



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **P. G.**, zastoupeného JUDr. Ivo Panákem, advokátem se sídlem Mezírka 1, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 5. 2006, č. j. 14263/130/2005, ze dne 5. 5. 2006, č. j. 14265/130/2005, ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty, ze dne 9. 5. 2006, č. j. 14262/110/2005, ze dne 9. 5. 2006, č. j. 14356/110/2005, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmu fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 9. 2007, č. j. 22 Ca 224/2006 - 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žalovaný **j e p o v í n e n** nahradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 2856 Kč k rukám jeho zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský

soud“), kterým byla pro vady řízení zrušena výše specifikovaná rozhodnutí ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a daně z příjmů fyzických osob. Těmito rozhodnutími stěžovatel zamítl odvolání žalobce (dále jen „daňový subjekt“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Hranicích, kterými mu byla na základě daňové kontroly dodatečně podle pomůcek vyměřena DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2002, 1. až 4. čtvrtletí roku 2003 a daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003.

Krajský soud žalobami napadená rozhodnutí stěžovatele zrušil, a to pro vady řízení, které mohly mít vliv na zákonnost konečných rozhodnutí ve věci. Krajský soud zamítl námitky daňového subjektu týkající se nesprávného postupu správce daně ve věci výzvy k předložení dokladů dle ustanovení § 15 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění účinném pro kontrolovaná zdaňovací období, jakož i námitky týkající se postupu dle ustanovení § 10 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro kontrolovaná zdaňovací období. Obdobně zamítl i námitky daňového subjektu směřující do rozsahu důkazního břemene. Krajský soud se však ztotožnil s námitkou daňového subjektu, dle které při vyměření daně dle pomůcek musí být ze spisu jednoznačně patrné, jakých pomůcek bylo použito, případně k jakým zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozd. předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), bylo při stanovení daně přihlédnuto. Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení nebyl daňový subjekt při zvolení adekvátních prostředků vhodným způsobem seznámen s postupem a úvahami správce daně při stanovení daňových povinností, když obecné úvahy správce daně o tom, že bylo použito účetnictví podnikatele, který podniká přibližně ve stejném místě, nedostačují, dospěl krajský soud k závěru, že řízení bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozd. předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, neboť právní názor, ke kterému krajský soud v jeho věci dospěl, považuje stěžovatel za nesprávný. Namítá, že jak v rámci stanovení daně z přidané hodnoty, tak v rámci stanovení daně z příjmů fyzických osob, za kontrolovaná zdaňovací období, nebylo jako pomůcky použito účetnictví jiných srovnatelných daňových subjektů, jak nesprávně uvádí krajský soud. V daném případě správce daně pouze pro naplnění ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků porovnával výši obchodní přírážky zjištěné z účetnictví daňového subjektu s výší obchodní přírážky srovnatelných daňových subjektů s obdobnou činností, tj. hostinskou nikoli obchodní činností (jak nepřesně uvedl krajský soud), a podnikajících ve stejném regionu. Dle úředních záznamů pořízených správcem daně je zřejmé, že

obchodní marže u daňového subjektu je menší než u porovnávaných daňových subjektů, a proto jako výhoda ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků byla použita při výpočtu daňových povinností tato nižší marže. Obdobně byla v rámci aplikace cit. ustanovení zohledněna i skutečnost že daňový subjekt podnikal po větší část kontrolovaného období v obci O., zatímco porovnávané subjekty podnikaly ve městech H. S námitkou týkající se naplnění cit. ustanovení se stěžovatel vypořádal v odůvodnění napadených rozhodnutí. Odůvodnění nemožnosti stanovit daň dokazováním správce daně podrobně uvedl v příslušných zprávách o daňové kontrole, způsob samotného výpočtu daňového základu a daňové povinnosti za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období byl pak obsažen v úředních záznamech, do kterých měl daňový subjekt právo nahlédnout. Tohoto svého práva však nevyužil a tato skutečnost nemůže být přičítána k tíži správce daně. Ze shora uvedeného je zřejmé, že v řízení k vytýkaným vadám řízení nedošlo.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti rekapituluje žalobní body a opětovně se odvolává na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, ve kterém je výslovně uvedeno, že ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (podle kterého 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), je součástí komplexu zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Jinak řečeno, v souladu se zákonem je takový postup, kdy správce daně přihlédne i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. 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 přihlédnout k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Rovnost daňového subjektu by byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo. Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla výhoda při stanovení daně dle pomůcek pouze patrna z obsahu spisu. Daňový subjekt zdůrazňuje, že adekvátní námitky může vznášet teprve poté, co je s postupem správce daně při stanovení daně dle pomůcek náležitě seznámen. Daňový subjekt proto závěrem svého vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený

rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je otázka, zda je povinností správce daňový subjekt dostatečně seznámit s postupem při stanovení daně dle pomůcek, jakož i s výhodami, které byly při stanovení jeho daňových povinností zohledněny, či zda postačí, aby byl způsob stanovení daně dle pomůcek zachycen ve spisu, s tím, že je věcí daňového subjektu, zda využije či nevyžije svého práva do spisového materiálu nahlédnout.

Otázkami ústavně konformního výkladu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se mimo jiné zabýval i Ústavní soud, a to v nálezu ve věci sp. zn. IV. ÚS 179/01 (Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 23, nález č. 131/2001). V tomto nálezu Ústavní soud formuloval dvě zásadní podmínky, které musí správci daně a případně soudy přezkoumávající jejich postup respektovat tak, aby neporušovali základní právo daňového subjektu na rovnost v řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a právo na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny. Ústavní soud jednak uvedl, že považuje za významnou tu skutečnost, že při volbě pomůcek je správce daně vázán také ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. 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 přihlídnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když nebyly tímto uplatněny. Takovými dalšími výhodami je podle Ústavního soudu zohlednění například nezdanitelných částek základu daně, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu apod. Základním předpokladem k tomu, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je přezkoumání nejen toho, 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. Odvolací orgán se totiž musí vypořádat nejen s otázkou, zda správce daně splnil zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, ale i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení, a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny.

Dle konstantního názoru zdejšího soudu představuje stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků) náhradní formu stanovení

daňové povinnosti v případech, kdy selže ta základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Jestliže chybí důkazy a přesto je nutno daň stanovit, je jasné, že tato náhradní forma nemůže být zcela přesná a že se jedná o kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká 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. To se ovšem v souzené věci stalo jen zčásti, neboť ve zprávách o kontrole jsou podrobně popsány pouze důvody, pro které přistoupil správce daně ke stanovení daně dle pomůcek. K samotnému způsobu stanovení daně je ve zprávě o kontrole daně z příjmů fyzických osob uvedeno: „Při stanovení pomůcek postupoval správce daně v souladu s ust. §46 odst. 3 zákona, kdy byly daňovému subjektu správcem daně zohledněny při stanovení daně podle pomůcek veškeré zjištěné výdaje, a to jak zaúčtované tak nezaúčtované. Správce daně při stanovení daně pomocí pomůcek vzal v úvahu, že daňový subjekt podnikal v obci O.“; ve zprávách o kontrole daně z přidané hodnoty pak: „Při stanovení pomůcek postupoval správce daně v souladu s ust. § 46 odst. 3 zákona, kdy byly daňovému subjektu správcem daně zohledněny při stanovení daně podle pomůcek veškeré zjištěné výdaje, a to jak zaúčtované tak nezaúčtované, daň na vstupu za přijatá zdanitelná plnění uvedená daňovým subjektem v daňových přiznání za jednotlivá zdaňovací období roku 2002 (2003) zůstává nezměněna“. Takto formulovaná zpráva o kontrole je však jako podklad pro stanovení daně dle pomůcek nedostatečná.

S tvrzením stěžovatele, že pro zákonný postup při vyměření daně dle pomůcek postačí uvedení způsobu výpočtu daně v úředních záznamech, se zdejší soud neztotožňuje a není mu ani zřejmé, z jakého důvodu by měl být výpočet konečné daňové povinnosti včetně výčtu případných pomůcek, jakož i příslušných výhod, obsažen pouze v úředních záznamech, namísto aby byly tak významné okolnosti pro stanovení daně dle pomůcek obsaženy přímo v příslušných zprávách o kontrole. Úřední záznam má být pouze pomocnou evidencí, když dle § 13 zákona o správě daní a poplatků se pořizuje zejména o skutečnostech jinde neobsažených (ústní sdělení, oznámení, poznámky apod.), zatímco zpráva o kontrole je k zachycení rozhodných skutečností pro stanovení daně na základě daňové kontroly přímo zákonem určena. Tato úvaha platí tím spíše, že platební výměr neobsahuje odůvodnění, a proto musí být alespoň ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, jakým způsobem byla daňová povinnost stanovena, a to bez ohledu na to, zda výsledná daň byla stanovena dokazováním či za použití pomůcek. Správce daně se své povinnosti, sdělit daňovému subjektu, jakým způsobem dospěl ke stanovení výsledné daňové povinnosti, nemůže zbavit pouhým konstatováním, že daňový subjekt nevyužil svého práva nahlédnout do spisu, a to zvláště v souzené věci, kdy ve zprávách o kontrole není ani náznakem

odkazováno na stěžovatelem zdůrazňované úřední záznamy, a je zřejmé, že daňovému subjektu existence těchto úředních záznamů nebyla v průběhu řízení vůbec známa. Pokud stěžovatel navíc tvrdí, že srovnatelné subjekty sloužily pouze pro určení výše obchodní příirážky, pak je jeho tvrzení v rozporu s úředním záznamem ze dne 23. 6. 2005, č. j. 43121/05/394930/0206, kde je výběr srovnatelných subjektů, majících stejná živnostenská oprávnění a zabývající se obdobnou činností, jako pomůcka pro stanovení DPH výslovně uveden. Ze zpráv o kontrole tak není vůbec zřejmé jaké konkrétní pomůcky byly při stanovení jednotlivých daňových povinností v konkrétních zdaňovacích obdobích použity, neboť jejich výčet není nikde výslovně uveden, a z obsahu spisu je lze dovozovat jen velmi neurčitě.

Nejvyšší správní soud na základě všech výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Účastníku řízení, kterému jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení přísluší, Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů podle ustanovení § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, spočívající v odměně za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu týkající se věci samé) v částce 2100 Kč a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se odměna o částku odpovídající dani ve výši 456 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 17. července 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu