

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce **V. Ž.,** zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Ústí nad Labem, Vaníčkova 1112/27, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství,** se sídlem v Brně, Masarykova 31, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2012, č. j. 3378/12-1300-505196, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2015, č. j. 15 Af 237/2012 – 77,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím č. j. 3378/12-1300-505196 ze dne 19. 3. 2012 zamítlo odvolání žalobce proti čtyřem dodatečným platebním výměrům, vydaným Finančním úřadem v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) dne 19. 9. 2005, kterými byla žalobci doměřena podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), daň z přidané hodnoty takto:

- dodatečným platebním výměrem č. j. 179757/05/214912/2865 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2002 ve výši 31.054 Kč,
- dodatečným platebním výměrem č. j. 179766/05/214912/2865 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2002 ve výši 42.408 Kč,
- dodatečným platebním výměrem č. j. 179770/05/214912/2865 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2002 ve výši 32.074 Kč a
- dodatečným platebním výměrem č. j. 179782/05/214912/2865 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2002 ve výši 34.284 Kč.

[2] Dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se s účinností od 1. 1. 2013 namísto původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) včasnou žalobou, ve které přednesl obsáhlou polemiku o tom, že v daném případě nebyly na straně správce daně splněny podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP a pokud původní žalovaný rozhodl o zamítnutí žalobcova odvolání, když učinil kladný závěr o existenci zákonných podmínek pro použití pomůcek, jakož i o přiměřenosti použitých pomůcek, tak pochybil i on. Podle žalobce bylo přes zjištěné chyby a nepřesnosti v jím předkládaných materiálech v rámci dokazování před správcem daně možné tyto nesrovnalosti kvantifikovat a stanovit mu daňovou povinnost dokazováním. V této souvislosti žalobce namítal, že správce daně v průběhu daňového řízení vydával nekonkrétní výzvy k podání vysvětlení a doložení rozhodných skutečností pro správné stanovení daně, takže žalobce nemohl adekvátně reagovat.

[4] Dále žalobce v této souvislosti namítl, že splňoval podmínky pro vedení jednoduchého účetnictví, dále že neměl uloženu záznamní povinnost, nebyla mu uložena pokuta za chybně vedené účetnictví, přičemž metodu vedení „evidence korunou“ předložil správci daně jako jeden z mnoha důkazních prostředků v rámci kontroly, v níž správci daně poskytoval aktivní součinnost. Vedle toho žalobce uváděl, že vedl evidenci zásob, doložil denní evidenci tržeb a také doložil řadu důkazních prostředků ohledně poskytování slev formou „akčních cen“.

[5] Vedle toho žalobce namítl, že původní žalovaný se v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmě záměrně vůbec nezabýval problematikou seznámení žalobce s výsledky daňové kontroly před jejím projednáním a podpisem protokolu o ukončení daňové kontroly. V návaznosti na to pak žalobce namítl, že v daném případě

došlo k ukončení daňové kontroly způsobem, který je v rozporu s ustálenou judikaturou, neboť správce daně při podpisu protokolu o jednání dne 3. 8. 2005 zjevně akceptoval, že žalobce se ve lhůtě do 22. 8. 2005 vyjádří k výsledkům kontroly. Přesto však správce daně trval na tom, že daňová kontrola byla ukončena již dne 3. 8. 2005, a to na základě správcem daně vyžádaného podpisu zástupce žalobce do protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005. Žalobce přitom své vyjádření k výsledkům daňové kontroly předložil dne 22. 8. 2005, avšak toto vyjádření nebylo ze strany správce daně akceptováno s odůvodněním, že bylo předloženo až po ukončení daňové kontroly. V tomto postupu správce daně, který akceptoval i původní žalovaný, žalobce spatřuje výrazné porušení jeho práv a je v rozporu s § 16 odst. 8 ZSDP. Správce daně neměl důvod pro odmítnutí dalšího vyjádření žalobce, které správci daně předložil dne 22. 8. 2005. Podle žalobce dne 3. 8. 2005 nebyla řádně ukončena daňová kontrola v souladu s § 16 odst. 8 ZSDP.

[6] Dále žalobce namítl, že před vydáním dodatečných platebních výměrů nebyl seznámen s obsahem použitých pomůcek. Podle žalobce úřední záznam o pomůckách vznikl dne 31. 8. 2005, tedy zjevně po datu 3. 8. 2005, kterým měla být daňová kontrola ukončena. Protokol o pomůckách žalobci předložen nebyl a ani nemohl být předložen při ukončení daňové kontroly k vyjádření případných námitek a za účelem dodržení zásady dvojinstančnosti řízení. Tím bylo zjevně porušeno žalobcovo právo na vyjádření před ukončením daňové kontroly k výsledku zprávy o kontrole, ke způsobu jejího zjištění a k návrhům na doplnění, které je garantováno v § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP.

[7] Krajský soud rozsudkem ze dne 25. 3. 2015, č. j. 15 Af 237/2012 – 77, žalobu zamítl a vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Z podrobně popsané rekapitulace průběhu daňových řízení a soudních řízení ve věci daňové povinnosti žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2002 krajský soud dovodil, že nedošlo k marnému uplynutí tříleté subjektivní prekluzivní lhůty ani desetileté objektivní prekluzivní lhůty v důsledku jejich přerušení (zahájení daňové kontroly dne 6. 4. 2004) a stavění (několikerá řízení před krajským soudem a několikerá řízení před Nejvyšším správním soudem, při nichž v období od 6. 12. 2006 do 9. 1. 2012 obě lhůty běžely dohromady jen 33 dnů).

[8] Krajský soud připomněl, že otázkou toho, zda v daném případě byly na straně správce daně splněny podmínky pro stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP se výslovně zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, dostupném (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí NSS) na www.nssoud.cz, který nabyl právní moci dne 11. 10. 2013. Nejvyšší správní soud v daném rozsudku výslovně uzavřel, že *žalobcovy námitky směřující do nesprávného právního posouzení věci, tj. do závěrů krajského soudu vyslovených v pořadí již čtvrtém rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/201 - 291, dle kterých byly za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2002 naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nejsou důvodné*. V předmětné věci tak soud neshledal důvod, proč by se měl jakkoliv odchýlit od závěrů svého předešlého rozsudku a závěrů Nejvyššího správního soudu vyslovených v jeho pravomocném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, o tom, že v případě žalobce za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2002 byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP. Nejvyšší správní soud pravomocně

vyslovil, že v dané věci nebylo možné ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích stanovit daň dokazováním, nýbrž pomocí pomůcek. Za nezměněného stavu řízení před správcem daně, když ten před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 nečinil ve věci žádné úkony, a závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v jeho pravomocném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, soud vyhodnotil jako nadbytečné, aby se dál blíže zabýval žalobcovými polemikami o tom, že v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro použití pomůcek při doměření jeho daňových povinností.

[9] Nedůvodnými shledal krajský soud námitky žalobce, podle nichž se původní žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zřejmě záměrně vůbec nezabýval problematikou seznámení žalobce s výsledky daňové kontroly před jejím projednáním a podpisem protokolu o ukončení daňové kontroly, a že v jeho případě došlo k ukončení daňové kontroly způsobem, který je v rozporu s ustálenou judikaturou, neboť dne 3. 8. 2005 byl žalobce se zprávou o daňové kontrole pouze seznámen, a nikoliv, že s ním byla dotyčná zpráva řádně projednána. Krajský soud neshledal, že by žalobou napadené rozhodnutí trpělo nepřezkoumatelností pro nedostatečné odůvodnění.

[10] Krajský soud dále v odůvodnění rozsudku uzavřel, že pokud zástupci žalobce dne 3. 8. 2005 podepsali zprávu o výsledku daňové kontroly, signovali tím, že zpráva s nimi byla projednána, přičemž podepsáním zprávy o daňové kontrole byla u žalobce dotyčná daňová kontrola zakončena, neboť podle § 16 odst. 8 ZSDP podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola. Správce daně a potažmo i původní žalovaný tedy podle názoru krajského soudu legitimně neakceptovali žalobcovo vyjádření k výsledkům daňové kontroly předložené dne 22. 8. 2005, když toto vyjádření bylo žalobcem předloženo až po ukončení daňové kontroly, a proto nemohlo dojít k porušení § 16 odst. 8 starého daňového řádu, jak namítal žalobce.

[11] Namítal-li žalobce, že před vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 9. 2005 nebyl seznámen s obsahem použitých pomůcek, krajský soud uzavřel, že toto tvrzení odpovídá skutečnosti, nicméně to dle názoru soudu s ohledem na specifické skutkové okolnosti daného případu nezakládá nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že úřední záznam o pomůckách, č. j. 173331/05/214931/6715, je datován až dnem 6. 9. 2005, a tedy zjevně po 3. 8. 2005, kdy byla daňová kontrola ukončena. Tento postup správce daně lze vyhodnotit jako standardní pro danou dobu, a to s ohledem na tehdy platnou úpravu obsaženou ve starém daňovém řádu a také odpovídal tehdejší judikatuře správních soudů. V daném případě žalobce po celou dobu daňového řízení, a to ode dne 3. 8. 2005, kdy byl srozuměn se závěrem správce daně, že mu bude vyměřena daňová povinnost nikoliv dokazováním nýbrž pomocí pomůcek, přitom nevyužil možnosti nahlédnout do pomůcek, na základě nichž mu správce daně posléze doměřil daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty, přičemž tak neučinil ani do vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 9. 2005, ani po jejich vydání včetně následného odvolacího řízení, které bylo završeno prvotním rozhodnutím původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006, a ani tak dokonce neučinil do vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012. Pokud žalobce nevyužil možnosti seznámit se s pomůckami již v daňovém

řízení prostřednictvím § 23 odst. 2 ZSDP, ztrácí na naléhavosti žalobcova námitka prvně uplatněná až při ústním jednání před soudem ze dne 16. 9. 2009.

III. Kasační stížnost a vyjádření účastníka řízení

[12] Žalobce (dále „stěžovatel“), se včas podanou kasační stížností domáhal zrušení rozsudku krajského soudu, přičemž jako důvod kasační stížnosti označil nezákonnost rozsudku krajského soudu, spočívající v nesprávném právním posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, pokud krajský soud odmítl žalobní argumentaci, zaměřenou na tvrzenou nezákonnost skončení daňové kontroly a opatřených pomůcek, s jejichž obsahem nebyl stěžovatel při ukončení kontroly seznámen.

[13] Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti v bodě II. odkázal na dosud všechny uplatněné námitky, vyjádřil nesouhlas s úvahami krajského soudu, přejatými od instančně nadřízeného Nejvyššího správního soudu a zdůraznil, že upírá pozornost k další argumentaci, v níž nadále namítá, že byl v rámci vedené daňové kontroly zkrácen na svých právech. Kontrola byla ukončena v rozporu se zákonem, když správce daně nejprve akceptoval při podpisu protokolu o projednání ze dne 3. 8. 2005, že se ve lhůtě do 22. 8. 2005 stěžovatel k obsahu kontroly vyjádří, později však trval na tom, že kontrola již byla řádně ukončena dne 3. 8. 2005. Podle názoru stěžovatele musí protokol o projednání zpráv obsahovat odkaz na číslo jednací zpráv, což ovšem protokol o jednání ze dne 3. 8. 2005 neobsahuje. Stěžovatel má proto za to, že zpráva o kontrole nebyla řádně projednána, tj. ukončena projednáním ve smyslu § 16 odst. 8 ZSDP, ale byl se zprávou pouze „seznámen“. V souvislosti s tímto závěrem odkázal stěžovatel na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 a na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 90/2004. Pokud správce daně v předmětu jednání do protokolu ze dne 3. 8. 2005 uvedl mimo jiné „stanovisko správce daně k vyjádření daňového subjektu k Protokolu o ústním jednání ze dne 4. 5. 2005“, nebyl oprávněn současně projednávat zprávu o výsledku kontroly, protože k uvedenému stanovisku měl stěžovatel nezadatelné právo se vyjádřit. Stěžovatel projevil a vyjádřil úmysl vyjádření podat a dne 22. 8. 2005 tak skutečně učinil. Správce daně se však tímto vyjádřením odmítl zabývat s poukazem na již ukončenou daňovou kontrolu. Tímto postupem správce daně byl stěžovatel významně zkrácen na svém oprávnění navrhovat důkazy a vyjadřovat se v průběhu daňové kontroly.

[14] V bodě III. kasační stížnosti stěžovatel vyjádřil zásadní nesouhlas s tím, že krajský soud vyhodnotil jako neopodstatněnou z opatrnosti namítanou daňovou prekluzi a že krajský soud dospěl k závěru, že se stěžovatelem byla řádně projednána zpráva o daňové kontrole a že vadu nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nezpůsobila ani skutečnost, že stěžovatel nebyl seznámen v souvislosti s ukončenou daňovou kontrolou a před vydáním dodatečných platebních výměrů s obsahem použitých pomůcek.

[15] V dalším bodu IV. kasační stížnosti stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu k zákonnosti postupu při seznámení s pomůckami. Krajský soud na jedné straně vytkl stěžovateli, že nenahlížel do pomůcek, na straně druhé však konstatoval, že do pomůcek v době kontroly nahlížet nemohl, neboť šlo o materiály, s nimiž neměl podle tehdejší praxe

oprávnění seznámit se. Úřední záznam o pomůckách vznikl dne 6. 9. 2005, což je zjevně po datu, kdy měla být – podle názoru stěžovatele nesprávně – kontrola ukončena. K datu 3. 8. 2005 protokol o pomůckách neexistoval, tedy nemohl být stěžovateli předložen k vyjádření případných námitek. Tím bylo rovněž zjevně porušeno právo stěžovatele na vyjádření před ukončením daňové kontroly k výsledku zprávy o kontrole, ke způsobu jeho zjištění a k návrhům na doplnění dokazování. Na podporu své argumentace stěžovatel zmínil skutečnost, že bývalé Finanční ředitelství v Ústí nad Labem vydalo dne 1. 7. 2009 pokyn, který usměrnil praxi tak, aby daňové subjekty byly napříště seznámeny s obsahem pomůcek před vydáním platebního výměru, který lze vydat nejdříve po uplynutí třiceti dnů ode dne doručení vyrozumění daňového subjektu, na jehož základě mu byl předložen úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek jako podklad pro stanovení daně.

[16] V závěru kasační stížnosti stěžovatel shrnul, že pokud byla daňová kontrola postižena nezákonností, pak tato nezákonnost musí být reflektována když ne odvolacím orgánem, pak soudy ve správním soudnictví. Neexistovaly-li pomůcky při skončení daňové kontroly, nemohla být daňová kontrola ukončena v souladu se zákonem, a tedy nebyl ani prostor pro to, aby krajský soud námitky stěžovatele jako bezvýznamné ignoroval v procesních podmínkách nastolených nynější žalobou stěžovatele, když v předchozím řízení tyto námitky odmítal s poukazem na nepřípustné novoty uplatněné po uplynutí dvouměsíční zákonné lhůty pro podání správní žaloby.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na ve věci zatím poslední a zároveň stěžejní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, ve kterém NSS posuzoval kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 – 291. Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem č. j. 15 Af 47/2011 – 291 zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí tehdejšího Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, které se týkalo dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2001, prvního až čtvrtého čtvrtletí roku 2002 a za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2003. Nejvyšší správní soud rozsudkem sp. zn. 9 Afs 71/2012 zrušil rozhodnutí krajského soudu i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, důvodem zrušení výše uvedených rozhodnutí nebyla skutečnost, že NSS shledal důvodnými námitky stěžovatele, ale zjištěná prekluze práva doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001, neboť toto doměření daně z přidané hodnoty bylo součástí jediného žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, tedy jednoho – neoddělitelného - výroku rozhodnutí finančního ředitelství. Zbývající námitky žalobce týkající se dalších zdaňovacích období (které jsou předmětem i tohoto sporu) neshledal důvodnými.

[18] Žalovaný postupoval v novém řízení při posuzování odvolání stěžovatele proti dodatečnému vyměření daně z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období v souladu s názorem soudu a přitom vycházel ze skutkového stavu, který byl účastníku řízení zřejmý v době podání původního odvolání a z námitek, které v tomto odvolání byly obsaženy. Jak již NSS ve svém rozsudku uvedl, u předmětných zdaňovacích období (s výjimkou 1. čtvrtletí roku 2001) nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň, což se snaží z procesní opatrnosti zpochybnit stěžovatel.

[19] Ke stěžejní stěžovatelově námitce, která se týká stanovení daně podle pomůcek, žalovaný ve shodě s názorem soudu uvádí, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a lze k němu přistoupit pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, stanovených podle tehdy platného § 31 odst. 5 ZSDP, ve znění do 31. 12. 2010. Jedná se o nesplnění některé ze zákonem stanovených povinností daňovým subjektem při dokazování a z toho plynoucí nemožnost stanovit daň dokazováním, a dále o to, že takto stanovená daň bude stanovena dostatečně spolehlivě. Obě zákonné podmínky byly v předmětném zdaňovacím období splněny. Správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádřil pochybnosti nejen o evidencích zásob, ale i o dokladech, z nichž tato evidence vychází. Důvodem pro přechod na vyměření daně podle pomůcek bylo zjištění, že správce daně neměl k dispozici prodejní ceny všech druhu piva a nealkoholických nápojů, a nebyla doložena úplná skladová evidence zásob. V evidenci zásob nealkoholických nápojů jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, které nezobrazují skutečný stav dle jednotlivých dnů, ale pouze matematicky navazují na počáteční a konečný stav dle inventurních soupisů. Správce daně nemohl ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, když pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží. Proto marži zprůměroval dle dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly prodejní ceny uvedeny a tuto marži uplatnil také u ostatních druhů piva a nealkoholických nápojů, u kterých neměl k dispozici žádné prodejní ceny. Výsledky byly porovnány s údaji od srovnatelných daňových subjektů. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť neměl k dispozici doklady, na kterých by byly uvedeny prodejní ceny veškerého zboží, a proto nemohl u tohoto zboží na základě dokladů vypočítat marži. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 126/2004, v situaci, kdy daňový subjekt přes výzvu správce daně nepředložil věrohodným způsobem skutečné prodejní ceny u všech druhů piv a nealkoholických nápojů, a údaje, které měl správce daně od daňového subjektu k dispozici, byly důvodně posouzeny jako nevěrohodné, byly fakticky vyčerpány možnosti stanovení daně dokazováním.

[20] V projednávané věci je tak podle názoru žalovaného dána příčinná souvislost mezi nesplněním zákonné povinnosti stěžovatele podle § 31 odst. 9 ZSDP a nemožností správce daně stanovit daň dokazováním. Správce daně aritmetickým průměrem vypočetl výše marže u nákupu a prodeje piva a nealkoholických nápojů. Tyto marže by mohly sloužit jako důkaz existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinné evidence vedené stěžovatelem ve smyslu § 31 odst. 8 ZSDP. Takový výpočet provedený pouze z částí dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly uvedeny nákupní a prodejní ceny a slevy, nemůže bez dalšího sloužit jako důkazní prostředek podle § 31 odst. 4 uvedeného zákona pro stanovení základu daně. Tím byla v projednávané věci splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek. Ze správního spisu není patrná skutečnost, že by správce daně stěžovateli určoval, jakým způsobem měl stěžovatel evidenci vést. Důkazní břemeno leželo na stěžovateli, který ho však neunesl, když jím vedené evidence byly natolik neprůkazné, že z nich nebylo možné ověřit, zda stav v účetnictví odpovídá skutečnosti. Stěžovatel neprokázal ani souvislost mezi získanými bonusy a slevami, které měl údajně poskytovat, přičemž jím předkládané důkazy žalovaný považuje za účelové.

[21] Žalovaný závěrem sdělil, že na svých postojích a argumentech nic nemění a na tyto plně odkazuje, stejně jako na odůvodnění žalobou napadeného a krajským soudem přezkoumávaného rozhodnutí. Právní výklad a postup správce daně a žalovaného odvolacího orgánu jednoznačně našel správně odraz v napadeném rozsudku krajského soudu.

IV. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s ustanovením § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s. Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost nepřípustnou podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V daném případě nejde o situaci, kdy by stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval důvody, které mohl uplatnit v první kasační stížnosti a o nichž mohl (byl oprávněn i povinen) rozhodnout kasační soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. již v prvním kasačním řízení.

[23] Stěžovatel se podle obsahu kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[24] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[25] Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

[26] Pojem „nepřezkoumatelnosti“ není v soudním řádu správním ani v občanském

soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je věcí právní nauky. Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo z nějž nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, rozhodnutí, z nějž nelze seznat, co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

[27] Za vadu řízení před správním orgánem spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu věci, jež mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a tedy za důvod kasační stížnosti podle § 103 odstavec 1 písm. b) s. ř. s., je třeba považovat situaci, kdy se správní orgán přesvědčivě nevypořádal s tvrzením stěžovatele a rozhodl, že další dokazování k rozhodné otázce provádět nebude.

[28] Na základě těchto výchozích úvah Nejvyšší správní soud posuzoval uplatněné důvody kasační stížnosti. Pro posouzení jednotlivých kasačních námitek, je vzhledem k v pořadí páté kasační stížností v této věci, nutno nejprve ověřit, jaký rámec soudního přezkumu stěžovatel v žalobě krajskému soudu v zákonem stanovené lhůtě vytyčil. Z obsahu soudního spisu je totiž zřejmé, že stěžovatel neustále uplatňuje nové a nové námitky, jako by se po každém zrušujícím rozsudku ze strany Nejvyššího správního soudu, znovu a znovu otevírala před krajským či zdejším soudem možnost posuzování nových, dosud v žalobě neuplatněných skutečností.

[29] Předně je třeba připomenout, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu, a tedy i stížní námitky, jimiž se Nejvyšší správní soud zabývá, se vždy odvíjejí od tvrzeného pochybení soudu. Úkolem Nejvyššího správního soudu v rámci kasačního přezkumu je posuzovat, zda rozhodnutí krajského soudu napadené kasační stížností trpí některou z vad vyjmenovaných v § 103 odst. 1 s. ř. s. a uplatněných v kasační stížnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 Afs 4/2007 – 72). Stěžovatel může v kasační stížnosti namítat mimo jiné nezohlednění vad řízení před správním orgánem, musí se však vždy jednat o vady, které byly tvrzeny před krajským soudem nebo ke kterým byl krajský soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 103 odst. 1 písm. b/ s. ř. s.).

Námitka uplynutí prekluzivní lhůty

[30] Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel v podané kasační stížnosti uvedl, že „z opatrnosti“ uplatňuje veškeré námitky, které vznesl v dosavadním průběhu řízení před správními orgány a před správními soudy.

[31] Podle judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu přihlížejí soudy k prekluzi, obdobně jako například k nicotnosti, z úřední povinnosti (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07; nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 – 135). Ústavní soud konstatoval, že „*ze samotného pojmu prekluze vyplývá, že je nutno k ní přihlížet z úřední povinnosti před jakýmkoliv orgánem veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Tomu nebrání ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada.*“ (viz nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1169/07). Tento závěr je v recentní judikatuře zdejšího soudu již plně akceptován a používán. Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že pokud bylo správní rozhodnutí vydáno na základě prekludovaného práva daň vyměřit či doměřit, správní soud, který takové rozhodnutí přezkoumává, přihlédne k prekluzi z úřední povinnosti.

[32] V nyní posuzované věci se námitkami stěžovatele o marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2002, 2. čtvrtletí 2002, 3. čtvrtletí 2002 a 4. čtvrtletí 2002, řádně a úplně zabýval krajský soud, který dospěl k závěru, že nedošlo k marnému uplynutí tříleté subjektivní ani desetileté objektivní lhůty k doměření výše specifikovaných daňových povinností na dani z přidané hodnoty stěžovateli. Krajský soud podrobně konstatoval, že „*počátek běhu obou druhů prekluzivních lhůt nastal zjevně ještě před účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tj. přede dnem 1. 1. 2011, a proto se odvíjí od dikce zákona zakotvené v § 47 odst. 1 „starého“ ZSDP (tříletá subjektivní prekluzivní lhůta) a v § 47 odst. 2 ZSDP (desetiletá objektivní prekluzivní lhůta), tj. od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.*“ Tento závěr soudu plně odpovídá přechodnému ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu a také závěrům vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 – 218, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2676/2012, v němž bylo vysloveno, že „*v případech, kdy maximální desetiletá prekluzivní lhůta počala běžet před účinností nového daňového řádu, tj. do 31. 12. 2010, postupuje se dle dosavadních právních předpisů, včetně ust. § 41 s. ř. s.; ust. § 148 odst. 5 nového daňového řádu, ve kterém je stanovena maximální desetiletá lhůta pro stanovení daně, jejíž běh nelze prodlužovat, přerušovat ani stavit, lze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011.*“

[33] Krajský soud podrobně v odůvodnění napadeného rozsudku na stranách 5 až 7 rozvedl, že „*v případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2002 oba druhy prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 31. 3. 2002, v případě 2. čtvrtletí 2002 tak oba druhy prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 30. 6. 2002, v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2002 tak oba druhy prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 30. 9. 2002 a v případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2002 tak oba druhy prekluzivních lhůt počaly běžet dnem 31. 12. 2002. V předmětné věci správce daně u stěžovatele zahájil dne 6. 4. 2004 daňovou kontrolu mj. na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí let 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003, což představuje úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP způsobující přerušení běhu tříleté subjektivní prekluzivní lhůty a založení jejího nového běhu, a to ode dne 31. 12. 2004, s tím, že její konec měl bez dalšího nově připadnout na 31. 12. 2007. Naproti tomu uskutečněná daňová kontrola neměla vliv na běh desetileté objektivní prekluzivní lhůty, a proto její konec měl bez dalšího připadnout v případě zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2002 na 31. 3. 2012, v případě*

zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2002 na 30. 6. 2012, v případě zdaňovacího období 3. čtvrtletí 2002 na 30. 9. 2012 a v případě zdaňovacího období 4. čtvrtletí 2002 na 31. 12. 2012.“

[34] Krajský soud dále poukázal na obsah spisového materiálu, z něhož vyplývá, že správce daně dne 19. 9. 2005 přikročil k vydání mj. čtyř výše citovaných dodatečných platebních výměrů, kterými byly stěžovateli doměřeny podle pomůcek daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2002. Tyto dodatečné platební výměry pak potvrdil původní žalovaný svým prvotním rozhodnutím ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300. Krajský soud zcela správně a důvodně vzal v předmětné věci v potaz u obou druhů prekluzivních lhůt vedle institutu tzv. přerušení běhu prekluzivní lhůty, o němž pojednává § 47 odst. 2 ZSDP a který se týká jen tříleté subjektivní prekluzivní lhůty, i institut tzv. stavění běhu prekluzivní lhůty, který je upraven v § 41 s. ř. s. a který znamená pouze pozastavení prekluzivní lhůty po dobu soudního řízení před správním soudem ohledně dotyčné daňové povinnosti. V daném případě bylo totiž vedeno ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2002, zdaňovací období 2. čtvrtletí 2002, 3. čtvrtletí 2002 a 4. čtvrtletí 2002 vedle zdaňovacího období 1. až 4. čtvrtletí 2001 a leden až prosinec 2003 před zdejším soudem prvotní soudní řízení zahájené dne 6. 12. 2006, které bylo završeno prvotním zrušujícím rozsudkem krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, který nabyl právní moci dne 20. 12. 2007 a kterým bylo zrušeno prvotní rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006. Oba druhy prekluzivních lhůt tak běžely do dne 5. 12. 2006, poté v důsledku soudního řízení byly stavěny až do 20. 12. 2007, poté běžely jen 17 dnů, když dne 7. 1. 2008 původní žalovaný podal kasační stížnost proti prvotnímu rozsudku krajského soudu, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86. Dnem 7. 1. 2008 tedy došlo u obou druhů prekluzivních lhůt opět k jejich stavění, a to až do dne 7. 4. 2010, kdy nabyl právní moci v pořadí druhý rozsudek krajského soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 280/2006 – 142. Poté oba druhy prekluzivních lhůt běžely jen 4 dny, a to do dne 11. 4. 2010, když dne 12. 4. 2010 původní žalovaný podal kasační stížnost vůči v pořadí druhému rozsudku krajského soudu, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2011, č. j. 9 Afs 50/2010 – 202. Dnem 12. 4. 2010 tedy došlo u obou druhů prekluzivních lhůt opět k jejich stavění, a to až do 27. 12. 2011, kdy nabyl právní moci v pořadí třetí rozsudek krajského soudu ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Ca 47/2011 – 243. Poté oba druhy prekluzivních lhůt běžely jen 12 dnů, a to do 8. 1. 2012, když dne 9. 1. 2012 původní žalovaný podal kasační stížnost vůči v pořadí třetímu rozsudku krajského soudu, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2012, č. j. 9 Afs 2/2012 – 38. V mezidobí, kdy bylo vedeno před Nejvyšším správním soudem vedeno řízení o kasační stížnosti, původní žalovaný přikročil - z procesní opatrnosti - k vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012, které nabylo právní moci dne 21. 3. 2012, a to pro případ, že by prvotní rozhodnutí původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006 bylo soudem zrušeno. Tato skutečnost také nastala, a to v důsledku vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, kterým současně byl zrušen mj. v pořadí již čtvrtý rozsudek krajského soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 – 291, když Nejvyšší správní soud sice shledal, že u stěžovatele byly splněny podmínky pro doměření daňových povinností podle pomůcek, ovšem vyjma zdaňovacího období 1. čtvrtletí 2001, u něhož došlo k

marnému uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně (k tomu viz bod [17] tohoto rozsudku).

[35] Krajský soud tak v odůvodnění napadeného rozsudku předestřel velmi podrobnou, obšírnou a odůvodněnou rekapitulaci celého průběhu daňových řízení a soudních řízení ve věci daňové povinnosti stěžovatele k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2002. Z ní krajský soud na základě zcela konkrétních skutkových a právních důvodů dovodil (a v rozsudku i přesvědčivě odůvodnil), že nedošlo k marnému uplynutí tříleté subjektivní prekluzivní lhůty ani desetileté objektivní prekluzivní lhůty v důsledku jejich přerušení (zahájení daňové kontroly dne 6. 4. 2004) a stavění (několikerá řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem).

[36] Proti uvedeným skutkovým a právním závěrům stěžovatel v podané kasační stížnosti ničeho konkrétního nenamítal. Nejvyšší správní soud shledal, že závěr krajského soudu o nedůvodnosti námitky stěžovatele o marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně včetně desetileté prekluzivní lhůty, je správný.

Námitka možnosti stanovit daň na základě dokazování

[37] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani opakovanou námitku stěžovatele, podle které bylo možné ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích stanovit daň dokazováním.

[38] Nejvyšší správní soud připomíná, že rozsudkem č. j. 9 Afs 30/2008 - 86 ze dne 22. 10. 2008 zrušil ke kasační stížnosti žalovaného v pořadí první rozsudek krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, a to pro nesprávné právní posouzení. Krajský soud se domníval, že daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku srozumitelně uvedl, že *„výpočet průměrné obchodní přirážky (marže) není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti (srov. rozhodnutí ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, dostupné na www.nssoud.cz). V souzené věci byly navíc pro výpočet průměrné obchodní marže použity údaje, které daňový subjekt uváděl v rámci měsíce dubna 2001, tedy části konkrétního zdaňovacího období, a takto vypočtená průměrná obchodní přirážka pak sloužila k výpočtu dosažených příjmů jak za zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roků 2002 a 2003. K výpočtu průměrné obchodní přirážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené stěžovatelem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě částí daňovým subjektem předložených dokladů. Takový postup již je kvalifikovaným odhadem daňových povinností nikoli dokazováním.*“

[39] Také ve svém již výše citovaném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, který nabyl právní moci dne 11. 10. 2013, Nejvyšší správní soud výslovně uzavřel, že *„žalobcovy námitky směřující do nesprávného právního posouzení věci, tj. do závěrů krajského soudu vyslovených v pořadí již čtvrtém rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 - 291, dle kterých byly za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2002 naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nejsou důvodné.*“

[40] Stejně jako v případě opakované námitky o zániku práva k doměření daně v důsledku prekluze, i v této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti žádným věcným způsobem proti závěrům krajského soudu neargumentuje, ale pouze tyto závěry bez dalšího odmítá či opakuje již jednou uplatněné skutečnosti. Stěžovatel znovu namítal, že pro přechod na pomůcky nebyla splněna podmínka nedostatečnosti důkazů. Jak již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, uvedl, argumentace stěžovatele se zcela míjí s posouzením krajského soudu, který velmi podrobně zdůvodnil, z jakého důvodu má za to, že nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001 lze bez jakýchkoli pochybností považovat za lístek skutečně využívaný v předmětné době a z jakého důvodu naopak nebyly použity údaje z nápojových lístků následně stěžovatelem předložených. Stěžovatel žádné konkrétní skutečnosti, pro které by tyto závěry nemohly obstát, v kasační stížnosti neuvádí a omezuje se pouze na tvrzení, že jím předkládané nápojové lístky byly bez dalšího odmítnuty, takové tvrzení však nemá oporu ani ve správním spisu ani v napadeném rozsudku. Krajský soud srozumitelně uvedl, z jakých důvodů má za to, že stěžovatelem původně předložená evidence zásob byla evidencí souhrnnou za obě provozovny, neboť zde uvedené údaje odpovídaly předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, ve kterých jsou konečné a počáteční zůstatky přeneseny a dále jsou přeneseny do daňových přiznání za obě provozovny.

[41] Nejvyšší správní soud tedy již v předchozím průběhu řízení pravomocně vyslovil, že v dané věci nebylo možné ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích stanovit daň dokazováním, nýbrž pomocí pomůcek. Za nezměněného stavu dokazování před správcem daně, když ten před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012 nečinil ve věci žádné úkony, a závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v jeho pravomocném rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, nebylo důvodu, aby se krajský soud v nyní napadeném rozsudku znovu zabýval stěžovatelovými polemikami o tom, že v jeho případě nebyly naplněny podmínky pro použití pomůcek při doměření jeho daňových povinností. Krajský soud přesto na stranách 7 – 11 napadeného rozsudku znovu stěžovateli předestřel relevantní část odůvodnění Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, k níž stěžovatel vznesl pouze námitku minimálního podílu nepřiznané tržby a námitku triviálních matematických chyb. K těmto námitkám však stěžovatel již neuvedl žádnou konkrétní skutkovou či právní argumentaci. Nejvyšší správní soud proto uvedenou námitku neshledal důvodnou a v podrobnostech znovu odkazuje na strany 38 – 40 odůvodnění svého rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, kde byly tyto stěžovatelem opakované námitky podrobně vypořádány. Pokud jde o námitku stěžovatele, že v kasační stížnosti uplatňoval zejména v bodech č. 8 a č. 9 nové námitky ohledně problematiky provozovny „U Františka“, Nejvyšší správní soud konstatuje, že i tento okruh námitek byl vypořádán Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, kde je na straně 39 p. v. v posledním odstavci uvedeno, že *„krajský soud srozumitelně uvedl, z jakých důvodů má za to, že stěžovatelem původně předložená evidence zásoby byla evidencí souhrnnou za obě provozovny, neboť zde uvedené údaje odpovídaly předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, ve kterých jsou konečné a počáteční zůstatky přeneseny a dále jsou přeneseny do daňových přiznání za obě provozovny…Teprve až po té, kdy správce daně upozornil stěžovatele, že jím původně předložená evidence vykazuje nedostatky, stěžovatel reagoval tak, že předloží ještě další evidenci, kterou označil jako evidenci za Restauraci U Františka.*“

Námitka krácení práv stěžovatele při daňové kontrole

[42] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že problematikou seznámení stěžovatele s výsledky daňové kontroly před jejím projednáním a podpisem protokolu o ukončení daňové kontroly, se původní žalovaný výslovně zabýval v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí na str. 4 až 5.

[43] Stěžovatel – stručně řečeno - namítal, že dne 3. 8. 2005 byl se zprávou o daňové kontrole pouze seznámen, a nikoliv, že s ním byla dotyčná zpráva řádně projednána. Z obsahu předloženého správního spisu je zřejmé, že podle protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005 bylo předmětem tohoto jednání mimo jiné i „projednání zprávy o výsledku kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roků 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003“. Krajský soud správně dovodil, že uvedenému vymezení předmětu jednání plně odpovídá obsah protokolace, z něhož je zřejmé, že správce daně se stěžovatelem skutečně dne 3. 8. 2005 projednával výsledky zprávy z daňové kontroly, která byla vyhotovena pod č. j. 151735/05/214931/6715 a která rovněž tvoří nedílnou součást správního spisu.

[44] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého v daném případě nezpůsobuje vadu řízení mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí to, že správce daně v rámci protokolace do protokolu ze dne 3. 8. 2005 výslovně neuvedl číslo jednací dotyčné zprávy o daňové kontrole, když s ohledem na detailní protokolaci je evidentní, že správce daně se zástupcem stěžovatele projednával právě zprávu vyhotovenou pod č. j. 151735/05/214931/6715, o čemž zjevně vzhledem k uplatněným námitkám stěžovatel neměl žádné pochybnosti

[45] Pokud stěžovatel namítal nesrozumitelnost protokolace s odůvodněním, že správce daně do protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005 zařadil do předmětu jednání pod bodem 1) sdělení svého stanoviska k vyjádření stěžovatele ze dne 19. 5. 2005 činěné v reakci na protokol o ústním jednání ze dne 4. 5. 2005 a pod bodem 2) projednání zprávy o výsledku daňové kontroly ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2001 až 2003, pak tato námitka neobstojí, když protokolace plně odpovídá vymezenému předmětu jednání o několika bodech a není sporu o tom, že správce daně se zástupcem stěžovatele dne 3. 8. 2005 řádně projednal zprávu o uskutečněné daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roků 2001 a 2002 a leden až prosinec 2003. Krajský soud rovněž oprávněně uzavřel, že o tomto závěru svědčí jednak skutečnost, že zástupce stěžovatele téhož dne 3. 8. 2005 podepsal protokol o ústním jednání, jehož předmětem bylo mj. projednání výsledků dotyčné daňové kontroly, jak soud předestřel shora, a dále i skutečnost, že dva zástupci stěžovatele opět téhož dne 3. 8. 2005 vlastnoručně podepsali citovanou zprávu o výsledku daňové kontroly vyhotovenou pod č. j. 151735/05/214931/6715. Není sporu o tom, že těmito svými podpisy potvrdili právě závěr, že zpráva s nimi byla projednána, přičemž podepsáním zprávy o daňové kontrole byla u žalobce dotyčná daňová kontrola zakončena s ohledem na § 16 odst. 8 ZSDP, z něhož vyplývá, že podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její

projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.

[46] Nejvyšší správní soud uzavírá, že snaha stěžovatele zpochybnit právní relevanci uvedených skutečností lze s odstupem času vnímat jako jednání ryze účelové, když v průběhu všech řízení před správními orgány i soudy již byly další námitky stěžovatele postupně vyvraceny. Soud neshledává rozumný důvod, pro který by přisvědčil tvrzení stěžovatele, že v jeho případě došlo k porušení § 16 odstavec 8 ZSDP, pokud správce daně a původní žalovaný legitimně neakceptovali jeho vyjádření k výsledkům daňové kontroly, které stěžovatel předložil až dne 22. 8. 2005, tedy s ohledem na výše uvedený závěr až po ukončení daňové kontroly. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je však třeba vnímat celé daňové řízení jako celek. Pokud tedy stěžovatel ve vyjádření k Protokolu o ústním jednání ze dne 3. 8. 2005 následně uváděl konkrétní okolnosti, které podle jeho názoru vedly k nesprávnému a nezákonnému stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek a nikoli pomocí řádně provedeného dokazování, Nejvyšší správní soud konstatuje, že s těmito okolnostmi a tvrzeními se v průběhu dalšího řízení zabývaly jak správní orgány (v rámci řízení o odvolání), tak správní soudy. V této souvislosti znovu odkazuje Nejvyšší správní soud na závěry, k nimž dospěl tento soud v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34, a které přejal krajský soud i do odůvodnění rozsudku nyní kasační stížností napadeného, v nichž byly podrobně a úplně vypořádány námitky stěžovatele proti stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek.

[47] Krajský soud podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybil ani při úvaze, že nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí nezakládá skutečnost, že před vydáním dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 9. 2005 nebyl stěžovatel seznámen s obsahem použitých pomůcek. Úřední záznam o pomůckách, č. j. 173331/05/214931/6715, je datován až dnem 6. 9. 2005, tedy zjevně po 3. 8. 2005, kdy byla daňová kontrola ukončena, jak tvrdí stěžovatel, ovšem tento postup správce daně krajský soud vyhodnotil jako standardní pro dané období s ohledem na tehdy platnou úpravu, která byla obsažena v zákoně o správě daní a poplatků a jí odpovídala i tehdejší judikatura správních soudů. Např. Krajský soud v Hradci Králové v rozsudku, sp. zn. 31 Ca 149/1998, judikoval, že „*je-li daňová povinnost stanovena podle pomůcek, není správce daně povinen seznámit daňový subjekt s odkazem na ust. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků s pomůckami, které jsou podkladem rozhodnutí. Daňový subjekt totiž není oprávněn podle ust. § 23 odst. 2 citovaného zákona oprávněn nahlížet mj. do pomůcek. Správce daně pouze v odůvodněných případech za splnění dalších podmínek vyjádřených v citovaném ust. § 23 odst. 2 může povolit i do těchto písemností*.

[48] Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěry krajského soudu, že v daném případě to byl právě stěžovatel, v jehož moci bylo odvrátit hrozbu stanovení daně za pomocí pomůcek, kdo po celou dobu daňového řízení ode dne 3. 8. 2005, kdy byl srozuměn se závěrem správce daně, že mu bude vyměřena daňová povinnost nikoliv dokazováním nýbrž pomocí pomůcek, nevyužil možnosti nahlédnout do pomůcek, na základě nichž mu správce daně posléze doměřil daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty, neučinil tak ani následně v době do vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 9. 2005, a ani v době po jejich vydání včetně následného odvolacího řízení, které

bylo završeno prvotním rozhodnutím původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006. Neučinil tak ani v době do vydání žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 19. 3. 2012.

[49] Námitku stěžovatele lze z uvedených důvodů vnímat jako účelovou, pokud ji poprvé uplatnil až při ústním jednání před krajským soudem ze dne 16. 9. 2009 v rámci řízení evidovaném pod sp. zn. 15 Ca 280/2006. Není zřejmé, jaké konkrétní okolnosti či důvody bránily stěžovateli v tom, aby odvolací námitky formuloval například do doby rozhodnutí odvolacího orgánu (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1566/2008 a také na www.nssoud.cz), proto měl tuto námitku uplatnit již v rámci bezprostředně navazujícího odvolacího řízení, které bylo završeno prvotním rozhodnutím původního žalovaného ze dne 5. 10. 2006.

[50] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud vypořádal žalobní námitky historickým vývojem judikatury správních soudů k ustanovení § 23 ZSDP. Argumentace stěžovatele uplatněná v kasační stížnosti proti závěrům krajského soudu nemůže obstát, protože názor krajského soudu, vyvozený na základě vývoje judikatury k aplikované právní úpravě, je správný. Byť se tedy krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku snaží postihnout změny v přístupu k institutu seznámení se s obsahem spisového materiálu před vydáním rozhodnutí, je pro posouzení důvodnosti námitky stěžovatele v kasační stížnosti rozhodující především závěr krajského soudu o tom, že stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech v rámci daňové kontroly. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze odhlédnout od skutečnosti, že z celého průběhu daňového řízení i řízení před správními soudy je zřejmé, že konkrétní obsah spisového materiálu byl stěžovateli podrobně znám. Vyplývá to z obsahu jeho podání, učiněných po ukončení daňové kontroly, jehož nezákonnosti se domáhá a z této tvrzené nezákonnosti dále dovozuje nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí i rozsudku krajského soudu. Stěžovatel formou citace a shrnutí právních vět z judikatury Ústavního soudu dovozuje nezákonnost napadeného rozsudku, avšak činí izolovaně tak bez toho, aby zřetelně, srozumitelně a nezaměnitelně tato tvrzení přiřadil ke konkrétním skutkovým či právním závěrům napadeného rozsudku v posuzované věci, u nichž takové narušení ústavního a zákonného procesně právního i hmotně právního rámce rozhodování obecných soudů spatřuje. Pokud však stěžovatel zamýšlel touto vznesenou námitkou opět shrnout veškerá jím v kasační stížnosti tvrzená pochybení krajského soudu a znovu nastolit předmětem přezkoumání otázky již v předchozích rozhodnutích vypořádané, je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že za situace, kdy neshledal žádnou zcela konkrétně vznesenou námitku kasační stížnosti důvodnou, nelze dospět ani k závěru o porušení těchto zcela obecných principů rozhodovací činnosti krajského soudu v této věci.

[51] Nad rámec výše uvedeného odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za potřebné zmínit, že podle konstantní judikatury Ústavního soudu *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“* (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, publikovaný pod zn. N 26/52 ve Sbírce nálezů ÚS č. 247). Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není

nutno dle Ústavního soudu pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (viz též nález ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publikovaný pod N 3/36 Sb. nálezů ÚS č. 19, nález ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publikovaný pod N 108/41 Sb. nálezů ÚS č. 349, či nález ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publikovaný pod N 207/54 Sbírky nálezů ÚS č. 565).

V. Závěr a náklady řízení

[52] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji zamítl postupem podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[53] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. dubna 2016

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu