



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: S. J., zastoupený Mgr. Petrem Šindelářem, LL.M., advokátem se sídlem Moskevská 66, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 9. 2013, č. j. 57 Af 22/2011 - 129,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 25. 9. 2013, č. j. 57 Af 22/2011 - 129, zamítl Krajský soud v Plzni žalobu proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2002/11-1300-401637, č. j. 2003/11-1300-401637, č. j. 2004/11-1300-401637, č. j. 2005/11-1300-401637, č. j. 2006/11-1300-401637, č. j. 2007/11-1300-401637, č. j. 2008/11-1300-401637, č. j. 2009/11-1300-401637, č. j. 2010/11-1300-401637, č. j. 2011/11-1300-401637, č. j. 2012/11-1300-401637 a č. j. 2013/11-1300-401637, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 7. 2010, č. j. 120381/10/128912400454, č. j. 120474/10/128912400454, č. j. 120768/10/128912400454, č. j. 120799/10/128912400454, č. j. 120843/10/128912400454, č. j. 120849/10/128912400454, č. j. 120856/10/128912400454, č. j. 120874/10/128912400454, č. j. 120888/10/128912400454, č. j. 120906/10/128912400454, č. j. 120914/10/128912400454 a č. j. 120916/10/128912400454 o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2007 a sdělena povinnost uhradit penále.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se nejprve zabýval posouzením včasnosti žalobního bodu, že stěžovatel nebyl v průběhu řízení správcem daně seznámen s konstrukcí pomůcky a nebyla mu dána možnost se k ní vyjádřit. Tento žalobní bod uplatnil stěžovatel až při ústním jednání, a proto ho posoudil s odkazem na ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, jako opožděný. Dále se krajský soud vyjádřil k formulaci žalobního bodu VIII. písm. (A), v němž stěžovatel citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 - 108, a vedle dalších pasáží tučně zvýraznil slova „*daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat*“ tak, že takové vymezení žalobního bodu není v souladu s požadavky ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. V daném případě se nejedná o přepjatý formalismus, protože z uvedené citace a absence dalšího rozvedení žalobního bodu, lze dovodit, že stěžovatel uplatnil žalobní námitku až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, tj. v době, kdy již nebylo možné žalobu o nové žalobní body rozšířit. Z tohoto důvodu se krajský soud uvedenou žalobní námitkou nezabýval. K obsahu zprávy o daňové kontrole uvedl, že shrnuje veškeré důvody, které správce daně vedly k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, když neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání a k jejichž průkazu byl vyzván. Závěry správce daně, proč nepokládal důkazy předložené v průběhu daňového řízení za dostatečné, se podle krajského soudu opírají o zcela konkrétní skutková zjištění, která učinil ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím a která jsou ve zprávě o daňové kontrole ve vztahu ke každému dílčímu zdaňovacímu období podrobně popsána. K nesouhlasu stěžovatele se stanovením daňové povinnosti kontumačně podle pomůcek krajský soud uvedl, že za situace, kdy v rozporu s ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání a k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván, a nevedl řádně daňovou evidenci, jak mu ukládají další právní předpisy, aplikoval správce daně oprávněně ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se posoudil jako správný postup správce daně, protože na základě stěžovatelem předložené daňové evidence nebylo možné určit množství zboží, které bylo prodáno, a především nebyla zjištělná cena, za kterou bylo zboží prodáno. Za této situace nebylo možno stanovit daň dokazováním. Krajský soud neshledal důvodnou ani poslední žalobní námitku, že byla-li daňová povinnost stanovena na základě podkladů, které si správce daně opatřil v průběhu dokazování od stěžovatele, nemohly být splněny podmínky pro kontumační stanovení daňové povinnosti. Na základě srovnání dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56 a ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157) krajský soud dovodil, že jako pomůcky lze použít i poznatky správce daně získané v průběhu dokazování.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel v první řadě namítal nezákonnost postupu správce daně, která podle jeho názoru spočívala v nesprávné aplikaci ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tuto nezákonnost spatřuje v tom, že daňová povinnost mu neměla být stanovena za použití pomůcek, protože v úředním záznamu správce daně ze dne 20. 7. 2010 se žádné pomůcky neuvádí a jsou v něm uvedeny pouze důkazy opatřené správcem daně od stěžovatele během daňové

pokračování

kontroly. Stěžovatel také poukázal na rozdílný přístup k možnosti využití pomůcek správcem daně v judikatuře Nejvyššího správního soudu, (konkrétně v rozsudcích ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 106/2005 - 77, ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, a ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, a dovodil, že zvolil-li krajský soud ze dvou možných výkladů ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků výklad pro stěžovatele méně výhodný, jednalo se o zcela zásadní pochybení, neboť dovoluje-li určitá norma dvojitý výklad, má se použít takový, který je pro povinný subjekt příznivější. V dalším stížním bodu stěžovatel namítal, že daňová povinnost mu byla stanovena nezákonným postupem, přičemž na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2013, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, v němž je konstatováno, že „*Při zkoumání zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí odvolací orgán a následně k žalobní námitce rovněž správní soud brát v úvahu i to, jaké pomůcky ke stanovení daně byly správcem daně skutečně použity. Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby prokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností (§ 31 odst. 5 téhož zákona), které mají přímou souvislost s použitými pomůckami.*“ Nezákonnost spočívala v tom, že správce daně neprokázal nesplnění právě těch povinností stěžovatelem, které měly přímou souvislost s použitými pomůckami. Zpráva o daňové kontrole neobsahovala všechny skutečnosti rozhodné pro odůvodnění rozhodnutí správce daně stanovit daň za použití pomůcek a správce daně nepostupoval takovým způsobem, aby byla zvláště šetřena stěžovatelova procesní práva. Ohledně těchto stěžovatel odkázal na bod VI. žaloby. V závěru kasační stížnosti pak vytykal krajskému soudu, že se odmítl zabývat uplatněným žalobním bodem, že v daňovém řízení byla porušena stěžovatelova procesní práva, neboť se nemohl vyjádřit k pomůckám, které správce daně pro vyměření základu daně použil. Postup krajského soudu označil stěžovatel za přepjatě formalistický, neboť předmětný žalobní bod vyplývá z bodu VIII. písm. (A) žaloby. V tomto bodu stěžovatel uvedl pravidla, kterými se správce daně měl při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek řídit, přičemž tato tučně zvýraznil. Předmětný žalobní bod VIII. písm. (A) nelze interpretovat samostatně, ale ve vzájemné souvislosti s dalšími body žaloby (konkrétně body VI. a IX.). Na podporu svých závěrů stěžovatel odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 63. Z uvedených důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že v případě ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se nejedná o normu, která by připouštěla dvojitý výklad, neboť z rozsudků Nejvyššího správního soudu takový závěr rozhodně nevyplývá. Za zásadní otázku označilo to, zda je možné hodnotit vlastní poznatky využití správcem daně jako pomůcky, nikoliv jako důkazy. V tomto směru poukázalo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157. S danou námitkou se již dostatečně vypořádalo finanční ředitelství v napadených rozhodnutích. K námitce nesprávné aplikace ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků odvolací finanční ředitelství uvedlo, že se neztotožňuje s obecnými závěry stěžovatele a odkázalo na odůvodnění napadených rozhodnutí, jakož i na závěry vyslovené krajským soudem. Dále zdůraznilo, že zpráva o daňové kontrole obsahuje skutková zjištění odůvodňující nutnost stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek s tím, že správce daně přihlédl i

k výhodám svědčícím ve prospěch stěžovatele, které ze zprávy o daňové kontrole vyplývají. K včasnosti uplatněného žalobního bodu, jakož i otázky přepjatého formalismu odkázalo odvolací finanční ředitelství na str. 8 až 10 odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Správce daně byl oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek a tato byla stanovena řádně a spolehlivě, což ostatně jednoznačně vyplývá ze spisového materiálu, přičemž do práv stěžovatele nebylo žádným způsobem zasazeno. Proto odvolací finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ve vztahu k prvnímu stížnímu bodu směřujícímu proti obsahu úředního záznamu ze dne 20. 7. 2010 Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné zdůraznit, že stanovení daně za použití pomůcek představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti, která se uplatní pouze za předpokladu, že daň nelze stanovit dokazováním. Nelze tedy označovat institut pomůcek za kontumační způsob stanovení daňové povinnosti. Tento závěr vyplývá mimo jiné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 – 99, v němž bylo vysloveno, že *„[S]tanovení daně pomůckami nelze vnímat jako sankci či restrikcii vůči daňovému subjektu, ale jako způsob, skrze který je zajišťováno nekrácení státního rozpočtu i přes pasivitu daňového subjektu. Výsledná daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, než kdyby daň byla zjištěna dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou. Naopak, musí se pokusit realitě co možná nejvíce přiblížit. Není proto možné, aby daň stanovená pomůckami byla nepřiměřeně a nepravděpodobně vysoká nebo naopak nízká.“*

Spornou otázkou v daném případě pak je, zda jako pomůcky mohou být použity i poznatky správce daně získané v rámci daňové kontroly. K této problematice se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 – 157 nebo v rozsudku ze dne 15. 5. 2012, č. j. 2 Afs 8/2012 – 25, v němž uvedl, že *„Kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná, což ovšem neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpresnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti. Takové poznatky lze podřadit ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu z r. 1992, které příkladmo stanoví, co lze užít jako pomůcky; [...] lze užít neúplné účetní evidence daňového subjektu jako pomůcku při stanovení daně.“* Z výše uvedeného plyne, že pomůckou mohou být ve smyslu zákona o správě daní a poplatků rovněž poznatky správce daně získané při provádění daňové kontroly. Stěžovatel poukazoval na rozsudky ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 106/2005 – 77, ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 – 56, a ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 – 157, s tím, že v nich byly vysloveny rozdílné právní závěry. Pokud citoval z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2007, č. j. 8 Afs 106/2005 – 77: *„O aplikaci daňových pomůcek však nelze hovořit v případech, kdy by správce daně vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu, aniž by ale současně vycházel i z jiných zdrojů, [...]“*, jedná se o větu vytrženou z kontextu a rozhodně v něm není vyjádřen právní názor, který by byl v rozporu se závěry vyslovenými ve zbývajících citovaných rozsudcích. Stěžovatelem tvrzený rozpor

pokračování

v judikatuře Nejvyššího správního soudu ve skutečnosti tedy neexistuje, neboť není zpochybněno, že by vedle poznatků správce daně bylo možno použít při stanovení daně za použití pomůcek např. neúplnou evidenci daňového subjektu. Tato v případě stěžovatele nemohla být sice použita jako důkaz, ale v dílčích položkách poskytovala správci daně relevantní podklad pro stanovení daně za použití pomůcek.

Stěžovatel dále namítal nezákonnost rozsudku krajského soudu, kterou spatřoval v tom, že správce daně neprokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu, které měly přímou souvislost s použitými pomůckami, dále že zpráva o daňové kontrole neobsahovala všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daně za použití pomůcek a že správce daně nepostupoval takovým způsobem, aby byla zvláště šetřena stěžovatelova procesní práva. Jestliže stěžovatel v rozporu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání, k jejichž prokázání byl správcem daně opakovaně vyzýván (výzvami ze dne 26. 5. 2009 a ze dne 1. 12. 2009) a nevedl řádně daňovou evidenci, jak mu ukládají právní předpisy, nemohlo přejít důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Správci daně tak nelze důvodně vytýkat, že přistoupil ke stanovení daně za použití pomůcek. Na základě stěžovatelem předložené daňové evidence totiž nebylo možné určit množství zboží, které bylo prodáno, a především nebyla zjistitelná cena, za kterou bylo předmětné zboží prodáno. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal konkrétní skutková zjištění, která v průběhu daňové kontroly učinil, včetně stanovisek, která na podkladě takto zjištěného skutkového stavu zaujal ke každému konkrétnímu zdaňovacímu období. V návaznosti na obsah zprávy o daňové kontrole, které se krajský soud v napadeném rozsudku podrobně věnoval, nelze přijmout jiný závěr, než že správce daně dostatečně odůvodnil nedostatečnost stěžovatelem předložených důkazů a to, že ho to opravňuje ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. K postupu správce daně, kterým měla být narušena procesní práva stěžovatele, Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel byl na možnost použití pomůcek upozorněn správcem daně již ve výzvě ze dne 26. 5. 2009, a následně i při ústním jednání dne 12. 7. 2010, kdy byla projednána zpráva o daňové kontrole. Stěžovatel tedy prokazatelně o možnosti stanovení daně za pomoci pomůcek věděl již před vydáním dodatečných platebních výměrů a měl možnost se vyjádřit.

Stěžovatel konečně zpochybnil závěr krajského soudu vedoucí k odmítnutí zabývat se žalobním bodem uplatněným u jednání před krajským soudem. V žalobě stěžovatel v bodě VIII. písm. (A) mimo jiné uvedl pravidla, která má správce daně respektovat při stanovení daně za použití pomůcek, přičemž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu, ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, v němž byl vysloven závěr, že: *„Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit [...] I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05) [...], neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.“* Slova „o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat“ a přitom (vedle dalších v rámci tohoto bodu

žaloby) tučně vyznačil určité pasáže. Následně se pak na toto odvolával u jednání před krajským soudem, jako na relevantně vymezený žalobní bod podle ust. § 71 odst. 1 s. ř. s. K formulaci žalobních bodů se Nejvyšší správní soud vyjádřil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, v němž uvedl, že žalobce je povinen v žalobě „*vylicít, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost.*“ Stejně tak i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78, Nejvyšší správní soud vyslovil: „*Zásada volného přístupu k soudu není ale neomezená a bezbřehá, protože její ničím neomezené uplatňování může vést k újmě na týchž právech jiných osob či obecného zájmu. Proto je třeba současně zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty*“. Je tedy zřejmé, že v daném případě nebylo možné, aby krajský soud nahrazoval vůli stěžovatele a doplňoval, popř. vyhledával mezi jasně vymezenými žalobními body další, pouze namátkou uvedené.

Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž poukazoval na usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 63, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil k problematice přepjatého formalismu při posuzování náležitostí žaloby. K tomuto je nutné zdůraznit, že rozšířený senát se zabýval otázkou, zda nesprávné vymezení žalovaného představuje nedostatek procesních podmínek a zda se jedná o vadu, kterou může odstranit soud sám nebo v součinnosti se žalobcem. V daném případě se však jedná o zcela odlišnou situaci. Stěžovatel totiž v podané žalobě vymezil žalobní body a určil tímto prostor pro přezkumnou činnost krajského soudu ve vztahu k napadeným správním rozhodnutím. Slova, na která stěžovatel u jednání krajského soudu poukazoval jako na původní žalobní bod, byla v bodu VIII. písm. (A) žaloby pouze zvýrazněna, stejně jako řada dalších slovních spojení. Pokud by krajský soud dal stěžovateli za pravdu, musel by *ad absurdum* veškerý v žalobě zvýrazněný text považovat za dílčí žalobní body. Takový požadavek nelze vůči krajskému soudu uplatňovat, je-li povinností žalobce formulovat žalobní body takovým způsobem, aby nevznikaly pochybnosti o tom, v čem konkrétně spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí. Proto Nejvyšší správní soud neshledal opodstatněnou stížní námitku, že krajský soud jednal přepjatě formalisticky.

Ze všech výše uvedených důvodů není kasační stížnost opodstatněná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému odvolacímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

pokračování

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

V Brně dne 30. května 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu