobíhala. Z § 123 odst. 3 daňového řádu výslovně plyne oprávnění správce daně „řízení doplňovat

a odstraňovat jeho vady.“ Je zjevné, že v takovém případě nejde o opakování daňového kontroly ve smyslu § 85 odst. 5 daňového řádu, nýbrž o samostatný postup, kterým mohou být odstraněny některé nedostatky provedené daňové kontroly. Jelikož citované ustanovení takový postup explicitně připouští, představuje v tomto rozsahu *lex specialis* k § 85 odst. 5 daňového řádu. Jde o obdobnou situaci jako v případě napravování některých nedostatků, k nimž došlo v rámci daňového kontroly, v odvolacím řízení. Výzva ze dne 23. 12. 2013 proto byla vydána v souladu se zákonem.

Nález Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, na který žalobce poukazuje, není na projednávaný případ přílehlavý už proto, že žalobce nebyl vyzýván k předložení dodatečného daňového přiznání, nýbrž k předložení účetnictví. Kromě toho ve věci posuzované Ústavním soudem (na rozdíl od nyní projednávané věci) hrálo roli také to, že výzva byla učiněna poté, co bylo rozhodnutí o vyměření daně zrušeno, a že byla shledána také nezákonnost některých důkazů (nikoliv v důsledku nezákonnosti výzvy). Ústavní soud tedy posuzoval zcela specifickou situaci a z jeho závěrů rozhodně nelze dovodit, že by snad bylo oprávnění doplňovat řízení a odstraňovat jeho vady, vyjádřené v § 123 odst. 3 daňového řádu, v rozporu s ústavním pořádkem.

Soud se neztotožnil ani s námitkou, že výzva ze dne 23. 12. 2013 byla nezákonná proto, že byla nesplnitelná. Je nutno souhlasit se žalovaným, že správce daně nevyzýval žalobce k doložení negativní (potažmo neexistující) skutečnosti (čehož se okrajově týká žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 7 Afs 116/2008-109; pozn. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu „č. j. 9 Afs 211/2006, ze dne 8. 7. 2008“, na které žalobce odkazuje, neexistuje). Správce daně vyzýval žalobce k doložení jeho vlastního tvrzení o výsledku hospodaření za předmětná zdaňovací období. Nechtěl tedy, aby žalobce dokazoval opak svých tvrzení, nebo aby dokazoval nesprávnost tvrzení správce daně o tom, že určitá skutečnost nastala (tj. aby prokazoval, že nenastala). Nelze spatřovat nezákonnost v tom, že správce daně po žalobci chtěl předložení dokladů, o nichž tušil, že jimi žalobce nedisponuje. Podstatné je to, že správce daně nemohl zcela vyloučit existenci těchto dokladů a upřít žalobci možnost jejich předložení. Požadovanými doklady bylo navíc účetnictví, k jehož vedení měl žalobce zákonnou povinnost. Jestliže žalobce účetnictvím přesto nedisponoval, a nebyl ani schopen je opětovně získat či jakkoliv zrekonstruovat (k čemuž mu byl správcem daně poskytnut dostatečný prostor), může jít tato skutečnost jediné k tíži žalobce. Je potřeba zdůraznit, že je to primárně daňový subjekt, jehož v daňovém řízení tíží důkazní břemeno. Bylo jen na žalobci, aby řádně splnil svou zákonnou povinnost, a byl tudíž následně bez problémů schopen svá tvrzení doložit. Výzvou ze dne 23. 12. 2013 mu správce daně takovou možnost dal.

Nebylo povinností správce daně poučovat žalobce o tom, jak konkrétně má výzvu splnit. Nutno podotknout, že k vyměření daně podle pomůcek nevedlo samotné nesplnění výzvy ze dne 23. 12. 2013, nýbrž skutečnost, že žalobce svá tvrzení ohledně základu daně jednoduše nijak neprokázal přes důvodné pochybnosti vyjádřené správcem daně, a daň proto nebylo možné stanovit dokazováním. Již výzvou ze dne 10. 1. 2011, č. j. 1833/11/384933800221, byl žalobce obecněji vyzýván k předložení veškerých důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v daňových přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 a 2008. Zákon přitom správci daně neukládá povinnost označovat možné důkazní prostředky, jimiž by daňový subjekt mohl prokázat svá tvrzení. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Bylo na žalobci, aby navrhl provedení dokazování jakýmkoliv z takových prostředků.

Dále žalobce namítá, že se správce daně neřídil závaznými zásadami vyslovenými odvolacím orgánem a použil nevhodné a nesprávné, pročež i zpochybněné pomůcky. Z uplatněné námitky ovšem není vůbec zřejmé, který odvolací orgán a v kterém rozhodnutí „potvrdil nesprávné stanovení pomůcek za roky 2007 a 2008“. Pokud žalobce tvrdí, že se těmito zásadami neřídilo územní pracoviště v Brně, pak toto pracoviště fakticky převzalo výběr a hodnocení pomůcek z původní zprávy o daňové kontrole a původního meritorního rozhodnutí, proti kterému mohl žalobce brojit samostatnou žalobou. Stejně jako v původním řízení (viz rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 9. 5. 2012, č. j. 126311/12/384913800298) i nyní správce daně jako pomůcku k výpočtu tržeb za rok 2007 použil tržby za září 2008. Není ovšem pravdou, že by tímto nebyl respektován závazný právní názor odvolacího orgánu, neboť tyto tržby nebyly jednoduše převzaty, nýbrž byla zohledňována sezónnost (podle tržeb srovnatelných subjektů v roce 2007), míra inflace i meziroční zvýšení tržeb u srovnatelných subjektů (specifické podmínky IV. čtvrtletí roku 2008 tedy zohledněny byly). I kdyby se zde tedy jednalo o námitku určitou (zdejší soud ji však jako určitou nehodnotí a je nucen částečně domýšlet, co svou námitkou mohl žalobce mínit), zcela jistě by se jednalo o námitku nepřipustnou, neboť žalobci nic nebránilo ji vznést v žalobě proti původnímu meritornímu rozhodnutí; ten ovšem takovou žalobu nepodal. Zdejší soud proto může pouze v obecné rovině na základě uplatněné námitky vyslovit závěr, že neshledal, že by v projednávané věci nebyl některým ze správců daně respektován závazný právní názor kteréhokoliv z nadřízených správců daně. Nutno pro úplnost dodat, že už vůbec není zřejmé, co žalobce dovozuje ze svého tvrzení, že z obsahu písemnosti č. j. 53742/12/384933800221 plyne, že správce daně má další tříměsíční lhůtu k vydání nového rozhodnutí.

Stejně tak obecné je tvrzení žalobce, že došlo k porušení zásad daňového řízení (dle § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) s tím, že správce daně použil nevhodné, nesprávné a zpochybněné pomůcky.

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.

Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu [srov. zejména rozsudky ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 (publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS), ze dne 17. 7. 2008, č. j. 9 Afs 14/2008 - 81, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, ze dne 27. 7. 2005 - 55, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS), ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48 (publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS)] představuje stanovení daně podle pomůcek náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Je zřejmé, že vzhledem k chybějícím důkazům nemůže být tato náhradní forma zcela přesná a že se jedná pouze o kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká by měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl veden a jaké konkrétní výhody při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu uplatnil.

Základní podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je nesplnění některé ze zákonných povinností daňovým subjektem. Za nesplnění zákonné povinnosti se pro tyto účely konstantně považuje také neunesení důkazního břemene (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90). Tuto povinnost, jak je výše uvedeno, žalobce nesplnil. V důsledku toho je také zřejmé, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, což bylo podrobně zdůvodněno zejména ve zprávě o daňové kontrole.

Co se pak týče volby pomůcek, správce daně je limitován tím, že musí být získány legálním způsobem a v souladu s daňovým řádem a musí být na jejich základě možné stanovit takový kvalifikovaný odhad, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126). Samotný výběr pomůcek je ovšem ponechán na správním uvážení správce daně. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156, *„daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“*

S ohledem na citovanou judikaturu rozhodně nelze shledat nezákonnost napadeného rozhodnutí pouze na základě obecného konstatování žalobce, že zvolené pomůcky byly nevhodné, nesprávné a zpochybnuté. Podobně nelze přisvědčit zcela obecným tvrzením, že výsledná daňová povinnost byla stanovena v hrubém nepoměru s tou, která měla být na základě odhadu stanovena, že základ daně nemohl být ani přibližně tak vysoký, jak stanovil správce daně, že správce daně použil zjevně nesprávné údaje a že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Aby se soud mohl námitkami žalobce co do obsahu pomůcek zvoleného správcem daně podrobněji zabývat, musel by žalobce nejen tvrdit, ale také prokazovat, v čem konkrétně hrubý rozpor mezi výslednou částkou stanovené daně a skutečným stavem. Žalobce však takové tvrzení neuvádí ani nedokládá důkazy svědčící v neprospěch postupu zvoleného správními orgány. Krajský soud neshledal v postupu správce daně a žalovaného nic, co by odporovalo citované judikatuře a zákonným podmínkám pro přechod na pomůcky a pro volbu konkrétních pomůcek.

Tvrzení žalobce, že nezákonnost informací o výši tržeb za září 2008 plyne ze závěrů vytýkácího řízení a rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 10. 2009, není pravdivé. Žádné takové rozhodnutí nebylo vydáno. Taktéž není pravdou, že by to vyplývalo z protokolu o místním šetření ze září 2008. V žádném z protokolů o místním šetření ze září 2008 nebylo nic takového vysloveno ani nebyla zaznamenána žádná připomínka žalobce.

Nelze přisvědčit ani námitce porušení práva provádět šetření ve vztahu k němu tak, aby mu rozuměl, tedy za přítomnosti tlumočníka.

K této otázce se podrobně vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2007, č. j. 2 Afs 36/2007-84. V něm uvedl, že *„právo na tlumočníka má kompenzovat „imanentní“ nevýhodu toho, kdo nerozumí jazyku, v němž se vede řízení, ovšem nesmí mu na druhé straně poskytovat neodůvodněnou výhodu. Nesmí především sloužit k umělému vyvolávání průtahů a natolik komplikovat a prodražovat příslušné řízení, že by se stalo fakticky neskončitelným nebo skončitelným jen za cenu neúměrných nákladů. Systém rozhodování o právech a povinnostech totiž musí fungovat v reálném čase a náklady na něj*

musí být pro stát a společnost únosné, neboť jinak takový systém nemůže být dlouhodobě funkční a zhroutil by se takřkajíc „sám do sebe“ zahlcením nadměrnými požadavky na něj kladenými. Řečeno se starými Římany – summum ius, summa iniuria (viz např. Marcus Tullius Cicero, De Officiis Liber Primus, kap. 10, odst. 33, citováno dle elektronické verze na <http://www.thelatinlibrary.com/cicero/off1.shtml#10>). Znamená to tedy také, že určité důsledky své nevýhody, spočívající v tom, že nerozumí jazyku, v němž se vede řízení, musí dotyčná osoba snášet a že je musí kompenzovat vlastní zvýšenou aktivitou v řízení. Zejména je po ní spravedlivé požadovat, aby skutečnost, že jazyku, v němž se vede řízení, nerozumí, dala příslušnému orgánu najevo, je-li schopna tak učinit. Tuto schopnost pak je nutno posuzovat zejména vzhledem k jejím obecným komunikačním schopnostem, stupni znalosti češtiny či případně míře vzdálenosti jazyka či jazyků, kterým rozumí, od češtiny a s ohledem na míru její obeznámenosti s poměry v České republice a jejími společenskými a právními institucemi. Dále po takové osobě lze spravedlivě požadovat, aby si sama opatřila překlad listin, zasílaných jí správním orgánem či soudem, anebo – ovšem jen a pouze tehdy, není-li něčeho takového vzhledem svým poměrům schopna – aby alespoň dotyčnému orgánu dala neprodleně po jejich obdržení najevo, že jim nerozumí, a aby alespoň v základních rysech předesířela, proč není schopna si překlady zajistit sama, a požádala správce daně o součinnosti při zajištění tlumočnicka pro tento účel. Ustanovení § 3 d. ř., bude-li vykládáno v souladu se smyslem a účelem ústavně zaručeného práva na tlumočnicka, jak byl předesířen výše, a v souladu se základními zásadami daňového řízení, zaručuje daňovým subjektům právo na tlumočnicka ve zcela dostatečném standardu, přičemž zároveň zabraňuje ve zneužívání tohoto institutu daňovým subjektem k protahování daňového řízení a nárůstu nákladů správce daně na jeho vedení.“

V nyní projednávané věci nevyvstaly žádné pochybnosti o tom, že by žalobce neporozuměl probíhajícím ústním jednáním, místním šetřením nebo listinám vyhotoveným správcem daně, ani sám žalobce žádnou takovou konkrétní situaci v žalobě neoznačil. Žalobce pobývá na území České republiky od roku 1993 a věnuje se maloobchodu a hostinské činnosti. Správce daně tedy ani nemohl presumovat, že žalobce neporozumí českému jazyku. Ostatně ani z komunikace žalobce se správcem daně žádné takové pochybnosti nevyplývaly. Tvrzení žalobce, že se domáhal přítomnosti tlumočnicka, je zcela obecné a neumožňuje soudu ověřit, že se tak skutečně stalo. Ve světle citované judikatury proto soud uzavírá, že s ohledem na dlouhodobý pobyt žalobce v České republice, jeho dlouhodobou zkušenost s komunikací se zákazníky i správcem daně a bezproblémovou schopnost komunikovat se správcem daně v českém jazyce ani v nyní posuzované věci nebyl dán důvod pro ustanovení tlumočnicka žalobci.

Závěrem je nutno zopakovat, že důvodem nařízení přezkoumání původních rozhodnutí byla toliko nezákonnost výzvy k předložení daňové evidence dle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Není pravdou, že by z těchto důvodů plynul také závěr o nezákonnosti použitých pomůcek, potažmo nezákonnosti správcem daně zjištěných informací. Nejenže žádný takový závěr nebyl Generálním finančním ředitelstvím vysloven, ale rozhodně z nezákonnosti uvedené výzvy nemohl ani nepřímou plynout. Novou výzvou ze dne 23. 12. 2013 byl *de facto* pouze dán žalobci prostor pro to, aby předložil doklady, k jejichž vedení byl ze zákona skutečně povinen (neboť k vedení zmíněné daňové evidence povinen nebyl). Jelikož žalobce této možnosti nevyužil (bez ohledu na to, že dle svých tvrzení jí ani využít nemohl), zjištěné informace a použité pomůcky byly logicky takřka shodné jako v původním řízení. Veškeré původně získané informace a původně použité pomůcky nebyly nařízením přezkoumání rozhodnutí nijak zpochybněny.

V. Shrnutí a náklady řízení

S ohledem na výše učiněné závěry krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodoval soud v souladu s § 60 s. ř. s., podle kterého 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015 č.j. 7 Afs 11/2014-47). Soud nepřiznal žalovanému požadovanou náhradu nákladů řízení ve výši 300 Kč, jakožto paušální částky za 1 úkon (vyjádření k žalobě). Jak uvedl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015 - 79, ve správním soudnictví soud nemůže přiznat procesně nezastoupenému účastníku řízení náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, nýbrž musí vycházet z nákladů, jejichž vynaložení účastník soudu prokáže (§ 57 odst. 1 s. ř. s.). Totéž platí pro aplikaci vyhlášky č. 254/2015 Sb., o stanovení výše paušální náhrady pro účely rozhodování o náhradě nákladů řízení v případech podle § 151 odst. 3 občanského soudního řádu a podle § 89a exekučního řádu. Použití § 151 odst. 3 o. s. ř. je totiž na řízení podle soudního řádu správního vyloučeno. Stejně tak nejsou na toto řízení přenositelné důvody nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 31. ledna 2018

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu