



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Pavlín Vrkochové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **O. M.**, zast. Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem, se sídlem Punktum, spol. s.r.o., Otická 758/19, Opava, P. O. Box 29, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2016, č. j. 22 Af 5/2015 – 51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Marka Piecha, daňového poradce, se sídlem Punktum, spol. s. r. o., Otická 758/19, Opava, P. O. Box 29.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2014, č. j. 32825/14/5200-20442-700225, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 13. 4. 2011 č. j. 46891/11/376920806066, č. j. 46922/11/376920806066, č. j. 46930/11/376920806066, č. j. 46940/11/376920806066, č. j. 46968/11/376920806066, č. j. 47088/11/376920806066, č. j. 47089/11/376920806066, č. j. 47095/11/376920806066, č. j. 7102/11/376920806066 a č. j. 46832/11/376920806066, kterými byla žalobci doměřena za použití pomůcek daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005, 1. - 4. čtvrtletí 2006 a 1. - 4. čtvrtletí 2007.

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 15. 12. 2016, č. j. 22Af 5/2015 – 51, bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného z důvodu, že žalobce namítl porušení ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu, kdy správní orgány nepřihlédly ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Krajský soud vzal za prokázané, že správní orgán I. stupně ani žalovaný žádnou správní úvahu ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, případně § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) neprovedli. Není jasné, zda a v jakém rozsahu přihlídl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, a co za tyto okolnosti konkrétně považují. Žalobce sice v žalobě tvrdí, že žalovaný konkrétní výhody zohlednil v napadeném rozhodnutí, porovnáním s obsahem napadeného rozhodnutí však krajský soud dospěl k závěru o neopodstatněnosti tohoto tvrzení.

Z obsahu správního spisu podle krajského soudu vyplývá, že v rámci částečné autoremedury správní orgán I. stupně v rozhodnutích ze dne 13.4.2011 sice snížil doměřenou daň, avšak pouze s ohledem na žalobcem v odvolání namítané nezapočtení nákladů za jednotlivá zdaňovací období v napadených rozhodnutích. Takovéto snížení daně však nelze považovat za postup ve smyslu citovaných ustanovení, neboť tyto okolnosti není možné považovat za výhodu vyplývající pro daňový subjekt, ale za obecný postup směřující k výpočtu daně. Z judikatury správních soudů (např. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2Afs 2/2003 - 69) vyplývá, že je-li daň stanovena podle pomůcek, nemůže se k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 ZSDP. Žalovaný ve svém vyjádření v reakci na tento žalobní bod odkázal obecně na obsah daňového spisu, s tím, že má za to, že je z něj seznatelné, k jakým výhodám správce daně přihlídl. V souvislosti s povinnostmi správního orgánu I. stupně i žalovaného při aplikaci ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu (dříve § 46 odst. 3 ZSDP) odkázal krajský soud na judikaturu Ústavního soudu (viz nálezy ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, a ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/2005).

Krajský soud dospěl k závěru, že postup správního orgánu I. stupně i žalovaného je z hlediska ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu nejen nepřezkoumatelný, ale představuje také závažné porušení práv daňového subjektu, čímž bylo napadené rozhodnutí zatíženo zásadní procesní vadou. Krajský soud zmínil, že tento jeho závěr je odlišný od posouzení části žalobního bodu č. 6 v původním zrušujícím rozsudku ze dne 11. 2. 2014 č. j. 22Af 2/2014 - 43, kde krajský soud dospěl k závěru o nedostatečnosti žalobního tvrzení ohledně nepřihlédnutí k výhodám daňového subjektu, které ve své obecnosti neumožňuje soudní přezkum. Tato odlišnost je dána právě rozsahem žalobního tvrzení, které bylo oproti předchozí žalobě rozšířeno v tom smyslu, že žalobce jednak uvedl, které okolnosti považuje za výhody, k nimž mělo být přihlédnuto, a namítl absenci jakékoliv správní úvahy správce daně i žalovaného v souvislosti s povinností vyplývající pro ně z § 98 odst. 2 daňového řádu.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, když vyhodnotil námitku žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele,

pokračování

v kontextu § 98 odst. 2 daňového řádu, jako důvodnou. Uvedl, že pokud daňový subjekt neunese břemeno důkazní, ba ani břemeno tvrzení, je mu následně daň vyměřena dle pomůcek. Dochází tedy k tzv. kontumačnímu stanovení daně, což nelze chápat jako sankci (jako je například pokuta za opožděné daňové tvrzení či penále). Pokud je správce daně nucen zvolit metodu pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, nese odpovědnost za volbu odpovídajících pomůcek a zároveň má i povinnost do daně stanovené na základě pomůcek promítnout i okolnosti, ze kterých vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když by nebyly daňovým subjektem uplatněny. Ze spisu tedy musí být zřejmé a verifikovatelné, zda správce daně zákonnou cestou stanovil výslednou daň pomocí pomůcek a dále musí být ze spisu zřejmé, zda správce daně přihlédl i k okolnostem, z nichž plynou výhody ovlivňující výši daně.

Stěžovatel dále považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť se neřídil právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, kde je konstatováno: „za dané situace není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, ani provádět dokazování. Ovšem i pokud se neprovádí dokazování, je nutné, aby byla ze správního spisu zřejmá úvaha správce daně, zda mohl nějaké výhody zohlednit či nikoliv, a to na základě informací, které měl k dispozici.“ Z uvedeného vyplývá, že není třeba, aby správce daně tuto skutečnost uvedl v odůvodnění rozhodnutí, ale aby tato skutečnost byla zřejmá ze spisového materiálu. Podle stěžovatele krajský soud nekriticky přistoupil na nepřiléhavou argumentaci žalobce, aby úvaha ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu byla obsahem odůvodnění rozhodnutí.

Stěžovatel uvedl, že správce daně reflektuje pouze takové doklady, z nichž plynou daňovému subjektu výhody, které mu byly v době před vydáním platebního výměru známy (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích ze dne 20. 7. 2016, č. j. 52 Af 45/2013 - 160, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2016, č. j. 31 Af 67/2014 - 49, bod 20). Proto stěžovatel nesouhlasí, že absence úvahy ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu představuje závažné porušení práv daňového subjektu a v důsledku toho bylo rozhodnutí žalovaného zatíženo zásadní procesní vadou.

Stěžovatel namítal, že krajský soud se nezabýval rozdílem mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty, zejména způsobem jejich výpočtů. Krajský soud paušalizoval daně z pohledu korekčních prvků, aniž by zdůvodnil proč. Rozsudek tak zatížil vadou nepřezkoumatelnosti, a to z pohledu výhod podle § 98 odst. 2 daňového řádu. Aby se výsledná daň z přidané hodnoty, stanovená na základě pomůcek, co nejvíce blížila realitě, je nezbytné při tomto způsobu stanovení daně zohlednit odpočty daně. Správní orgán I. stupně i stěžovatel ponechali uplatněné odpočty daně v nezměněné výši.

Stěžovatel proto navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Žalobce navrhl zamítnout kasační stížnost. Podle jeho názoru použil správce daně pro výpočet pomůcek stejnou metodu jako u daně z příjmů. Jeho argumentace v kasační stížnosti není tedy namístě.

Námitku stěžovatele, že „správce daně reflektuje jen takové doklady, které mu byly v době před vydáním platebního výměru známy ...“, považuje žalobce za zcela lichou. Podle žalobce nemá stěžovatel v napadeném rozhodnutí ani ve správním spise uvedeno nic o výhodách, které použil.

Žalobce opakovaně namítal prekluzi práva vyměřit daň, kterou podrobně odůvodnil. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že je vázán rozsahem kasační stížnosti a uplatněnými důvody, kdy tyto námitky týkající se prekluze nebyly součástí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou, přičemž zaměstnanec stěžovatele má právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 věta před středníkem s. ř. s.). Kasační stížnost je přípustná (§ 102 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správních spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že pracovníci správce daně provedli u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty. Bylo zjištěno, že žalobce ve sledovaném období provozoval „kamenný“ obchod a e-shop zaměřený na prodej sportovního zboží. Žalobce byl správcem daně vyzván dne 11. 11. 2008 k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání k dani. Žalobce opakovaně uváděl, že všechny přijaté peníze za dobírky průběžně a bez výjimky vkládal do tržeb a z těchto byla vždy odvedena DPH v příslušném období a nepovažoval za nutné doklady archivovat. Vyslechnuté svědkyně – zaměstnankyně žalobce uvedly, že znají pouze skutečnosti, týkající se kamenného obchodu. Správce daně dospěl k závěru, že evidence pro daňové účely podle § 100 ZDPH nelze považovat za úplné a průkazné, neboť žalobce neprokázal, že zahrnul do evidence veškerá zdanitelná plnění (§ 100 odst. 1 ZDPH), a proto nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána 17. 7. 2009 a dne 14. 9. 2009 byl seznámen s úředním záznamem o stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Dne 7. 10. 2009 byly vydány dodatečné platební výměry, jimiž byla žalobci správcem daně dodatečně vyměřena DPH za použití pomůcek, proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. V rámci odvolacího řízení stěžovatel připsal ze dne 5. 5. 2010 vrátil spisy s odvoláním zpět správci daně s tím, nechť správce daně vyhoví částečně odvolání žalobce, když přihlédne ke všem zjištěným skutečnostem a přiměřeně sníží výši stanovené daně. Dne 13. 4. 2011 vydal správce daně rozhodnutí, jimiž bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti předchozím platebním výměrům. Proti tomuto rozhodnutí podal opět žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 11. 11. 2011, č. j. 4948/11-1301-800439. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2014, č. j. 22Af 2/2012 - 37, který nabyt právní moci dne 13. 3. 2014. Současně byla věc vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Stěžovatel v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu uložil správnímu orgánu I. stupně doplnit podklady pro rozhodnutí. Správce daně za tímto

pokračování

účelem provedl místní šetření u daňových subjektů „A“ a „B“. Stěžovatel pak s výsledky doplněného odvolacího řízení seznámil žalobce a vyzval jej k vyjádření. Žalobce vyjádřil nesouhlas s výsledky doplněného dokazování. S těmito námitkami stejně jako s podaným odvoláním se stěžovatel vypořádal v napadeném rozhodnutí.

Výhodami (již za předchozí právní úpravy) se zabýval nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2011, sp. zn. IV. ÚS 179/01, podle kterého: *„Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je zohlednění např. nezdanitelných částek základu daně dle § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu. Ze spisového materiálu správce daně tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To je základním předpokladem k tomu, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Pokud však daňové spisy obsahují pouze zdokumentování oprávněnosti stanovení daně pomocí pomůcek, a neobsahují již správní úvahu či zdokladování toho, že správce daně při tomto kontumačním způsobu stanovení daně přihlédl i k oněm okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, pak není odvolací orgán schopen přezkoumat napadené rozhodnutí právě v tom rozsahu, jak požaduje zákon v ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jinak řečeno, v případech, kdy daň je stanovena podle pomůcek, musí se odvolací správní orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny.“* (podobně nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 238/02 a ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05). Krajský soud v souladu s judikaturou Ústavního soudu přezkoumal zákonnost rozhodnutí stěžovatele.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, č. 1223/2007 Sb. NSS, uvádí, že: *„není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv.“*

Dále je nutno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2008, č. j. 1 Afs 113/2006 - 40, z něhož vyplývá, že: *„Je-li daň stanovována cestou daňových pomůcek, musí již v řízení před daňovým orgánem I. stupně mít daňový subjekt možnost seznámit se s tím, jaké eventuální výhody ve smyslu § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přitom byly v jeho prospěch zohledněny. Pokud má možnost se s existencí a způsobem hodnocení těchto výhod poprvé seznámit až v průběhu řízení před odvolacím orgánem, je mu odepřeno právo na dvojinstanční projednání jeho věci a nemůže tak v řízení efektivně hájit svá práva.“* (podobně také nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 360/05).

Tyto závěry obsahuje také nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/2005, který krajský soud přilehavě aplikoval: *„ustanovení § 46 odst. 3 zákona ČNR 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, je součástí komplexu zákonných podmínek*

pro stanovení daně podle pomůcek. Postupem souladným se zákonem je takový postup, kdy správce daně přihlédl i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt, přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky. Rovnost daňového subjektu garantovaná čl. 37 odst. 3 Listiny by však byla iluzorní, pokud by nebyl sám daňový subjekt obeznámen s tím, že k této výhodě bylo skutečně přihlédnuto a o jakou výhodu se jednalo. 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, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt (...)“.

V projednávané věci z obsahu správních spisů ani z rozhodnutí stěžovatele není seznatelná konkrétní správní úvaha, zda a v jakém rozsahu přihlédly správní orgány k okolnostem, ze kterých vyplývají výhody pro žalobce, a o jaké konkrétní výhody se jedná. Nestačí samotné posouzení zákonných podmínek stanovení daně pomůckami, ani konstatování, že zásada přiměřenosti použitých pomůcek byla dodržena. V rámci částečné autoremedury správní orgán I. stupně sice snížil doměřenou daň (v rozhodnutích ze dne 13. 4. 2011), neboť žalobce namítal nezapočtení nákladů za jednotlivá zdaňovací období v napadených rozhodnutích, tyto okolnosti nelze považovat za výhody vyplývající pro daňový subjekt. Postačující není ani výběr srovnatelného subjektu jako pomůcky pro stanovení daně (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, č. 249/2004 Sb. NSS). S odkazem na rozsudek č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, správce daně není sice povinen vyhledávat výhody, avšak z informací, které má k dispozici, by měl do správního spisu zahrnout úvahu, zda mohl zohlednit nějaké výhody nebo ne. Tedy, i kdyby žádné výhody neshledal, měl by se o tom ve svém rozhodnutí rovněž zmínit. Ze správních spisů ani z rozhodnutí stěžovatele nijak nevyplývá, že by žalobce byl seznámen s tím, jaké výhody byly shledány v jeho prospěch.

Nejvyšší správní soud shledal postup správních orgánů nepřezkoumatelným z hlediska ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu (§ 46 odst. 3 ZSDP) a shledal závažné porušení práv daňového subjektu. Stěžovatel zatížil své rozhodnutí závažnou procesní vadou, proto nezbylo krajskému soudu než rozhodnutí stěžovatele zrušit. Výše uvedený nálezn Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01 explicitně vyjmenovává výhody, ke kterým má správce daně při vyměření daně pomůckami přihlédnout. Zároveň stanoví, že při vyměření daně pomocí pomůcek je současně nezbytné provést správní úvahu, zda správce daně přihlédl také k okolnostem, ze kterých plynou výhody pro daňový subjekt. Stěžovatel se ve svém rozhodnutí zabýval přiměřeností použitých pomůcek, ale v jeho rozhodnutí není zmínka o tom, zda a jaké výhody byly zohledněny ve prospěch žalobce. Nejvyšší správní soud se přiklání k názoru krajského soudu, že taková úvaha v daném případě chybí. Námitka stěžovatele směřující proti právnímu názoru krajského soudu není důvodná. Krajský soud v tomto směru správně posoudil příslušnou právní otázku a jeho rozsudek je přezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žádné uplatněné kasační námitce a v napadeném rozsudku neshledal žádné pochybení, k němuž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto jako nedůvodnou zamítl dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

pokračování

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Procesně úspěšný žalobce má naproti tomu vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení o kasační stížnosti představují odměnu za zastupování daňovým poradcem za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (vyjádření ze dne 29. 3. 2017) podle § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Dále má žalobce právo na náhradu hotových výdajů právního zástupce (režijní paušál ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky). Odměna za zastupování činí částku 3.400 Kč. Současně byla přiznána částka 714 Kč představující daň z přidané hodnoty z přiznané odměny za zastupování, neboť zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty. Náhrada nákladů řízení činí celkem 4.114 Kč.

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

V Brně dne 23. června 2017

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu