



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **FAST FINANCE, s. r. o.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupena Mgr. Ing. Tomášem Vítkem, advokátem se sídlem Argentinská 783/18, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20. 7. 2010, č. j. 9097/10-1200-107060, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2014, č. j. 6Af 57/2010 – 58.

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 1 (dále jen správce daně) provedl u žalobkyně ve dnech 6. 11. 2008 až 21. 7. 2009 kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2005. V souvislosti se zahájením kontroly byl sepsán protokol o ústním jednání a rovněž i protokol, ve kterém byl uveden seznam dokumentů, které správce daně po žalobkyni požadoval předložit. Dne 16. 12. 2008 žalobkyně předala správci daně CD, které obsahovalo záznamy obrátů účtu hlavní knihy a výkazy za předmětné zdaňovací období. Dne 20. 2. 2009 byla žalobkyni zaslána výzva, kterou se správce daně dožadoval předložení

dokladů k prokázání jejich tvrzení. Ta dopisem ze dne 10. 3. 2009 požádala o prodloužení lhůty pro předložení požadovaných dokladů o měsíc, následně však již nic nedodala.

[2] Vzhledem k tomu, že správce daně nemohl stanovit daň pomocí dokazování, přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Následně se s žalobkyní dohodl na projednání zprávy o daňové kontrole na den 12. 6. 2009, kam se však dostavila osoba, která byla oprávněná za žalobkyni jednat zbavena. Správce daně proto žalobkyni zaslal předvolání k projednání výsledků na jiný termín, z něhož se však jednatel žalobkyně pět dní před jeho konáním pro zdravotní problémy omluvil. Správce daně tedy zprávu z daňové kontroly ze dne 21. 7. 2009 žalobkyni zaslal poštou, ve zprávě ale neuvedl, jaké pomůcky byly pro stanovení základu daně použity. Na základě daňové kontroly správce daně dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 9. 2009, č. j. 288873/09/001512108185, doměřil žalobkyni za zdaňovací období roku 2005 daň z příjmů právnických osob ve výši 682.760 Kč a zrušil daňovou ztrátu v částce 3.738.149 Kč. Po obdržení platebního výměru žalobkyně dne 29. 9. 2009 zažádala dle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným základem daně a daní jí přiznanou, načež se ji od správce daně dostalo odpovědi, že daňová povinnost byla stanovena pomocí pomůcek, které jsou u něj k nahlédnutí.

[3] Žalobkyně proti platebnímu výměru podala odvolání. V odvolání namítala jedinou námitku, a to porušení jejích práv tím, že ke dni ukončení daňové kontroly nebyla seznámena s pomůckami. Tato procesní vada by měla být důvodem ke zrušení platebního výměru, neboť daňový subjekt má právo seznámit se s pomůckami již v řízení před správcem daně.

[4] O odvolání rozhodlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Působnost tohoto orgánu přešla ke dni 31. 12. 2012 dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky na Odvolací finanční ředitelství, které proto je dle § 69 s. ř. s. žalovaným (dále bude na oba tyto orgány obecně odkazováno jako na žalovaného). Žalovaný, jako odvolací orgán, správci daně vytkl procesní vadu v podobě neseznámení žalované s pomůckami, dle kterých dospěl ke stanovení výsledné daňové povinnosti. Proto mu v rámci odvolacího řízení dle § 50 odst. 3 spisový materiál vrátil k dalšímu řízení a zároveň mu dal pokyn, aby tuto vadu napravil. Na základě tohoto pokynu správce daně dne 24. 5. 2010 žalobkyni přípisem tuto informaci sdělil, a to tak že ji v příloze zaslal kopii úředního záznamu ze dne 7. 9. 2009 (tj. ze dne předcházejícího dni vydání platebního výměru), č. j. 287881/09/001933/100566, který použité pomůcky obsahoval. Dále žalobkyni upozornil, že své odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru může pozměňovat a doplňovat až do doby, než bude o odvolání rozhodnuto. Žalobkyně však své odvolání již nijak nedoplnila.

[5] Žalovaný tedy o odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím rozhodl. Konstatoval, že jediná odvolací námitka byla dodatečným seznámením s pomůckami napravena. Poté, co již měla žalobkyně v dispozici úřední záznam obsahující pomůcky, ji správce daně dal prostor k doplnění odvolacích námitek, ta ho ale nevyužila. Nenapadala tak výši daňové povinnosti ani použité pomůcky. Žalovaný shledal, že jelikož se správcem daně žalobkyně nespolupracovala, nebylo možno stanovit daň dokazováním a podmínka pro stanovení daně pomocí pomůcek tak byla splněna. Rovněž konstatoval, že správce daně

správně dle § 46 odst. 3 přihlédl i k výhodám plynoucím pro žalobkyni, kdy jako pomůcky vzal informace o hospodaření podobných subjektů, upravené dle podmínek žalobkyně. Jiné výhody žalobkyně netvrdí a daňové orgány je nemají povinnost vyhledávat. Z těchto důvodů žalovaný odvolání zamítnul.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou u Městského soudu v Praze. Nesouhlasila s tím, že dodatečným seznámením s pomůckami bylo pochybení správce daně napraveno. Správce daně ji měl dle § 46 odst. 3 seznámit s pomůckami ještě před ukončením daňové kontroly (tj. ke dni projednání zprávy o daňové kontrole) a pokud se tak nestalo, dopustil se nezhojitelné vady řízení. Nemohla se totiž vyjádřit k výsledku daňové kontroly a nemohla navrhopvat doplnění důkazních prostředků. Tento postup ji rovněž odepřel možnost seznámit se s výhodami a tedy i vyjádřit se k tomu, zda při stanovení daně bylo k výhodám dle zákona přihlédnuto. Namítala, že subjekty užití v pomůckách jako subjekty obdobné ve skutečnosti nejsou srovnatelné, neboť v jejím případě se jednalo o subjekt na začátku podnikání oproti subjektu již zavedenému. Dále namítala prekluzi práva na vyměření daňové povinnosti za rok 2005, neboť jí správce daně při zahájení kontroly dne 6. 11. 2008 nesdělil žádné důvody zahájení, a proto tento úkon běh prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků nepřerušil, tato lhůta uběhla již na konci roku 2008 a vyměření daně ze září roku 2009 je tak protizákonné.

[7] Městský soud rozsudkem ze dne 29. 4. 2014, č. j. 6 Af 57/2010 - 58, žalobu zamítl. Soud dal za pravdu žalovanému, že procesní nedostatek v podobě neseznámení žalobkyně s pomůckami před ukončením daňové kontroly, byl napraven. Ohledně použitých pomůcek soud konstatoval, že správce daně musí přihlédnout k výhodám tam, kde byly zjištěny, a to buď na základě tvrzení žalobkyně, nebo na základě výsledku daňové kontroly. Správce daně v tomto případě přihlédl ke všem okolnostem zjištěným při daňové kontrole a sama žalobkyně pak žádné další konkrétní výhody netvrdila, ač tak po seznámení s pomůckami učinit mohla. Jelikož daňový správce nemá povinnost vyhledávat výhody nad takto vymezený rámec, jeho postup byl v souladu se zákonem. K námitce prekluze uvedl, že protokol o zahájení kontroly nebyl pouze formální úkon správce daně, který by nebyl s to běh lhůty přerušit, ale že tento úkon specifikoval účel daňové kontroly a kontrolovaná období a rovněž byl bezprostředně následován výzvou k doložení specifikovaných dokladů a písemností. Jednalo se tak z úkon směřující k dodatečnému stanovení daně, který dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běh prekluzivní lhůty přerušil.

II. Kasační stížnost

[8] Žalobkyně napadla rozsudek městského soudu včas podanou kasační stížností namítajíc, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy že skutkové závěry žalovaného nemají oporu ve spisech.

[9] Kasační námitky žalobkyně byly v podstatě totožné s námitkami obsaženými v žalobě. Lze je shrnout do tří bodů, čemuž bude odpovídat i systematika následného právního posouzení kasačním soudem.

[10] První námitka se týkala postupu správce daně, který žalobkyni před ukončením daňové kontroly neseznámil s použitými pomůckami pro stanovení daně. To nemůže být napraveno v odvolacím řízení, neboť žalobkyně měla právo se seznámit s podklady již v řízení před správcem daně, aby byla zachována zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Toto procesní pochybení představuje nezhojitelnou procesní vadu. Správce daně ji tak připravil o možnost se vyjádřit před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o ukončení daňové kontroly, konkrétně k tomu, zda bylo respektováno ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Žalobkyně se s těmito pomůckami seznámit ani nemohla, neboť před ukončením daňové kontroly (21. 7. 2009) úřední záznam ze dne 31. 8. 2009 ještě ani neexistoval. Nemožností vyjádřit se k pomůckám před ukončením daňové kontroly byl porušen § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Na podporu tohoto závěru odcitovala pasáže judikatury Nejvyššího správního soudu.

[11] Druhá námitka se týkala nedostatečnosti pomůcek, které byly správcem daně použity. Pomůcky musí stanovit nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a to s přihlédnutím k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt plynou výhody, a to i když jím nebyly uplatněny. Z úředního záznamu o pomůckách nelze vyčíst, zda správce daně postupoval v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tedy zda přihlédl ke zjištěným skutečnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Takovými výhodami jsou například podmínky, za jakých daňový subjekt podniká, obor podnikání subjektu či v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu. Žalobkyně v žalobě nemohla napadat výši daňové povinnosti ani správnost použitých pomůcek jenom proto, že úřední záznam o pomůckách se žádnými výhodami ani nezabýval. Žalovaný tak nemohl dle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků přezkoumat zákonné podmínky postupu správce daně při stanovení daně pomocí pomůcek. Žalovaný pouze tvrdil, že bylo přihlédnuto k informacím o obdobných subjektech dostupných ve veřejných rejstřících, upraveným na podmínky žalobkyně. Toto tvrzení je ale neověřitelné z hlediska pravdivosti, neboť chybí jakákoli identifikace těchto obdobných subjektů. Navíc, vzít v úvahu obdobný subjekt nepředstavuje výhodu ve smyslu § 46 odst. 3, ale snahu o objektivní stanovení daně dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nelze rovněž ověřit srovnatelnost subjektů, neboť z popisu žalovaného není zřejmé, jakou historii má subjekt sloužící jako předloha pro stanovení pomůcek. Začínající subjekt má na začátku vyšší výdaje a menší příjmy.

[12] Třetí, poslední, kasační námitka se týká prekluze práva na vyměření daně. Dle nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, měl-li zahájení daňové kontroly přerušit běh prekluzivní lhůty k vyměření daně, musí mít správce daně a priori podezření o zkrácení daně a toto podezření při zahájení daňové kontroly kontrolovanému subjektu sdělit. Správce daně ale žalobkyni žádné takovéto konkrétní důvody při zahájení kontroly nesdělil, a proto se jednalo pouze o formální zahájení daňové kontroly, které běh prekluzivní lhůty nepřerušuje. Lhůta pro vyměření daně za zdaňovací období 2005 tedy uplynula koncem roku 2008, přičemž správce daně ji vyměřil až po tomto okamžiku.

[13] Ze všech shora uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[14] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na svá podání v řízení před městským soudem. Setrval na tvrzení, že vada řízení byla odvolacím orgánem napravena. Ke třetí námitce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, dle které správce daně není povinen sdělovat daňovému subjektu konkrétní důvody pro zahájení daňové kontroly. K prekluzi dojít nemohlo, neboť zahájení daňové kontroly nebylo pouze formální, ale následovalo výzvou k předložení dokladů. Dále odkázal na odůvodnění rozsudku městského soudu, se kterým se ztotožňuje. Navrhl proto, aby soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná.

[16] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda neseznámení žalobkyně s pomůckami před koncem daňové kontroly představovalo nezhojitelnou procesní vadu (IV. A), poté hodnotil namítanou nedostatečnost pomůcek (IV. B) a na závěr se zabýval otázkou, zda bylo právo správce daně dodatečně vyměřit daň prekludováno (IV. C).

IV. A) Neseznámení s pomůckami před koncem daňové kontroly

[19] Žalobkyně v kasační stížnosti namítala, že postup správce daně, kdy ji s pomůckami, podle kterých byla stanovena daň, seznámil až po provedení daňové kontroly, založil neodstranitelnou vadu daňového řízení, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí.

[20] Mezi účastníky není sporu o tom, že neseznámení s pomůckami před ukončením daňové kontroly představovalo procesní pochybení správce daně. Otázkou však je, zda postupem žalovaného, který dal správci daně pokyn žalobkyni s pomůckami seznámit, došlo ke zhojení této procesní vady. Podle názoru Nejvyššího správního soudu k tomuto zhojení došlo.

[21] Hlavním smyslem povinnosti správce daně seznámit daňový subjekt s použitými pomůckami před ukončením daňové kontroly je zachování zásady dvojinstančnosti, tedy možnosti daňového subjektu proti pomůckám podávat odvolací námítky, o kterých rozhodne nadřízený daňový orgán. Jelikož je na daňový subjekt kladen požadavek vymezení rozsahu vznesených námitek (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), tak pokud by neměl pomůcky k dispozici již při formulaci stížnostních bodů, nebylo by pro něj dost dobře možné tyto stížnostní body relevantně a kvalifikovaně formulovat. Pokud

by byl seznámen s pomůckami až rozhodnutím odvolacího orgánu, nemohl by již jejich nedostatky napadat jakýmkoliv námitkami, neboť proti rozhodnutí odvolacího orgánu není odvolání přípustné (§ 50 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). V důsledku by se mu tak nedostalo posouzení jeho kvalifikovaných námitek druhou instancí, což je v přímém rozporu se zásadou dvojinstančnosti.

[22] Ačkoliv v posuzovaném případě formálně došlo k seznámení s pomůckami až v odvolacím řízení, žalobkyně nebyla o *možnost* dvojinstančního projednání věci připravena. Žalobkyně byla na základě pokynu odvolacího orgánu dle § 50 odst. 3 s pomůckami správcem daně seznámena dne 24. 5. 2010. Správce daně ji *po* tomto seznámení s pomůckami explicitně upozornil na možnost doplňovat své odvolání o další údaje do doby, než o něm bude odvolacím orgánem rozhodnuto. K rozhodnutí o odvolání došlo dne 20. 7. 2010. Žalobkyně tak měla téměř dva měsíce na vznesení dalších relevantních námitek proti pomůckám. Kdyby žalobkyně své námitky v této době vznesla, orgán druhé instance by se jimi musel zabývat. Zjistil-li by, že u správce daně došlo pochybení, vrátil by mu věc k postupu dle § 49 odst. 1 (k autoremeduře) s odůvodněním a pokyny pro další řízení. Bylo tedy na žalobkyni, aby formulovala své konkrétní námitky. Svojí nečinností se tak o možnost dvojinstančního věcného posouzení jejích námitek sama připravila.

[23] Správní judikatura uváděná žalobkyní není na její případ přiléhavá. Většina judikátů řeší rozdílné případy, kdy daňovým subjektům nebylo v rámci celého daňového řízení do pomůcek vůbec umožněno nahlédnout (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. 359/05, nebo rozsudky NSS ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 94/2006 – 60 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 1 Afs 50/2007 - 106). Další odkazované judikáty řeší rovněž odlišnou situaci, a to v tom, že poprvé, kdy se o pomůckách daňový subjekt dozvěděl, bylo až v odůvodnění rozhodnutí odvolacího daňového orgánu. Naopak ve všech těchto rozhodnutích je akcentováno právě porušení zásady dvojinstančnosti. Ta však, jak vysvětleno výše, v projednávaném případě porušena nebyla.

[24] Situace na první pohled velice podobná případu žalobkyně byla posuzována v rozsudku ze dne 14. 3. 2008, č. j. 1 Afs 113/2006 – 40. V této věci daňový subjekt rovněž nebyl správcem daně s pomůckami před vydáním dodatečného platebního výměru seznámen. Odvolací orgán odvolání zamítl s odkazem, že ve správním spise byl založen úřední záznam, který obsahoval informace o tom, k jakým výhodám bylo správcem daně přihlédnuto. V této věci Nejvyšší správní soud vyjádřil, že „*podstatné je, že již v rámci řízení před daňovým orgánem první instance musí být daňový subjekt seznámen s tím, ke kterým eventuálním výhodám, ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu, bylo přihlédnuto.*“ Soud v tomto rozhodnutí odkazoval na závěry Ústavního soudu, že „*nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně, respektive rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt (...)* Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt“ (nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. 359/05). Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu potvrzující rozhodnutí odvolacího správního orgánu zrušil, neboť „*krajský soud rozhodoval o zákonnosti*

předcházejících rozhodnutí žalovaného za situace, kdy neměl prokázané, že se stěžovatel s konkrétními skutečnostmi akceptovanými správcem daně jako výhody ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu mohl seznámit ještě v řízení před tímto prvostupňovým daňovým orgánem. Za tohoto stavu věci měl již tehdy přistoupit nikoli pouze ke zrušení rozhodnutí žalovaného, ale měl (...) přistoupit i ke zrušení jednotlivých dodatečných platebních výměrů. Jiný postup, za situace, kdy je těžkou procesní vadou zatíženo již řízení před prvoinstančním správním orgánem, nemůže zaručit nápravu tohoto stavu, neboť v rámci odvolacího daňového řízení taková vada nemůže být z logiky věci odstraněna.“

[25] V právě citovaném případě bylo o odvolání druhoinstančním daňovým orgánem rozhodnuto, a to aniž by předtím byl daňový subjekt s pomůckami seznámen. Potvrzení tohoto rozhodnutí pochopitelně nezhojuje procesní vadu, která se vyskytla před daňovým orgánem prvního stupně. V klíčové pasáži tohoto rozhodnutí soud konstatoval, že „tím soud připustil možnost, že daňový subjekt (stěžovatel) se s některými skutečnostmi rozhodnými pro stanovení jeho daňové povinnosti mohl seznámit až v odůvodnění druhoinstančního rozhodnutí, jakkoli tyto skutečnosti byli již předmětem hodnocení prvostupňového orgánu. Takovýto postup (...) představuje fakticky odeprání práva daňového subjektu na dvojinstanční projednání jeho věci. Daňový subjekt tak může se správností tohoto postupu polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno.“

[26] Na druhou stranu v právě posuzovaném případě ke zhojení procesní vady došlo, a to ještě před rozhodnutím odvolacího orgánu se současným zachováním příležitosti žalobkyně své odvolání doplnit. Z toho plyne, že se jedná o dvě skutkově odlišné situace, a tak nynější výklad je s ratio decidendi (nosnými důvody) předchozího rozhodnutí konzistentní. Jediné, s čím nelze souhlasit, je věta, která vyjadřuje nemožnost odstranění předmětné procesní vady v odvolacím řízení. Jedná se o pouhé obiter dictum, neboť v citovaném předchozím případě tato vada skutečně odstraněna nebyla, a tak rozhodnutí krajského soudu akceptující tento stav nemohlo obstát. V nyní posuzovaném případě však k této nápravě došlo. Žalobkyně byla v průběhu odvolacího řízení s pomůckami seznámena a zároveň byla upozorněna na možnost s těmito pomůckami polemizovat již ve svých odvolacích námitkách. Tento postup, jak výše rozebráno, ve svém důsledku zásadu dvojinstančnosti naplnil.

[27] Naopak nynějšímu případu přílehavější situace byla řešena v rozsudku tohoto soudu ze dne 24. 11. 2011, č. j. 1 Afs 53/2010 – 89, kde došlo ke stejnému procesnímu pochybení, tedy neseznámení daňového subjektu před skončením daňové kontroly. Po vydání platebního výměru daňový subjekt nahlédl do spisu, s pomůckami se seznámil a podal proti výměru odvolání. Kasační soud při přezkumu rozhodnutí krajského soudu k neseznámení žalobce s pomůckami uvedl, že je „přesvědčen, že se jednalo o vadu řízení, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Pochybení správce daně bylo totiž možné odstranit v odvolacím řízení; žalovaný k tomu ovšem přistoupit nemusel, neboť žalobce se vlastní iniciativou s pomůckami seznámil nahlédnutím do spisu, své výčitky vůči těmto pomůckám vtělil do odvolání a učinil je tak předmětem odvolacího řízení. Tímto postupem žalobce byl zhojen předchozí nezákonný postup správce daně.“

[28] Tomuto závěru odpovídá i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, ve kterém výrok III. zněl: „*v řízení o odvolání proti daní stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.*“ Ve svém odůvodnění pak rozšířený senát hledal odpověď na otázku, zda v odvolacím řízení lze v rámci autoremedury změnit způsob stanovení daně z dokazování, na způsob stanovení daně podle pomůcek. V bodě 30. tohoto usnesení rozšířený senát na tuto otázku odpověděl kladně. Dle tohoto usnesení je tedy v pořádku postup, kdy nejprve byl správcem daně zvolen způsob určení daně dokazováním a následně, na základě odvolací námitky, tedy v odvolacím řízení, autoremedurou změněn způsob stanovení daně na způsob pomocí pomůcek. Kdyby za všech okolností platilo pravidlo zastávané žalobkyní, tedy že je nutné daňový subjekt seznámit s pomůckami již před prvoinstančním rozhodnutím správce daně, nebyla by tato následná změna umožněna. Při ní totiž přirozeně k seznámení daňového subjektu s pomůckami musí dojít až v rámci odvolacího řízení. Svým usnesením tedy rozšířený senát v důsledku schválil zákonnost přesně takového postupu, ke kterému došlo v případě žalobkyně, tedy že správce daně, v rámci autoremedury, daňový subjekt s pomůckami seznámí, načež se tento subjekt může proti pomůckám bránit novými odvolacími námitkami.

[29] Kasační soud tedy uzavírá, že námitka nezhojitelné procesní vady v podobě neseznámení žalobkyně s pomůckami před koncem daňové kontroly není důvodná.

IV. B) K nedostatečnosti pomůcek

[30] Dále žalobkyně obecně namítala, že z pomůcek neplyne, zda při stanovení daně podle pomůcek správce daně přihlédl ke skutečnostem, ze kterých pro daňový subjekt plynou výhody.

[31] Dle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků má odvolací správní orgán v rámci odvolacího daňového řízení zkoumat pouze zákonnost podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Dle nálezu Ústavního soudu do rámce tohoto přezkumu patří i povinnost správce daně plynoucí z § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků přihlédnout při stanovování daně podle pomůcek také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. 359/05).

[32] Ústavní soud uvedl, že za takové výhody lze považovat například za jakých podmínek a v jakém oboru činnosti či v jaké lokalitě daňový subjekt podniká. Zda a jak správce daně přihlédl k těmto výhodám, je nutné v pomůckách formulovat již v řízení před správcem daně, a to proto, aby odvolací správní orgán byl schopen tento postup přezkoumat. Pomůcky tudíž musí obsahovat alespoň správní úvahu či zachycení toho, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédl i k oněm zvýhodňujícím okolnostem (viz rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2008, č. j. 5 Afs 84/2007 – 59). Nicméně, jak v posledně citovaném nálezu uvedeno, „*je 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.“ (nález sp. zn. IV. 359/05).

[33] Oproti tvrzení žalobkyně v pomůckách jsou konkrétně specifikované subjekty, jejichž údaje byly jako pomůcky využity (“Česká spořitelna, J a T banka a Ge Money Bank”). Dále je tam uvedeno, že u všech těchto bankovních institucí byly využity informace z výkazů zisku a ztrát za roky 2004 a 2005, veřejně dostupné ve sbírce listin v obchodním rejstříku. Již výběrem těchto subjektů správce daně přihlédl k tomu, že žalobkyně podniká ve finančním oboru. Přihlédl rovněž k tomu, že oproti jiným subjektům nevyvíjela ostatní bankovní činnosti jako je správa vkladů či provozování bankomatů. Rovněž správce daně použil poznatky ze souběžně probíhající a ukončené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za období 2006 a 2007.

[34] Z uvedeného lze dovodit, že při stanovení pomůcek se je správce daně snažil co nejvíce přizpůsobit podmínkám žalobkyně. Nechybí správní úvaha o činnosti žalobkyně a rovněž byly využité poznatky ze souběžně probíhajících kontrol. Jak výše uvedeno, žalobkyně měla možnost proti věcné nesprávnosti pomůcek, popř. pro nezohlednění konkrétních výhod, vznášet své kvalifikované námitky. Této možnosti však nevyužila. Pomůcky, podle kterých správce daně postupoval, úvahy o možných výhodách žalobkyně obsahují, tudíž k opomenutí aplikace § 46 odst. 3 zákona o daních a poplatcích nedošlo. Povinnost správce daně přihlídnout ke *zjištěným* okolnostem taky byla naplněna. Správce daně pouze nezjistil další okolnosti, z nichž by vyplývaly pro žalobkyni výhody, a proto také k nim nemohl přihlídnout.

[35] Uvedení dalších takových okolností bylo dále na žalobkyni, ta ale nejprve se správcem daně nespolupracovala, poté žádné konkrétní námitky i přes poskytnutý prostor v odvolání neuplatnila, a ani v rámci žaloby, resp. kasační stížnosti, žádné takové okolnosti netvrdí. Omezuje se pouze na obecné konstatování porušení procesních práv (nepřihlídnutím k výhodám), aniž by konkretizovala, jaké výhody má na mysli. V tomto případě však dovolávaná procesní práva jsou úzce navázaná na práva hmotná, která realizují. Jelikož argumenty, k jakým výhodám nebylo přihlídnuto, nebo proč nemělo být postupováno podle těchto konkrétních pomůcek, žalobkyně neuvádí, i tato její námitka je nedůvodná.

[36] Námitka nezákonnosti použitých pomůcek je proto nedůvodná.

IV. C) K prekluzi práva na vyměření daňové povinnosti

[37] Ve své poslední kasační námitce žalobkyně namítala, že městský soud chybně posoudil oprávněnost správce daně zahájit daňovou kontrolu bez konkrétního podezření o neplnění daňových povinností. Z tohoto nesprávného zahájení daňové kontroly žalobkyně dovozuje prekluzi práva dodatečně vyměřit daň.

[38] Kasační soud shledal i tuto námitku nedůvodnou, neboť žalobkyni citovaný náález ústavního soudu byl překonán pozdějším stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/2011, publikovaným pod č. 368/2011 Sb. ÚS. V tomto stanovisku Ústavní soud uvedl, že pojem daňová kontrola musí být vykládán v souladu s

obecným významem termínu kontroly, jejímž podstatným znakem je i možnost jejího namátkového provedení. Jinými slovy daňová kontrola může být provedena, i když kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt řádně neplní své povinnosti. Tento závěr ve své judikatuře plně zastává i Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudky ze dne 21. 11. 2013, č. j. 2 Aps 6/2013 – 36 a ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46). V projednávaném případě tedy žalovaný nepochybil, pokud se žalobkyní zahájil daňovou kontrolu, aniž by měl k dispozici konkrétní pochybnosti o plnění jejich daňových povinností (resp. aniž by jí je sdělil).

[39] Zbývá posoudit otázku prekluze práva vyměřit daň. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nelze daň vyměřit nebo dodatečně stanovit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Odst. 2 ale stanoví, že *“byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně, nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.”* Úkonem směřujícím k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je i fakticky zahájená daňová kontrola (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2010, č. j. 2 Afs 136/2009 – 149).

[40] V nyní posuzované námitce je tedy klíčovou otázkou posouzení charakteru zahájení daňové kontroly za zdaňovací období 2005. Dle ustálené správní judikatury totiž k tomuto zahájení skutečně nestačí, pokud je daňová kontrola zahájena toliko formálně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 – 87, publikovaného pod č. 698/2005 Sb. NSS, *“za okamžik zahájení daňové kontroly není možno považovat sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna, aniž by byly ze strany správce konány jakékoli úkony s kontrolou související.”* Obdobně tento soud v jiném případě konstatoval, že *“formální sepsání protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně a přerušující běh prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 cit. zákona, provedl-li správce daně první faktický úkon daňové kontroly deset měsíců po jejím formálním zahájení a více než čtyři měsíce po datu, kdy měla uplynout prekluzivní lhůta pro možné doměření daně.”* (rozsudek NSS ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, publikovaný pod č. 1480/2008 Sb. NSS). V konkrétních případech je třeba hodnotit, jaká doba uplynula mezi zahájením daňové kontroly a dalším úkonem správce daně, kterým již vyžadoval od daňového subjektu doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností (k tomu rozsudek ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 – 113, nebo výše citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 136/2009 – 149).

[41] Z obsahu správního spisu plyne, že se žalobkyní byl dne 6. 11. 2008 sepsán protokol o ústním jednání a zahájení kontroly. Ve stejný den s ní byl sepsán i protokol o ústním jednání, ve kterém byl uveden podrobný seznam dokumentů, které správce daně po žalobkyni požadoval předložit. Tímto správce daně po žalobkyni požadoval doložení zcela konkrétních daňově relevantních skutečností, což svoji povahou představovalo faktický úkon správce daně směřující k vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o daních a poplatcích. Jelikož tento úkon bezprostředně následoval po zahájení daňové kontroly, a i další úkony daňové kontroly po sobě následovaly v přiměřených časových intervalech (po předložení CD žalobkyní dne 16. 12. 2008 následovala výzva k předložení specifikovaných dokladů ze dne 20. 2. 2009), zahájením daňové kontroly dne 6. 11. 2008 došlo k přerušení

prekluzivní lhůty. Z uvedeného časového sledu jednotlivých úkonů je rovněž zřejmé, že ke zneužití zahájení daňové kontroly jen za účelem přerušení tříleté prekluzivní lhůty nedošlo.

[42] Zbývá uzavřít, že jestliže se v projednávané věci jednalo o vyměření daně za zdaňovací období roku 2005, prekluzivní lhůta by uplynula dne 31. 12. 2008 (srov. tříletou lhůtu dle § 47 odst. 1 počítanou ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07). Zahájením daňové kontroly dne 16. 11. 2008 však došlo k přerušení běhu této prekluzivní lhůty, a proto k prekluzi práva vyměřit daňovou povinnost nedošlo. Díky přerušení této lhůty počala běžet nová prekluzivní lhůta, která by uběhla až dne 31. 12. 2011. Jelikož daň byla pravomocně vyměřena dne 26. 7. 2010, k prekluzi práva nedošlo.

[43] Námitka nesprávného posouzení otázky oprávněnosti zahájení daňové kontroly a z toho plynoucí prekluze práva dodatečného vyměření daně je tedy rovněž nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[44] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[45] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2014

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu