



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a JUDr. Dany Černé v právní věci žalobce: PRI team, s.r.o., Ocelářská 35, Praha 9, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 15.3.2011, č.j. 2475/11-1200-102608 a ze dne 8.3.2011, č.j. 2477/11-1200-102608,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutím označeným v záhlaví rozsudku, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a roku 2008 vydané Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 30.9.2010.

Žalobce v žalobě poukázal na tvrzení žalovaného, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. při stanovení daně podle pomůcek přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když daňovým subjektem nebyly uplatněny. Namítl, že z tohoto tvrzení bez bližšího vysvětlení nelze ověřit, zda skutečně bylo postupováno v souladu s § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zda se správce daně vůbec nějakými výhodami zabýval. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 99/2005-53 ze dne 11.7.2006, v němž NSS uvedl, že v případě, kdy finanční ředitelství rozhoduje o dani stanovené podle pomůcek, musí v odůvodnění rozhodnutí uvést konkrétní skutečnosti, podle nichž zohlednilo i skutečnosti ve prospěch daňového subjektu podle § 46 odst. 3 daňového řádu; pokud pouze

odkáže na úřední záznam z předchozího řízení, není takový odkaz přijatelný, neboť úřední záznam ještě žádnou spornou otázku neřešil a finanční ředitelství musí konkrétně uvést, v čem takové výhody pro daňový subjekt spočívají. Pokud tak neučiní, jedná se o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Stejný názor vyplývá i z rozsudku 8 Afs 9/2010-99 ze dne 20.10.2010, podle něhož je ke splnění této povinnosti zapotřebí, aby daňové spisy obsahovaly správní úvahu či záznam toho, že správce daně se při stanovení daně pomůckami zabýval i okolnostmi, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Jinak řečeno, ze spisového materiálu a taktéž z rozhodnutí žalovaného musí být seznatelné, k jakým výhodám správce daně přihlédl, a *contrario* by měly obsahovat i úvahu o tom, proč případně nelze k tvrzeným výhodám přihlídnout. Není ale přípustné, aby o povinnosti vyplývající z § 46 odst. 3 daňového řádu mlčel nebo se omezil na povšechnou citaci tohoto ustanovení. V rozsudku 5 Afs 162/2006 -144 pak Nejvyšší správní soud uvedl, že k výhodám dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody byly zjištěny, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Obdobně v rozsudku č.j. 1 As 3/2003-68 ze dne 11.3.2004 Nejvyšší správní soud vyslovil, že pokud se odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumává dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, omezí na konstatování, že správce daně použil ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, a přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoli své závěry zdůvodnil, je dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Žalobce poukázal na to, že ve zprávě o kontrole je uvedeno, že *při stanovení daně podle pomůcek bylo přihlédnuto k ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, byly zohledněny též výhody pro daňový subjekt. Vzhledem k tomu, že při výpočtu daňové povinnosti správce daně vycházel z účetních sestav a daňových příznání kontrolovaného subjektu, lze konstatovat, že daňová povinnost byla stanovena spolehlivěji, než kdyby bylo vycházeno z údajů jiného daňového subjektu. Byla respektována lokalita a typ provozovny, konkrétní předmět činnosti daňového subjektu, typy nákladů vykázané daňovým subjektem v letech 2006-2008. Správce daně akceptoval vykázané výše zásob v roce 2007 a 2008, přestože nebyly prokázány stejně jako nebyl prokázán skutečný objem prodaného zboží. Správce daně tedy při výpočtu akceptoval skutečnost, že se skutečně jedná o neprodané zásoby. Náklady byly ponechány ve výši vykázané daňovým subjektem. Při výpočtu správce daně respektoval některé položky daňového příznání upravující výsledek hospodaření a položky snižující základ daně ve výši vykázané daňovým subjektem. Správce daně při výpočtu tržeb za rok 2007 zohlednil částku 842 400,- Kč (účet č. 50449), tj. náklady, které daňový subjekt charakterizoval jako nedaňové.*

Podle žalobce z uvedeného pouhého popisu zohledněných výhod bez jejich konkrétního vyčíslení ve snížení daně, nelze vůbec zjistit dodržení ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. zda byly výhody správcem daně skutečně uznány a zda nejde je o prosté tvrzení. Tvrzení, že daňová povinnost byla stanovena spolehlivěji, než kdyby bylo vycházeno z údajů jiného daňového subjektu, je podle žalobce absolutně nepřezkoumatelné, neboť chybí vyčíslení, jak výhody konkrétně snížily daň.

Podle žalobce vzít v úvahu jiný daňový subjekt není výhoda dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ale snaha o objektivní posouzení daně podle pomůcek podle § 31 odst.

5 uvedeného zákona. Stejný názor vyplývá i z rozsudku 2 Afs 2/2003- 69 ze dne 28.8.2003, v němž se uvádí, že okolností, ke které je správce daně povinen přihlédnout jako k výhodě ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nemůže být výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně.

Stejný názor pak vyplývá z nálezu Ústavního soudu IV.ÚS 359/05 ze dne 31.8.2001, v němž se uvádí, že při volbě pomůcek je správce daně vázán také ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stanoví-li tedy daňovou povinnost dle § 31 odst. 5 tohoto zákona, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a musí přihlédnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když nebyly tímto daňovým subjektem uplatněny. Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je např. za jakých podmínek podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu, apod. Ze spisového materiálu tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též to, zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Pokud daňové spisy obsahují pouze zdokumentování oprávněnosti stanovení daně podle pomůcek, a neobsahují již správní úvahu či zdokladování toho, že správce daně při tomto kontumačním způsobu stanovení daně přihlédl i k těm okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, pak není odvolací orgán schopen přezkoumat napadené rozhodnutí právě v tom smyslu, jak požaduje zákon v § 50 odst. 5, tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky použití tohoto způsobu stanovení daně. Odvolací orgán se tedy musí vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji povinnost vyplývající z ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny.

Žalobce uzavřel, že tvrdí-li žalovaný, že bylo přihlédnuto k výhodám, avšak bez vyčíslení výhod, jak se výhody konkrétně projeví při výpočtu ve snížení daně, pak nelze podle žalobce zjistit, zda k výhodám bylo skutečně přihlédnuto a zda se správce daně výhodami vůbec zabýval.

Žalobce dále nesouhlasí s žalovaným, který nepovažuje rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 30.9.2010 za neplatná z důvodu chybějících základních náležitostí. Podle žalobce jsou tato rozhodnutí neplatná, neboť ve svém výroku ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků neobsahují uvedení ustanovení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno; jmenovitě podle žalobce chybí ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 99/2005-53 ze dne 11.7.2006, kdy podle Nejvyššího správního soudu nemůže obstát dodatečný platební výměr, který jako zákonné ustanovení, dle něhož bylo rozhodnuto, uvedl ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, ačkoliv ze spisu bylo patrné, že ke stanovení daně sice došlo podle pomůcek, avšak podle § 44 odst. 1 daňového řádu. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle uvedených ustanovení jsou rozdílné, pokud zákon rozlišuje dvě svébytné situace, za nichž může být daň stanovena podle pomůcek, musí být z platebního výměru patrné, o kterou takovou situaci jde. Uvedení příslušného zákonného ustanovení, podle něhož bylo rozhodnuto, je zásadní pro právní jistotu daňového subjektu, aby ten měl dostatečnou možnost se proti platebnímu výměru bránit, a to zejména v daňovém řízení, v němž je pravidlem, že platební výměr není odůvodňován. Stěžovatel tedy podle Nejvyššího správního soudu pochybil, pokud zamítl odvolání proti platebnímu výměru, který stanovil daň podle pomůcek na základě § 31 odst. 5 daňového řádu, ačkoliv stěžovatel podmínky pro

tento způsob stanovení daně spatřoval v ust. § 44 odst. 1 daňového řádu. Uvedení ustanovení § 46 odst. 7 daňového řádu v tomto platebním výměru nedostatek zhojit nemůže, neboť toto ustanovení upravuje toliko obecné doměření daně, které může nastat jak po řízení podle § 31 odst. 5 daňového řádu, tak po řízení podle § 44 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce uzavřel, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 30.9.2010 proto musejí obsahovat odkaz na ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a protože se tak nestalo, jsou neplatná.

Dále žalobce odkázal na nálezní II. ÚS 583/03 ze dne 21.7.2004, v němž Ústavní soud uvedl, že z ust. § 76 s.r.s. vyplývá, že pokud soud zjistí, že rozhodnutí trpí takovými vadami, které vyvolávají nicotnost, vysloví rozsudkem tuto nicotnost i bez návrhu. ...bylo povinností soudu při přezkoumávání napadeného rozhodnutí zabývat se i tvrzenou neplatností (nicotností) původního rozhodnutí, na základě kterého byla stěžovateli doměřena daňová povinnost, neboť rozhodování o zákonnosti přezkumu nicotného rozhodnutí by postrádalo smysl.

Z uvedeného žalobce dovodil, že podle Ústavního soudu neplatnost a nicotnost znamená totéž. Uvedl, že je mu znám rozsudek rozšířeného senátu NSS 6 A 76/2001-96 ze dne 22.7.2005, poukázal však na to, že byl zrušen nálezním pléna Ústavního soudu Pl. ÚS 9/06 ze dne 2.6.2009.

K žalobě se vyjádřil žalovaný a zejména uvedl, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí při konstatování, že správcem daně bylo dodrženo ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, odvolává na daňový spis, jehož součástí je zpráva z daňové kontroly. Žalobce zastoupený zmocněným zástupcem tuto zprávu podepsal a do protokolu o jejím projednání uvedl: „Beru na vědomí výsledek daňové kontroly uvedený ve zprávě s tím, že obsahem této zprávy je i způsob výpočtu daně podle pomůcek“. Správce daně pak do protokolu doplnil, že způsob výpočtu daně podle pomůcek včetně konkrétních výpočtů je obsahem předmětné zprávy o kontrole. Z porovnání výpočtů dodatečné daně z příjmů právnických osob za r. 2007 a 2008 uvedených ve zprávě o kontrole a skutečně dodatečně vyměřených daňových povinností v dodatečných platebních výměrech je zřejmé, že se jedná o identické výsledky. Žalovanému není zřejmé, jak jinak by si žalobce chtěl ověřit, zda správce daně postupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zda se v konečném výsledku nějakými výhodami zabýval. Ze zprávy o kontrole je zřejmé, že správce daně za obě zdanitelná období zohlednil odčitatelné položky ve výši 2 000,- Kč, o něž snížil základ daně dle § 15 zákona o daních z příjmů, v roce 2007 dále zohlednil částku 842 400,- Kč (účet č. 50499), kterou žalobce v daňovém přiznání označil jako náklady daňově neuznatelné. Aniž by žalobce tuto částku jakkoli doložil, správce daně ji zohlednil při výpočtu daně podle pomůcek tak, že o tuto částku snížil náklady, z nichž vypočítal podle stanovené marže nově výnosy zahrnuté do základu daně, jejich výše tak byla nižší než v případě, kdyby správce daně tuto částku nezohlednil. Nejedná se tak o pouhé tvrzení žalovaného bez bližšího vysvětlení a bez možnosti je ověřit, jak tvrdí žalobce, ale o zcela konkrétní výpočty pomůcek uvedených ve zprávě o kontrole, které jednoznačně dokumentují, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Tvrzení žalobce, že ve spisu chybí vyčíslení, jak konkrétně výhody snížily daň, považuje žalovaný z uvedených důvodů za nepravdivé. Uvedl, že v odvolacím řízení postupoval podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní, shledal, že byly kumulativně splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že žalobce nesplnil některou ze svých povinností a v důsledku toho nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním (§ 31 odst. 1-4

zákona o správě daní). Ze spisového materiálu je zřejmé, že správce daně dodržel zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, včetně ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní, a přihlédl i k okolnostem, z nichž plynuly výhody pro daňový subjekt, což konstatoval i odvolací orgán v napadených rozhodnutích. Jiná situace by nastala, pokud by výpočet daně podle pomůcek nebyl uveden ve zprávě o daňové kontrole (judikatura Nejvyššího správního soudu není v souvislosti s uváděním výpočtu pomůcek ve zprávě o daňové kontrole jednotná). Odkazy na judikaturu v žalobě považuje žalovaný za irelevantní.

Dále žalovaný uvedl, že žalobce v odvolání namítal i absenci základních náležitostí ve výrocích dodatečných platebních výměrů, avšak nenamítal absenci ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní, a žalovaný tak na tuto okolnost nemohl reagovat v odůvodněných žalobou napadených rozhodnutích. Jednou ze základních náležitostí rozhodnutí je podle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Takovým právním předpisem je zákon o správě daní a poplatků, konkrétně ust. § 46 odst. 7, z něhož vyplývá, že jde o dodatečné vyměření daně. Tento odkaz předmětné dodatečné platební výměry i obsahují. Z ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní nevyplývá požadavek na uvedení rovněž i způsobu stanovení daně (tj. zda daň byla stanovena dokazováním nebo podle pomůcek). Zde žalovaný odkázal na usnesení Ústavního soudu IV. ÚS 138/01. Uvedl, že trvá na tom, že dodatečné platební výměry obsahu základní náležitosti.

K žalobní námitce, že podle žalobce je nepřezkoumatelné tvrzení, že *daňová povinnost byla stanovena spolehlivěji, než kdyby bylo vycházeno z údajů jiného daňového subjektu*, žalovaný uvedl, že takové tvrzení v napadených rozhodnutích nepoužil a tato žalobní námitka je proto irelevantní.

Z podnětu podané žaloby soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak soudu ukládá ust. § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. V souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s. soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť k výzvě soudu žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobce svůj nesouhlas nevyjádřil.

Soud vycházel z obsahu správního spisu. Dne 24.9.2009 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2008. Zpráva o daňové kontrole byla se zástupcem žalobce projednána dne 21.9.2010, zástupce žalobce převzal jedno vyhotovení této zprávy a do protokolu uvedl: „*Beru na vědomí výsledek daňové kontroly uvedený ve zprávě s tím, že obsahem této zprávy je i způsob výpočtu daně podle pomůcek*“.

Zpráva o kontrole uvádí, že hlavní činností daňového subjektu byl v roce 2007 a 2008 nákup a prodej motocyklů a příslušenství. Vyjmenovává doklady a evidence, k jejichž předložení byl žalobce vyzván výzvami správce daně ze dne 24.9.2009 a dále rovněž i doklady, které žalobce skutečně předložil. Konstatuje, že tedy především nebyly předloženy prvotní doklady, inventarizace majetku a závazků a účetní písemnosti a jiné doklady, které prokazují hospodářské a účetní operace. Konstatuje, že správce daně dne 23.3.2010 zaslal žalobci další výzvy k prokázání rozhodných skutečností pro daňové řízení dle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 písm. c) a e) zákona o správě daní k doložení konkrétních účetních dokladů a inventurních soupisů za zdaňovací období roku 2007 a 2008, a tyto vyjmenovává. Žalobce však na základě těchto výzev žádné doklady nedoložil. Zpráva konstatuje, že správci daně nebyly předloženy žádné prvotní ani účetní doklady dokládající účetní případy zaznamenané účetními zápisy, nebylo tedy prokázáno, že účetní případy skutečně nastaly. Nebyly doloženy

doklady prokazující výši vykázaných výnosů a nákladů, v důsledku toho daňový subjekt neprokázal vykázanou výši výsledku hospodaření. Daňový subjekt nepředložil ke kontrole evidence zásob ani inventarizace zásob, neprokázal tedy, že vykázané zůstatky účtů vztahující se k zásobám, odpovídají skutečnosti. Daňový subjekt neprokázal objem skutečně prodaných zásob. Vzhledem k nepředložení požadovaných dokladů nebyla prokázána výše obchodní marže, vykázaná ve výkazu zisku a ztrát. Obě podmínky pro oprávněnost použití pomůcek pro stanovení daně byly tedy naplněny – daňový subjekt nesplnil výzvu, tj. nepředložil požadované doklady a v důsledku toho není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Zpráva o kontrole obsahuje dále i podrobný (9 stran textu) výpočet pomůcek. Závěrem uvádí: „*Při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek bylo přihlédnuto k ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP, tj. byly zohledněny též okolnosti výhodné pro daňový subjekt. Vzhledem k tomu, že při výpočtu daňové povinnosti správce daně vycházel z účetních sestav a daňových přiznání kontrolovaného daňového subjektu, lze konstatovat, že daňová povinnost byla stanovena spolehlivěji, než kdyby bylo vycházeno z údajů jiného daňového subjektu. Byla respektována lokalita a typ provozovny, konkrétní předmět činnosti daňového subjektu, typy nákladů vykázané daňovým subjektem v letech 2006-2008. Správce daně akceptoval vykázané výše zásob v roce 2007 a 2008, přestože nebyly prokázány stejně jako nebyl prokázán skutečný objem prodaného zboží. Správce daně tedy při výpočtu akceptoval skutečnost, že se skutečně jedná o neprodané zásoby. Náklady byly ponechány ve výši vykázané daňovým subjektem. Při výpočtu správce daně respektoval některé položky daňového přiznání upravující výsledek hospodaření a položky snižující základ daně ve výši vykázané daňovým subjektem. Správce daně při výpočtu tržeb za rok 2007 zohlednil částku 842 400,- Kč (účet č. 50499), tj. náklady, které daňový subjekt charakterizoval jako nedaňové“.*

Z výpočtu obsaženého ve zprávě o kontrole je zřejmý odečet částky 2000,- Kč (dle ř. 260 daňových přiznání), a to za rok 2007 a 2008.

Dne 30.9.2010 vydal Finanční úřad pro Prahu 9 předmětné dodatečné platební výměry, v jejichž výroku uvedl, že podle zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů a podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dodatečně vyměřuje daň z příjmů ve výši 4 299 600,- Kč za rok 2007 a 7 821 240,- Kč za rok 2008, podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků vzniká žalobci zákonná povinnost uhradit penále v dodatečných platebních výměrech uvedené výši.

Odvolání žalobce byla zamítnuta a dodatečné platební výměry byly potvrzeny žalobou napadenými rozhodnutími.

V odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí odvolací orgán zejména uvedl, že při rozhodování o odvolání, které směřuje proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán dle § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých podmínek. Odvolací orgán dovodil splnění obou podmínek stanovených v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Konstatoval, že z předloženého spisu vyplývá, že správce daně postupoval v souladu s § 46 odst. 3 zákona o správě daní, když přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když nebyly daňovým subjektem uplatněny.

Odvolací orgán pak odmítl námitku porušení § 47 odst. 1,2 zákona o správě daní, neboť kontrola daně z příjmů za rok 2007 a 2008 byla zahájena dne 24.9.2009 jednáním, v jehož rámci byly žalobci předány výzvy k prokázání skutečností potřebných pro daňové řízení, tj. správcem daně byly provedeny faktické úkony. Z ust. § 16 odst. 1 zákona o správě daní přitom nevyplývá, že by při zahájení daňové kontroly musely být daňovému subjektu sděleny konkrétní skutečnosti nebo podezření, které by zahájení a provedení daňové kontroly odůvodňovaly; proto protokol o zahájení kontroly takové informace neobsahuje a ani obsahovat nemusí. Zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, jinak je tomu u vytýkacího řízení, kde „vznik pochybností“ o správnosti nebo úplnosti daňového přiznání nebo hlášení nutně vede správce daně k vydání výzvy dle § 43 odst. 1 zákona o správě daní.

Žalovaný dále nesouhlasil s námitkou odvolání, že dodatečné platební výměry jsou neplatné, což odvolatel v podaném odvolání (na rozdíl od následně podané správní žaloby) dovozoval na základě toho, že jejich výrok neobsahuje číslo účtu, na nějž má být zaplacen. Odvolací orgán k této námitce poukázal na to, že žádné zákonné ustanovení neurčuje, že lhůta k plnění nesmí předcházet uvedení předmětného účtu a dovodil, že ve výroku je účet, na který má být zaplacen, uveden.

Odvolací orgán nesouhlasil ani s tvrzením odvolatele, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné z důvodu chybějících základních náležitostí a ostatních základních náležitostí, a to konkrétně *pro absenci údaje o rozdílu mezi původně vypočteným základem daně a nově stanoveným základem daně*. K tomu odvolací orgán uvedl, že z ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jehož se odvolatel dovolával, je zřejmé, že správce daně má povinnost daň vyměřit ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní nově stanovenou. V předmětných platebních výměrech jsou uvedeny nově stanovené základy daně na základě zprávy o daňové kontrole, ve které je uvedeno, že se základ daně zvyšuje za rok 2007 o 17 915 169,- Kč a za rok 2008 o 37 243 198,- Kč. Odvolatel tedy byl o rozdílu mezi původním základem daně (který sám uvedl ve svém daňovém přiznání) a nově stanoveným základem daně správcem daně informován. Rozdíl mezi původním a nově stanoveným základem daně si mohl odvolatel jednoduše vypočíst sám, neboť měl k dispozici potřebné informace.

Odvolací orgán uvedl, že jeho stanovisko vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu. Např. v rozsudku 1 Afs 81/2004-81 ze dne 22.11.2004 je uvedeno: *„Zkoumaný platební výměr odkázal na zprávu z daňové kontroly, na základě jejíhož zjištění se předepisuje daňová částka k přímému placení, a slouží tak i jako „odůvodnění“ takového rozhodnutí, uvedl i právní předpisy, podle nichž je rozhodováno a uvedl částku daně, lhůtu, ve které má být předepsaná daň uhrazena a účet, na který má být uhrazena. Tím jsou splněny požadavky § 32 odst. 2 d.ř. Takový platební výměr není neplatný ani nicotný. Požadavek na sdělení základu daně u daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, tím spíše spojení jeho absence s důsledky nicotnosti právního aktu, nemá oporu v zákonné úpravě.“* V rozsudku 2 Afs 3/2003-46 ze dne 14.7.2004 pak Nejvyšší správní soud uvedl: *„Kasační stížnost vychází z § 46 odst. 8 daňového řádu, podle něhož v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru lze napadat jen doměřený rozdíl na daňovém základu a dani. Z toho, že ve výrocích dodatečných platebních výměrů není uveden „doměřený rozdíl na daňovém základu“, je dovozována jejich chybějící základní náležitost, a tudíž nicotnost. Podle názoru Nejvyššího správního soudu slova „doměřený rozdíl na daňovém základu“ nevyjadřují (i kdy legislativně nepřiliš vhodně) nic jiného, než je uvedeno v odst. 7 tohoto ustanovení slovy „dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou...“, a takto dodatečně*

stanovenou daň předepíše. V tomto konkrétním případě to pro žalobce znamená, že mohl odvoláním napadati částky 210 990 Kč a 396 240 Kč (Pozn. odv. Orgánu: Jedná se o dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob). Úvaha o chybějící základní náležitosti dodatečných platebních výměrů a z toho plynoucí jejich nicotnost tedy není důvodná“.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Žalobce nezpochybnil závěr o splnění podmínek ustanovení § 31 odst. 5 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále zákon o správě daní nebo ZSDP), dle něhož nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle § 46 odst. 3 ZSDP, stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Postup odvolacího orgánu při přezkoumávání rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek upravuje ustanovení § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (účinného od 1.1.2011, tj. i v době rozhodování odvolacího správního orgánu), které stanoví: směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

Obdobně tomu bylo i podle dříve platného ust. § 50 odst. 5 ZSDP, podle něhož, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Podle nálezu Ústavního soudu IV.ÚS 359/05 patří do rámce tohoto přezkumu i povinnost správce daně plynoucí z § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédnout při stanovení daně podle pomůcek také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly v řízení uplatněny.

Ústavní soud v uvedeném nálezu (s odkazem na nálezy IV. ÚS 179/01) uvedl: „Stanoví-li správce daně podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků daňovou povinnost, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí přihlédnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když jím nejsou uplatněny. Takovými dalšími výhodami je podle Ústavního soudu zohlednění například nezdánitelných částek základu daně, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod.ze spisového materiálu správce daně musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To je totiž podle Ústavního soudu základním předpokladem k tomu, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Odvolací orgán se totiž musí vypořádat nejen s otázkou, zda správce daně splnil zákonné podmínky na přechod stanovení daně podle dokazování na pomůcky, ale i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a

poplatků..... To, zda správce daně takovou skutečnost zohlednil, je pak skutečností, kterou v rámci přezkumu zákonnosti musí hodnotit odvolací orgán v rámci odvolacího řízení“.

Ústavní soud v nálezu IV.ÚS 359/05 však rovněž dále uvedl: „Přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky, tedy i relevantní a kvalifikované námitky týkající se nedodržení povinnosti správce daně přihlídnout k výhodám plynoucím pro daňový subjekt.“

Žalobce, který se v žalobě nálezu IV. ÚS 359/05 dovolává, posledně zmíněný závěr Ústavního soudu zcela pomíjí.

Soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že zpráva o kontrole, která je nedílnou součástí správního spisu a je podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů, obsahuje konkrétní informace o tom, jaké skutečnosti byly správcem daně ve prospěch žalobce zohledněny a obsahuje i podrobné konkrétní výpočty pomůcek dokumentující postup správce daně. Se zprávou o kontrole byl zástupce žalobce seznámen a převzal její stejnopis, měl tedy k dispozici všechny informace o tom, jakým způsobem správce daně při stanovení daně podle pomůcek postupoval, které skutečnosti jako výhody daňového subjektu zohlednil, a jakými výpočty dospěl ke stanovení daně. Žalobce tedy mohl v řízení před správcem daně i v odvolacím řízení proti věcné nesprávnosti pomůcek, popř. pro nezohlednění konkrétních výhod, vznášet kvalifikované námitky. Správce daně jako k výhodám daňového subjektu přihlédl k těm skutečnostem, které zjistil a které uvedl ve zprávě o daňové kontrole. Jiné okolnosti, z nichž by pro žalobce vyplývaly výhody, správce daně nezjistil a bylo zcela na samotném žalobci aby případně další takové okolnosti sám uvedl. To však žalobce neučinil. Odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl nejen to, že správce daně postupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a že při stanovení daně podle pomůcek přihlédl i ke zjištěným okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody, ale zároveň i konstatoval, že tato skutečnost vyplývá z obsahu správního spisu. Nedílnou součástí správního spisu přitom nepochybně je i zpráva o kontrole. Žalobní námitka, že *z takto prostého tvrzení žalovaného bez jakéhokoli bližšího vysvětlení nelze nijak ověřit, zda skutečně bylo postupováno v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a zda vůbec se správce daně nějakými výhodami zabýval*, nemůže být podle mínění soudu za dané situace důvodná. Postup správce daně při výpočtu daně a skutečnosti jím zohledněné ve prospěch daňového subjektu, nebyly žalobcem v odvolání konkrétně zpochybněny. Měl-li žalobce k postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek konkrétní námitky a připomínky, měl je vznést v rámci podaného odvolání a bylo by povinností odvolacího orgánu se s těmito námitkami v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat. Se všemi námitkami, které žalobce v odvolání uplatnil, se odvolací orgán řádně vypořádal. Pokud nadto v odůvodnění vydaných rozhodnutí již nezopakoval žalobcem nerozporované skutečnosti patrné ze zprávy o kontrole (výhody pro daňový subjekt, k nimž správce daně přihlédl a postup, kterým tak správce daně učinil), a toliko odkázal na obsah správního spisu, z něhož jsou tyto skutečnosti patrné, pak podle přesvědčení soudu není na místě posuzovat napadená rozhodnutí jako nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů; důvody pro nevyhovění uplatněným odvolacím námitkám napadená rozhodnutí obsahují, ve správní žalobě žalobce neuvedl žádný věcný důvod, na jehož podkladě by soud mohl dospět k závěru, že napadenými rozhodnutími bylo zasaženo do žalobcových práv v důsledku toho, že odvolací orgán v odůvodněních odvolacích rozhodnutí neuvedl konkrétní skutečnosti vyplývající ze zprávy o kontrole, s nimiž byl žalobce řádně seznámen a proti nimž v daňovém řízení nevzněsł a ani v žalobě nevznáší žádné věcné výhrady.

Důvodnou neshledal soud ani žalobní námitku, že z pouhého popisu zohledněných výhod ve zprávě o kontrole bez jejich konkrétního vyčíslení ve snížení daně nelze zjistit, zda podmínky ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků byly dodrženy, tj. zda výhody byly správcem daně skutečně uznány a zda nejde jen o prosté tvrzení. Soud opakuje, že okolnosti zohledněné správcem daně i způsob výpočtu daně je podrobně popsán ve zprávě o kontrole a nebyl žalobcem v odvolání rozporován. Argumenty, k jakým výhodám nebylo přihlédnuto nebo proč nemělo být postupováno podle konkrétních pomůcek, žalobce neuplatnil ani ve správní žalobě. Vyčíslení snížení daně, k němuž došlo vlivem zohledněných výhod, je obsahem výpočtu uvedeného v kontrolní zprávě. Námitka žalobce, že okolností, k níž je správce daně povinen přihlédnout jako k výhodě pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní, nemůže být výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně, není podle soudu na místě, neboť správce daně takovou pomůcku nepoužil. Namítá-li žalobce nepřezkoumatelnost tvrzení: *daňová povinnost byla stanovena spolehlivěji, než kdyby bylo vycházeno z údajů jiného daňového subjektu*, nelze než konstatovat, že se jedná o tvrzení uvedené ve zprávě o kontrole, tedy nemá vliv na přezkoumatelnost odůvodnění napadených rozhodnutí odvolacího orgánu.

Důvodná podle soudu není ani žalobní námitka, že dodatečné platební výměry jsou neplatné proto, že v jejich výroku není uvedeno ustanovení § 31 odst. 5 tohoto zákona o správě daní a poplatků, dle něhož bylo rozhodováno (daň byla stanovena podle pomůcek) a tedy nesplňují zákonnou náležitost dle § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, dle něhož *základní náležitosti rozhodnutí jsou výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky nebo spořitelního a úvěrního družstva, na něž má být částka zaplacená*.

Dodatečné platební výměry ve výroku obsahují uvedení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a dále ust. § 46 odst. 7 ZSDP, tj. ustanovení procesního předpisu, z něhož vyplývá, že se v dané věci jednalo o dodatečné doměření daně.

Žalobce se v žalobě dovolává rozsudku Nejvyššího správního soudu 2 Afs 99/2005-53 ze dne 11.6.2006. V tomto rozsudku však Nejvyšší správní soud řešil situaci, kdy v dodatečném platebním výměru byla jako ustanovení, dle nichž byl vydán, uvedena ust. § 46 odst. 7 a ust. § 31 odst. 5 ZSDP, a to přesto, že ze spisu bylo patrné, že ke stanovení daně došlo sice podle pomůcek, ale dle ust. § 44 odst. 1 ZSDP. Nejvyšší správní soud konstatoval, že uvedení ust. § 46 odst. 7 ZSDP v tomto platebním výměru uvedený nedostatek zhojit nemůže, neboť toto ustanovení upravuje toliko obecné doměření daně, které může nastat jak po řízení dle § 31 odst. 5, tak i po řízení dle § 44 odst. 1 ZSDP.

V daném případě se nejedná o věc obdobnou věci projednávané Nejvyšším správním soudem. Předmětná zpráva o kontrole výslovně a jednoznačně uvádí, že ke stanovení daně podle pomůcek došlo podle § 31 odst. 5 ZSDP, což bylo zřejmé i samotnému žalobci (alespoň netvrdí opak) a stejně tak i odvolacímu orgánu, který se v odůvodnění napadených rozhodnutí splněním podmínek dle § 31 odst. 1-4 ZSDP zabýval. Nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 ZSDP žalobce nenamítal ani v podaném odvolání, ani ve správní žalobě. Pokud žalobce v žalobě odkazuje na tu část rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 99/2005-53 ze dne 11.6.2006, v němž se uvádí: „*Právě uvedení příslušného zákonného ustanovení, podle něhož bylo rozhodnuto, je naprosto zásadní pro právní jistotu daňového subjektu, aby ten měl dostatečnou možnost se proti takto vydanému platebnímu výměru bránit (a to zejména v daňovém řízení, v němž je pravidlem, že platební výměr není odůvodňován)*“, pak podle soudu v předmětné nyní projednávané věci

nenastala situace, kdy by v důsledku absence uvedení ust. § 31 odst. 5 ZSDP v dodatečných platebních výměrech žalobce nevěděl, čemu a jak se bránit (jak na to odkazoval Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku). Městský soud poukazuje i na to, že úprava provedená v ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP byla předmětem častých sporů a judikatura postupem doby přinášela různá řešení. Je možné vysledovat příklon k větší přesnosti uvádění právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, konkrétně nejen odkaz na příslušný daňový zákon, ale i na jeho jednotlivé ustanovení. Požadavek jasnosti, určitosti a právní jistoty adresátů práv a povinností svědčí pro závěr o nutnosti uvádět ve výroku konkrétní ustanovení zákona, podle něhož bylo rozhodnuto, a to jak ustanovení hmotného práva, tak i normu procesní.

Žalobce namítá absenci ustanovení procesní normy, a to § 31 odst. 5 ZSDP. Za situace, kdy nebyla pochybnost o tom, že ke stanovení daně pošlo podle pomůcek dle podle § 31 odst. 5 ZSDP (a nikoli podle pomůcek dle § 44 odst. 1 ZSDP), považuje soud z hlediska jasnosti, určitosti a právní jistoty daňového subjektu za postačující to, že výrok předmětných dodatečných platebních výměrů jako ustanovení procesního předpisu, dle něhož bylo rozhodováno, obsahuje ust. § 46 odst. 4 ZSDP, tj. ustanovení stanoví, že se jedná o dodatečné doměření daně. Soud zde vychází z usnesení Ústavního soudu IV. ÚS 138/01 ze dne 30.7.2001, v němž se Ústavní soud ztotožnil s názorem finančního ředitelství, že *požadavek ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., aby byl ve výroku uveden předpis, dle kterého bylo rozhodováno, byl splněn odkazem na ustanovení § 46 odst. 7 citovaného zákona, tedy že jde o dodatečné doměření daně, neboť z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) neplyne požadavek, aby ve výroku rozhodnutí byl stanoven i způsob stanovení daně (tj. zda daň byla stanovena dokazováním nebo podle pomůcek).*

Z uvedených důvodů soud neshledal namítanou absenci právního předpisu, dle něhož bylo rozhodováno (§ 32 odst. 2 písm. d) ZSDP) a tedy ani neplatnost dodatečných platebních výměrů podle § 32 odst. 7 ZSDP.

Protože soud neshledal podanou žalobu důvodnou, zamítl ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu, neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému náklady řízení před soudem 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.

V Praze dne 10. června 2015

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková