



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **P. O.**, zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2019, č. j. 23309/19/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 12. 2021, č. j. 16 Af 8/2019-56,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2014, č. j. 943812/14/2501-24802-507825. Tímto dodatečným platebním výměrem 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 § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob (dále jen „daň“) za zdaňovací období roku 2010 ve výši 1 276 455 Kč a stanovil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené daně podle ve výši 255 291 Kč. Změna provedená napadeným rozhodnutím spočívala v nahrazení výroku platebního výměru tak, že žalobci se podle zákona o daních z příjmů a v souladu s § 98, § 143 a § 147 daňového řádu doměřuje za zdaňovací období roku 2010 daň podle pomůcek ve výši 429 255 Kč a současně se mu

ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 85 851 Kč; následuje výpočet daně a platební údaje.

[2] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem č. j. 16 Af 8/2019-56 (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu proti napadenému rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že došlo k prekluzi daňové povinnosti z toho důvodu, že rozhodnutí o odvolání žalovaného, která byla následně zrušena soudem (žalovaný ve věci rozhodoval v předchozím řízení již dvakrát, přičemž obě předchozí rozhodnutí žalovaného byla krajským soudem pro nepřezkoumatelnost zrušena), nebyla schopna vyvolat prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že zruší-li soud takové rozhodnutí o odvolání, jehož oznámením byla prodloužena lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu, a vrátí-li věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, nadále platí, že lhůta pro stanovení daně byla řádně prodloužena. Je však třeba, aby zrušené rozhodnutí nebylo úkonem toliko formálním, účelově vydaným čistě (nebo převážně) za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. V projednávané věci žalobce netvrdil, že by zrušená rozhodnutí žalovaného byla vydána čistě nebo převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně, a ani krajský soud nic takového z obsahu správního spisu nezjistil, a proto uzavřel, že obě krajským soudem zrušená rozhodnutí žalovaného měla účinky zamýšlené v § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu.

[4] Krajský soud dále kvitoval postup žalovaného, kterým došlo ke změně způsobu stanovení daně žalobci z dokazování na pomůcky. Soud uvedl, že žalobce závěry správce daně, že neprokázal v drtivé většině případů daňovou účinnost nákladů uplatněných k úpravě základu daně, nijak relevantně nezpochybnil. Soud vycházel proto z toho, že žalobce skutečně nesplnil svou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností, první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek tak byla splněna. Za situace, kdy daňovými orgány zpochybněné náklady dosahovaly 92,23 % celkových žalobcem uplatněných nákladů (resp. 91,43 %, pokud by výpovědi žalobcem navržených svědků prokázaly jím tvrzené skutečnosti, což se však nestalo, a proto ani není pravda, že by v této souvislosti žalovaný nějaké náklady na základě výpovědi svědků uznal), soud přisvědčil úvaze žalovaného, že v důsledku zmíněného porušení povinností při dokazování ze strany žalobce nebylo možné stanovit daň dokazováním. Správce daně i žalovaný totiž sice akceptovali žalobcem vykázané příjmy, pro jejichž dosažení musely být zcela logicky vynaloženy výdaje, jejich skutečná výše však nebyla prokázána.

[5] Krajský soud uvedl, že sám žalobce navrhoval v průběhu daňového řízení, aby výše daňově účinných nákladů byla stanovena paušální částkou podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů, je proto absurdní, pokud brojí proti postupu žalovaného, který tomuto návrhu vyhověl, a stanovil tak daňovou povinnost žalobci výrazně nižší, než jak mu byla stanovena správcem daně. Poukazoval-li žalobce na to, že některé jeho výdaje (náklady) správce daně akceptoval, soud tomu oponoval názorem, že se jednalo jen o malou část z celkových žalobcem uplatněných výdajů. Ztotožnil se proto se žalovaným v tom, že za situace, kdy byla daň stanovena podle pomůcek tak, že byly výdaje akceptovány ve výši 60 % příjmů, je polemika stran konkrétních výdajů irelevantní.

pokračování

[6] Soud také nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti z důvodu, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu vysloveným při zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného. Krajský soud uvedl, že změna ve způsobu stanovení daně (nově podle pomůcek) měla zásadní vliv na odůvodnění napadeného rozhodnutí, ze kterého muselo být především zřejmé to, že byly splněny podmínky pro tento způsob stanovení daně, jaké byly zvoleny pomůcky a jak byla výsledná daň vypočtena. Všechny tyto informace byly v napadeném rozhodnutí obsaženy, a proto je soud shledal plně přezkoumatelným. Skutečnost, že žalovaný nově stanovil daň podle pomůcek, podle názoru soudu do značné míry relativizovala závěry jeho předchozích rozsudků upozorňujících na nepřezkoumatelnost prvního a druhého rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce v dané věci. Způsob, jakým se žalovaný vypořádal se závazným právním názorem vysloveným v rozsudku, proto soud shledal dostatečným, přijatelným a plně odpovídajícím tomu, že žalovaný nově stanovil daň podle pomůcek.

[7] Krajský soud nepřisvědčil ani názoru žalobce, že napadené rozhodnutí žalovaného trpí vnitřními rozpory. Domnělé rozpory a protiklady totiž podle názoru soudu vznikly tím, že žalobce vytrhl některé závěry žalovaného z celkového kontextu napadeného rozhodnutí. Soud zdůraznil, že při čtení napadeného rozhodnutí je třeba mít neustále na paměti, že žalovaný stanovil daň podle pomůcek a že následně – veden požadavky krajského soudu vyslovenými v jeho předchozích rozsudcích – podrobně vypořádal jednotlivé odvolací námitky, které se však převážně týkaly původního stanovení daně dokazováním. V tomto postupu žalovaného nespatriil krajský soud žalobcem tvrzený logický rozpor, a proto ani nebylo třeba, aby žalovaný tento domnělý rozpor jakkoli vysvětloval nad rámec toho, že sám srozumitelně uvedl, že stanovil daň podle pomůcek, a že se následně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí podle soudu neplynulo, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, resp. že daň měla být stanovena dokazováním, jak v rozporu se svým vlastním požadavkem na zohlednění výdajového paušálu podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů tvrdil žalobce.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v rozhodném znění (dále jen „s. ř. s.“) a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Argumentace stěžovatele je v podstatě totožná jako v žalobě proti napadenému rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel tak uvádí, že zákonodárce neměl na mysli, aby u rozhodnutí odvolacího orgánu, u kterého soud dospěje k závěru, že je nepřezkoumatelné, a proto nemůže o žalobních námitkách rozhodnout, došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok. Podle stěžovatele rozhodnutí, které je soudem zrušeno z důvodu nepřezkoumatelnosti, nevyžaduje prodloužení prekluzivní lhůty o jeden rok, ve které by odvolací orgán vydal rozhodnutí přezkoumatelné. V takovém případě by se stěžovateli jevila roční lhůta jako lhůta „luxusní“, umožňující spíše nečinnost než činnost odvolacího orgánu, postrádající procesní opodstatněnost pro vydání rozhodnutí soudně přezkoumatelného. Stěžovatel tak zopakoval, že vydání rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce, která byla následně zrušena krajským soudem pro nepřezkoumatelnost, neměla

prodlužovat lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, a mělo tak dojít k prekluzi práva stanovit žalobci za zdaňovací období 2010 daň.

[10] Stěžovatel dále nesouhlasí s právním závěrem krajského soudu, že stanovením daně podle pomůcek žalovaný relativizoval závěry předcházejících rozsudků upozorňujících na nepřezkoumatelnost obou rozhodnutí a tím se dostatečně a přijatelně vypořádal se závazným právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 15 Af 62/2017-52. Stěžovatel tvrdí, že tento závěr je právně nesprávný, neboť procesní vada spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je relativizována tím, že žalovaný stanovuje žalobci daňovou povinnost podle pomůcek, místo toho, aby řádně své rozhodnutí zdůvodnil, byv k tomu zavázán právním názorem soudu.

[11] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že uváděné vnitřní rozpory a protiklady jsou domnělé, vytržené z celkového kontextu napadeného rozhodnutí. Krajský soud nespatřuje logický rozpor v tom, že na straně jedné byla stanovena daň podle pomůcek, na straně druhé se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami směřujícími proti stanovení daně dokazováním. Stěžovatel tvrdí (shodně jako v žalobě), že logický rozpor existuje, pokud na straně jedné je podle části odůvodnění (bod 88 až 212 napadeného rozhodnutí) stanovení daně dokazováním zcela bez vady, v souladu s daňovým řádem, a na straně druhé podle bodu 62 až 87 napadeného rozhodnutí nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto žalovaný přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek (srov. § 98 odst. 1 daňového řádu). Jedná se o zjevný právní i logický rozpor, neboť obojí je nemožné, vzájemně se vylučující.

[12] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil se závěry krajského soudu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[15] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že kasační námitky stěžovatele jsou ve značné míře obecné a argumentačně kopírují obsah žaloby proti napadenému rozhodnutí žalovaného, s nímž se již krajský soud vypořádal v napadeném rozsudku.

[16] Nejvyšší správní soud přitom připomíná, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, obdobně též rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené (srov.

pokračování

např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).

[17] Pokud tedy stěžovatel namítá, že vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2015, č. j. 12540/15/5200-10422-702767, a ze dne 13. 3. 2017, č. j. 10982/17/5200-10422-702767, nemělo mít za následek prodloužení prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu, Nejvyšší správní soud uvádí, že s touto námitkou se již krajský soud podrobně vypořádal v bodech 19 až 23 napadeného rozsudku. V nich krajský soud uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu vydání rozhodnutí odvolacím orgánem má za následek prodloužení lhůty pro stanovení daně podle § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu i tehdy, bylo-li toto rozhodnutí zrušeno soudy ve správním soudnictví, ledaže by bylo rozhodnutí odvolacího orgánu vydáno jako formální úkon čistě či převážně za účelem prodloužení lhůty pro stanovení daně. Krajský soud přitom uvedl, že žalobce v řízení před krajským soudem nenamítal, že by rozhodnutí žalovaného byla takovým formálním úkonem, a ani krajský soud ze správního spisu neshledal, že by tato motivace z žalovaného z napadených rozhodnutí vyplývala. Nejvyšší správní soud se se závěry krajského soudu zcela ztotožňuje. Nadto stěžovatel argumentaci krajského soudu v kasační stížnosti vůbec nerozporuje, pouze opakuje to, co již bylo uvedeno v žalobě proti napadenému rozhodnutí. Tato kasační námitka tak ani nezpochybnuje rozhodovací důvody krajského soudu, a Nejvyšší správní soud ji vyhodnotil jako nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírá o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 s. ř. s. (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 5. 2020, č. j. 9 Azs 101/2020-17, body 11 a 12).

[18] Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného a námitka vnitřních rozporů rozhodnutí žalovaného spolu věcně souvisí, neboť stěžovatel jednak považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné proto, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem krajského soudu v předchozím zrušujícím rozsudku, a zároveň vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí žalovaného je také důvodem pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[19] Stěžovatel k tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pouze uvádí, že žalovaný relativizoval předchozí nepřezkoumatelnost svých rozhodnutí tím, že namísto stanovení daně dokazováním dospěl k závěru o nezbytnosti stanovit daň stěžovateli podle pomůcek. Krajský soud se přitom opět vyčerpávajícím způsobem zabýval v bodech 24 až 31 tím, zda byly splněny předpoklady pro stanovení daně stěžovateli podle pomůcek, a dospěl k závěru, že tak žalovaný učinil zcela správně. Krajský soud následně v napadeném rozsudku uvedl, že s ohledem na změnu způsobu stanovení daně došlo i ke změně nároků na odůvodnění napadeného rozhodnutí, z něhož mělo být primárně zjevné, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek – této povinnosti podle krajského soudu žalovaný dostal. V první řadě je potřeba uvést, že stěžovatel v kasační stížnosti vůbec nezpochybnuje závěry krajského soudu, že žalovaný zcela správně přistoupil ke stanovení daně stěžovateli pomůckami. Stejně tak stěžovatel neuvádí, v čem je nesprávný závěr krajského soudu, že s ohledem na změnu způsobu stanovení daně musel přezkoumat krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného prizmatem jiných nároků než v případě, že by byla stěžovateli daň stanovena dokazováním. Nejvyššímu správnímu soudu tak opět

nezbývá než se se závěry krajského soudu ztotožnit a námitku stěžovatele shledat nedůvodnou.

[20] Konečně k námitce tvrzených vnitřních rozporů rozhodnutí žalovaného se krajský soud vyjádřil v bodech 35 až 38 napadeného rozsudku. Stěžovatel opět konkrétní argumentaci krajského soudu k jednotlivým tvrzeným rozporům vůbec neuvádí. Krajský soud se vypořádal s argumentací stěžovatele zcela dostatečně a s tímto odůvodněním se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Nad rámec uvedeného postačí uvést, že argumentace stěžovatele se míjí s obsahem napadeného rozhodnutí žalovaného. V bodech 88 až 212 napadeného rozhodnutí totiž žalovaný neuvedl, že stanovení daně dokazováním bylo bez chyby, ale že samotný proces dokazování před správcem daně netrpěl procesními vadami, jinými slovy že správce daně i žalovaný provedli veškeré důkazy, které mohly relevantním způsobem přispět ke zjištění skutkového stavu, řádně je vyhodnotili a neprovedení zbylých důkazů řádně odůvodnili.

[21] To však v žádném případě nevyklučuje možnost, aby žalovaný dospěl k závěru, že i přes řádný proces dokazování bylo shledáno, že dokazováním daň spolehlivě stanovit nelze a že je nezbytné stanovit daň podle pomůcek. Tak tomu bylo i v nyní projednávané věci. Ostatně kdyby se k procesu dokazování vůbec nepřihlíželo, nemohl by žalovaný přezkoumatelně odůvodnit přechod na stanovení daně pomůckami nikdy; stejně tak by nemohl použít nezpochybněné důkazní prostředky jako pomůcky, jak mu umožňuje § 98 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Nad rámec toho, že stěžovatel argumentačně vůbec nereaguje na obsah rozsudku krajského soudu, kterým došlo k vypořádání jeho námitek vnitřního rozporu napadeného rozhodnutí žalovaného, se tak navíc argumentace stěžovatele míjí s obsahem napadeného rozhodnutí žalovaného – ten pouze v části rozhodnutí, s ohledem na vázanost právním názorem krajského soudu v předchozím rozsudku, vypořádal námitky nedostatků procesu dokazování v daňovém řízení, které neshledal, a v druhé části na základě výsledku procesu dokazování dospěl k závěru, že je nezbytné stanovit daň stěžovateli podle pomůcek, neboť nebylo spolehlivě možné stanovit daň dokazováním. Námitka stěžovatele je proto rovněž nedůvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a s ohledem na to ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty poslední zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 29. března 2023

pokračování

2 Afs 1/2022 - 42

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu