



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **J. D.**, zast. JUDr. Tomášem Kociánem, advokátem, se sídlem Jetelová 254/2, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 1. 2015, č. j. 10 Af 17/2012 - 43,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu rozhodnutím ze dne 6. 2. 2012, č. j. FŘ-1277/12-1100-100889, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 10 (dále též „správce daně“) ze dne 27. 5. 2011, č. j. 315096/11/010521108651, kterým správce daně dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 ve výši 9.412.128 Kč. Současně vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1.882.425 Kč.

[2] Žalobou podanou dne 23. 4. 2012 se žalobce domáhal zrušení uvedeného rozhodnutí finančního ředitelství i rozhodnutí správce daně a dále žádal přiznání náhrady nákladů řízení.

[3] Působnost finančního ředitelství přešla v průběhu soudního řízení s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, jež se tak stalo podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů, žalovaným.

[4] Městský soud v Praze žalobu rozsudkem ze dne 8. 1. 2015, č. j. 10 Af 17/2012 - 43, zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění se vyjadřoval k účinkům judikatury a citoval stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, podle kterého správce daně nebyl povinen sdělovat žalobci důvody pro zahájení daňové kontroly a ani takové důvody mít nemusel. Rovněž neshledal důvodnou žalobní námitku ohledně krátkých lhůt stanovených žalobci správcem daně, protože žalobní námitka byla obecná bez bližšího uvedení konkrétních lhůt, které žalobce považoval za krátké, i bez specifikování dokladů, které tímto postupem nemohl uplatnit. Městský soud dále vycházel z toho, že žalobce nijak nereagoval na výzvu k doložení dokladů ze dne 5. 10. 2010 se lhůtou v délce 8 dní, ani na výzvu k projednání zprávy o daňové kontrole, která mu byla doručena dne 17. 2. 2011. Finanční ředitelství vypořádalo odvolací námitku obdobného obsahu časovým přehledem úkonů v rámci daňové kontroly, na nichž prokázalo, že žalobce měl dostatek času k tvrzení a doložení požadovaných skutečností; zároveň žalobce brojil proti nepřiměřenosti lhůt až v odvolání. Žalobce se také mýlil, pokud se domníval, že správce daně měl při nedoložení podkladů dostatečných k posouzení jeho daňové povinnosti přistoupit k určení daně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (srovnatelně i § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Žalobce sice neunesl své důkazní břemeno, ale zároveň bylo možné jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správce daně měl totiž k dispozici zejména výpis z žalobcova bankovního účtu a účetní doklady od obchodních partnerů žalobce. Pokud stanovil základ daně podle shromážděných důkazních prostředků s vyloučením těch výdajů, jejichž daňová způsobilost nebyla dostatečně prokázána, jednal v souladu s právními předpisy. Stěžovatel také neosvětlil, jaký měly mít jím citované rozsudky Nejvyššího správního soudu vztah k projednávané věci. Závěrem městský soud uvedl, že mu nebyl zřejmý vztah rozhodnutí daňových orgánů ve věci paní P. D. k případu žalobce, protože se jednalo o zcela jinou situaci a důkazní situace v případě žalobce byla odlišná. Navíc, rozhodnutí napadené žalobou bylo vydáno dříve než rozhodnutí ve věci paní P. D., proč se s ním nemohly správní orgány přirozeně vypořádat. Odlišný výsledek těchto dvou řízení proto nebylo možné považovat za porušení zásady předvídatelnosti.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojí kasační stížností doručenou zdejšímu soudu dne 2. 2. 2015 proti nadepsanému rozsudku městského soudu. Stěžovatel namítá, že městský soud i správní orgány nesprávně aplikovaly předpisy a judikaturu, když uvedly, že správce daně nebyl povinen sdělovat důvody pro zahájení kontroly u žalobce a ani takové důvody mít nemusel. V případě zásadního judikатурního obratu při výkladu nezměněných předpisů dochází k porušení právní jistoty, která je jedním z pilířů právního státu, a proto městský soud i žalovaný neměli vycházet ze stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8.

pokračování

11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, nýbrž z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Současně nebylo možné stěžovateli přičítat k tíži, že se řídil zásadami správy daní a poskytoval správci daně součinnost.

[6] Stěžovatel dále uvádí, že správce daně zatížil řízení vadami, které svojí intenzitou mohly ovlivnit zákonnost jeho rozhodnutí, když neukládal stěžovateli během daňové kontroly přiměřené lhůty. Správce daně stanovil stěžovateli opakovaně lhůtu v délce 8 dní, tedy na samotné zákonné hranici (§ 14 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně přitom věděl, že na straně stěžovatele došlo omylem ke zničení dokladů, zajištění stanovených dokladů bylo komplikované a požadované úkony nebylo možné považovat s ohledem na délku daňového řízení považovat za naléhavé.

[7] Stěžovatel rovněž podotýká, že městský soud nedostatečně přezkoumal rozhodnutí správce daně ohledně zjištění skutkového stavu. Správce daně stanovil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007 dokazováním, ačkoli měl určit základ daně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, případně ustanovení § 98 daňového řádu. Stěžovatel při zahájení daňové kontroly informoval správce daně o zničení požadovaných dokladů a evidence, a proto nebyl schopen doložit a prokázat zásadní většinu výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dále též jen „výdaje“). Správce daně ve vztahu k příjmům uvedeným v přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2007 dospěl k závěru, že byly realizovány. Zákon ale stanovuje správci daně povinnost stanovit daň podle pomůcek, pokud daňový subjekt není z jakýchkoli důvodů schopen unést důkazní břemeno, přičemž tato situace nastala s ohledem na poměr doložených a chybějících daňových dokladů. Svůj názor podporuje odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, a ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, a skutečností, že mu byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od ledna do prosince 2007 v odvolacím řízení stanovena podle pomůcek. K případu paní P. D. uvádí, že v této věci došlo obdobně nedopatřením ke zničení dokladů k prokázání výše daňové povinnosti na dani z příjmů za zdaňovací období 2007. Paní D. sice neprokázala rozhodnou část výdajů a daň jí byla stanovena dokazováním, ale v rámci odvolacího řízení bylo shledáno, že daň měla být stanovena podle pomůcek. Stěžovatel má za to, že rozhodování v obdobných případech by mělo být obdobné.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 20. 2. 2015 odkazuje na rozhodnutí finančního ředitelství a napadený rozsudek městského soudu. K námitce týkající se krátkých lhůt uvádí, že ji považuje za účelovou, protože stěžovateli byl dán dostatečný prostor k předložení důkazních prostředků. Názor ohledně stanovení daně pomůckami potom žalovaný považuje za mylný. Samotné neunesení důkazního břemene daňovým subjektem ve vztahu ke skutečnostem, které má prokazovat, nenaplnuje bez dalšího podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný přitom odkazuje na zprávu o daňové kontrole, v níž jsou popsány důkazní prostředky prokazující jak příjmy, tak výdaje stěžovatele, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2007, č. j. 1 Afs 7/2006 - 77. Závěrem žalovaný uvádí, že s ohledem na jiný předmět daně z příjmu a daně z přidané hodnoty je reálně představitelné, aby důkazní prostředky postačující pro určení jedné daně dokazováním mohly být nedostatečné pro zjištění výše

daně druhé. Žalovaný sice získal výpisy z účtu stěžovatele, ale z některých plateb nebylo zřejmé, zdali se jednalo o zdanitelná plnění sloužící pro jeho ekonomickou činnost a o plnění s nárokem na odpočet daně. Z uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Žalovaný dále požaduje ve smyslu ustanovení § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, přiznání náhrady nákladů řízení podle ustanovení § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů, v paušální částce 300 Kč za jeden úkon právní služby [písemné vyjádření ke kasační stížnosti podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. k) ve spojení s § 11 odst. 3 advokátního tarifu].

III. Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal podmínky pro řízení o kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti a jejím doplnění. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel podal kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a nesprávně zjištěného skutkového stavu [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud v posuzovaném případě vycházel z rozsudku zdejšího soudu ze dne 5. 3. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 - 35 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na: www.nssoud.cz), kterým rozhodoval v obdobném případě stěžovatele. V této věci byla stěžovateli doměřena dokazováním daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Oba případy se do značné míry překrývají, protože daně za zdaňovací období roku 2006 a 2007 byly doměřeny na základě stejné daňové kontroly, jejímž výsledkem byla zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2011, č. j. 13113/11/031930201477, a stěžovatel v obou případech vznášel z větší části shodné žalobní i kasační námitky.

[13] Stěžovatel nejprve namítá nesprávnou aplikaci judikatury Ústavního soudu a skutečnost, že mu byla přičítána k tíži jeho součinnost se správcem daně. Shodnými námitkami se zdejší soud zabýval již v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 25/2015 - 35. Nejvyšší správní soud zde posuzoval vznesenou námitku při zohlednění nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na: <http://nalus.usoud.cz/>) a dospěl k závěru, že „[...]neshledal, že by předmětná změna judikatury byla svévolná a stěžovatel ani neuvádí výjimečné okolnosti, které by měly vést k neaplikaci novějšího právního názoru Ústavního soudu, kromě toliko obecné námitky porušení principu právní jistoty,“ a dále k otázce součinnosti uvedl,

pokračování

že „[...] se nejedná o nosný argument napadeného rozsudku, respektive jeho výroku. Městský soud v Praze učinil tuto úvahu pouze komplementárně, a to ve vztahu ke skutečnosti, že stěžovatel nenamítal porušení právní jistoty v době, kdy mělo dojít k překvapivému postupu finančních orgánů“. Jelikož nejsou dány v nyní posuzovaném případě skutečnosti, pro které by se měl Nejvyšší správní soud odklonit od svého předchozího závěru, neshledal tuto námitku ani zde důvodnou.

[14] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou ohledně krátkých lhůt, které správce daně stěžovateli ukládal k jednotlivým úkonům. Výzvou ke splnění důkazní povinnosti, č. j. 33957/10/031930201477, doručenou dne 7. 5. 2010 stěžovateli, sice stanovil správce daně stěžovateli povinnost k předložení důkazních prostředků ve lhůtě 8 dnů od doručení výzvy, ale na základě žádosti stěžovatele správce daně rozhodnutím ze dne 8. 6. 2010, č. j. 39349/10/031930201477, lhůtu prodloužil do 25. 6. 2010. Ze spisu potom nevyplývá, že by stěžovatel požádal o prodloužení lhůty v rámci další výzvy ke splnění důkazní povinnosti a zároveň se nedostavil ani k projednání kontrolních zjištění, ani k převzetí zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel rovněž nenamítá konkrétní důvody, jaký vliv měla mít tvrzená vada řízení na zákonnost rozhodnutí správce daně. Správce daně ukládal lhůty v rámci zákonných limitů (srovnej § 14 odst. 1 věta třetí zákona o správě daní a poplatků). Pouhá skutečnost, že lhůtu určil vždy na samé dolní hranici rozsahu, který je možný překročit jen výjimečně pro jednoduché a zvláště naléhavé úkony, nemůže být bez dalších významných okolností důvodem pro nezákonnost rozhodnutí. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem městského soudu a neshledal námitku důvodnou.

[15] Závěrem zdejší soud posuzoval námitku týkající se toho, že správce daně měl vyměřit stěžovateli daň pomocí pomůcek, nikoli dokazováním, protože stěžovatel nemohl v důsledku zničení evidence prokázat většinu výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

[16] Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků „[n]esplní-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“.

[17] Obdobně podle § 98 odst. 1 daňového řádu „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí“.

[18] Ze znění současné i minulé právní úpravy vyplývá možnost přejít na určení daně podle pomůcek za splnění obou podmínek: (i) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností a (ii) daňovou povinnost z toho důvodu není možné stanovit dokazováním. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře dospěl k závěru, že „[...] z § 31 odst. 5 daňového řádu (rozuměj zákon o správě daní a poplatků, pozn. zdejšího soudu) nelze dovodit závěr o nemožnosti provedení dokazování, jakmile daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné

povinnosti, neboť i v takovém případě se též správce daně musí pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním dle § 31 odst. 1 a 2 daňového řádu. Teprve v případě, kdy správce daně zjistí, že daň nelze stanovit dokazováním, může přistoupit na stanovení daně dle pomůcek“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 1 Afs 63/2009 - 102). Zároveň dříve uvedl, že „[s]amotné zjištění vad účetnictví však ještě není dostatečným naplněním zákonných podmínek pro užití pomůcek. Nesplnění povinnosti daňového subjektu musí mít za následek nemožnost stanovení daně dokazováním [...]“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71). Správce daně se tedy v případech, v nichž daňový subjekt při dokazování nesplní některou ze svých zákonných povinností, snaží daň především vyměřit na základě dokazování a pouze v případech, kdy to není možné, přechází až druhotně na její určení podle pomůcek.

[19] Ze spisu správce daně je zřejmé, že správce daně měl dostatek důkazních prostředků, zejména výpisy z bankovního účtu stěžovatele a účetní doklady jeho obchodních partnerů, k tomu, aby daň mohl vyměřit dokazováním. Stěžovatel přitom nerozporoval výši zjištěných příjmů a nepoukazoval na konkrétní výdaje, které mu nebyly uznány. Pokud stěžovatel namítá, že v důsledku ztráty dokladů nebyl schopen prokázat většinu výdajů, nelze této námitce přisvědčit, jelikož evidence daňového subjektu je pouze jedním z možných důkazních prostředků k prokázání skutečného stavu věci (srovnej § 93 odst. 1 daňového řádu). Nejvyšší správní soud zastává konstantně názor, že pokud není možné vycházet pouze z účetnictví pro jeho neúplnost, je možné mezery ve skutkovém stavu doplnit jinými důkazními prostředky (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2014, č. j. 2 Afs 140/2014 - 38, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud i přes tuto širokou možnost, jak prokázat výdaje, daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, nemohou být jeho výdaje zohledněny při výpočtu základu daně a daňový subjekt musí přijmout následky s tím spojené. Z povinnosti správce daně zároveň v takové situaci nevyplývá, že by měl při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83).

[20] Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, z nějž vyplývá, že když je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, je zpravidla zpochybněna výpovědní hodnota celého účetnictví, přičemž ale i neúplné účetnictví může být použito jako jedna z pomůcek. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006 - 50, se skutkově vztahoval k situaci, kdy daňový subjekt prodával nelegálně dovezené mobilní telefony ze zahraničí bez živnostenského oprávnění a jakékoli registrace, přičemž nebyl schopen prokázat v daňovém řízení žádné výdaje. Ačkoli součástí tohoto případu nebyla otázka týkající se vyměřování daně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud zde nad rámec svých závěrů poznamenal, že správce daně měl vyměřit daň podle pomůcek. Oproti tvrzením stěžovatele tedy oba citované rozsudky na nyní posuzovanou věc nedopadají. Skutečnost, že stěžovatel neposkytl kompletní účetní doklady, není v rozporu se závěry prvního případu, protože správce daně byl schopen daň vyměřit dokazováním za použití jiných důkazních prostředků. Druhý rozsudek je potom zcela nepřípadný s ohledem na odlišný skutkový stav. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že nebyly splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, popřípadě ustanovení § 98 daňového řádu.

pokračování

[21] V otázce daňového řízení ve věci P. D. se zdejší soud ztotožnil se závěry krajského soudu. Poměrně obecné tvrzení ohledně skutkové podobnosti případů bez dalších podrobností není přezkoumatelné a stěžovatel své závěry rovněž nijak nedoložil. Stejně tak vyměření daně z přidané hodnoty za shodné zdaňovací období pomocí pomůcek není samo o sobě důvodem pro stejný postup v případě daně z příjmů u stěžovatele, protože obě daně jsou konstrukčně odlišné a mechanismy jejich výpočtu jsou postaveny na jiných právních skutečnostech (srovnej § 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů)

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[22] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji zdejší soud zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému zdejší soud potom nepřiznal požadovanou paušální náhradu nákladů řízení s ohledem na předchozí judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 21. dubna 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu