

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupen JUDr. Ljubenem Nikolovem, advokátem se sídlem Jáchymovská 270/28, Liberec, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 77/2008 – 31,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 77/2008 – 31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 77/2008 – 31, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 10. 4. 2008, č. j. 4544/08-1100-500144, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 23. 7. 2007, č. j. 68314/07/187911/6283, č. j. 68318/07/187911/6283 a č. j. 68319/07/187911/6283, jimiž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, 2003 a 2004. Krajský soud v odůvodnění rozsudku označil za podstatu sporu otázku, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Nejprve krajský soud zkoumal, zda stěžovatel nesplnil některou ze svých zákonných povinností při dokazování a dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které uváděl ve svých daňových přiznáních a ke skutečnostem, k jejichž

průkazu byl finančním úřadem zcela důvodně a srozumitelně vyzván. Dále krajský soud zkoumal, zda porušení povinností při dokazování ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků mělo za následek nemožnost stanovit stěžovateli daňovou povinnost dokazováním. Podle názoru krajského soudu stěžovatel neprokázal výši jím uplatňované obchodní přirážky, způsob, jakým prokazoval stav zásob, byl neprůkazný, nedoložil žádnou cenovou evidenci, ani evidenci slev či zdražení a nijak neprokázal důvody a způsob přecenění v seznamech příjemek. To vše v souhrnu znemožnilo porovnání skutečného stavu zboží se stavem účetním a v důsledku toho i objemu nakoupeného a prodaného zboží. V důsledku toho nelze ověřit zahrnutí všech tržeb do zdanitelných příjmů. Tyto skutečnosti, ke kterým přistoupilo také neprokázání příjmů u rozvozů zboží uvedených v knize jízd a zahrnutí všech těchto příjmů do příjmů zdanitelných, pak vedou k závěru, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Byly tak splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek v souladu s § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, ve které namítal, že se správní orgány, a následně ani krajský soud, nevypořádaly se skutečnostmi, které byly doloženy v průběhu daňové kontroly, a ani s argumenty, které byly uváděny v písemných vyjádřeních ze dne 11. 12. 2006, 17. 5. 2007 a 22. 6. 2007. Ze spisového materiálu i z formulací obsažených ve zprávě o daňové kontrole lze dovodit, že správce daně byl stěžovatelem opakovaně vyzýván k tomu, aby ověřil všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti úplnou evidencí o všech uskutečněných transakcích za kontrolovaná období, kterou představuje úplná dokumentace o příjmech v podobě pokladních pásek. Touto dokumentací lze v úplnosti a nade vší pochybnost doložit každý jednotlivý akt prodeje v kontrolovaném období i všechny skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně si tuto dokumentaci nikdy nevyžádal a že se jí při daňové kontrole nezabýval. S touto základní žalobní námitkou se nevyrovnal ani krajský soud, který pominul prokazatelnou skutečnost, že správce daně v průběhu daňové kontroly měl pokladní pásky k dispozici a přes opakované výzvy stěžovatele s nimi odmítal pracovat. Úplnost a věrohodnost této pokladní dokumentace, která v plném rozsahu ověřuje skutečnosti uvedené v předmětných daňových přiznáních, nebyla v průběhu daňové kontroly zpochybněna. Pouze prostřednictvím této dokumentace mohou být ověřeny všechny skutečnosti, které správce daně po stěžovateli požadoval, tj. dosahovaná prodejní marže, marže za skupiny zboží i stav zásob na konci zdaňovacího období. Postup správce daně, který odmítl uvedený důkaz, je tak v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků a judikaturou správních soudů. V daném případě nebyly tedy splněny zákonné podmínky pro vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dále stěžovatel namítal s poukazem na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, že správce daně nebyl oprávněn doměřit mu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 z důvodu uplynutí prekluzívní lhůty. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou týkající se prekluze práva doměřit daň z příjmů fyzických osob za rok 2002.

Právní názor, že správní soud je povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námitky, vyslovil Ústavní soud ve svých nálezech ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/2007, a ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07 (všechny dostupné na http://nalus.usoud.cz). Citovanou judikaturou Ústavního soudu byl sice překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 – 73, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dostupné na www.nssoud.cz), ale tato nebyla Nejvyšším správním soudem akceptována. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek ze dne 9. 10. 2008, č. j. 2 Afs 80/2008 - 67, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „*...vážil judikatorní střet mezi tímto soudem a soudem Ústavním. Oba zmíněné nálezy představují precedens a jako s takovými je s nimi nutno i zacházet. Byť se jedná o právní názor závazný, a to i nad rámec tehdy rozhodovaných případů, nejedná se o závaznost srovnatelnou s normativním právním aktem (k tomu srovnej nález Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, část II. B 1. 1c), dostupný na www.nalus.ussoud.cz). (...) V daném případě Nejvyšší správní soud shledává překážku širší závaznosti předmětných nálezů právě v jejich argumentačním deficitu. Za situace, kdy je zde rozhodnutí rozšířeného senátu obsáhle se vypořádávající s názorovými alternativami a ústící v přesvědčivě odůvodněný názor, nemůže soud v této věci upřednostnit názor Ústavního soudu, který je v prvém případě opřen o argumentaci míjející se s podstatou věci a ve druhém na onen první odkazující.*“

Teprve poté v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlížejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.*“ *(...)* „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v prvé řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“

V rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na citovaný nález (a další nálezy ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07) Nejvyšší správní soud uvedl,

že *„následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offo) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu jinak.“* Dále v tomto rozsudku uvedl, že povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu *„nelze chápat tak, že by soudy musely v každém své rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“* Následně pak v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 – 80, a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, bylo vysloveno, že Nejvyšší správní soud je povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 – 161, nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu.

Vzhledem k tomu, že v době vydání napadeného rozsudku (25. 2. 2009) nebyl ještě judikaturou Nejvyššího správního soudu akceptován právní názor Ústavního soudu, že je povinností soudu přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti, byl postup krajského soudu v souladu s tehdejší judikaturou Nejvyššího správního soudu. Za tohoto stavu však nelze dovozovat, že pokud krajský soud k otázce prekluze v odůvodnění napadeného rozsudku nic neuvedl, implicitně se s ní vypořádal. Za situace, kdy ani stěžovatel námitku prekluze v řízení před krajským soudem neuplatnil, byl by to tedy teprve Nejvyšší správní soud, který by se poprvé v průběhu řízení před správními soudy k této otázce vyjádřil. To by ovšem vedlo ke zkrácení práv stěžovatele na soudní ochranu. S ohledem na posun judikatury v průběhu roku 2009 se tak stal rozsudek krajského soudu v otázce prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Dále stěžovatel namítal, že správci daně v průběhu daňové kontroly nabízel jako důkazní prostředek pokladní pásky, ale správce daně si tuto dokumentaci nikdy nevyžádal, a proto nebyly splněny zákonné podmínky pro vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle obsahu správního spisu stěžovatel při zahájení daňové kontroly dne 5. 9. 2006 předložil ke kontrole doklady konkretizované v protokole o ústním jednání. Správce daně však zjistil, že faktury za rok 2002 a 2003 nebyly očíslovány a nebyly seřazeny podle peněžního deníku, takže se v účetnictví nebylo možno orientovat, a daňové doklady za rok 2004 neodpovídaly daňové evidenci. Proto stěžovateli vrátil předložené doklady k řádnému zpracování účetnictví za rok 2002 a 2003 a k řádnému zpracování daňové evidence za rok 2004, a to do 27. 9. 2006. Poté následovala řada ústních jednání (27. 9. 2006, 10. 10. 2006 a 18. 10. 2006), v jejichž průběhu stěžovatel správci daně postupně předkládal doklady za kontrolovaná období. Výzvou ze dne 21. 11. 2006 správce daně stěžovatele vyzval doplnění a předložení specifikované evidence a

k prokázání uvedených skutečností. V písemném vyjádření se stěžovatel vyjádřil k některým pochybnostem správce daně a současně předložil část požadovaných dokladů s tím, že zbytek bude dodán později. Poté následovala opět ústní jednání (15. 12. 2006 a 17. 1. 2007) a další výzva správce daně ze dne 24. 1. 2007, v níž byl stěžovatel vyzván, aby ve lhůtě 30 dnů ode dne jejího doručení odstranil uvedené pochybnosti správce daně a předložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu daňové kontroly. Znovu následovalo několik ústních jednání (26. 1. 2007, 5. 4. 2007 a 3. 5. 2007) a písemných vyjádření stěžovatele (15. 2. 2007, 6. 3. 2007, 16. 4. 2007 a 17. 5. 2007). Jak také vyplývá ze správního spisu, stěžovatel v průběhu daňové kontroly tvrdil, že má k dispozici důkazní prostředek, který je podle něj způsobilý prokázat všechna jeho tvrzení, a to pokladní pásky, ale tento důkaz správci daně nikdy nepředložil, i když jím byl opakovaně vyzýván k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení. Nelze proto správci daně vytýkat, že se tímto důkazem nezabýval za situace, kdy jej neměl k dispozici. Splněním zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se zabýval i krajský soud a dospěl k závěru, že v daném případě tyto podmínky byly splněny, přičemž tento svůj závěr v napadeném rozsudku podrobně a precizně odůvodnil. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a stěžovatel pouze namítal, že nesplnění podmínek pro vyměření daně podle pomůcek bylo způsobeno opomenutím důkazního prostředku – pokladních pásek správcem daně, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tato stížní námitka je nedůvodná a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 a 2004 byla oprávněně vyměřena podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. dubna 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu