



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **O. M.**, zastoupený advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, Vyšný 157, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2017, čj. 53174/17/5200-10422-711138, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 10. 2019, čj. 22 Af 5/2018-75,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 10. 2019, čj. 22 Af 5/2018-75, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2017, čj. 53174/17/5200-10422-711138, **se ruší a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **28 570 Kč** do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně, advokátky JUDr. Mileny Novákové.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Tehdejší Finanční úřad v Kopřivnici rozhodnutím ze dne 12. 4. 2011 částečně vyhověl odvolání žalobce proti platebnímu výměru, jímž mu byla za použití pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007. Proti tomuto rozhodnutí žalobce opět podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2017 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil; učinil tak po předchozích rušících rozsudcích Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 2. 2014 a 24. 11. 2016 (NSS rozsudkem ze dne 21. 3. 2018, čj. 3 Afs 36/2017-85, zamítl kasační stížnost žalovaného proti druhému rušícímu rozsudku

krajského soudu). Proti rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou krajský soud dne 30. 10. 2019 zamítl.

2. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[2] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. **Stěžovatel se v kasační stížnosti** nejprve obsáhle zabýval otázkou prekluze lhůty pro vyměření daně. Má za to, že navzdory předchozí judikatuře NSS již uplynula subjektivní i objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně, neboť desetiletá lhůta uvedená v § 148 odst. 5 daňového řádu je maximální a nepřekročitelná. Podle jeho přesvědčení nebyla ani řádně zahájena daňová kontrola, jelikož ze správního spisu není patrné, že existovala oprávněná fyzická osoba, která měla pověření jednat jménem státu. Stěžovatel je proto přesvědčen, že subjektivní prekluzivní lhůta uplynula ke dni 31. 12. 2011. Argumentuje rovněž tím, že běh a délka lhůty se podle § 264 odst. 4 daňového řádu posuzuje podle „*nového práva*“.

[3] Dále namítl, že napadené rozhodnutí vydal k tomu nepřislušný správní orgán a že nebylo namíste stanovit daň podle pomůcek, nýbrž prostřednictvím dokazování. Žalovaný přitom nepřipustně přenesl na stěžovatele své vlastní důkazní břemeno. V souvislosti s užitím pomůcek stěžovatel rovněž namítl samotnou výši vyměřené daně, neboť správce daně srovnával „*nesrovnatelné subjekty*“, přičemž stěžovateli nebylo umožněno nahlédnout do vyhledávací části spisu za účelem kvalifikované polemiky k výběru srovnávaných subjektů. Žalovaný měl zároveň přihlídnout i k odpočitatelným položkám, resp. slevám, popř. vyzvat stěžovatele k jejich uplatnění.

[4] **Žalovaný ve vyjádření** ke kasační stížnosti v otázce prekluze odkázal na závěry uvedené v rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85, kterými je NSS v nyní posuzované věci vázán. Vyslovil se též k možnosti prodloužení lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Uvedl, že lhůtu podle uvedeného ustanovení nelze prodloužit, proto řízení o žádosti zastavil. Dodal, že s marným uplynutím propadné lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu není spojen žádný fatální důsledek pro daňový subjekt, jenž může i nadále doplňovat svou argumentaci a vyjadřovat se ke zjištěným skutečnostem. Odvolací orgán je povinen se těmito reakcemi zabývat. Námitka absence pověření oprávněné úřední osoby k zahájení daňové kontroly byla podle žalovaného uplatněna opožděně, zároveň je nedůvodná.

[5] **Stěžovatel v replice** reagoval na závěry žalovaného k možnosti prodloužení lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nesdílí názor žalovaného, že tato lhůta je prekluzivní a nelze prodloužit. Stěžovatel trvá na tom, že v důsledku chybného názoru žalovaného byla významně zkrácena jeho práva. K otázce uplynutí prekluzivní lhůty navrhl, aby se NSS obrátil na svůj rozšířený senát.

3. Přerušování řízení z důvodu vyčkání na rozhodnutí rozšířeného senátu

[6] NSS přerušil řízení o kasační stížnosti usnesením ze dne 9. 5. 2022, neboť zjistil, že devátý senát tohoto soudu předložil rozšířenému senátu k posouzení otázku ohledně běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně, která se týká i nyní projednávané věci.

[7] Rozšířený senát rozhodl o předložené otázce rozsudkem ze dne 1. 11. 2023, čj. 9 Afs 95/2021-64, ve věci *Global Drink*, tak, že „*pokud se v souvislosti se stanovením daně*

pokračování

vede před soudem ve správním soudnictví řízení, které bylo zahájeno po 31. 12. 2010, nestaví se lhůta pro stanovení daně podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V tom případě se však nestaví nejdelší možná lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu“.

[8] Odpadl tak důvod, pro který bylo řízení přerušeno, proto předseda desátého senátu usnesením ze dne 13. 11. 2023 rozhodl o tom, že se v řízení pokračuje, a dal účastníkům řízení prostor, aby se k rozhodnutí rozšířeného senátu vyjádřili. Ti svého práva ve stanovené lhůtě nevyužili.

[9] NSS podotýká, že ačkoliv v rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85, ve kterém rozhodoval o téže věci stěžovatele, dospěl k závěru, že desetiletá prekluzivní lhůta doposud neuplynula, může se (a zároveň musí) odchýlit od dříve vysloveného právního názoru, jestliže byl v mezidobí překonán judikaturou vysokých soudů (včetně rozšířeného senátu), kterou by musel respektovat i každý jiný senát NSS (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 7. 2008, čj. 9 Afs 59/2007-56).

4. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Kasační stížnost je důvodná.

4.1 Prekluze lhůty pro stanovení daně

[11] Stěžejní námitka stěžovatele spočívá v tom, že prekluzivní lhůta ke stanovení daně uplynula, a není již tak možné tuto daň platně stanovit. Nutno podotknout, že k prekluzi je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti vždy, jakmile tuto skutečnost zjistí, a to v kterémkoli stupni (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07). V případě uplynutí prekluzivní lhůty pak již zpravidla není dán prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné napadený rozsudek (a rovněž napadené správní rozhodnutí) bez dalšího zrušit.

[12] NSS se totožnou otázkou ve věci shodného stěžovatele (avšak ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 2005 a 2006) zabýval v rozsudku ze dne 7. 12. 2023, čj. 3 Afs 447/2019 - 81, který vydal v návaznosti na citovaný rozsudek rozšířeného senátu čj. 9 Afs 95/2021-64. V nynějším případě není důvod se odchýlit od závěrů v uvedených rozsudcích, proto je desátý senát uplatní i při posouzení této věci.

[13] Stěžovatel namítl, že **subjektivní prekluzivní lhůta** v jeho případě uplynula již dne 31. 12. 2011, neboť daňová kontrola nebyla řádně zahájena. Otázkou běhu subjektivní prekluzivní lhůty se rozšířený senát v rozsudku čj. 9 Afs 95/2021-64 nezabýval, a proto jsou nadále platné závěry uvedené v rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85, jimiž je kasační soud v nyní projednávané věci vázán. V tomto rozsudku přitom NSS konstatoval, že správce daně zahájil dne 20. 8. 2008 ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 daňovou kontrolu. V bodech [11-14] tohoto rozsudku NSS zrekapituloval běh lhůt během celého daňového řízení a navazujících soudních řízení, načež uzavřel, že subjektivní prekluzivní lhůta uplyne až 432 dnů od právní moci rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85. Ta nastala dne 28. 3. 2018. Žalovaný v této lhůtě napadené rozhodnutí vydal, tudíž nelze souhlasit s tím, že subjektivní prekluzivní lhůta v tu dobu již uplynula (shodně bod [16] rozsudku čj. 3 Afs 447/2019-81).

[14] Nyní NSS posoudí, zda v projednávané věci uplynula desetiletá **objektivní prekluzivní lhůta**, bude přitom reflektovat závěry rozšířeného senátu z rozsudku čj. 9 Afs 95/2021-64.

[15] Podle § 148 odst. 5 daňového řádu platí, že *lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku*.

[16] Podle § 41 s. ř. s. dále platí, že *stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona (důraz přidal NSS)*.

[17] Přechodné ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu uvádí, že *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*.

[18] Rozšířený senát v rozsudku čj. 9 Afs 95/2021-64 k povaze výše uvedeného přechodného ustanovení vyjádřil názor, že *„první věta intertemporálního pravidla v § 264 odst. 4 vychází z koncepce tzv. nepravé retroaktivity. Na ‚staré‘ právní vztahy se tak okamžikem účinnosti nové právní úpravy použijí nové právní normy, vznik těchto vztahů stejně jako práva z nich vzniklá před účinností nové úpravy se však řídí úpravou starou. Konkrétně, na lhůty pro vyměření daně, které počaly běžet podle předchozí právní úpravy a k okamžiku účinnosti nového daňového řádu (1. 1. 2011) stále běží, se od 1. 1. 2011 použijí pravidla o běhu a délce lhůt pro stanovení daně. (...) Použije-li se od 1. 1. 2011 na ‚starou‘ (tedy již před rokem 2011 běžící) prekluzivní lhůtu § 148 daňového řádu, nutně to obnáší též použití jeho odstavce 5 o nejdelší desetileté lhůtě pro stanovení daně“* (body [28-29]).

[19] Možnost stavení lhůty podle § 41 s. ř. s. je pak možné ve smyslu § 264 odst. 4 věty druhé daňového řádu aplikovat na lhůty rozběhlé před 1. 1. 2011. Z toho rozšířený senát vyvodil závěr, že *„byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána před 1. 1. 2011, uplatní se ještě úprava § 41 s. ř. s. (ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků), po celou dobu řízení o této žalobě (nebo o kasační stížnosti) se proto prekluzivní lhůta staví a tomu odpovídající doba se nepočítá do maximální desetileté lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. A naopak, byla-li žaloba (nebo kasační stížnost) podána 1. 1. 2011 či později, prekluzivní lhůta se nestaví podle § 41 s. ř. s., ale podle § 148 odst. 4 daňového řádu. V takovém případě však stavení lhůty neprodlužuje nejdelší možnou lhůtu pro stanovení daně podle § 148 odst. 5 daňového řádu“* (bod [31]).

pokračování

[20] Mezi účastníky řízení je přitom nesporné, že první žaloba týkající se vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 byla ke krajskému soudu podána teprve v roce 2012 a byla zaevidována pod sp. zn. 22 Af 3/2012, tedy až po nabytí účinnosti daňového řádu.

[21] Při respektování závěrů učiněných rozšířeným senátem v rozsudku čj. 9 Afs 95/2021-64 NSS konstatuje, že během soudních řízení zahájených až za účinnosti daňového řádu sice lhůta pro stanovení daně neběžela [§ 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu], toto stavení však nemělo vliv na uplynutí nejdelší možné lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. NSS proto uzavírá, že nejdelší desetiletá lhůta pro stanovení daně z příjmů uplynula po deseti letech od jejího prvního počátku (tj. od 31. 12. 2007), tedy dne 31. 12. 2017. Rozhodnutí žalovaného bylo vydáno dne 11. 12. 2017 a stěžovateli doručeno dne 20. 12. 2017, tedy ještě v době běhu nejdelší možné lhůty podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Stěžovatel proto má pravdu, že objektivní prekluzivní lhůta uplynula dne 31. 12. 2017, avšak již s ním nelze souhlasit v tom, že v době vydání rozhodnutí žalovaného bylo právo na vyměření daně pro zdaňovací období 2007 prekludováno. Tímto závěrem se nynější věc odlišuje od skutkového stavu v rozsudku čj. 3 Afs 447/2019 - 81, ve kterém NSS posuzoval lhůtu pro stanovení daně pro zdaňování období 2005 a 2006. Objektivní prekluzivní lhůta ve věci sp. zn. 3 Afs 447/2019 uplynula dne 31. 12. 2015, resp. 31. 12. 2016, rozhodnutí žalovaného však byla vydána až dne 8. 8. 2018, tj. po uplynutí objektivní prekluzivní lhůty.

[22] Krajský soud v napadeném rozsudku správně uzavřel, že v nyní posuzované věci objektivní prekluzivní lhůta dosud neuplynula, byť k tomuto závěru dospěl s ohledem na nyní již překonaný výklad běhu objektivní prekluzivní lhůty v bodu [15] rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85, jímž byl krajský soud vázán. Toto pochybení mu nelze právě s přihlédnutím k závaznosti závěrů předchozího rozsudku NSS v této věci vyčítat.

[23] Krajský soud pak rovněž správně odkázal stěžovatele na ustálenou judikaturu NSS, podle které může správní orgán ve správním řízení pokračovat a činit v něm úkony, i přestože by neběžela prekluzivní lhůta (zejm. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 9. 2012, čj. 8 Afs 29/2011 - 78, č. 2746/2013 Sb. NSS, body [15-16]), shodně též bod [27] rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85). Tomu přirozeně odpovídá i možnost daňového subjektu během této doby reagovat na procesní úkony správce daně. Podání daňového subjektu se tedy nestávají neúčinnými, jak dovozuje stěžovatel v bodě [160] kasační stížnosti.

[24] Otázku dopadu § 264 odst. 4 věty třetí daňového řádu na nyní projednávanou věc vyřešil NSS již v rozsudku čj. 3 Afs 36/2017-85 (bod [16]). V tomto případě byly lhůty staveny z důvodu řízení před soudy, tento důvod obsahovala již původní zákonná úprava (§ 41 s. ř. s.), nejedná se tak o právní skutečnost, která stavení běhu lhůty umožňuje nově, tzn. teprve na základě daňového řádu. Věta třetí uvedeného ustanovení proto na právě projednávanou věc nedopadá (srov. též rozsudek čj. 9 Afs 95/2021-64, body [13] a [36]).

[25] Stěžovatel k otázce prekluze dále namítl, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena, neboť úřední osobě jednající za správce daně k tomu chybělo pověření. NSS se shoduje se závěrem krajského soudu, že se jedná o samostatný žalobní bod, který stěžovatel vznesl po lhůtě pro podání správní žaloby, a tudíž podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. opožděně (bod [18] napadeného rozsudku). Stěžovatel v žalobě formuloval námitky týkající se uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně dostatečně konkrétně. Námitka ohledně

chybějícího pověření k zahájení daňové kontroly, vznesená až v replice ze dne 25. 10. 2019, je kvalitativně odlišná od otázky běhu prekluzivní lhůty, a nemůže tak být pouhým rozvinutím argumentace k této námitce již dříve uplatněné (srov. rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2015, čj. 7 As 279/2014 - 23, či ze dne 20. 7. 2011, čj. 1 Afs 41/2011 - 178, č. 2547/2012 Sb. NSS, body [31-34]).

[26] Stěžovatel v obsáhlé kasační stížnosti namítl řadu dalších námitek, které vznášel v různé podobě v podstatě již od podání první žaloby v roce 2012 u správního soudu. Jeho argumentace se zpravidla vyznačuje špatnou přehledností, nekonkrétností a nesrozumitelností. Ani nynější věc není výjimkou. NSS stěžovateli připomíná, že kvalita kasační stížnosti předurčuje kvalitu vypořádání námitek v ní obsažených. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, bod [32]). NSS předesílá, že v tomto duchu posoudil další stěžovatelovy námítky.

4.2 Věcná příslušnost žalovaného k vydání rozhodnutí

[27] Stěžovatel namítl, že rozhodnutí napadené žalobou vydal k tomu nepřislušný správní orgán. S účinností od 1. 1. 2013 byl zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, nahrazen zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, čímž se změnila původní soustava finančních orgánů a nově vzniklo Odvolací finanční ředitelství, tedy žalovaný. Podle stěžovatele se žalovaný nestal nadřízeným orgánem zaniklých finančních úřadů, a nemohl tak legálně vydat napadené rozhodnutí.

[28] Jak uvedl již stěžovatel, ke dni 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb. a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona o Finanční správě České republiky. Podle § 114 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky je žalovaný nejbližší nadřízeným finančním úřadům. Žalovaný tedy nepochybně byl věcně příslušný k vydání napadeného rozhodnutí, neboť na něj od 1. 1. 2013 přešla působnost odvolacího orgánu, o tomto závěru nepanuje v judikatuře správních soudů žádná polemika (srov. např. rozsudek NSS ze dne 6. 1. 2016, čj. 3 As 13/2015 - 200, či ze dne 25. 2. 2013, čj. 2 Afs 65/2012 - 64). Krajský soud se v bodě [19] vypořádal s touto námitkou shodným způsobem, tedy správně.

4.3 Důkazní břemeno a přechod na pomůcky

[29] Stěžovatel je přesvědčený, že daň bylo možné stanovit dokazováním, a nebylo tak třeba využít pomůcky. Stěžovatel pouze „neměl útržky lístečků a měl nedokonalé inventury“, krácení tržeb se nikdy neprokázalo.

[30] NSS nesdílí názor stěžovatele, že správce daně byl povinen prokázat, že stěžovatel krátil své tržby. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Daňový subjekt je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Správce daně může ve smyslu § 92

pokračování

odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat.

[31] NSS jen pro úplnost uvádí, že krajský soud ve svém rozsudku (bod [II.1 písm. a)]) vypořádal tuto námitku odkazy na ustanovení zákona o správě daní a poplatků. To však nečiní žádný problém. Pravidla týkající se důkazního břemene v daňovém řízení byla za tehdejší právní úpravy postavena na stejných principech jako nyní v daňovém řádu [srov. § 31 odst. 2, odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona o správě daní a poplatků].

[32] Samotná skutečnost, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, však ještě nutně nemusí odůvodňovat stanovení daně za použití pomůcek; další podmínkou pro takový postup je skutečnost, že nelze daň spolehlivě stanovit dokazováním.

[33] Ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu říká, že *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.*

[34] Stěžovatel provozoval v roce 2007 kamenný obchod a e-shop se sportovním zbožím, konkrétně pro raketové sporty. Součástí dokladů, které předložil během daňové kontroly, nebyly veškeré složenky typu „C“, tj. dobírkové platby za zboží prodávané prostřednictvím e-shopu. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda byly zbývající dobírky (1 884 kusů) řádně zdaněny ve smyslu § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Na dotaz správce daně stěžovatel sdělil, že všechny přijaté platby za dobírky zboží, které byly vybírány na poštách, jsou součástí tržeb v hotovosti v příslušných obdobích. K vedení evidence tržeb, ke stanovování cen, k provádění přeceňování zboží a k provádění fyzických inventur na konci roku stěžovatel uvedl (protokol ze dne 15. 10. 2008), že se z časových důvodů platby nestíhaly dávat průběžně do pokladny, takže je tam dával vždy za určité časové období. Ceny měl všude stejné; jen v e-shopu byly u některých druhů zboží jiné ceny, zachycené v evidenci prodejních cen. Stěžovatel chtěl vyššími cenami za dobírky motivovat zákazníky, aby nakupovali zboží v kamenném obchodě. Výzvou ze dne 11. 11. 2008 byl stěžovatel vyzván k předložení důkazních prostředků prokazujících skutečnosti uvedené v přiznání k dani, především k prokázání zdanění příjmů za dobírky zboží, k prokázání cen zboží v kamenném obchodě i v internetovém obchodě a k prokázání konkrétních příjmů za dobírky i faktury v hotovosti v příslušné evidenci denních tržeb. K prokázání skutečností ohledně tržeb za dobírky stěžovatel navrhoval svědecké výslechy svých zaměstnankyň.

Vyslechnuté svědkyně uvedly, že znají pouze skutečnosti týkající se kamenného obchodu. Ačkoliv tvrdily, že stěžovatel zahrnoval veškeré příjmy za dobírky do denních tržeb, správce daně vyhodnotil, že o této skutečnosti nemohly mít přehled. V průběhu dalšího řízení stěžovatel opakovaně uváděl, že všechny přijaté peníze za dobírky průběžně a bez výjimky vkládal do tržeb. Nepovažoval za nutné doklady archivovat.

[35] Správce daně dospěl s ohledem na veškeré zjištěné okolnosti věci k závěru, že evidenci pro daňové účely nelze pro rok 2007 (a stejně tak i pro roky 2005 a 2006) považovat za úplnou a průkaznou ve smyslu § 7b zákona o daních z příjmů. Stěžovatel neprokázal, že zahrnul do evidence veškeré zdanitelné příjmy. Dále správce daně uvedl, že evidence prodejních cen nebyla průkazná a v návaznosti na tuto skutečnost nebylo přeceněno zboží prodávané za jiné než evidenční ceny jako podklad pro evidenci zásob. Stěžovatel neupravil základ daně o případné rozdíly mezi stavem zásob evidenčním a fyzickým. Ze všech uvedených důvodů nebylo podle správce daně možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, ale k jejímu stanovení bylo zapotřebí použít pomůcky.

[36] Žalovaný ve svém rozhodnutí tyto důvody též pečlivě rozvedl. V bodech [24-35] svého rozhodnutí vysvětlil, proč považuje v případě stěžovatele za splněné obě podmínky pro přechod na pomůcky. Vyzdvihl, že stěžovatel v daňovém řízení uvedl, že vedl evidenci zásob tzv. kontrolou korunou, přičemž ale veškeré zboží nepřeceňoval (přestože ceny zboží v e-shopu byly vyšší než ceny zboží v kamenném obchodě a dále ceny zboží v kamenném obchodě byly nižší z důvodu slevy či poskytnutí zdarma) a případné rozdíly neřešil (tzn. že neupravil základ daně o případné rozdíly mezi stavem zásob evidenčním a fyzickým). Teprve porovnáním skutečného stavu se stavem podle daňové evidence lze s ohledem na § 7b odst. 1 písm. b) a § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů hodnotit daňovou evidenci jako celek, co se týká její průkaznosti. Takto ale stěžovatel nepostupoval, čímž porušil své povinnosti stanovené v posledně uvedených ustanoveních. Žalovaný současně shledal, že stěžovatel nesplnil zákonné povinnosti v takové míře a rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, neboť výsledná daň by nebyla stanovena dostatečně „správně“ ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel přitom nepředložil ani nenavrhl důkazy, které by potvrdily jeho tvrzení v daňovém přiznání.

[37] Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/20 16 Sb. NSS, na které odkazovali krajský soud i stěžovatel, především říká, že použití pomůcek pro stanovení daně je nutno zvažovat vždy s ohledem ke konkrétním okolnostem případu, *„záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“* (bod [11]). Rozšířený senát ve svém usnesení odkázal též na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, který upřesňuje, že *„intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“*.

[38] Stěžovatel v kasační stížnosti nenamítl ke stanovení daně podle pomůcek nic dostatečně konkrétního. Opakuje především to, že správce daně neprokázal chybějící tržby. Tato námitka se však týká unesení důkazního břemene a NSS se s ní vypořádal v bodu [30]. NSS s ohledem na výše popsané skutečnosti souhlasí se závěrem daňových orgánů a krajského soudu, že v posuzovaném případě nebylo možné, aby byla daňová povinnost stanovena dokazováním. Daňové orgány označily za hlavní důvod pro přechod na pomůcky

pokračování

skutečnost, že stěžovatel neprokázal, že zahrnul do daňové evidence veškeré zdanitelné příjmy (dobírkové platby za zboží prodávané prostřednictvím e-shopu). Stěžovatel sám potvrdil, že nezakládal doklady k dobírkám a nepřeceňoval veškeré dobírky (podání stěžovatele ze dne 11. 5. 2009). Stěžovatel (i přes výzvy správce daně) nedoložil žádné podklady či jiné použitelné důkazní prostředky. Navrhl pouze výslech svědkyň, prodejkyň v kamenné prodejně, které však nemohly spolehlivě potvrdit okolnosti týkající se příjmů z dobírek. Částky za dobírky vybíral na poštách zpravidla stěžovatel. Pro srovnání NSS uvádí, že ve věci sp. zn. 4 Afs 87/2015 bylo možné ztracené účetnictví nahradit daňovými doklady, které si správce daně opatřil od dodavatelů a odběratelů, jejichž seznam daňový subjekt předložil, a dále rovněž výpisy z bankovního účtu daňového subjektu. Stanovení daně za pomoci dokazování tedy nebylo vyloučeno. Obdobný postup není v nynější věci myslitelný. Ostatně volbu stanovení daně podle pomůcek dosud nezpochybnil žádný ze správních soudů (ať už krajský soud, či NSS), jenž případ stěžovatele dříve posuzoval.

4.4 Povinnost mlčenlivosti, součinnost při volbě pomůcek a srovnatelnost subjektů

[39] Stěžovatel brojí též proti „konstrukci a výši“ zvolených pomůcek. Tvrdí, že žalovaný v průběhu daňového řízení toliko „vyztužil“ své odůvodnění a udělal z nesrovnatelných subjektů srovnatelné. Správní soudy stěžovateli neumožnily nahlédnout do neveřejné části spisu. Stěžovatel namítl, že krajský soud pochybil při výkladu § 66 odst. 3 daňového řádu. Mínil, že po více než 10 letech není důvod utajovat identitu srovnávaných daňových subjektů a další údaje o jejich srovnatelnosti. Stěžovatel současně požádal NSS o možnost nahlédnout do úplného spisu.

[40] NSS k těmto námitkám nejdříve uvádí, že nevyhověl žádosti o nahlédnutí do neveřejné části spisu již přípisem ze dne 24. 4. 2020. Zdůvodnil, že vyžadovaná část spisu obsahuje mj. citlivé ekonomické a osobní údaje o ekonomických subjektech (srovnatelné subjekty), z důvodu povinnosti mlčenlivosti stanovené v § 52 daňového řádu, která nadále trvá, nelze tuto část spisu zpřístupnit k nahlédnutí. Shodný přístup zaujal též krajský soud, jenž v bodě [IV.2] svého rozsudku vysvětlil, že „*správce daně, jakož i každý, kdo se účastní správy daní, má povinnost mlčenlivosti o poměrech jednotlivých osob a nesmí poskytovat informace, jejichž obsahem by byly konkrétní poměry těchto osob. Jestliže při výběru pomůcek formou určení srovnatelných subjektů jsou předmětem vyhodnocení správce daně v úvaze o přiměřenosti takto zvolených pomůcek právě konkrétní poměry vybraných daňových subjektů, pak zcela nepochybně je utajení identity těchto subjektů jedinou možností, jak dostát povinnosti mlčenlivosti*“.

[41] NSS se ztotožňuje s citovanou pasáží odůvodnění napadeného rozsudku a na podporu těchto závěrů odkazuje např. na nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, podle kterého „*daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů, (...). Byla-li daňovému subjektu stanovena daň pomocí pomůcek a podkladem pro stanovení daně byly výlučně údaje zjištěné u daňového subjektu samého, pak je povinností správce daně umožnit do těchto podkladů daňovému subjektu nahlédnout. Nebudou-li porušena práva ostatních daňových subjektů na ochranu údajů o nich, pak není důvod odepřít daňovému subjektu nahlédnout do spisu v případě, že pomůckami konstruovaná daň využívá pouze údajů z dokladů*

a účetnictví – byť nesprávného a neúplného – samotného daňového subjektu“. NSS dodává, že obecná pravidla týkající se nahlížení do spisu obsažená v § 66 a násl. daňového řádu se zde neuplatní.

[42] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že nemá oprávnění podílet se na výběru pomůcek. Ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu výslovně nevylučuje účast daňového subjektu na stanovení daně podle pomůcek.

[43] NSS k tomu uvádí, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně (rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014 - 40, bod [36]). Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměrování daně podle pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, *bez součinnosti* s daňovým subjektem, a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (srov. rozsudek ze dne 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 - 156, či ze dne 12. 7. 2018, čj. 10 Afs 371/2017 - 69, bod [79]).

[44] Stěžovatel zpochybnil též srovnatelnost daňových subjektů zvolených jako pomůcky a dostatečnou spolehlivost stanovené daně.

[45] Jak NSS uvedl, při přezkumu daně stanovené podle pomůcek je zapotřebí vycházet z předpokladu, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „*dostatečně spolehlivě*“, neboť správce daně použil *zcela nepřiměřené* pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu). Daňová povinnost stanovená na základě pomůcek by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). „Nedostatečná spolehlivost“ se ovšem může týkat pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz shora cit. rozsudek čj. 9 Afs 28/2007-156 a rozsudek čj. 10 Afs 371/2017 - 69, bod [80]).

[46] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že skutečnost, že „*nějaký ,srovnatelný subjekt‘ vykazuje marži, která je nereálná sama o sobě, zpochybňuje použitou pomůcku i dostatečnou spolehlivost*“. Dále označil kritéria srovnatelnosti, která žalovaný uvedl na str. 7 svého rozhodnutí, za nedostatečná. Namítl, že mezi nimi chybí vztah mezi zbožím, jeho složením (struktura sortimentu) a celkovou průměrnou marží.

pokračování

[47] Žalovaný v bodě [48] svého rozhodnutí shrnul základní údaje, z nichž daňové orgány dovodily srovnatelnost zvolených daňových subjektů „A“ a „B“ se stěžovatelem, a to zejména, že oba subjekty jsou podnikajícími fyzickými osobami, mají odpovídající počet zaměstnanců, vedou e-shop, případně i kamennou prodejnu, prodávají mj. raketové zboží. Subjekt „A“ má prodejnu ve stejném kraji jako stěžovatel, výše nákupů a prodejů u obou subjektů je srovnatelná s údaji stěžovatele a průměrná marže u raketového zboží se v případě obou subjektů nelišila od marže jiného sportovního zboží. V bodě [39] žalovaný vypočítal z údajů o nákupu a prodeji zboží u subjektů „A“ a „B“ průměrnou marži ve výši 34,21 %, kterou následně využil jako pomůcku pro výpočet výše předpokládaných příjmů stěžovatele z prodeje sportovního zboží.

[48] NSS na rozdíl od stěžovatele považuje uvedená kritéria za dostatečná pro potvrzení srovnatelnosti zvolených subjektů, a tím i spolehlivého stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011 - 75). Stěžovatel ostatně neuvedl žádný dostatečně konkrétní důvod, proč by měl NSS dospět k odlišnému závěru. Příklad, jímž stěžovatel znázornil v bodě [157] kasační stížnosti vypočtení marže v případě prodeje tenisové rakety a mobilního telefonu, je nepřijatelný. Jak již bylo uvedeno v předcházejícím bodě, oba srovnatelné subjekty podnikaly v oblasti prodeje sportovního zboží (mj. i raketového zboží, tedy stejného sortimentu jako stěžovatel). Posuzování struktury zboží je zde nadbytečné, jelikož se do výběru srovnatelných subjektů promítl i předmět podnikání, tj. prodej sportovního zboží (srov. rozsudek NSS ze dne 9. 9. 2022, čj. 8 Afs 289/2020 - 40, bod [33]).

[49] Za připomenutí jistě stojí i to, že krajský soud zrušil prvním rušícím rozsudkem čj. 22 Af 3/2012 - 43 rozhodnutí žalovaného, protože shledal, že správce daně nedostatečně obeznámil stěžovatele se svým postupem a úvahami při použití pomůcek – srovnatelných daňových subjektů (tj. v otázce jejich srovnatelnosti). Ve svém druhém rušícím rozsudku čj. 22 Af 121/2014-59 (bod [III.3]) poté uzavřel, že správce daně své procesní pochybení napravil.

[50] NSS dodává, že důvodnou neshledal ani námitku stěžovatele týkající se polemiky, zda správce daně provedl u srovnatelných subjektů za účelem doplnění odvolacího řízení místní šetření ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, anebo se jednalo o podání vysvětlení, případně výslech svědka. Stěžovatel na podporu této námítky uvedl pouze to, že rozhodnutí krajského soudu nemá oporu ve správním spise, *„protože v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního jednání, ať je maskován jakkoli“*.

[51] Součástí správního spisu jsou protokoly o místním šetření ze dne 4. 8. 2014 a 7. 8. 2014, která byla provedena u daňových subjektů „A“ a „B“. NSS souhlasí s krajským soudem (bod [IV.1]), že s ohledem na popsany průběh úkonu a zjištění při něm učiněná, zachycená v uvedených protokolech, je vyloučeno, aby se tento procesní úkon mohl zaměnit za podání vysvětlení (§ 79 daňového řádu) či výslech svědka (§ 96 daňového řádu).

[52] Na závěrečných stranách kasační stížnosti stěžovatel namítl nesprávně vypočtenou marži. Správce daně zatížil „svoji“ marží veškeré prodeje, aniž by zohlednil stav skladu. Stěžovatel jako příklad uvedl squashovou raketu, u níž byla marže 32,6 %. Kontrola však na tuto raketu stanovila marži ve výši 74,21 %. NSS k tomu uvádí, že uvedený příklad se týkal zdaňovacího období 2005 (viz str. 5 protokolu ze dne 4. 6. 2009), které není

předmětem tohoto přezkumu, proto se námitkou dále nezabýval. S dalšími námitkami vznesenými v této části kasační stížnosti se NSS již výše vypořádal.

4.5 Prodloužení lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu a zohlednění daňových výhod

[53] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že dne 7. 11. 2017 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem v odvolacím řízení (jelikož se až dne předcházejícího poprvé dozvěděl konkrétní výhody, které žalovaný ve věci uplatnil, resp. neuplatnil). Žádost podle něj byla dostatečně konkrétní a důvodná. Řízení o žádosti však bylo zastaveno a odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítnuto. Tím byla zásadně zkrácena stěžovatelova práva. Krajský soud se nijak nevyslovil k dopadu rozhodnutí o zastavení řízení; to bylo podle stěžovatele nezákonné a žalovaný měl povinnost žádost věcně projednat. Krajský soud zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností, jelikož nevyhodnotil vliv § 36 odst. 3 daňového řádu na danou věc.

[54] NSS ze spisu zjistil, že krajský soud ve svém druhém rušícím rozsudku čj. 22 Af 121/2014-59 vytkl daňovým orgánům, že z obsahu správního spisu není jakkoli patrné, zda a v jakém rozsahu přihlédly k okolnostem, z nichž vyplývají daňové výhody pro stěžovatele podle § 98 odst. 2 daňového řádu, a o jaké konkrétní výhody se jedná. Jedinou zmínkou o zohledněných výhodách bylo obecné konstatování žalovaného až v jeho rozhodnutí. Stěžovatel tak nebyl v rozporu se svými právy se zohledněnými výhodami seznámen a nemohl proti nim náležitě brojit v odvolacím řízení (NSS tento závěr potvrdil v rozhodnutí o kasační stížnosti žalovaného čj. 3 Afs 36/2017-85, body [23-25]). Žalovaný proto vydal dne 3. 11. 2017 listinu, jejímž prostřednictvím podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil stěžovatele se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a současně jej vyzval, aby se ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy k těmto skutečnostem vyjádřil. Výzva byla stěžovateli doručena dne 6. 11. 2017. Stěžovatel na ni reagoval žádostí o prodloužení lhůty ze dne 7. 11. 2017 (správci daně doručena téhož dne), a to nejméně o 6 měsíců. Žalovaný vydal dne 9. 11. 2017 rozhodnutí, jímž řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil. Dovedl, že stěžovatel podal žádost o prodloužení lhůty, se kterou zákon spojuje zánik práva, a proto ji nelze podle § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, o němž bylo rozhodnuto Generálním finančním ředitelstvím (GFŘ) dne 15. 5. 2018 tak, že se odvolání zamítá. Dále stěžovatel zaslal dne 28. 11. 2017 žalovanému podání označené „První vyjádření dle § 115 daňového řádu“.

[55] Krajský soud se v právě přezkoumávaném rozsudku vyslovil proti názoru GFŘ stran právních závěrů rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017, čj. 1 Afs 321/2016 - 31. V něm se NSS (podle GFŘ pouze jako *obiter dictum*) vyjádřil k povaze lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu a k otázce možnosti jejího prodloužení. Krajský soud uvedl, že forma *obiter dictum* nezpochybnuje správnost argumentace ani nezmenšuje její význam. S odkazem na rozsudek čj. 1 Afs 321/2016 - 31 proto krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány pochybily při výkladu možnosti prodloužit lhůtu podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Zároveň však shledal, že toto pochybení nijak nezkrátilo stěžovatelova práva, což podrobně rozvedl (část [I.4] napadeného rozsudku).

[56] NSS nejdříve uvádí, že již ve své předešlé judikatuře dovedl, že rozdíl mezi nosnou částí odůvodnění (*ratio decidendi*) a závěry vyřčenými tzv. nad rámec odůvodnění (*obiter*

pokračování

dictum) se v soudní praxi často stírají. V obou případech se totiž jedná o „*názor soudu, vyslovený vrchnostenským způsobem: formou individuálního právního aktu. Tato forma rozhodnutí je závazná jako celek, a nelze proto apriori vyloučit, že část označená jako obiter dictum tuto povahu mít nemůže. Velmi srozumitelně řečeno: názor soudu na to, zda se jedná, či nikoliv o obiter dictum, může být v praxi nakládání s daným judikátem značně modifikován a může dojít i k tomu, že obě popsané části mohou být zaměňovány*“ (rozsudek NSS ze dne 24. 7. 2008, čj. 2 Afs 67/2008 - 112, č. 1697/2008 Sb. NSS).

[57] Krajský soud tedy nijak nepochybil, pokud vycházel ze všech závěrů učiněných v rozsudku čj. 1 Afs 321/2016 - 31. Z něj přitom zřetelně plyne, že lhůtu stanovenou podle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze (body [20-22]; shodně též např. rozsudek NSS ze dne 15. 7. 2020, čj. 3 Afs 80/2019 - 126). Správní orgány tedy pochybily, jestliže řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavily s odkazem na § 36 odst. 5 daňového řádu. Navazující otázka, zda vadný postup žalovaného a GFŘ zkrátil stěžovatelova procesní práva, však již není s ohledem na jiné zásadní pochybení správních orgánů v této věci, které souvisí právě se zohledněním daňových výhod, podstatná.

[58] Výzva žalovaného ze dne 3. 11. 2017 sloužila především k tomu, aby seznámila stěžovatele s výhodami, k nimž daňové orgány přihlédly při stanovení daně podle pomůcek, a úvahou, která daňové orgány vedla k jejich zohlednění, příp. nezohlednění. Tím měl žalovaný napravit své předcházející pochybení, pro které bylo jeho rozhodnutí zrušeno rozsudkem krajského soudu čj. 22 Af 121/2014-59. Žalovaný ve výzvě uvedl k výhodám zohledněným ve zdaňovacím období pro rok 2007, že bylo přihlédnuto ke všem okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt – od základu daně byly odečteny úroky z úvěru ve výši 72 000 Kč a dále byla zohledněna základní sleva na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 7 200 Kč. Žádné další výhody nebyly zjištěny. Ke slevě na vyživované děti, na kterou stěžovatel poukazoval v řízení sp. zn. 22 Af 121/2014, žalovaný sdělil, že s výjimkou příjmů byly při stanovení daně podle pomůcek ponechány ostatní položky ve výších, v jakých je stěžovatel uplatnil v daňovém přiznání. Stěžovatel v daňovém přiznání pro rok 2007 neuplatnil žádné daňové zvýhodnění na vyživované děti a v průběhu daňového řízení neprokázal oprávněnost ani výši tohoto zvýhodnění, resp. neprokázal, že zvýhodnění na vyživované děti neuplatnila ve svém daňovém přiznání jeho manželka. Proto nebylo daňovými orgány k tomuto zvýhodnění přihlédnuto. K tomu žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006 - 114, č. 1223/2007 Sb. NSS, jenž klade důraz na aktivitu daňového subjektu, namísto povinnosti správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou.

[59] Podle § 98 odst. 2 daňového řádu *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny* (důraz přidal NSS).

[60] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že s ohledem na znění § 98 odst. 2 daňového řádu předpokládal, že povinnost zjistit veškeré okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (i když jím nebyly uplatněny), měl správce daně. Existence dětí přitom byla zjevná již z předchozích zdaňovacích období. Pokud měl správce daně nějaké pochybnosti, měl stěžovatele vyzvat k jejich objasnění.

[61] Je pravda, že podle citovaného § 98 odst. 2 daňového řádu musí správce daně přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, *i když jim nebyly uplatněny*. Klíčové však je, že takové okolnosti správce daně mohl snadno zjistit z daňového spisu. Judikatura již vysvětlila, že k výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly během daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla „*seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit, či nikoli*“ (viz rozsudek čj. 5 Afs 162/2006-114, nebo rozsudek NSS ze dne 9. 11. 2023, čj. 10 Afs 88/2023 - 40, bod [21]).

[62] Ve věci není sporu o tom, že stěžovatel v daňovém přiznání pro rok 2007 neuplatnil daňové zvýhodnění na vyživované děti. Otázkou však je, zda tato výhoda mohla být pro správce daně zjistitelná z daňového spisu. Její uplatnění až v odvolacím řízení totiž nemohlo mít na stanovení daně podle pomůcek žádný vliv (§ 114 odst. 4 daňového řádu, k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2017, čj. 6 Afs 224/2016 - 40, body [29-31], či rozsudek NSS ze dne 12. 5. 2021, čj. 6 Afs 363/2020 - 52, bod [32]).

[63] Součástí daňového spisu jsou též daňová přiznání stěžovatele pro rok 2005 a 2006, v nich stěžovatel slevu na vyživované děti (ročník 1986 a 1987) uplatnil, a správce daně ji vzal při stanovení daně (též podle pomůcek) pro tato zdaňovací období v potaz (viz shrnutí skutečností k jednotlivým zdaňovacím obdobím ve výzvě žalovaného ze dne 3. 11. 2017). Daňový spis byl veden společně pro všechna tři zdaňovací období. Správci daně tak musela být existence dětí stěžovatele, a tedy potenciální daňová výhoda ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu, zřejmá.

[64] Závěr, že daňové zvýhodnění na děti nebylo v daňovém řízení pro zdaňovací období 2007 prokázáno, který daňové orgány založily v podstatě pouze na skutečnosti, že stěžovatel tuto výhodu neuplatnil v daňovém přiznání pro rok 2007, je v přímém rozporu se zněním § 98 odst. 2 daňového řádu i výše citovanou judikaturou NSS. Pokud měl správce daně pochybnosti, zda slevu na děti zohlednit i ve zdaňovacím období pro rok 2007, nic mu nebránilo v tom, aby vyzval stěžovatele k doložení potřebných potvrzení. Z předloženého daňového spisu ale nic nenasvědčuje tomu, že takto správce daně postupoval, a ani žalovaný v tomto směru ve svém rozhodnutí nic podobného netvrdí. Jednalo by se přitom o pouhé ujasnění skutečností, nikoli o vyhledávací činnost nad rámec povinností správce daně při stanovení daně podle pomůcek. V této souvislosti NSS připomíná svou judikaturu, podle které lze „*za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlédnout, a to i ex offo, považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok. Typicky se bude např. jednat o uplatnění nezdanitelné části základu daně dle § 15, resp. uplatnění odčitatelných položek dle § 34, popř. slevy na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů, za předpokladu, že takové skutečnosti připadají u poplatníka v úvahu*“ (rozsudek čj. 5 Afs 162/2006 - 114). Daňové zvýhodnění na vyživované děti podle § 35c zákona o daních z příjmů je tedy výhodou, k níž jsou správní orgány podle § 98 odst. 2 daňového řádu povinny přihlédnout, vyjde-li v daňovém řízení najevo (srov. též rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, čj. 5 Afs 192/2022 - 53, bod [58]).

[65] Ve věci nelze zároveň odhlédnout od skutečnosti, že stěžovatel byl se zohledněnými výhodami řádně seznámen až v odvolacím řízení (viz závěry rušícího rozsudku krajského

pokračování

soudu čj. 22 Af 121/2014-59, jenž byl potvrzen rozsudkem NSS čj. 3 Afs 36/2017-85), a tedy až v této fázi daňového řízení mohl vznášet relevantní námitky týkající se nedodržení povinnosti správce daně přihlídnout k výhodám plynoucím pro stěžovatele. To také stěžovatel učinil. V odpovědi na výzvu žalovaného ze dne 3. 11. 2017 (tj. v žádosti o prodloužení lhůty) se stěžovatel ohradil proti nezohlednění slevy na děti se slovy, že „*existence dětí byla (...) prokázána zcela řádně v průběhu daňové kontroly*“. Tuto výhradu pak rozvedl v podání ze dne 28. 11. 2017 (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2014, čj. 1 Afs 111/2014 - 46, bod [32]).

[66] NSS shledal námitku stěžovatele týkající se nezohledněných výhod důvodnou. Daňové orgány se svým formalistickým přístupem dopustily pochybení, které zkrátilo stěžovatelova práva a založilo nezákonnost jejich rozhodnutí. Krajský soud tuto námitku neposoudil správně.

[67] NSS si je vědom, že žalovaný v dalším řízení již nebude moci rozhodnout o daňové povinnosti stěžovatele pro rok 2007, jelikož maximální desetiletá objektivní prekluzivní lhůta k jejímu stanovení uplynula dne 31. 12. 2017 (bod [21] výše). Tato skutečnost však nemůže mít na závěry NSS v tomto rozsudku žádný vliv.

5. Závěr a náklady řízení

[68] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož v této věci byly důvody k tomu, aby bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného, již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil současně rozhodnutí žalovaného, kterému věc vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. Žalovaný je vázán právním názorem vyloveným NSS v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[69] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel měl úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[70] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem zastoupen společností Punktum, spol. s r. o., vykonávající daňové poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, a náleží jí tak podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). V řízení před krajským soudem učinila zástupkyně stěžovatele celkem tři uznatelné úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepsání a podání žaloby a dále účast na soudním jednání dne 30. 10. 2019 [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu]. Úkony zástupkyně stěžovatele spočívající v nahlédnutí do spisu ve dnech 25. 7. 2018, 30. 4. 2019 a 23. 10. 2019 a podání ze dnů 28. 6. 2019 a 25. 10. 2019 v řízení u krajského soudu nevzal NSS v potaz, neboť náklady na ně nepovažoval za důvodně vynaložené. Za každý uznatelný úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4

advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Společnost Punktum, spol. s r. o., je plátcem daně z přidané hodnoty, proto kasační soud zvýšil odměnu o částku 2 142 Kč (21% daně z přidané hodnoty) na částku 12 342 Kč. Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem tak činí 15 342 Kč.

[71] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů zástupkyně stěžovatele (advokátky). Stěžovatelova zástupkyně v řízení o kasační stížnosti učinila celkem dva uznatelné úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Úkon zástupkyně stěžovatele spočívající v podání repliky ze dne 21. 4. 2020 a jejího doplnění ze dne 1. 12. 2020 nevzal NSS v potaz, neboť náklady na ně nepovažoval za důvodně vynaložené. Za návrh na přerušování řízení ze dne 19. 4. 2022 nenáleží mimosmluvní odměna podle § 11 odst. 1 a 2 advokátního tarifu. Zároveň jej nelze podřadit ani pod § 11 odst. 3 advokátního tarifu, neboť se nejedná o úkon svou povahou a účelem podobným úkonům vyjmenovaným v § 11 odst. 1 a 2 advokátního tarifu. Za každý uznatelný úkon právní služby náleží zástupkyni mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6 800 Kč. Zástupkyně stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, tato částka se proto zvyšuje o částku 1 428 Kč (21% daně z přidané hodnoty) na částku 8 228 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí 13 228 Kč.

[72] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovateli za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 28 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jeho zástupkyně advokátky JUDr. Mileny Novákové (§ 149 odst. 1 občanského soudního řádu, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. února 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu