



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **HORA HOLDING, s. r. o.**, se sídlem České Budějovice, Skuherského 53, zastoupen JUDr. Vladimírem Císařem, advokátem se sídlem České Budějovice, B. Němcové 583/33, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 13556/14/5000-14202-701175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2015, č. j. 10 Af 57/2014 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 6. 2015, č. j. 10 Af 57/2014 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 13556/14/5000-14202-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1451436/13/2201-24806-305539. Tímto rozhodnutím správce daně podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), a podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední a podle pomůcek stěžovateli dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 2 737 680 Kč a podle § 143 odst. 1 daňového řádu

stěžovateli dodatečně zrušil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob ve výši 1 185 795 Kč a současně byla stěžovateli podle § 37b odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 547 536 Kč, a 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 59 289 Kč.

Krajský soud shledal postup žalovaného zcela v souladu se zákonem a nepovažoval za důvodnou žádnou ze stěžovatelem uplatněných žalobních námitek. Žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel setrvává na své námitce, že mu správce daně zamezil možnost účinně se bránit, neboť mu nebyla poskytnuta přiměřená lhůta k doplnění odvolání, a to zejména s přihlédnutím k tomu, že na straně stěžovatele došlo ke změně zástupce. Krajský soud tuto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou. Stěžovatel se domnívá, že postup daňových orgánů a potažmo i krajského soudu byl v rozporu s § 5 odst. 3 a 6 odst. 4 daňového řádu, když nevyšel stěžovateli vstříc a nebyly použity prostředky, které by jej co nejméně zatěžovaly. Argument krajského soudu, že stěžovatel sám byl s obsahem a výsledky kontrolního zjištění seznámen, neobstojí, neboť o prodloužení lhůty bylo žádáno především z důvodu výměny zástupce. Prodloužení lhůty k doplnění odvolání o pouhých 7 dnů bylo vzhledem k rozsahu spisu nedostatečné.

Stěžovatel trvá také na svém tvrzení, že v průběhu daňové kontroly prokázal, že jím vykázané výnosy odpovídají skutečnosti. Krajský soud uvedl, že samotná aktivita stěžovatele nepostačuje k tomu, aby bylo lze konstatovat unesení důkazního břemene, neboť samotné množství dokladů nic nevypovídá o jejich důkazní síle a vypovídací hodnotě. Stěžovatel se domnívá, že k výzvám správce daně předložil řadu podkladů, jimiž prokázal oprávněnost jím vykázaných výnosů. Stěžovatel také namítá, že se správce daně ve zprávě o daňové kontrole nevyjádřil ke všem jím předloženým důkazům. Krajský soud uvedl, že se správce daně zabýval stěžovatelem předloženými důkazy souhrnně, což považuje stěžovatel za nedostatečné. Má za to, že rozhodnutí daňových orgánů jsou v rozporu se zákonem, když opomenuly zhodnotit jednotlivé důkazy. Závěr krajského soudu, že nebylo žádoucí vyjadřovat se k jednotlivým listinám, je zcela v rozporu s § 8 daňového řádu i s judikaturou. Správci daně se proto nepodařilo prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. S ohledem na rozsah důkazů očekával stěžovatel kvalifikovanější závěry ve všech rozhodnutích.

Stěžovatel dále namítá účelovost některých závěrů správce daně. Stěžovatel správci daně předložil soustavu pohledávek chybně označenou jakožto sestava ke dni 31. 12. 2007, ačkoli se správně jednalo o sestavu ke dni 6. 1. 2011, na což stěžovatel upozornil dne 5. 4. 2013 ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění. Tento omyl je patrný při bližším

pokračování

seznámení se se spisovými značkami v ní uvedenými. Správce daně dle stěžovatele účelově uvedl, že dle jeho názoru tyto pohledávky, jejichž spisové značky mají pozdější datum, existovaly také k 31. 12. 2007, aniž by odůvodnil, jak k takovému závěru dospěl. Správce daně tak dle stěžovatele nedostal své povinnosti identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotil předložené účetnictví jako neprůkazné.

Stěžovatel stejně jako v žalobě nesouhlasí s použitím znaleckého posudku vypracovaného ústavem v oboru ekonomika Bohemian Appraisal ze dne 27. 9. 2007 v souvislosti s oceněním stěžovatele v rámci stanovení hodnoty podniku pro účely exekučního řízení jako pomůcky. Má za to, že tento posudek byl neúplný, neboť při jeho vypracování nebyly předány všechny podklady, a také účelový, neboť řada podkladů byla podepsána a předána na základě nátlaku Mgr. Z., jehož zájmem bylo stěžovateli uškodit. O tom svědčí i trestní oznámení Ing. Milana Hory proti Mgr. Z. Dle stěžovatele nelze vycházet ze snížení jmenovité hodnoty pohledávek o částku ve výši 166 674 163 Kč, když úbytek vyplývající ze sestavy pohledávek předložené správci daně nekorespondoval s účetním rokem 2007. S uvedenými argumenty, ač jsou podpořeny obsahem spisu, se správce daně ani krajský soud nevypořádal.

Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nedostatek průkazných důkazů neumožnil stanovit daň dokazováním. Stěžovatel má za to, že správce daně je dle § 92 daňového řádu povinen zajistit, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a v první řadě je povinen stanovit daň dokazováním. Teprve nesplní-li poplatník při dokazování některou ze svých povinností, může správce daně přistoupit k vyměření daně podle pomůcek. V tomto případě stěžovatel úzce spolupracoval se správcem daně, předkládal požadované doklady, účetnictví a další důkazy. Naopak správce daně stěžovatele neúměrně zatěžoval, což dokládá příliš dlouhá doba trvání daňového řízení (cca tři roky). Stěžovatel se domnívá, že správci daně předložil dostatečné množství důkazů takového rozsahu a kvality, že bylo bezpečně prokázáno, že stěžovatelem vykázané výnosy odpovídají skutečnosti. Stěžovatel se domnívá, že se neocitl v důkazní nouzi a předložil dostatek důkazů. Správce daně naopak, pokud nepovažoval nějaké tvrzení stěžovatele za průkazné, označil je za účelové, aniž by svůj závěr odůvodnil. Stěžovatel tak má za to, že daňové orgány i krajský soud rozhodly v rozporu se zákonem, neboť stěžovatel prokázal všechny skutečnosti, které zahrnul v daňovém přiznání, a nebyl dán důvod k dodatečnému stanovení daně, zrušení daňové ztráty a vyměření penále podle pomůcek. Rozhodnutí daňových orgánů navíc, jak již stěžovatel uváděl, neobsahují náležité odůvodnění svých závěrů.

Závěrem stěžovatel shrnuje, že postupem správce daně byly porušeny § 5 odst. 2 a § 6 odst. 4 daňového řádu neposkytnutím přiměřené lhůty k doplnění odvolání. Správce daně nepostupoval v souladu s § 7 daňového řádu, jelikož daňová kontrola v délce tří let nebyla opodstatněná. Rozhodnutím krajského soudu a daňových orgánů bylo porušeno ust. § 8 odst. 1 daňového řádu ohledně hodnocení důkazů. Správce daně nedostal ani své povinnosti uvedené v § 92 daňového řádu, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. Daň byla stanovena podle pomůcek, ačkoli pro tento postup nebyly splněny podmínky (§ 98 daňového řádu). Postup daňových orgánů proto odporuje § 5 odst. 1 daňového řádu, v němž je stanovena povinnost postupovat v souladu se zákony a jinými právními předpisy. S ohledem na vše

uvedené navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření popřel důvodnost všech stěžovatelových námitek a plně se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu. Žalovaný má jednak za to, že stěžovateli poskytl přiměřenou lhůtu k doplnění odvolání, neboť stěžovatel měl možnost hájit svá tvrzení v průběhu celé daňové kontroly a minimálně šest měsíců od seznámení se s kontrolním zjištěním správce daně. Dále žalovaný uvádí, že ačkoli stěžovatel předložil důkazní prostředky, po jejich zhodnocení dle § 8 daňového řádu správce daně zjistil, že nebyly odstraněny pochybnosti, na které poukazoval ve výzvách. Žalovaný upozornil, že stěžovatel nepředložil analytickou evidenci pohledávek, která je zásadním důkazem, a kterou byl povinen vést, a ani jinak neprokázal úbytek konkrétních pohledávek za dlužníky ve jmenovité hodnotě a ceně pořízení. Stěžovatel neprokázal ani správnou výši výnosů z pronájmů za rok 2007. Žalovaný poukazuje na skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti nekonkretizoval, se kterými důkazy se správce daně nevypořádal, avšak má za to, že správce daně provedl hodnocení všech důkazů předložených stěžovatelem, i těch, které si obstaral bez jeho součinnosti (str. 3 - 19 a 26 - 33 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný má také za to, že bylo prokázáno, že stěžovatel nevedl své účetnictví řádně, neboť v něm byl zjištěn souhrn závad a nedostatků (nebyla předložena úplná analytická evidence pohledávek a směnek, nebyl vysvětlen úbytek pohledávek, nebyly prokázány ani příjmy z nájemného, atp.). S ohledem na absenci průkazného účetnictví bylo správcem daně opatřeno mnoho důkazů, avšak ani na jejich základě nebyly odstraněny pochybnosti o správnosti údajů v podaném daňovém přiznání. Proto bylo na místě přistoupit k doměření daně podle pomůcek. Pokud jde o užití znaleckého posudku jako pomůcky, ten byl použit jednak s ohledem na specifickou povahu činnosti stěžovatele, jednak proto, že byl vypracován nezávislou osobou, přímo pro stěžovatele, správci daně jej předložil stěžovatel a týkal se kontrolovaného období roku 2007. S ohledem na uvedené navrhuje žalovaný kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Ze spisu je podstatné, že u stěžovatele byla dne 12. 11. 2010 zahájena daňová kontrola na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007. Stěžovatel v daňovém přiznání uvedl, že převážným předmětem jeho podnikání je pronájem nemovitostí, avšak ze správci daně předloženého účetnictví roku 2007 vyplynulo, že příjmy z pronájmu tvoří pouze 14% celkového čistého ročního obrátu a že podstatným příjmem stěžovatele je výnos z vymáhání a prodeje pohledávek a z činností s tím souvisejících. Správce daně měl již z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2004 znalost o tom, že stěžovatel uzavřel dne 13. 8. 2004 smlouvu o postoupení pohledávek, kterou Československá obchodní banka, a. s. (dále „ČSOB“) postoupila stěžovateli soubor

pokračování

pohledávek za dlužníky – nájemci z leasingových smluv o jmenovité hodnotě 267 165 891 Kč za pořizovací cenu 6 000 000 Kč. Součástí souboru pohledávek byly originály směnek a blanco směnek, které byly opatřeny rubropisem ve prospěch stěžovatele. Při ústním jednání konaném dne 6. 1. 2011 předložil stěžovatel správci daně mj. analytickou evidenci těchto pohledávek s tím, že zástupkyně stěžovatele sdělila, že se jedná o soupis pohledávek ke dni 31. 12. 2007. Ohledně evidence směnek uvedla, že o nich stěžovatel neúčtuje, neboť se jedná pouze o zajišťovací instrument předmětných pohledávek. Přezkoumáním předané analytické evidence správce daně zjistil, že v ní nejsou uvedeny údaje o úhradách jednotlivých pohledávek, příp. o jejich dalším osudu, pouze je u pohledávek vyznačena soudní spisová značka a spisová značka případných exekutorských výměrů, příslušný soud, případně soudní exekutor a částka v Kč. Správce daně poté opakovaně vyzval stěžovatele k prokázání sporných skutečností a také si sám pořízoval další důkazy na základě dožádání jiných finančních úřadů, bankovních institucí atd. Stěžovatel správci daně sice předložil další podklady, správce daně z nich ale nezjistil, kdy a v jaké výši byly jednotlivé části pohledávek za dlužníky vymoženy. Z analytické evidence předložené stěžovatelem správce daně zjistil, že stěžovatel snížil v průběhu let 2004 až 2007 hodnotu pohledávek ve jmenovité hodnotě o celkovou částku 201 516 023 Kč, z toho jen v roce 2007 o částku 166 674 163 Kč. Z předloženého účetnictví plyne, že k souboru nakoupených pohledávek od ČSOB stěžovatel zaúčtoval do daňově účinných výnosů roku 2007 výnos ve výši 867 086 Kč. S výsledkem kontrolního zjištění byl stěžovatel seznámen dne 6. 3. 2013. Dne 5. 4. 2013 obdržel správce daně vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, v němž stěžovatel vyjádřil nesouhlas s jeho závěry. Stěžovatel v něm také uvedl, že sestava pohledávek postoupených od ČSOB byla nedopatřením předána nikoliv ve stavu k 31. 12. 2007, jak bylo deklarováno, nýbrž ve stavu k datu předání správci daně, tudíž ke dni 6. 1. 2011. Dne 17. 6. 2013 byla projednána a podepsána zpráva o daňové kontrole. Dne 27. 6. 2013 vyhotovil správce daně úřední záznam, ve kterém uvedl pomůcky, výpočet a postup, který byl použit pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti. Jako pomůcku použil správce daně znalecký posudek vypracovaný ústavem Bohemian Appraisal, a. s., ze dne 27. 9. 2007, v souvislosti s oceněním stěžovatele v rámci stanovení hodnoty podniku pro účely exekučního řízení, v němž byla stanovena vymahatelnost pohledávek a směnek s ohledem na neúplnost poskytnutých údajů a neúplného účetnictví ve výši 10%, přestože u některých pohledávek správce daně v předchozích obdobích zjistil vymahatelnost vyšší. Dne 3. 7. 2013 byl na základě kontrolních zjištění a kvalifikovaného odhadu daňové povinnosti vydán dodatečný platební výměr. K odvolání stěžovatele vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jímž dodatečný platební výměr potvrdil a odvolání zamítl.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze

dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Z judikatury zdejšího soudu však plyne též skutečnost, že „[o]vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59). Žádný z těchto nedostatků však Nejvyšší správní soud neshledal.

Nejvyšší správní soud i s přihlédnutím ke svým dřívějším judikatorním závěrům konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný, jak uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Soud se tedy v odůvodnění svého rozsudku musí plně věcně vypořádat se všemi žalobními námitkami, ledaže by to bylo vzhledem k výsledku řízení nadbytečné (v tomto směru viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).

Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že nevypořádal jeho argumenty ohledně použití znaleckého posudku jako pomůcky, když stěžovatel uváděl, že tento posudek byl neúplný a nepřesný, zejména s ohledem na osobu Mgr. Z. Nejvyšší správní soud se stěžovatelem nemůže souhlasit. Krajský soud se uvedenými argumenty zabýval a to na str. 10 v bodech 32 a 33, přičemž shledal, že použití tohoto posudku žalovaným bylo logicky odůvodněno. Dále uvedl, že skutečnost, že nebyl tento posudek úplný, nutno přičítat k tíži samotnému stěžovateli, který nevedl bezvadné účetní záznamy, přičemž intervenci Mgr. Z. při zpracování posudku v žalobě blíže neobjasnil a tudíž z ničeho neplyne, že by byl posudek vypracován účelově tak, aby stěžovatele poškodil. Pouhý nesouhlas stěžovatele se závěrem krajského soudu nepředstavuje vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku pro nedostatek důvodů.

Úvodem věcného přezkumu Nejvyšší správní soud předesílá, že se kasační námitky vesměs shodují s námitkami uplatněnými již v žalobě i odvolání, pouze jsou některé z nich vztaženy také na krajský soud. Krajský soud se řádně zabýval se všemi žalobními námitkami, přičemž jeho argumentaci shledal Nejvyšší správní soud za zcela případnou. Proto v podrobnostech odkazuje na napadený rozsudek, jehož obsah je účastníkům řízení znám.

Stěžovatel prvně namítá, že mu nebyl dán dostatečný prostor k doplnění odvolání. Nejvyšší správní soud má za to, že předmětná námitka byla náležitě objasněna krajským soudem. Napadený dodatečný platební výměr byl stěžovateli doručen dne 4. 7. 2013. Dne 29. 5. 2013 zaniklo zmocnění udělené Mgr. M. B. S. ze dne 3. 8. 2007. Dne 19. 7. 2013 udělil stěžovatel plnou moc JUDr. Vladimíru Císařovi, jenž dne 2. 8. 2013 podal proti dodatečnému platebnímu výměru blanketní odvolání. Poněvadž předmětné odvolání neobsahovalo předepsané náležitosti, byl stěžovatel vyzván k odstranění vad (výzva byla doručena dne 12. 8. 2013) ve lhůtě 15 dnů od jejího doručení. Dne 23. 8. 2013 požádal zástupce stěžovatele o prodloužení lhůty k odstranění vad odvolání do 30. 9. 2013. Správce daně rozhodl tak, že lhůtu stěžovateli prodloužil, nicméně nikoliv do 30. 9. 2013, nýbrž do

pokračování

sedmi dnů od doručení rozhodnutí o prodloužení lhůty (doručeno stěžovateli dne 30. 8. 2013), neboť požadované prodloužení vyhodnotil jako nepřiměřené. Dne 6. 9. 2013 podal stěžovatel doplnění odvolání. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i žalovaným, že stěžovatel měl k uplatnění odvolacích námitek dostatek časového prostoru, a to zejména s ohledem na znění ust. § 111 odst. 2 daňového řádu. V odvolacím řízení se uplatňuje princip úplné apelace a neuplatňuje se zásada koncentrace řízení. Odvolatel může až do doby vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové dosud neuplatněné námítky a může rovněž navrhopvat nebo předkládat nové důkazní prostředky. Poněvadž bylo rozhodnutí o odvolání vydáno až dne 9. 6. 2014, je nepochybné, že měl stěžovatelův zástupce od 19. 7. 2013 dostatek času na seznámení se s případem a na uplatnění relevantních odvolacích argumentů. Uvedená námitka tak nemůže obstát a postup daňových orgánů tak byl zcela v souladu s § 5 odst. 3 a 6 odst. 4 daňového řádu.

Další námítky stěžovatele se týkají postupu daňových orgánů při dokazování a přechodu na pomůcky. Stěžovatel trvá na tom, že v průběhu daňové kontroly prokázal, že jím vykázané výnosy odpovídají skutečnosti. Má také za to, že k výzvám správce daně předložil řadu podkladů, jimiž prokázal oprávněnost jím vykázaných výnosů. Daňové orgány se však dle jeho názoru nevypořádaly se všemi jím předloženými důkazy nebo je neodůvodněně považovaly za účelové (chybné datování analytické evidence pohledávek). Domnívá se proto, že nebyly splněny podmínky pro přechod z dokazování na pomůcky a že jako pomůcka neměl být použit znalecký posudek vypracovaný společností Bohemian Appraisal. Poněvadž tyto námítky spolu úzce souvisí, vypořádá je Nejvyšší správní soud společně, přičemž již na tomto místě uvádí, že se závěry stěžovatele neztotožňuje.

K otázce rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt v daňovém řízení existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, jejíž závěry sice byly formulovány na podkladě úpravy obsažené ve starém „daňovém řádu“ (tj. v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), avšak v zásadě jsou aplikovatelné i na úpravu obsaženou v aktuálním daňovém řádu (tj. v zákoně č. 280/2009 Sb.), za jehož účinnosti rozhodoval žalovaný v nyní posuzované věci. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má však některé výjimky – v nynější věci je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně. K rozložení těchto povinností viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého splní daňový subjekt „svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím,

ledaže správce daně prokáže (...) že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu se zákonem, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

Stanovení daňové povinnosti je tedy založeno na přednosti určení daně dokazováním. Jestliže však daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. V takovém případě zákon nabízí jiné způsoby stanovení daně. V případě, nastane-li taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: 1) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, 2) daň nebylo možno stanovit dokazováním a 3) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Výše uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné neunesení důkazního břemene totiž nezpůsobuje automatický přechod na stanovení daně prostřednictvím pomůcek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 19/2012 – 35, veškerá zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou též dostupná na www.nssoud.cz). Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123). Jedná se o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, a musí proto mít racionální povahu a v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě představují kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, č. j. 2 Afs 29/2006 – 108).

Nejvyšší správní soud dále připomíná, že pro zjištění základu daně se dle ustanovení § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů vychází z účetnictví vedeného podle zákona o

pokračování

účetnictví, přičemž dle § 7 odst. 1 tohoto zákona má být účetnictví vedeno tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

V nynějším případě správce daně pojal pochybnosti o správnosti a úplnosti údajů obsažených ve stěžovatelově účetnictví. Správce daně měl již z daňové kontroly za zdaňovací období roku 2004 informace o tom, že stěžovatel uzavřel smlouvu s ČSOB o postoupení pohledávek v nominální hodnotě cca 267 000 000 Kč za pořizovací cenu 6 000 000 Kč; součástí souboru pohledávek byly také originály směnek a biancosměnek s rubopisem ve prospěch stěžovatele. Na základě dokladů předaných stěžovatelem po zahájení daňové kontroly správce daně zjistil, že stěžovatel předložil sestavu pohledávek, která však nebyla úplná, neboť v ní nebyla uvedena výše jednotlivých pohledávek za dlužníky k 1. 1. 2007, údaje o průběhu vymáhání pohledávek do 31. 12. 2006 ani data a částky pohledávek vymožených, resp. postoupených stěžovatelem v průběhu roku 2007. Vzhledem k tomu, že tedy správci daně nebyla předložena průkazná evidence pohledávek za dlužníky s uvedením pořizovací ceny jednotlivých pohledávek, jmenovité hodnoty každé pohledávky s datem a výší úhrady dlužníkem, případně s uvedením data postoupení pohledávky za dlužníkem včetně částky výnosu z postoupené pohledávky, vyzval správce daně stěžovatele k předložení mj. úplné analytické evidence k veškerým pohledávkám. Jako odpověď byla při ústním jednání předložena analytická evidence pohledávek, přičemž zástupkyně stěžovatele uvedla, že se jedná o stav pohledávek k 31. 12. 2007. Přezkoumáním této evidence správce daně zjistil, že v ní opětovně chybí údaje o úhradách jednotlivých pohledávek. Stěžovatel tedy ani k výzvě správce daně nepředložil průkaznou analytickou evidenci k pohledávkám od ČSOB, ani jinak neprokázal úbytek konkrétních pohledávek za dlužníky ve jmenovité hodnotě a ceně pořízení. Rozdílné údaje v dokladech předložených správci daně, jimiž stěžovatel prokazoval správnost výnosů z prodeje pohledávek, z vymožených pohledávek a správnost výnosů z dále postoupených pohledávek, vedly správce daně k pochybnostem, zda stěžovatelem vykázané výnosy, uvedené ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2007 (obdobně i objem pohledávek uvedený v rozvaze), jsou vyčísleny ve správné výši. S cílem zajistit informace o aktivitách stěžovatele v souvislosti s nakládáním s pohledávkami od ČSOB provedl správce daně rozsáhlé dokazování, a to ať již jde o důkazní prostředky předložené stěžovatelem, tak prostřednictvím dožádání u dalších subjektů. Na základě zjištěných skutečností a přetrvávajících pochybností o správné výši základu daně vykázané stěžovatelem v daňovém přiznání jej správce daně opakovaně vyzval k předložení dokladů a konkrétních důkazů (výzva byla doručena dne 5. 1. 2012). Stěžovatel na tuto výzvu reagoval zasláním dokumentů souvisejících s vymáháním pohledávek u příslušných soudů. Jsou na nich uvedeny částky, o které se stěžovatel soudí nebo které byly soudy přiznány či které vyřizuje exekutorský úřad. Z uvedených dokumentů však opět neplyne, kdy a v jaké výši byly jednotlivé pohledávky nebo jejich části vymoženy. Ani na druhou výzvu tak stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně o správnosti jím vedeného účetnictví, a tedy neprokázal, že výnosy, které uvedl v daňovém přiznání, byly deklarovány ve správné výši.

V průběhu daňové kontroly pak bylo prokázáno, že stěžovatel neúčtoval o veškerých účetních případech. Tyto účetní případy uvedl žalovaný na str. 7 a 8 napadeného rozhodnutí, jedná se o výčet 16 případů. U některých z těchto případů stěžovatel sám

přiznal, že se jednalo o chybu, u některých se nevyjádřil (viz např. str. 8 a 9 zprávy o daňové kontrole). Z analytické evidence pohledávek k 31. 12. 2007 vyplynulo, že stěžovatel přijal v roce 2007 úhradu významné části pohledávek, nicméně z účetnictví a z výkazu zisku a ztráty za rok 2007 nevyplývá, jaká byla skutečná výše těchto úhrad a jak se projeví ve vykázaném výsledku hospodaření. Správce daně dále zjistil, že stěžovatel provedl interními účetními doklady vyrovnání neuhrazeného závazku vůči ČSOB ve výši 5 000 000 Kč, aniž by měl dostatek disponibilních finančních prostředků. Prostřednictvím interních účetních dokladů daňový subjekt provedl také vyrovnání svých pohledávek ve výši 5 800 000 Kč za společností NEFIO a. s., jejímž jediným akcionářem byl v roce 2007 stěžovatel a předsedou představenstva Ing. Milan Hora, jednatel stěžovatele, a ve výši 5 000 000 Kč za panem K., aniž by došlo k jakémukoli pohybu finančních prostředků stěžovatele. Mělo se jednat o převody směnek, nicméně reálnost těchto transakcí se nepodařilo prokázat. Doklady ohledně uvedených transakcí, které stěžovatel předložil (srov. str. 12 zprávy o daňové kontrole), navíc nebyly předmětem účetnictví, což správce daně utvrdilo v jeho pochybnostech o tom, že účetnictví stěžovatele bylo vedeno v souladu s účetními předpisy. Ohledně pohledávek od ČSOB tak lze konstatovat a souhlasit s krajským soudem i daňovými orgány, že ačkoli stěžovatel předložil správci daně velké množství důkazních prostředků, nepodařilo se mu vyvrátit pochybnosti ohledně správnosti, úplnosti a věrohodnosti vedeného účetnictví, neboť ani k výzvám správce daně neprokázal skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Kromě uvedeného byly zjištěny nesrovnalosti i u výnosů z nájemného, u nákladů na spotřebu energií, na zhotovení znaleckého posudku, nebo nákladů na telekomunikační služby.

Pokud jde o konkrétní námitky, stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě opakuje svou žalobní argumentaci, neboť je přesvědčen, že z jeho strany nebyla porušena žádná zákonem stanovená povinnost. Vzhledem k absenci takového porušení správci daně nic nebránilo, aby stanovil daň dokazováním. Zdejší soud k tomuto tvrzení uvádí, že nesplnění zákonné povinnosti ze strany stěžovatele spatřuje v porušení § 92 odst. 3 popř. odst. 4 daňového řádu. Podle odstavce třetího zmíněného ustanovení totiž platí, že při správě daní vždy prvotně tíží důkazní břemeno daňový subjekt. Ten podává daňové přiznání, v něm něco tvrdí a důkazní břemeno jej stíhá v rozsahu tohoto tvrzení. Správce daně přitom může daňový subjekt vyzvat k prokázání toho, co tvrdí sám, a nikoliv k prokázání čehokoliv (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2008, sp. zn. III. ÚS 2196/07, dostupný z www.nalus.usoud.cz). Správci daně v průběhu daňového řízení vznikly pochybnosti o výši stěžovatelem tvrzených výnosů, a proto jej v průběhu daňové kontroly vyzval k jejich prokázání. Stěžovatel však rozhodně skutečnosti pro stanovení základu daně nedoložil, když především z jeho evidencí a účetnictví, které nebylo vedeno v souladu s právními předpisy, nebylo možné ověřit jím deklarované skutečnosti. Jeho reakce a snaha doplnit evidence a podklady dodatečně nepostačovala, neboť se mu jimi nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně o stavu postoupených pohledávek v účetnictví, přičemž tyto pohledávky představovaly podstatný objem obchodních transakcí v kontrolovaném období. Stěžovatel tudíž neprokázal, že celkové výnosy ve výši 1 675 000 Kč vyčíslené ve výkazu zisku a ztrát k 31. 12. 2007 byly vykázány ve správné výši.

Stěžovatel také namítá, že se daňové orgány nevypořádaly se všemi jím předloženými důkazy, aniž by však specifikoval, hodnocení kterých konkrétních důkazů ve zprávě o daňové kontrole dle jeho názoru absentuje, a jeho argumentace tak zůstává

pokračování

pouze v obecné rovině. Nejvyšší správní soud konstatuje, že je v řízení o kasační stížnosti vázán rozsahem uplatněných stížnostních bodů (§ 109 odst. 2 s. ř. s.) a při respektování práva účastníků na rovné postavení (§ 36 odst. 1 s. ř. s.) není oprávněn napadené rozhodnutí přezkoumávat v širším rozsahu, stejně tak není oprávněn z obecně formulovaných důvodů kasační stížnosti dovozovat podrobnosti, které zde nejsou uvedeny. Poněvadž stěžovatel konkrétně neuvedl, jaké důkazy správce daně nehodnotil či hodnotil účelově, a s jakými následky, pak ze strany Nejvyššího správního soudu není možno vyhledávat jednotlivá pochybení v průběhu řízení a na základě takto obecně formulované námitky tato pochybení shledat v rozporu s procesními předpisy. Nejvyšší správní soud pak doplňuje, že již s ohledem na shora popsané souhlasí s krajským soudem, že ze zprávy o daňové kontrole plyne, že se správce daně vypořádal s rozsáhlou dokumentací předloženou stěžovatelem, a to v souhrnu. Při objemu písemností, které stěžovatel předložil, nebylo ani žádoucí, aby se správce daně zabýval jednotlivě každou předloženou listinou a ke každé z nich konstatoval, že z ní neplyne, kdy a v jaké výši byly předmětné pohledávky vymoženy. Odůvodnění zprávy o daňové kontrole i následných rozhodnutí Nejvyšší správní soud považuje za zcela dostačující.

Ani daňové orgány, ani krajský soud nezpochybňovaly tvrzení stěžovatele, že správci daně předložil velké množství důkazních prostředků. Tyto důkazní prostředky však po jejich zhodnocení správcem daně v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu neodstranily jeho pochybnosti, na které ve výzvách poukázal. Stěžovatel sice i v kasační stížnosti uvedl soupis výzev správce daně a svých odpovědí, neuvedl však již, co konkrétně ta která z uvedených písemností prokazuje. Samotným uvedením tohoto soupisu však stěžovatel neprokázal, že vyhověl požadavkům správce daně. Pouhé tvrzení stěžovatele, že jím předložené důkazy prokazují skutečnosti uvedené v přiznání k dani, bez jakékoli bližší specifikace, co konkrétně prokazují, nemůže Nejvyšší správní soud přesvědčit. Nejvyšší správní soud proto souhlasí jak s krajským soudem, tak s daňovými orgány, že ačkoli stěžovatel spolupracoval a k výzvám správce daně předkládal velké množství písemností, nevyvrátil pochybnosti správce daně o správnosti či věrohodnosti jím vedeného účetnictví. Samotná kvantita důkazů bez jejich náležité kvality ještě nepostačuje k unesení důkazního břemene. S ohledem na specifickou činnost stěžovatele, nepředložením analytické evidence pohledávek smluvně postoupených od ČSOB a navazující analytické evidence směnek vedené v souladu se zákonem o účetnictví, a ani jiných relevantních důkazů, stěžovatel neprokázal, že celkové výnosy ve výši 1 675 000 Kč vyčíslené ve výkazu zisku a ztráty k 31. 12. 2007 (příloha k daňovému přiznání) byly dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů vykázány ve správné výši. Lze tak souhlasit s krajským soudem, že samotná aktivita stěžovatele nestačila k unesení důkazního břemene, neboť samotné množství dokladů nic nevypovídá o jejich důkazní síle a vypovídací hodnotě.

Pokud jde o námitku, že daňové orgány neodůvodnily, proč považovaly některé předložené důkazy za účelové, tou se již podrobně zabýval krajský soud. Nejvyšší správní soud má za to, že tato námitka je neopodstatněná a nezakládá se na pravdě. Žalovaný ve svém rozhodnutí patřičně odůvodnil, proč neakceptoval tvrzení stěžovatele o tom, že jím předložená sestava pohledávek byla omylem označena za sestavu k 31. 12. 2007, když se reálně jedná o sestavu pohledávek k datu 6. 1. 2011. Žalovaný objasnil, že ačkoli se v předmětné sestavě uvádějí pozdější spisové značky, z toho ještě nevyplývá, že by předmětné pohledávky neexistovaly také již v roce 2007. Tvrzení stěžovatele se zdá být

účelové také proto, že s ním přišel až v době, kdy byla daňová kontrola téměř u konce, tj. něco přes dva roky poté, co správci daně uvedenou sestavu předložil, přičemž je zcela zřejmé, že se správcem daně v průběhu daňové kontroly spolupracoval a nic mu nebránilo tuto tvrzenou vadu namítnout dříve. Kromě toho, ani po tomto sdělení stěžovatel nepředložil správci daně žádnou jinou sestavu pohledávek, která by představovala skutečný obraz o pohledávkách postoupených od ČSOB. Závěr žalovaného, který tuto sestavu osvědčil jako důkaz prokazující konečný stav pohledávek k datu 31. 12. 2007, považuje Nejvyšší správní soud za správný a řádně odůvodněný. Má-li stěžovatel za to, že i jiné důkazní prostředky byly hodnoceny bez náležitého odůvodnění jako účelové, ponechává i tuto námitku toliko v obecné rovině. Nejvyšší správní soud shledal, že posoudil-li žalovaný nějaké tvrzení stěžovatele jako účelové nebo některý z předložených důkazů jako účelově vytvořený, tento svůj závěr náležitě odůvodnil. Uvedená námitka tak není důvodná.

Pokud jde o posouzení zákonnosti přechodu na pomůcky, je třeba konstatovat, že to byl sám stěžovatel, kdo poskytnutím nevěrohodných evidencí a podkladů zmařil možnost správce daně ověřit a zjistit výši výnosů z pohledávek od ČSOB, resp. nájemného za rok 2007. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu a finančních orgánů. V projednávaném případě byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť z informací ze správního spisu zcela jasně vyplývá, že věrohodnost, úplnost a správnost stěžovatelem vedeného účetnictví byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši výnosů a nákladů dokazováním. Zdejší soud dodává, že stěžovatel svojí argumentací zůstal často v obecné rovině, nekonkretizoval, jaké důkazy nebyly hodnoceny, nebo byly dle jeho názoru hodnoceny nesprávně a jaké to mělo následky. Jednotlivé závěry krajského soudu a popř. finančních orgánů žádným konkrétním způsobem nerozporoval, a proto ani nelze dovodit, z jakých důvodů se domnívá, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování. Pouhé vyjádření domněnky, že se neocitl v důkazní nouzi a se správcem daně spolupracoval, ještě nesvědčí o unesení důkazního břemene. Nejvyšší správní soud tedy konstatuje, že podmínky přechodu na pomůcky byly v tomto případě splněny – stěžovatel nesplnil svou povinnost podle § 92 odst. 3 popř. odst. 4 daňového řádu, neboť neunesl své důkazní břemeno, daň tak nebylo možné stanovit dokazováním, a bylo ji možné spolehlivě stanovit podle pomůcek, jak to plyne z úředního záznamu ze dne 27. 6. 2013, č. k. 1419529/13/2201-05403-306433.

K stěžovatelově námitce stran použití znaleckého posudku vypracovaného společností Bohemian Appraisal, a. s., jako pomůcky může Nejvyšší správní soud v tomto případě opět zcela odkázat na rozsudek krajského soudu (bod 32 a 33) i rozhodnutí žalovaného (str. 16 - 17). S ohledem na specifický předmět činnosti stěžovatele neměl správce daně žádné jiné srovnatelné údaje a podklady. Předmětný znalecký posudek byl však vyhotoven nezávislým subjektem přímo pro stěžovatele pro předmětné zdaňovací období a navíc byl také stěžovatelem předložen správci daně při daňové kontrole. Správce daně proto neměl důvod pochybovat o jeho správnosti. Žádné konkrétní skutečnosti, proč neměl být tento posudek použit jako pomůcka, stěžovatel neuvedl. Nejvyšší správní soud má za to, že použití uvedeného posudku a z něj plynoucí vymahatelnosti pohledávek a směnek ve výši 10 % daňové orgány řádně a logicky odůvodnily. Pokud jde o tvrzenou neúplnost nebo nesprávnost předmětného znaleckého posudku, stěžovatel neuvedl konkrétně, proč měl Mgr. Z. účelově předkládat podklady poškozující stěžovatele, a ani ze spisu taková skutečnost neplyne. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem,

pokračování

že byl-li předmětný posudek neúplný, zavinił to sám stěžovatel tím, že své účetnictví nevedl v souladu s právními předpisy. Ani tato námitka tak není důvodná.

Pokud jde konečně o délku daňové kontroly, má Nejvyšší správní soud za to, že ačkoli byla daňová kontrola vedena cca dva a půl roku, s ohledem na specifický předmět podnikání stěžovatele, samotnou složitost věci a velké množství důkazů, které předložil stěžovatel i které si opatřil správce daně sám, lze tuto dobu považovat za přiměřenou.

Přestože Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné z výše uplatněných námitek, dospěl k závěru, že je na místě rozsudek krajského soudu zrušit, neboť trpí jinou vadou řízení (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), ke které musí Nejvyšší správní soud přihlédnout i za situace, není-li namítána. Nejvyšší správní soud totiž nemůže pominout nedávné rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57, který se zabýval smyslem, účelem a povahou daňového penále. Rozšířený senát v něm dovodil, že *„penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 a § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má povahu trestu; je na ně třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a č. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod.*

Dle článku 40 odst. 6 Listiny platí, že se *(t)restnost činu (...) posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.*

Podle § 37b písm. c) zákona o správě daní a poplatků, ve znění od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 platí, že *(d)añovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši 5 %, je-li snižována daňová ztráta.*

Ustanovení § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu stanoví, že *(d)añovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 1 %, je-li snižována daňová ztráta.*

Z práve uvedeného je evidentní, že pro daňový subjekt je příznivější novější právní úprava podle daňového řádu, která zavádí nižší, jednoprocentní, penalizaci za deklaraci nesprávné výše daňové ztráty. V nyní projednávané věci však správce daně postupoval tak, že stěžovateli doměřil penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty podle § 37b odst. c) zákona o správě daní a poplatků. Jak to ale plyne z usnesení rozšířeného senátu, je takový postup v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Ohledně povinnosti aplikovat tuto zásadu přes existenci ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu viz rozsudek ze dne 16. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 70.

Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první s. ř. s.), v němž bude vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 5 s. ř. s.). Krajský soud pak uváží rozsah v jakém je třeba rozhodnutí správních orgánů z uvedených důvodů zrušit.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. prosince 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu