



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Ing. Karel Kuna**, se sídlem Velké Hamry 393, Ústí nad Orlicí, insolvenční správce P. K., zast. 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 13. 1. 2020, č. j. 570/20/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 10. 2022, č. j. 6 Af 14/2020-69,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) doměřil celkem 31 dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 18. 12. 2018 a 19. 12. 2018 P. K. na základě dokazování daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016 a uložil mu povinnost uhradit penále. Žalobce se proti všem platebním výměrům odvolal. V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný dodatečné platební výměry změnil tak, že daň z přidané hodnoty doměřil na základě pomůcek, jak plyne z jeho odůvodnění.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Neshledal, že by rozhodnutí žalovaného bylo nepřezkoumatelné proto, že žalovaný ve výroku neuvedl, že stanovil daň podle pomůcek, jak požaduje § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný sice pochybil, pokud ve výroku neuvedl informaci o stanovení daně podle pomůcek, z odůvodnění rozhodnutí však způsob stanovení daně jednoznačně vyplýval. O tom, že daň bude stanovena podle pomůcek, byl žalobce nadto informován ještě před vydáním rozhodnutí ve výzvě podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jednalo se proto pouze o opomenutí žalovaného, které nevedlo k tomu, že by žalobce nevěděl, že daň byla stanovena podle pomůcek. Žalobce tudíž nebyl zkrácen na svých právech.

[3] Městský soud dále neshledal nezákonným, že v daňovém řízení činil některé úkony a hodnocení důkazů také Finanční úřad pro Pardubický kraj, a nikoliv pouze správce daně. Finanční úřad pro Pardubický kraj byl totiž oprávněn provést vůči žalobci daňovou kontrolu jako dožádaný orgán podle § 8 odst. 2 ve spojení s § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), a správce daně byl oprávněn převzít závěry daňové kontroly do svých rozhodnutí. Žalovaný byl rovněž oprávněn k dožádání na základě § 17 odst. 1 daňového řádu, přičemž je žádoucí, aby doplnění řízení provedlo s ohledem na zásadu hospodárnosti pracoviště, které provádělo daňovou kontrolu, tedy Finanční úřad pro Pardubický kraj. Daň byla následně stanovena místně příslušným správcem daně. Námitka týkající se hodnocení důkazů byla irelevantní s ohledem na to, že daň byla stanovena podle pomůcek. Daňové orgány proto neporušily žalobcovo právo na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“).

II. Obsah kasační stížnosti žalobce a vyjádření žalovaného

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhl jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Městský soud nesprávně posoudil námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro absenci odkazu na § 98 daňového řádu ve výroku rozhodnutí. Je-li daň stanovena podle pomůcek, musí být tento způsob, resp. § 98 daňového řádu, vždy uveden ve výroku rozhodnutí. Výrok rozhodnutí žalovaného tudíž neměl oporu v zákoně. Městský soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 12. 5. 2022, č. j. 10 Af 4/2021-55, v němž dospěl k závěru, že neuvedení § 98 daňového řádu ve výroku rozhodnutí bylo zřejmou nesprávností, která byla následně opravena podle § 104 daňového řádu. Proti tomuto rozsudku stěžovatel rovněž podal kasační stížnost, [pozn. soudu: ta je vedena u Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) pod sp. zn. 9 Afs 91/2022], neboť má za to, že žalovaný nemá pravomoc postupem podle § 104 daňového řádu opravit rozhodnutí správce daně, která nevyhotovil a která byla vydána na základě dokazování, nikoliv podle pomůcek.

[6] Závěr městského soudu, že správce daně mohl vycházet z hodnocení důkazů provedeného Finančním úřadem pro Pardubický kraj, mívá podstatu žalobní námitky, podle níž nebylo respektováno stěžovatelovo právo na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny. Z něj vyplývá, že důkazy hodnotí ten, kdo rozhoduje ve věci samé, přičemž tato

pokračování

pravomoc je nepřenositelná a nedělitelná. Tvrzení městského soudu, že hodnocení důkazů *de facto* provedl až žalovaný, který nicméně dospěl k závěru, že dokazováním daň stanovit nelze, svědčí o tom, že dodatečné platební výběry byly vydány, aniž by bylo provedeno hodnocení důkazů, a proto jsou nezákonné. Stěžovatel v důsledku toho, že důkazy hodnotil nikoliv správce daně, ale Finanční úřad pro Pardubický kraj, nemohl splnit svou důkazní povinnost. Porušení práva na spravedlivý proces nelze zhojit ani tím, že stěžovatel mohl podat odvolání.

[7] Zpráva o daňové kontrole Finančního úřadu pro Pardubický kraj obsahuje tvrzení a závěry, jež mu nepřísluší, neboť pravomoc stanovit daň vůči stěžovateli má pouze správce daně. Z tohoto důvodu stěžovatel odepřel podepsat zprávu o daňové kontrole. Městský soud tuto námitku dezinterpretoval. Protože dal zapravdu stěžovateli v tom, že pravomoc ke stanovení daně měl správce daně, měl zároveň konstatovat, že odepření podpisu bylo s ohledem na uvedené důvody na místě. Městský soud nadto na věc nesprávně aplikoval rozsudky Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 31. 10. 2018, č. j. 52 Af 19/2018-70, a NSS ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 270/2018-34.

[8] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry městského soudu vztahujícími se k neuvedení informace o stanovení daně podle pomůcek ve výroku rozhodnutí. Městský soud rovněž náležitě vypořádal otázku hodnocení důkazů Finančním úřadem pro Pardubický kraj, k totožným závěrům dospěl i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Stěžovatelova argumentace zcela popírá smysl a účel § 10 odst. 4 a § 8 odst. 2 zákona o finanční správě.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] V první kasační námitce stěžovatel brojí proti závěru městského soudu, že neuvedení § 98 odst. 1 daňového řádu ve výroku rozhodnutí žalovaného nemělo vliv na jeho zákonnost. Podle tohoto ustanovení platí: *Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[12] NSS se smyslem povinnosti uvést ve výroku rozhodnutí, že daň je stanovena podle pomůcek, zabýval v rozsudku ze dne 12. 6. 2018, č. j. 9 Afs 69/2017-75, č. 3758/2018 Sb. NSS, v němž uvedl: *„Důvod požadavku na vyjádření toho, že došlo k použití pomůcek, již ve výroku rozhodnutí, stanovený v § 98 odst. 1 daňového řádu, je zjevně ten, že jde o odchylku od standardního stanovení daně. Tato skutečnost má také vliv na rozsah přezkumu prováděný odvolacím orgánem proti rozhodnutí o stanovení daně (§ 114 odst. 4 daňového řádu) a na*

nemožnost podat dodatečné daňové příznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň (§ 141 odst. 3 daňového řádu). Tento způsob stanovení daně má tedy bezprostřední vliv na práva a povinnosti daňového subjektu oproti stavu, kdy byla daň stanovena na základě dokazování nebo pouze na základě tvrzení daňového subjektu. [...] Požadavek na výrok obsahující informaci o použití pomůcek uvedený v § 98 odst. 1 daňového řádu má tedy význam, neboť jednak informuje daňový subjekt o odchýlení se správce daně od standardního způsobu zjištění daně, tak i o omezení jeho dalších práv oproti běžnému vyměření daně.“

[13] NSS s ohledem na výše uvedené souhlasí s městským soudem, že žalovaný pochybil, pokud přímo ve výroku rozhodnutí neuvedl, že daň byla stanovena podle pomůcek. Ve shodě s městským soudem má však za to, že toto pochybení v nyní projednávaném případě nijak nezasáhlo do stěžovatelových práv, a proto nemůže být důvodem pro zrušení rozhodnutí žalovaného. Stěžovatel byl totiž již před vydáním rozhodnutí vyrozuměn ve výzvě podle § 115 odst. 2 daňového řádu, doručené dne 3. 12. 2019, tedy měsíc před vydáním napadeného rozhodnutí o odvolání, že daň bude stanovena podle pomůcek. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného pak jednoznačně vyplývá, že daň byla stanovena podle pomůcek, přičemž to byl právě stěžovatel, který v odvolání požadoval, aby byla daň tímto způsobem stanovena. Protože se tak zároveň stalo až rozhodnutím v odvolacím řízení, nebyly tím bez jeho vědomí omezeny stěžovatelovy možnosti procesní obrany v odvolacím řízení, neboť v něm nebyly odvolací námítky omezeny způsobem, který předpokládá při stanovení daně podle pomůcek již v prvostupňovém rozhodnutí § 114 odst. 4 daňového řádu. Krom toho nebyl ani následně nijak omezen v uplatnění odpovídajících námitek v žalobě proti rozhodnutí žalovaného.

[14] Podstatnou část této námítky stěžovatel nicméně směřoval proti rozsudku městského soudu č. j. 10 Af 4/2021-55, v němž se městský soud zabýval právě možností chybějící odkaz na § 98 daňového řádu doplnit postupem podle § 104 daňového řádu. Otázka, zda neuvedení ve výroku rozhodnutí žalovaného, že daň byla stanovena podle pomůcek, bylo zjevnou nesprávností, kterou lze doplnit podle § 104 daňového řádu, však není pro nyní projednávaný případ podstatná. V tomto řízení je předmětem přezkumu rozhodnutí žalovaného, v jehož výroku zmíněná informace chybí. Tato otázka je podstatná pro řízení, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí žalovaného vydané podle § 104 daňového řádu, které je vedeno pod sp. zn. 9 Afs 91/2022 a NSS v něm přezkoumává rozsudek městského soudu č. j. 10 Af 4/2021-55.

[15] Ve zbytku kasačních námitek stěžovatel brojí proti tomu, že daňovou kontrolu a s ní spojené dokazování neprováděl správce daně, ale Finanční úřad pro Pardubický kraj. K tomu NSS v první řadě podotýká, že stěžovatel setrval namítá nezákonný postup při dokazování v řízení před správcem daně, přestože daň nebyla v důsledku vydání rozhodnutí žalovaného stanovena dokazováním, ale podle pomůcek. Jeho argumentace se proto do značné míry míjí s napadeným rozhodnutím.

[16] K stěžovatelovým námitkám NSS přesto uvádí následující. Podle § 8 odst. 2 věty druhé zákona o finanční správě [f]inanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. Podle § 10 odst. 4 téhož zákona se vybranou působností rozumí provádění a) vyhledávací činnosti při správě daní, nebo b) postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Právomoc místně příslušného

pokračování

správce daně dožádat jiného správce daně o provedení úkonů nebo dílčích řízení je zakotvena v § 17 odst. 1 daňového řádu.

[17] Zákonností daňové kontroly prováděné dožádaným správcem daně se NSS zabýval v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 269/2017-34, č. 3690/2018 Sb. NSS, v němž uvedl: „*Novelou zákona o finanční správě zákonodárce zavedl nový okruh věcné působnosti (vybranou působnost), kterou finanční úřady vykonávají na celém území ČR. Vybranou působnost tedy může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv finanční úřad jako správní orgán s celostátní působností. Mezi vybranou působnost patří mj. i daňová kontrola, kterou se žalovaný pokoušel u stěžovatelky zahájit. [...]*

Vybraná působnost je zvláštním institutem upraveným pouze v zákoně o finanční správě. Ten řeší jak obsah vybrané působnosti (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě), tak příslušnost orgánů, které vybranou působnost vykonávají (§ 8 odst. 2 zákona o finanční správě). S ohledem na komplexní úpravu vybrané působnosti jako zvláštního institutu je na pravidla obsažená v zákoně o finanční správě nutné nahlížet jako na lex specialis k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. Pravidla místní příslušnosti v daňovém řádu se proto aplikují pouze na obecnou působnost finančních úřadů (§ 10 odst. 1 a 2 o finanční správě), nikoliv na jejich působnost vybranou (§ 10 odst. 4 zákona o finanční správě). Vztahu speciality zákona o finanční správě k daňovému řádu v daném případě odpovídá i skutečnost, že zatímco daňový řád obsahuje obecná pravidla pro určení příslušnosti všech správců daně, úprava vybrané působnosti v zákoně o finanční správě se vztahuje pouze na finanční úřady, tedy kategorii užší.“ (obdobně viz např. rozsudky NSS ze dne 2. 7. 2018, č. j. 5 Afs 217/2017-28; či ze dne 7. 3. 2023, č. j. 5 Afs 352/2020-52)

[18] Bylo tudíž v souladu se zákonem, provedl-li daňovou kontrolu dožádaný Finanční úřad pro Pardubický kraj, a následně o doměření daně podle § 10 odst. 1 zákona o finanční správě rozhodl správce daně (rozsudek NSS ze dne 10. 8. 2021, č. j. 1 Afs 141/2021-32). To ostatně NSS stěžovateli vysvětlil již v rozsudku ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 270/2018-34, týkajícím se téže daňové kontroly, z níž vyplynuly nyníější dodatečné platební výměry. Na tento rozsudek městský soud odkázal, a to nikoli nepřiléhavě, jak tvrdí stěžovatel. NSS již zde uvedl, že Finanční úřad pro Pardubický kraj, tedy žalovaný v daném řízení, „*mohl v rámci vybrané působnosti zahájit u stěžovatele daňovou kontrolu, přestože není místně příslušným správcem daně podle daňového řádu. Postupoval totiž v souladu se zákonem o finanční správě a nedopustil se (ani stěžovatel to netvrdil) žádného vybočení ze zákonných mezí při provádění daňové kontroly. NSS proto souhlasí s krajským soudem, který neshledal nezákonný zásah do stěžovatelových práv.“* Městský soud vycházel rovněž ze závěrů rozsudku NSS č. j. 10 Afs 269/2017-34. Stěžovatel však v kasační stížnosti uvedené závěry nijak nereflektuje a setrvale pouze opakuje totožné argumenty.

[19] NSS zároveň nesouhlasí s argumentem stěžovatele, že tímto postupem bylo zasaženo do jeho práva na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1 Listiny. Z tohoto práva totiž nevyplývá, že by důkazy musel hodnotit tentýž správní orgán, který vydává správní rozhodnutí, stěžovatel ostatně ani neuvádí, z jakého zdroje svůj argument čerpá. Takový postup totiž není vyloučen ani v řízení před soudy, viz např. § 122 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů.

[20] Z hlediska procesních práv stěžovatele je naopak podstatné, zda mu nebylo postupem daňových orgánů znemožněno splnit svou povinnost tvrzení a důkazní a vyjádřit se k důkazům provedeným dožádaným správcem daně. Stěžovatel nicméně v tomto ohledu pouze obecně namítá, že nemohl splnit svou důkazní povinnost, protože důkazy nehodnotil správce daně, ale Finanční úřad pro Pardubický kraj. Na to NSS obdobně obecně odpovídá (k tomu viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS), že tuto zcela obecnou námitku neshledal důvodnou, neboť z daňového spisu zjistil, že tuto možnost měl stěžovatel v rámci daňové kontroly u Finančního úřadu pro Pardubický kraj, kde byla prováděna v souladu se zákonem, a rovněž ji využil (viz např. vyjádření ke kontrolnímu zjištění ze dne 6. 11. 2018, č. j. 1705776/18/2801-60563-606922). Stěžovatelova procesní práva proto nebyla při daňové kontrole prováděné Finančním úřadem pro Pardubický kraj omezena. V souladu se zákonem je také to, že Finanční úřad pro Pardubický kraj ve zprávě o daňové kontrole hodnotil, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně dokazováním či podle pomůcek; jednalo se nadto o výslovnou reakci na stěžovatelovo vyjádření ke kontrolnímu zjištění [§ 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu].

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[22] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. května 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu