



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. Karel Kuna - insolvenční správce dlužníka ANIDOR s.r.o., v konkurzu**, IČO: 27473261, se sídlem Velké Hamry 393, 562 01 Ústí nad Orlicí, zastoupen JUDr. Leošem Strouhalem, advokátem se sídlem Tovární 1130, 537 01 Chrudim IV, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2013, č. j. 24974/13/5000-14306-711377; č. j. 24975/13/5000-14306-711377; č. j. 26252/13/5000-14306-711377 a č. j. 26251/13/5000-14306-711377, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 20. 7. 2016, č. j. 52 Af 45/2013 - 160,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Předcházející řízení

[1] Žalobci (původně ANIDOR s.r.o.) byla dvěma platebními výměry ze dne 28. 5. 2007 Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“) stanovena podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen a září roku 2005, a v návaznosti na to platebním výměrem ze dne 2. 6. 2011 a ze dne 24. 5. 2011 vyměřeno ve vztahu k těmto rozhodnutím penále. Odvolání proti platebním výměrům na DPH bylo zamítnuto rozhodnutím (již druhým v řadě po zrušení Krajským soudem v Hradci Králové), které zrušil Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 26. 6. 2012, č. j. 31

Af 66/2011 - 57. Kasační stížnost správního orgánu zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 - 33.

[2] Následně žalovaný rozhodl o odvoláních žalobce proti čtyřem jmenovaným platebním výměrům znovu rozhodnutími ze dne 24. 10. 2013 (dále jen „napadená rozhodnutí“) takto:

Rozhodnutím č. j. 24974/13/5000-14306-711377 změnil platební výměr ze dne 28. 5. 2007 na DPH za zdaňovací období měsíce srpen 2005 tak, že DPH snížil na 313.953,- Kč (původně 474.983,-Kč), v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Rozhodnutím č. j. 24975/13/5000-14306-711377 změnil platební výměr ze dne 28. 5. 2007 na DPH za zdaňovací období měsíce září 2005 pouze v části týkající se bankovního spojení z důvodu organizační změny vyplývající ze zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o Finanční správě ČR“), v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Rozhodnutím č. j. 26252/13/5000-14306-711377 změnil platební výměr ze dne 2. 6. 2011 na předpis penále za zdaňovací období měsíce srpna 2005 tak, že předpis penále za prodlení úhrady daňových povinností - DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2005 snížil na 162.873,- Kč (původně 255.240,-Kč), v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

Rozhodnutím č. j. 26251/13/5000-14306-711377 změnil platební výměr ze dne 24. 5. 2011 na předpis penále za zdaňovací období měsíce září 2005 pouze v části týkající se bankovního spojení z důvodu organizační změny vyplývající ze zákona o Finanční správě ČR, v ostatním zůstal výrok rozhodnutí beze změny.

[3] Žalobu proti napadeným rozhodnutím zamítl Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 20. 7. 2016, č. j. 52 Af 45/2013 - 160 (dále jen „napadený rozsudek“). Vzhledem k předchozímu zrušujícímu rozsudku se zabýval otázkou, zda byly řádně zohledněny okolnosti, z nichž pro žalobce jako daňový subjekt při stanovení daně podle pomůcek vyplývají výhody. Vycházel z požadavků vyplývajících z § 44 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“), a § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), dle nichž má správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny. Žalobce nespороval splnění podmínek pro stanovení daně pomocí pomůcek, neboť byl pasivní, když ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně nepodal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce srpen a září 2005. Namítal, že při stanovení daně nebyly řádně zohledněny veškeré okolnosti, z nichž měly žalobci jako daňovému subjektu vyplýnout výhody. Žalovaný přitom zohlednil pouze ty skutečnosti (daňové doklady), které byly správcem daně známy již v době vydání platebního výměru, byť tuto povědomost o nich nabyl v souvislosti s řízením ve věci žalobce vztahujícím se k odlišnému zdaňovacímu období a byť žalobce sám přímo tyto daňové doklady v řízení o DPH za zdaňovací období měsíce srpna 2005 neuplatnil. Takový postup považuje krajský soud za zákonný a plně zohledňující výhody na straně

pokračování

žalobce jako daňového subjektu. Jestliže totiž žalovaný zohlednil doklady, které byly správci daně v době vydání platebního výměru známy z úřední činnosti, naplnil dikci ustanovení § 98 odst. 2 daňového řádu. Obsahem daňového spisu v rozhodné době byly toliko daňové doklady prokazující výhody žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna 2005. Na to nemá vliv ani název podání ze dne 12. 1. 2006 (daňové doklady označené R1 - R 100 za období červen - září 2005), neboť obsahem daňového spisu nebyla dispozice správce daně s doklady za přijatá zdanitelná plnění vztahujícími se k měsíci září 2005. Ani v řízení před krajským soudem nebyl prokázán opak.

[4] Krajský soud shodně s názorem žalovaného upozornil, že podle § 114 odst. 4 daňového řádu je odvolací orgán při přezkoumání stanovení daně podle pomůcek omezen na přezkum dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. To v situaci, kdy ke stanovení daně podle pomůcek došlo v důsledku pasivity žalobce. Správce daně neměl k dispozici ani tvrzení daňového subjektu, z něhož by při úvaze o případných výhodách pro žalobce mohl vycházet. Přesto je však jisté třeba zohlednit výhody plynoucí pro daňový subjekt, ovšem pouze ve vztahu k okolnostem daným před správcem daně v době jeho rozhodování. Dle názoru krajského soudu žalovaný nebyl povinen, ale ani oprávněn, přihlídnout k daňovým dokladům prokazujícím přijatá zdanitelná plnění, byť by z nich plynuly výhody pro žalobce jako daňový subjekt, které žalobce před správcem daně v době před vydáním platebního výměru neuplatnil a tomuto nebyly takové skutečnosti (daňové doklady) v rozhodné době známy, neboť v odvolacím řízení má docházet k odstranění vad před správcem daně I. stupně a nelze do něj záměrně přenášet nalézací řízení (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, či rozsudek téhož soudu ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2 Afs 1/2010 - 171).

[5] Jelikož je odvolací řízení určeno k odstranění vad, jichž se dopustil správce daně, nelze za takové vady z logiky věci považovat nezohlednění daňových dokladů, o nichž správce daně neměl povědomost proto, že mu je žalobce jako daňový subjekt nepředložil. Uvedené platí pro předložení dokladů v číselné řadě R101 až R153, o jejichž existenci žalobce informoval správce daně při doplnění odvolání proti předmětným platebním výměrům, ale správci daně je fakticky nepředal. Jestliže správce daně daňovými doklady nemohl disponovat, pak k nim ani nemohl řádně přihlídnout. Nadto na ně žalobce poukazoval až po vydání platebních výměrů (při ústním jednání za účelem doplnění odvolání). Takto zjištěný skutkový stav nebyl zpochybněn ani v řízení před soudem a žalobce neprokázal, že by předmětnými doklady správce daně disponoval již v době vydání platebních výměrů. Dle krajského soudu zohlednění výhod plynoucích pro daňový subjekt je třeba posuzovat dle stavu v době rozhodování správce daně (to plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74). Žalovaný v napadených rozhodnutích ve vztahu ke zdaňovacímu období měsíce srpna 2005 zohlednil výhody pro žalobce, které byly známy správci daně v době jeho rozhodování, a snížil vyměřené DPH i předpis úhrady příslušného penále. K zohlednění jiných výhod plynoucích z daňových dokladů předložených po vydání platebních výměrů na DPH již nebyl s ohledem na koncepci daňového řízení oprávněn.

[6] Krajský soud upozornil, že metoda stanovení daně podle pomůcek je kvalifikovaným odhadem, tedy cíleným přiblížením realitě, nikoliv zcela přesným

stanovením daně, jak je tomu za použití metody dokazování. Je proto zcela logické, že daňová povinnost na DPH stanovená na zdaňovací období měsíce června a července 2005 se liší od daňové povinnosti na DPH na zdaňovací období měsíce srpna a září 2005, neboť u daňové povinnosti za červen a červenec 2005 byla použita odlišná metoda stanovení daně (dokazováním).

[7] Námitku žalobce, že podle § 115 odst. 2 daňového řádu, měl být žalovaným v odvolacím řízení opětovně řádně seznámen a vyzván k vyjádření se k podkladům rozhodnutí, neshledal soud důvodnou, neboť uvedená povinnost se vztahuje toliko na případ, kdy odvolací finanční orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Žalobci byla ovšem stanovená daň snížena (srpen 2005) či ponechána beze změny (září 2005), nejde tudíž o uvedený případ.

[8] Stejně tak nebyl žalovaný povinen rozhodnutí správce daně podle § 116 odst. 3 daňového řádu zrušit a uložit mu, aby za využití právního institutu autoremedury podle § 113 odst. 1 daňového řádu rozhodl sám. Ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu totiž dává odvolacímu daňovému orgánu takové oprávnění, není to však zákonem stanovená povinnost. Kromě toho v dané věci nebyly podmínky autoremedury splněny. Podmínkou je vyhovění odvolání zcela ve vztahu k napadeným rozhodnutím správce daně. Dále krajský soud dodal, že podle § 2 odst. 5 daňového řádu, úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně, proto byl v závislosti na rozhodnutí o DPH za příslušné zdaňovací období srpna 2005 snížen předpis úhrady penále, zatímco ohledně zdaňovacího období měsíce září 2005 zůstal předpis úhrady penále beze změny.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený rozsudek krajského soudu, kterým byla jeho žaloba zamítnuta. Stěžovatel svou kasační stížnost opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), a navrhuje zdejšímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil.

[10] Stěžovatel porovnává daň stanovenou za zdaňovací období měsíce červen a červenec 2005 a srpen a září 2005 a domnívá se, že matematické pomůcky byly stanoveny hrubě neodborně, neboť v měsících červen a červenec 2005 jsou zohledněna přijatá plnění a předpokládá se, že stěžovatel k výrobě potřeboval elektřinu, vodu, plyn a suroviny, zatímco v srpnu a září svá plnění uskutečňoval „na základě jakýchsi kouzel či nadpřirozených sil“. Shrnul předchozí průběh řízení a odkazuje zejména na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2012 – 33. Domnívá se, že se žalovaný vysloveným názorem neřídil, neboť neuplatnil stejný přístup ke všem zdaňovacím obdobím (mezi přijatými plněními za jednotlivá období existuje významný rozdíl). Namítá, že správce daně převzal doklady do září 2005. Opakuje svou žalobní argumentaci a dospívá k závěru, že podle krajského soudu se kvalifikovaný odhad podle pomůcek nemusí blížit realitě.

[11] Stanovení daně podle pomůcek se má co nejvíce přiblížit realitě a musí být zohledněny dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu, jak vyplývá i

pokračování

z nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01. Bez ohledu na způsob stanovení daně musí být respektována a chráněna práva daňového subjektu. Správce daně musí zohlednit, zda daňový subjekt mohl uplatnit nárok na odpočet daně a zda by jej uplatnil, pokud by podal daňové přiznání. Správce daně těmto požadavkům nevyhověl a přihlédl pouze k dokladům na uskutečněná zdanitelná plnění, nikoliv na přijatá zdanitelná plnění, u nichž byl nárok na odpočet daně. Jak ZSDP, tak daňový řád přitom stanoví povinnost správce daně obstarat si podklady pro své rozhodnutí, aby na základě nich mohl spolehlivě stanovit daň, a to i bez součinnosti daňového subjektu. Následně musí přihlížet ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

[12] Jestliže stěžovatel vyvíjel výrobní činnost, z níž generoval zdanitelná plnění, měl i náklady v podobě přijatých plnění s nárokem na odpočet. Jinak by zdanitelná plnění nebyla uskutečněna. Správci daně bylo ze zdaňovacích období červen a červenec 2005 známo, že stěžovatel má přijatá zdanitelná plnění a uplatňoval nárok na odpočet daně. Pomůcky pak musí v maximální možné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností. Potřebné doklady si měl obstarat správce daně a sám zjistit rozhodné skutečnosti. Správce daně věděl, že stěžovatel v rozhodném období přijímal zdanitelná plnění s nárokem na odpočet, měl si proto opatřit všechny potřebné podklady pro co nejpresnější stanovení daně – i doklady na přijatá plnění. Jelikož tak neučinil, postupoval nezákonně a vyměřená daň neodpovídá realitě. Použité pomůcky tak nejsou ani přiměřené. Správce daně naopak vycházel z mylného názoru, že k dokladům za přijatá zdanitelná plnění nelze přihlížet.

[13] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že rozdíl mezi stanovenými daňovými povinnostmi plyne z rozdílného způsobu stanovení daně. Jedná se ovšem o neodůvodněný odlišný postup ve vztahu k jednotlivým zdaňovacím obdobím, který podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 69/2012 - 33 může způsobit vadu řízení. Jelikož má správce daně přihlédnout k možnosti daňového subjektu uplatnit nárok na odpočet daně i při jejím stanovení podle pomůcek, v zásadě by nemělo být velkého rozdílu mezi tím, zda byla daň stanovena dokazováním či podle pomůcek. Užitím metody stanovení daně by neměl být daňový subjekt trestán. Stěžovatel proto navrhuje připojení spisu týkajícího se DPH za měsíce červen a červenec 2005, z něhož plyne, že správcem daně byl uznán nárok na odpočet u všech dokladů na zdanitelná plnění a že jej stěžovatel uplatňoval. Podle stěžovatele byla otázka, zda má být přihlédnuto k dokladům za přijatá zdanitelná plnění v rámci stanovení daně podle pomůcek přihlédnuto, vyřešena krajským soudem nesprávně.

[14] Krajský soud se nesprávně vypořádal i s námitkou, podle níž nebylo stěžovateli umožněno seznámit se s podklady pro rozhodnutí, neboť směřovala k nedostatečnému seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí správce daně, nikoliv žalovaného v odvolacím řízení. Pokud by totiž byl stěžovatel s podklady pro vydání rozhodnutí seznámen, zjistil by, že přijatá zdanitelná plnění ve spise nejsou a doložil by je ještě jednou. Jelikož se v tomto rozsahu krajský soud námitkou nezabýval, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Navíc je i tak vyjádřený názor nesprávný, neboť i daňové řízení musí být vedeno tak, aby neomezovalo právo účastníka řízení vyjádřit se k podkladům pro rozhodnutí (odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8

Afs 59/2005 – 83). Dále také Ústavní soud konstatoval, že daňový subjekt musí být seznámen s podklady pro stanovení daně podle pomůcek včetně těch, z nichž pro daňový subjekt plynou výhody (nález ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05). Správce daně seznámil stěžovatele dne 12. 4. 2007 se skutečnostmi, které vedly ke stanovení daně podle pomůcek, jakož i příslušnými podklady, nicméně uvedl, že daň má být stanovena pouze na základě daňových dokladů uvedených v tabulkách č. 1 a 2. Neinformoval stěžovatele o tom, že by zohlednil cokoli dalšího, zejména pak výhody plynoucí pro stěžovatele, přestože disponoval doklady za přijatá zdanitelná plnění (faktury v číselné řadě R1 – R100). To pravděpodobně z důvodu nesprávného právního názoru, podle něhož se těmito doklady nemusí zabývat a zohledňovat výhody pro daňový subjekt, který se následně ukázal nesprávným. V důsledku tohoto názoru byl ale stěžovatel ke své tíži nesprávně seznámen s podklady pro vydání rozhodnutí. Jedná se o vadu řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, a krajský soud ho měl zrušit.

[15] Stěžovatel považuje za nesprávný právní názor soudu, dle kterého žalovaný nemá povinnost postupovat podle § 116 odst. 3 daňového řádu a nebyly splněny ani podmínky pro autoremeduru podle § 113 odst. 1 téhož zákona. Jestliže rozhodnutí správce daně byla nesprávná a námitky stěžovatele důvodné, měl žalovaný vrátit všechny věci k rozhodnutí správci daně. Postup podle § 113 odst. 1 daňového řádu přicházel v úvahu, neboť správce daně měl podaným odvoláním vyhovět a zohlednit v rámci pomůcek i přijatá zdanitelná plnění. Původní právní názor správce daně byl totiž nesprávný. Postupem žalovaného byl stěžovateli fakticky upřen jeden stupeň řízení, byť za dané situace bylo na místě, aby byly vady napraveny orgánem prvního stupně.

[16] Podáním ze dne 29. 9. 2016 stěžovatel předložil Nejvyššímu správnímu soudu listiny, kterými prokazuje přijatá plnění a přiznání k DPH za zdaňovací období srpen a září 2005 s tím, že tyto listiny zohledňují skutkový stav tak, jak ve skutečnosti probíhala u stěžovatele výroba. Dle stěžovatele je z nich zřejmé, že vlastní daňová povinnost má být výrazně nižší, než byla zjištěna pomocí pomůcek. Proto nebyly aplikovány v souladu se zákonem.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že se ztotožňuje s právním názorem obsaženým v napadeném rozsudku. Nevyplyvá z něj, že se kvalifikovaný odhad nemusí blížit realitě. Je ovšem nesporné, že v důsledku nesplnění povinnosti stěžovatele podat daňové přiznání byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, přičemž splnění těchto podmínek zkoumá odvolací orgán k okamžiku rozhodování správce daně prvního stupně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74). Žalovaný zohlednil všechny doklady, které byly správci daně známy z jeho úřední činnosti a z nichž vyplývaly výhody pro stěžovatele. To se projevilo ku prospěchu stěžovatele v napadených rozhodnutích. Použitými pomůckami se co nejvěrněji přiblížil realitě, když zohlednil informace, které byly známy správci daně a z nichž plynuly pro stěžovatele výhody.

[18] Jestliže stěžovatel uvádí, že jeho námitka týkající se nedostatečného seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí mířila proti postupu správce daně prvního stupně, poukazuje žalovaný na jednání stěžovatele v daňovém řízení. Stěžovatel nepodal daňové přiznání za příslušná zdaňovací období srpen a září 2005 a nereagoval ani na výzvy správce

pokračování

daně, a základ daně byl proto stanoven pomocí pomůcek, jejichž existence byla prokázána. Námitky stěžovatele pramení z nepochopení rozdílů mezi režimem stanovení daně dokazováním a režimem stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel se sám vlastní vinou zbavil možnosti prokázat základ daně a její výši. Z judikatury jasně plyne, že při stanovení daně podle pomůcek je třeba zohlednit všechny dostupné informace. Není však povinností správce daně vyhledávat všechny dostupné informace a provádět dokazování, když daňový subjekt nesplnil svou důkazní povinnost.

[19] Žalovaný považuje za nepřipadné odkazy stěžovatele na judikaturu týkající se rezignace na procesní práva daňového subjektu, neboť v daném případě byl sám stěžovatel liknavý. Nereagoval na výzvy k podání daňových přiznání v náhradní lhůtě a bez omluvy se nedostavil ani na v pořadí třetí jednání se správcem daně. Při předchozích dvou ústních jednáních byl zástupce stěžovatele seznámen se skutečnostmi vedoucími ke stanovení daně podle pomůcek. Následně žalovaný na základě předchozího zrušujícího rozsudku přehodnotil způsob stanovení daně správcem daně a zohlednil v souladu se zákonem i výhody, které stěžovatel v řízení sám neuplatňoval.

[20] Dále má žalovaný za správný i svůj postup, kdy sám zohlednil zjištěné skutečnosti ve prospěch stěžovatele a konstatoval nesprávné stanovení daně správcem daně, aniž by mu věc vrátil k postupu podle § 113 odst. 1 daňového řádu. Upozorňuje, že ve vztahu k rozhodnutím týkajícím se DPH a penále za zdaňovací období září 2005 odvolání stěžovatele nevyhověl. Podmínky stanovené v citovaném ustanovení pro to nebyly splněny. Žalovaný tedy sám zohlednil výhody plynoucí pro stěžovatele a stanovenou daň i související penále snížil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost **není** důvodná.

[23] V dané věci je nesporné, že stěžovatel nepodal za předmětná zdaňovací období (srpen a září 2005) daňová přiznání k DPH, ani nereagoval na výzvy správce daně (ze dne 9. 11. 2005, č. j. 69347/05/263912/4178 a č. j. 69349/05/263912/4178), ten byl proto oprávněn stanovit daň podle pomůcek podle § 44 odst. 1 ZSDP.

[24] Správce daně měl v souvislosti s vedenými daňovými řízeními ve věci žalobce na DPH za zdaňovací období měsíce červen a červenec roku 2005 k dispozici veškeré daňové doklady za uskutečněná daňová plnění žalobcem, která se vztahovala ke zdaňovacím obdobím měsíce srpen a září 2005, a některé daňové doklady na přijatá zdanitelná plnění v měsíci srpnu 2005 (vzhledem k obsahu kasační stížnosti Nejvyšší správní soud podotýká, že součástí předložených správních spisů jsou i podklady týkající se DPH za měsíce červen a červenec 2005, a v tomto rozsahu byly k dispozici i krajskému soudu).

[25] Při ústním jednání dne 12. 4. 2007 byl stěžovatel seznámen se skutečnostmi, jež vedly správce daně k vyměření DPH za zdaňovací období srpen a září 2005 podle pomůcek (výslovně uvedl, že daň vyčíslil podle dokladů na uskutečněná zdanitelná plnění za uvedená období, které má k dispozici v souvislosti s daňovou kontrolou DPH za měsíce červen a červenec 2005), včetně výše DPH a byla mu poskytnuta lhůta na přípravu k dalšímu jednání (protokol o ústním jednání č. j. 29933/07/263912/4178). Při dalším ústním jednání dne 26. 4. 2007 podal stěžovatel vyjádření, které však chtěl doplnit o potřebné doklady a opětovně požádal o náhradní termín k vyjádření se v dané věci (protokol o ústním jednání č. j. 36878/07/263912/4178). Stěžovatel se k dalšímu ústnímu jednání dne 24. 5. 2007 bez omluvy nedostavil.

[26] Následně správce daně vydal platební výměry na DPH za měsíce srpen a září 2005. Uvedené platební výměry napadl stěžovatel dne 12. 6. 2007 odvoláním, které doplnil dne 28. 6. 2007 v rámci ústního jednání. Zároveň předložil správci daně přiznání k DPH za uvedená zdaňovací období včetně písemnosti nazvané „Podklady k dani z přidané hodnoty (srpen)“ a „Podklady k dani z přidané hodnoty (září)“. Správce daně jednání uzavřel s tím, že se stěžovatel nepodáním daňových přiznání k DPH zbavil možnosti prokázat základ daně i samotnou daň. Rozhodnutím ze dne 25. 4. 2008 odvolací orgán (tehdejší Finanční ředitelství v Hradci Králové) zamítl odvolání a potvrdil platební výměry správce daně. Toto rozhodnutí k žalobě stěžovatele zrušil Krajský soud v Hradci Králové a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Kasační stížnost v této věci byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99.

[27] Dne 20. 4. 2011 vydal odvolací orgán další rozhodnutí o odvolání, kterým znovu zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí správce daně (následně byly vydány platební výměry na daňové penále za zdaňovací období měsíce srpen a září 2005). Dalším rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 6. 2012, č. j. 31 Af 66/2011 - 57, bylo k žalobě stěžovatele rozhodnutí odvolacího orgánu zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení s tím, že se měl zabývat existencí položek na vstupu, z nichž pro stěžovatele plynou výhody. Kasační stížnost odvolacího orgánu v této věci byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta již shora jmenovaným rozsudkem ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 - 33. V dalším řízení stěžovatel zaslal odvolacímu orgánu daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpen a září roku 2005 spolu s kopiemi dokladů za veškerá přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, včetně dokladů, které neměl správce daně v době vydání platebních výměrů k dispozici. Žalovaný následně vydal napadená rozhodnutí, jak je uvedeno shora.

[28] Nejvyšší správní soud vzhledem k argumentaci obsažené v kasační stížnosti podotýká, že předmětem soudního přezkumu jsou napadená rozhodnutí žalovaného a případná pochybení správce daně mohou být důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí pouze v případě, že by je žalovaný neodstranil, ač tak učinit měl. Pokud tedy stěžovatel opakovaně vytýká správci daně nesprávný právní názor, podle něhož nemusel zohlednit žádné výhody spočívající v odpočtu, který stěžovatel sám neuplatnil, žalovaný tento názor již nezastával a jeho revizi promítl do napadených rozhodnutí. Proto jsou námítky stěžovatele v tomto rozsahu nepřipadné. Nelze tedy vycházet z předpokladu, že napadená rozhodnutí vůbec nezohlednila stěžovatelem přijatá plnění. Je však zřejmé, že

pokračování

stěžovatel činí spornou otázku rozsahu přijatých zdanitelných plnění, která měla být zohledněna. Žalovaný i krajský soud vychází ze závěru, že při přezkumu rozhodnutí správce daně, kterým byla daň stanovena podle pomůcek, lze zohlednit jen takové výhody pro daňový subjekt, které byly známy již správci daně. Stěžovatel se naopak domnívá, že žalovaný měl zohlednit všechna přijatá plnění, která stěžovatel vyčíslil a doložil až v odvolacím řízení.

[29] Nutno zdůraznit, že u platebních výměrů na daň stanovenou podle pomůcek se přezkumná činnost odvolacího orgánu omezuje pouze na zjištění, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, či zda byly použité pomůcky přiměřené (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Jen v tomto rozsahu pak mohou být platební výměry případně změněny.

[30] Podle Nejvyššího správního soudu dostal žalovaný požadavkům stěžovatelem citované judikatury, neboť při revizi platebních výměrů promítl do výše daně všechny správci daně dostupné informace, které mohl ke svému kvalifikovanému odhadu využít. Stěžovatel vyčíslil daň až v odvolacím řízení a teprve zde i doložil k tomu potřebné doklady. Nijak přitom nezpochybňuje závěry žalovaného a krajského soudu, že správce daně nedisponoval všemi doklady na přijatá zdanitelná plnění, které stěžovatel předložil až v odvolacím řízení (konkrétní zjištění žalovaného a krajského soudu nijak nezpochybňuje ani obecná deklarace stěžovatele, že „*FÚ převzal doklady do září 2005*“, neboť z ní neplyne, že by převzal i všechny doklady na přijatá plnění předložené až v odvolacím řízení; správce daně měl k dispozici doklady na uskutečněná zdanitelná plnění v tomto měsíci). Jak Nejvyšší správní soud již opakovaně judikoval, stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně, který představuje toliko kvalifikovaný odhad a nelze očekávat stejný výsledek jako při stanovení daně dokazováním. Daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou a kvalifikovaný odhad správce daně se musí snažit realitě co nejvíce přiblížit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99). V již odkazovaném rozsudku č. j. 7 Afs 69/2012 - 33, který se týká předmětných daňových povinností stěžovatele, Nejvyšší správní soud vyslovil, že je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správcí daně dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu. Zkoumal-li tedy žalovaný, zda se kvalifikovaný odhad správce daně co možná nejvíce blíží realitě (čili zda byly použité pomůcky přiměřené), nemohl zohlednit doklady předložené stěžovatelem až v odvolacím řízení.

[31] Stěžovatel se nyní domáhá, aby v rámci pomůcek žalovaný zohlednil všechna přijatá zdanitelná plnění, která následně doložil, čímž fakticky požaduje, aby byla daň stanovena dokazováním, přestože ani dodatečně nesplnil svou povinnost podat daňové přiznání, a daň tudíž nemohla být stanovena jinak, než na základě správci daně dostupných pomůcek. Nejvyšší správní soud přitom již v rozsudku č. j. 7 Afs 69/2012 - 33 uvedl, že stěžovatel se svým jednáním připravil o možnost zvolit si, zda a v jaké míře nárok na odpočet daně uplatní. Nárok na odpočet byl proto zcela legitimně zohledněn pouze v dostupném rozsahu. Navíc, jak v napadených rozhodnutích odkázal i žalovaný, podle judikatury zdejšího soudu nemůže daňové přiznání vyvolat žádné právní účinky, pokud jej daňový subjekt podal až po lhůtě stanovené správcem daně ve výzvě k podání daňového přiznání podle § 44 odst. 1 ZSDP (srov. např. rozsudek ze dne 8. 4. 2005, č. j. 7 Afs 93/2004

– 74). Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmé, jakým způsobem by měl správce daně zohlednit i ta přijatá plnění, o nichž vzhledem k nečinnosti stěžovatele nemohl mít žádné informace. Namítá-li stěžovatel, že i přes jeho pasivitu měl správce daně sám aktivně obstarat příslušné doklady, není tato námitka důvodná. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku č. j. 7 Afs 69/2012 - 33, „[z]a dané situace není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, ani provádět dokazování“. To odpovídá ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které je sice správce daně povinen zohlednit výhody plynoucí ze zjištěných skutečností pro daňový subjekt, nicméně není jeho povinností aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou (viz rozsudky ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114, č. 1223/2007 Sb. NSS, ze dne 25. 7. 2008, č. j. 8 Afs 94/2007 - 69, či ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74).

[32] Krajský soud nepochybil ani v posouzení otázky (ne)důvodnosti rozdílů mezi daní stanovenou za měsíce červen a červenec 2005 a za předmětná zdaňovací období měsíců srpen a září 2005. Žalovaný i krajský soud zdůvodnili rozdíl odkazem na způsob stanovení daně, neboť za měsíce červen a červenec 2005 byla daň stanovena dokazováním, zatímco v nyní projednávaném případě byla stanovena pomůckami. Nejedná se o neodůvodněný odlišný postup, jak namítá stěžovatel. V prvním případě byly splněny podmínky pro stanovení daně dokazováním, v měsíci srpnu a září již z důvodu absence tvrzení stěžovatele (nepodání daňového přiznání ani v náhradní lhůtě) tímto zákonem preferovaným způsobem nebylo možné postupovat. Jelikož daňové povinnosti stěžovatele se výrazně lišily i v rámci jednotlivých zdaňovacích období, v nichž byla daň stanovena dokazováním (za měsíc červen byla prokázána uskutečněná zdanitelná plnění ve výši přesahující 500.000 Kč a přijatá plnění přes 700.000 Kč, zatímco v měsíci červenci byla zdanitelná plnění přes 400.000 Kč a přijatá plnění převyšující částku 250.000 Kč), nemůže být kvalifikovaný odhad správce daně (revidovaný rozhodnutím žalovaného) nepřiměřeným, liší-li se výše daňové povinnosti i v následujících zdaňovacích obdobích.

[33] V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že jiná by byla situace subjektu, který by generoval zdanitelná plnění dlouhodobě a v každém daňovém období by v poměru k těmto plněním vykazoval stabilně určitý objem přijatých plnění (např. by stabilně výše přijatých plnění činila zhruba 50% z částky uskutečněných plnění). Pokud by následně správce daně stanovil daň podle pomůcek, aniž by reflektoval, že daňový subjekt pravidelně vykazuje a uplatňuje odpočet daně vůči zdanitelným plněním v relativně stabilní výši (např. by započítal daň na vstupu ve výši zhruba 10% daně na výstupu), aniž by tento rozdíl řádně odůvodnil, jednalo by se o zjevně nepřiměřený a nedůvodný rozdíl ve výši stanovené daňové povinnosti. V případě stěžovatele, u něhož se nedá hovořit ani o dlouhodobosti (plátcem DPH byla až od června 2005), ani o stabilitě (pokaždé vykazoval rozdílná uskutečněná plnění a k tomu nepoměrně rozdílná přijatá plnění), nemohly být použité pomůcky v tomto smyslu nepřiměřené. Jak Nejvyšší správní soud již uvedl, kvalifikovaný odhad zde nemohl být učiněn na základě jiného vodítka, než zohledněním těch odpočtů, jejichž existenci měl správce daně k dispozici. Nutno zdůraznit, že již v rozsudku ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99, Nejvyšší správní soud ve vztahu ke stěžovateli a předmětným zdaňovacím obdobím aproboval postup správce daně, který jako pomůcky použil doklady ohledně uskutečněných zdanitelných plnění, které měl

pokračování

k dispozici na základě daňové kontroly týkající se předchozích zdaňovacích období (červen a červenec 2005).

[34] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, plyne, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Vzhledem ke shora uvedeným závěrům nelze použité pomůcky po zohlednění odpočtu do výše, která vyplývala z podkladů, jimiž disponoval již správce daně, považovat za exces vedoucí ke stanovení nepřiměřené daňové povinnosti. Nepřiměřenost pomůcek nemůže být odůvodněna tím, že daňový subjekt následně přesně vyčíslí daňovou povinnost tak, jak to měl učinit již na výzvu správce daně podle § 44 odst. 1 ZSDP, a poukazuje na rozdíly mezi takto určenou daňovou povinností a výší daně stanovenou správcem daně pomocí pomůcek. Této možnosti se stěžovatel vlastní vinou zbavil, když na výzvu správce daně včas nereagoval.

[35] Nejvyšší správní soud nesdílí ani názor stěžovatele, že se krajský soud vypořádal nepřezkoumatelně s námitkou nedostatečného seznámení stěžovatele s podklady pro vydání rozhodnutí, neboť námitka mířila proti postupu správce daně, nikoliv proti postupu žalovaného. Krajský soud reagoval na námitku stěžovatele přezkoumatelně a adekvátně. Stěžovatel sice tvrdil, že jej správce daně nesprávně seznámil se skutečnostmi rozhodnými pro stanovení daňové povinnosti, nicméně v žalobě z toho vyvozoval, že z tohoto důvodu jej měl s daňovou povinností před vydáním rozhodnutí seznámit právě žalovaný. Krajský soud se proto s žalobní námitkou vypořádal správně, když reagoval na to, zda byl postup žalovaného v souladu se zákonem. Kromě toho považuje Nejvyšší správní soud argumentaci stěžovatele napadající postup správce daně za zcela mylnou. Jestliže správce daně k výhodám pro stěžovatele nepřihlížel a neučinil je podkladem pro stanovení daně, nelze tvrdit, že seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí bylo nedostatečné, protože stěžovatele neseznámilo s žádnými výhodami. Smysl seznámení s podklady (resp. s pomůckami, dle nichž má být daň stanovena) spočívá v tom, že správce daně obeznámí daňový subjekt se skutečnostmi, z nichž při rozhodování vychází. Je z povahy věci vyloučeno seznámit jej se skutečnostmi a podklady, které správce daně nezohledňuje a v rozhodnutí z nich vůbec nevychází, byť by z nich správně vycházet měl. V takovém případě se může jednat o jiný druh pochybení, nikoliv však o nesprávné seznámení s podklady pro vydání rozhodnutí. Naopak daňový subjekt musí být seznámen jen s relevantními podklady právě proto, aby mohl odpovídajícím způsobem reagovat a případně správce daně upozornit, že některé podklady ve spise chybí (případně jsou v něm obsaženy a správní orgán je nezohlednil), ačkoliv je třeba z nich správně vycházet. Za dané situace, kdy při seznámení s pomůckami a s předpokládanou daňovou povinností bylo zjevné, že správce daně nezohlednil žádnou daň na vstupu a přihlížel jen ke shromážděným dokladům na uskutečněná zdanitelná plnění, bylo na stěžovateli, aby náležitým způsobem reagoval. Ten však zůstal nečinným a ke stanovenému jednání se správcem daně se nedostavil.

[36] Konečně neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou ani námitku týkající se povinnosti žalovaného postupovat podle § 116 odst. 3 daňového řádu. Naopak se

ztotožňuje s krajským soudem, že podle dikce zákona je odvolací orgán oprávněn využít této možnosti a věc vrátit správci daně k postupu podle § 113 odst. 1 daňového řádu, nicméně není povinen tak učinit a nelze mu vytýkat, pokud o podaném odvolání rozhodne sám (dle zákona odvolací orgán může věc vrátit správci daně, jinak o odvolání rozhodne sám). Nevyužije-li odvolací orgán tohoto postupu, byť by byly splněny podmínky pro autoremeduru, není tím porušeno právo daňového subjektu na dvojinstanční řízení, neboť to spočívá právě v možnosti, aby druhostupňový správní orgán napravit vady napadeného rozhodnutí a o věci sám rozhodl. Dle komentářové literatury je navíc využití oprávnění podle § 116 odst. 3 daňového řádu odvolacím orgánem na místě především v situaci, kdy si správce daně po předložení věci odvolacímu orgánu sám uvědomí svou chybu a má zájem ji napravit. Nucení k tomuto postupu by bylo neefektivní a odporovalo by smyslu institutu autoremedury (viz Lichnovský, O.; Ondříšek R., a kol.: *Daňový řád. Komentář*. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, 938 s. k § 116). V daném případě správce daně neprojevil vůli sám svá pochybení napravit. Stěžovatel ani neuvádí, z čeho dovozuje, že § 116 odst. 3 daňového řádu stanoví povinnost odvolacího orgánu vrátit věc správci daně k provedení autoremedury, ani netvrdí, jaký konkrétní vliv by postup žalovaného měl na napadená rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 26. července 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu