



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **J. Ř.**, zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. května 2014, č. j. 13562/14-5000-14102-707678, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. srpna 2016, č. j. 15 Af 50/2014 - 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „finanční úřad“) vydal dne 21. srpna 2013 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 č. j. 1636933/13/2014-24801-501549, kterým byla žalobci – po provedení daňové kontroly zahájené 29. prosince 2011 – doměřena daň z příjmů ve výši 230.760 Kč a uložena povinnost uhradit penále ve výši 46.152 Kč. Finanční úřad doměřil žalobci daň podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, podle pomůcek – na základě informací získaných o odlišném daňovém subjektu, jehož činnost se s činností žalobce shodovala téměř ve všech kritériích, která finanční úřad považoval za relevantní. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný rozhodnutím ze dne 26. května 2014, č. j. 13562/14-5000-14102-707678, zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“). Namítal, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny, neboť *„závěry učiněné finančním úřadem ohledně nevěrohodnosti, neprůkaznosti, nesprávnosti či neúplnosti evidencí a dalších důkazních prostředků žalobcem nemají oporu v provedeném dokazování.“* Finančním úřadem zjištěné nedostatky se týkaly pouze některých, nikoli veškerých složek činnosti žalobce, přičemž požadavek finančního úřadu a žalovaného na prokázání pohybu veškerých zásob zboží od jeho pořízení až po konečný prodej představuje spíše teoretický nárok, kterému nelze reálně vyhovět. Žalovaný pochybil tím, že nepoměřil intenzitu zjištěných nedostatků v předložených dokladech ve vztahu k nutnosti stanovení daně podle pomůcek. Závěr žalovaného, že žalobce *„nevedl správnou, úplnou a průkaznou daňovou evidenci, neboť z jím předložených evidencí nebylo možné zjistit množství prodaného zboží z kuchyně a výčepu v návaznosti na denní tržby“*, dle názoru žalobce nekoresponduje s obsahem správního spisu a nelze jej opřít o znění zákona, neboť zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, hlediska pro posouzení správnosti, úplnosti a průkaznosti daňové evidence nevymezuje a užití příslušných ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, by bylo ve veřejném právu nepřipustnou analogií.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Přisvědčil žalovanému, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečné výši svých příjmů a daňové účinných výdajů, tedy ohledně svých tvrzení rozhodných pro stanovení daně. Ve stručnosti se vyjádřil i k dalším podmínkám pro stanovení daně podle pomůcek, které byly rovněž splněny, neboť daň nebylo v důsledku absence příslušných dokladů a evidencí možné stanovit dokazováním a použité pomůcky byly spolehlivé a přiměřené. K namítanému neprovedení testu proporcionality krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, z něhož vyplývá, že v případě zvažování použití pomůcek pro stanovení daně je nutno vždy pečlivě posuzovat okolnosti konkrétního případu, záleží vždy na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, které musejí zatemnit obraz o hospodaření daňového subjektu, což v projednávané věci nastalo.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost, v níž nejprve shrnul dosavadní průběh řízení, své žalobní námitky i argumentaci krajského soudu. Následně namítl nesprávné posouzení právní otázky použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu a nepřezkoumatelnost *„spočítavající v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“*.

[5] Dle názoru stěžovatele nemohla být daň stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě. Anonymní daňový subjekt, z jehož hospodářských výsledků finanční úřad vycházel, vykázal nepochybně daňovou ztrátu, čehož si finanční úřad patrně nevšiml. Finanční úřad dále nezdůvodnil, proč stěžovateli vůči anonymnímu daňovému subjektu snížil vykázané závazky, a nezabýval se tím, že takto staví stěžovatele do nevýhodnějšího postavení jen proto, že vede daňovou evidenci, zatímco anonymní daňový subjekt vede podvojný účetnictví. V rozhodnutí finančního úřadu zcela absentuje daňová úvaha, neboť není vůbec uváděna, natož porovnávána daňová povinnost anonymního daňového subjektu. Podmínky pro stanovení daně podle pomůcek tak nebyly splněny, neboť zvolená pomůcka zjevně neumožňuje spolehlivé stanovení daně – je zde *„zjevný nesoulad mezi touto*

pokračování

konstrukcí a daňovou povinností anonymního subjektu“. Anonymní subjekt vykázal nižší daňovou povinnost než stěžovatel „a bez jakéhokoli zdůvodnění je na základě jeho výsledku hospodaření stanovena stěžovateli několikanásobně daňová povinnost vyšší.“

[6] Stěžovatel nakonec namítl také nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru spočívající v neúplnosti odůvodnění, neboť části textu odůvodnění jsou začerněny, což je „*ve správních aktech právně nemožné*“. Tato vada následně způsobuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zopakoval, že stěžovatelem předložená daňová evidence je neprůkazná, neboť neobsahuje věrohodné údaje o příjmech, majetku a závazcích stěžovatele, což znemožnilo stanovit daňovou povinnost dokazováním. Finanční úřad jako pomůcky využil údaje zjištěné u subjektu srovnatelného se stěžovatelem, čímž se snažil v maximální možné míře přiblížit stanovenou daňovou povinnost realitě. Stěžovateli byla dána možnost svá tvrzení prokázat, čehož však nevyužil. Žalovaný upozornil na to, že stěžovatel se na daňovou ztrátu anonymního daňového subjektu, jehož hospodářské výsledky byly užity jako pomůcky při stanovení daně, odvolával až v kasační stížnosti, aniž by tuto námitku uplatnil v žalobě či v odvolacím řízení. Námitka je navíc nedůvodná, neboť úpravy základu daně mající vliv na konečný závěr o případné daňové ztrátě se liší u každého daňového subjektu a navíc je třeba zohlednit rozdíly mezi daňovou evidencí a podvojným účetnictvím. Ze všech uvedených důvodů navrhl žalovaný kasační stížnost zamítnout.

[8] Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž se vyjádřil k „práci“ žalovaného s pomůckou – podvojným účetnictvím anonymního daňového subjektu s tím, že jde o pomůcku nekvalitní.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] V první řadě je třeba konstatovat, že podstatná část kasační stížnosti není přípustná. Podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), není přípustná kasační stížnost, která se opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. To lze vztáhnout nejen na kasační stížnost jako celek, ale i na jednotlivé námitky. Z výše popsaného dosavadního průběhu řízení je zřejmé, že stěžovatel v žalobě namítal nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek z toho důvodu, že důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným skutečnostem unesl, popřípadě že daň bylo možno stanovit dokazováním. Oproti tomu kasační stížnost je postavena na námitce, že podle pomůcek, které finanční úřad použil, nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě. Jelikož tato argumentace nebyla stěžovatelem v žalobě vůbec předestřena, nemohl se k ní krajský soud nijak vyjádřit a Nejvyšší správní soud nemůže jeho závěry v tomto směru přezkoumat. Krajský soud v odůvodnění rozsudku sice uvedl, že „*naplněna byla v projednávaném případě i třetí podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tedy spolehlivosti, resp. přiměřenosti použitých pomůcek*“, nicméně tento závěr byl učiněn spíše jako obecné hodnocení rozhodnutí žalovaného, rozhodně nešlo o reakci na námitku stěžovatele. Stěžovateli však nic nebránilo tento žalobní bod v řízení před krajským soudem vznést, protože námitka, že „*správce daně pochybil tím, že za použití pomůcek daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě*“, byla, byť s poněkud odlišnou argumentací, uplatněna již v odvolání proti dodatečnému platebnímu

výměru. Z toho vyplývá, že zákonné předpoklady pro závěr o nepřípustnosti této argumentace v řízení o kasační stížnosti jsou naplněny.

[11] Zbývající kasační námitky napadají nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, dodatečného platebního výměru i rozhodnutí žalovaného. Ačkoli ani nepřezkoumatelnost správních rozhodnutí stěžovatel v žalobě nenamítal, na rozdíl od předešlé námitky se v tomto případě jedná o vadu, k níž Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí logicky vylučuje jeho věcný přezkum, je třeba nejdříve posoudit první z řetězce vydaných rozhodnutí. Byli by totiž dodatečný platební výměr nepřezkoumatelný, trpělo by touto vadou i rozhodnutí žalovaného; totéž platí pro rozsudek krajského soudu ve vztahu k oběma správním rozhodnutím (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. června 2007, č. j. 5 Afs 115/2006 - 91).

[12] Nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru spatřuje stěžovatel v neúplnosti odůvodnění, jehož některé části jsou začerněny. Nejvyšší správní soud se s tímto závěrem neztotožňuje. Z odůvodnění rozhodnutí finančního úřadu je zřejmé, že začerněny, tedy anonymizovány, byly pasáže obsahující identifikační údaje daňových subjektů, které byly dožádanými správci daně finančnímu úřadu doporučeny jako subjekty srovnatelné se stěžovatelem. V případě daňového subjektu, jehož hospodářské výsledky byly užity jako pomůcka pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele, jsou dále skryty informace o počtu návštěvníků provozovny tohoto subjektu. Začernění těchto údajů, jakkoli jde – ve srovnání s možností některé údaje neuvést s vysvětlující poznámkou – o krajně nevhodný prostředek vyvolávající zbytečně pochybnosti o úplnosti odůvodnění, však nemělo žádný vliv na srozumitelnost odůvodnění dodatečného platebního výměru, z něhož jasně vyplývá, jak finanční úřad při doměření daně stěžovateli podle pomůcek postupoval. Ostatně stěžovatel proti dodatečnému platebnímu výměru podal odvolání, v němž žádnou námitku nesrozumitelnosti pro začernění některých údajů nevznesl a z jehož obsahu nevyplývá, že by považoval napadený dodatečný platební výměr za nesrozumitelný. Krom toho, předmětem přezkumu správního soudu je rozhodnutí žalovaného o odvolání, které žádné začerněné údaje neobsahuje, je tedy v tomto smyslu zcela srozumitelné.

[13] Nad rámec nutného odůvodnění lze upozornit na to, že pro stěžovatele nejde o údaje neznámé, neboť jsou v plném znění obsaženy v úředním záznamu o důležitých úkonech při správě daní podle ustanovení § 63 daňového řádu ze dne 28. června 2013, č. j. 1414255/13/2514-05400-502410. Stěžovatel se s tímto úředním záznamem prostřednictvím daňového poradce, jímž byl v řízení před finančním úřadem zastoupen, seznámil nejpozději dne 7. srpna 2013, což je zřejmé z oznámení stěžovatele finančnímu úřadu, že se k tomuto úřednímu záznamu nebude vyjadřovat. Z judikatury správních soudů přitom vyplývá, že dílčí nedostatky odůvodnění správního rozhodnutí lze překlénout, jsou-li příslušné skutečnosti zjištělné ze správního spisu (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. června 1996, č. j. 6 A 825/95 - 7).

[14] Dodatečný platební výměr tedy nepřezkoumatelný není. Vzhledem k tomu, že stěžovatel odvozoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného právě od téže vady platebního výměru, není nepřezkoumatelné ani toto rozhodnutí. Konečně, jelikož byla námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu formulována velice obecně, Nejvyšší správní soud k ní se stejnou mírou obecnosti uvádí, že odůvodnění rozsudku obsahuje dostatečně podrobně a srozumitelně vylíčené úvahy, na základě nichž shledal

pokračování

krajský soud žalobu stěžovatele nedůvodnou, a proto jej za nepřezkoumatelný považovat nelze.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročez ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 30. listopadu 2016

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu