

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **H. B. N.**, zastoupený JUDr. Petrem Hamplem, Ph.D., advokátem, se sídlem Nivnická 388/12, Ostrava, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 25691/15/7100-10111-010509, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2018, č. j. 31 Af 74/2017 - 42,

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 případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 1. 2018, č. j. 31 Af 74/2017 - 42 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 25691/15/7100-10111-010509 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobce proti následujícím rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství:

- Ze dne 8. 10. 2014, č. j. 26239/14/5000-14102-709598, kterým bylo v rámci přezkumného řízení změněno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 12. 2012, č. j. 5938/12-1101-801766, jímž byla žalobci podle pomůcek doměřena daň příjmů za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 173 531 Kč a předepsáno penále.
- Ze dne 10. 11. 2014, č. j. 29944/14/5200-10422-709598, kterým byla opravena zřejmá nesprávnost rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 26239/14/5000-14102-709598
- Ze dne 8. 10. 2014, 26240/14/5000-14102-709598, kterým bylo v rámci přezkumného řízení změněno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7. 12. 2012, č. j. 5980/12-1101-801766, jímž byla žalobci podle pomůcek doměřena daň příjmů za zdaňovací období roku 2008 ve výši 724 725 Kč a předepsáno penále.

[3] K doměření v původním řízení došlo na základě výsledků kontroly daně z příjmů, kdy žalobce nepředložil na výzvu správce daně daňovou evidenci ani jiné důkazní prostředky, které by prokazovaly údaje, jež uváděl v řádných daňových přiznáních. Proto bylo přistoupeno ke stanovení daně dle pomůcek. Původní rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě však žalovaný nařídil přezkoumat, neboť bylo zjištěno, že tato rozhodnutí byla vydána v rozporu se zákonem, jelikož byl žalobce nesprávně vyzván k předložení daňové evidence, ačkoli měl s ohledem na to, že byl zapsán v obchodním rejstříku, vést účetnictví. Žalobce byl proto v rámci přezkumného řízení vyzván dle ustanovení § 92 odst. 4 a § 123 odst. 3 daňového řádu k předložení účetnictví. Žalobce na výzvu reagoval, požadované doklady však nepředložil. Jelikož nebylo možné daň stanovit dokazováním, bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek, které byly popsány v úředním záznamu ze dne 13. 3. 2014. Za zdaňovací období 2007 byla doměřena daň ve výši 1 280 923 Kč, za zdaňovací období 2008 byla doměřena daň ve výši 573 390 Kč. Žalovaný uvedl, na základě kterých ustanovení daňového řádu bylo v dané věci postupováno. V dané věci nebyla provedena opakovaná daňová kontrola, nýbrž došlo pouze k přezkoumání konkrétních pravomocných rozhodnutí. Vyjádřil dále názor, že výzva ze dne 23. 12. 2013 k předložení účetnictví byla vydána v souladu se zákonem, přičemž byl sledován důvod, proč bylo nařízeno přezkumné řízení. Jelikož žalobce na výzvu nepředložil správcem požadované doklady, neprokázal správnost výsledku hospodaření, tudíž bylo na místě přistoupit ke stanovení daně na základě pomůcek, s čímž byl žalobce seznámen. Zdůraznil, že při použití pomůcek nelze určit přesnou a jedině správnou výši daňové povinnosti, proto proti výsledné částce lze namítat pouze nedostatečnou spolehlivost, což znamená nejen tvrdit, ale i prokázat hrubý rozpor mezi výslednou stanovenou daní a skutečným stavem, což se v projednávané věci nestalo.

[4] Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 17. 6. 2015, v níž namítal, že postup finančních orgánů byl nezákonný. Nesouhlasil s tím, jak se žalovaný vypořádal s jeho námitkou, že není zřejmé, v jakém řízení byla vydána výzva ze dne 23. 12. 2013, jelikož žalovaný nevysvětlil, jaké konkrétní postupy v konkrétním řízení měly či neměly být použity. Nelze přitom zaměňovat daňovou kontrolu s vytýkacím řízením, resp. výzvou k předložení daňové evidence s výzvou k předložení účetnictví. Měl za to, že byla vedena daňová kontrola, která byla nezákonná, jelikož nebyly splněny podmínky pro opakovanou daňovou kontrolu. V rámci přezkumného řízení nemůže dojít k dalšímu doplnění dokazování, resp. provádění úkonů, které jsou v rámci daňové kontroly

standardně činěny. Výzvu ze dne 27. 12. 2013 považoval žalobce za nezákonnou, jelikož na jejím základě byl vyzván k doložení, resp. k prokázání neexistence určité skutečnosti; nadto byla výzva neurčitá a nesrozumitelná. Sdělení správce daně ze dne 30. 1. 2014 nevysvětluje, jak má žalobce své povinnosti splnit. Není tak zřejmé, jak měl reagovat na nemožnost zjištění všech dodavatelů zboží a služeb, neboť mu nejsou známi a nemohl tak zjistit přesnou výši jejich plnění; šlo totiž o neznámé zákazníky. Nebylo vysvětleno, jak měl žalobce zjistit přesnou výši tržeb. Nesouhlasil rovněž s použitím pomůcek, neboť ty vycházejí z jednoho čtvrtletí 2008, aniž by zohlednily jiné podmínky v dalších obdobích, což ostatně potvrdil i odvolací orgán. Pomůcky tedy byly v daném případě nevhodné, nesprávné. Zvláště když vycházel z předchozích zjištění, která byla i ze strany nadřízeného orgánu označena za nezákonná. Žalobce dále popsal, že předchozí místní provedená v původním řízení byla nezákonná z důvodu porušení tehdejší procesní právní úpravy. Do jeho práv bylo rovněž zasaženo i tím, že úkony nebyly prováděny za přítomnosti tlumočníka.

[5] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** vysvětlil, že pokud jsou žalobní námitky nekonkrétní, může na ně soud reagovat pouze obecně. Dále poukázal na fakt, že napadený rozhodnutí bylo vydáno v přezkumném řízení, tudíž řízení bylo omezeno pouze na důvody, pro které bylo přezkoumání nařízeno; ve zbytku není správce daně oprávněn z tohoto rozsahu vybočit. To má vliv i na rozsah uplatnitelných žalobních námitek, neboť žalobce může v takovém případě namítat nezákonnost těch úkonů, na které se přezkumné řízení nevztahovalo; tyto úkony mohl napadnout v řízení o žalobě proti původnímu přezkoumávanému rozhodnutí. Výjimkou by bylo, pokud by podal žalobu i proti původnímu přezkoumávanému rozhodnutí, která by však byla následně odmítnuta z důvodu odpadnutí předmětu řízení. V posuzované věci bylo přezkumné řízení nařízeno z důvodu, že správce daně nesprávně vyzval žalobce k předložení daňové evidence, ačkoli ten vedl účetnictví; správce daně jej proto výzvou ze dne 23. 12. 2013 vyzval k předložení účetnictví prokazujícího správnost základu daně; jelikož žalobce požadované doklady nepředložil, přistoupil správce daně k vyměření daně pomocí pomůcek. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud vyhodnotil jako nepřípustné výtky žalobce vůči průběhu daňové kontroly a průběhu místního šetření z roku 2008. Výzvu ze dne 23. 12. 2013 soud posoudil jako zákonnou, neboť je v ní uvedeno, jaké daně a jakého zdaňovacího období se týká, přičemž odkazuje i na předchozí rozhodnutí vydaná v dané věci, tudíž žalobce musel vědět, čeho se týká. Nebylo přitom povinností správce daně poučovat žalobce o celém obsahu právní úpravy. Ostatně žalobce ani neuvádí, o čem konkrétně nebyl poučen. Podle soudu v projednávané věci nebyla prováděna opakovaná daňová kontrola, pouze došlo k příslušnému doplnění řízení v souladu s ustanovením § 123 odst. 3 daňového řádu. Tuto výzvu soud vyhodnotil rovněž jako splnitelnou, neboť žalobce byl vyzván k prokázání svých vlastních tvrzení o výsledku hospodaření za předmětná zdaňovací období. Nezákonnost nelze spatřovat v tom, že správce daně po žalobci chtěl předložení dokladů, o nichž tušil, že jimi žalobce nedisponuje, neboť existenci těchto dokladů nemohl vyloučit. Požadovanými doklady bylo navíc účetnictví, které měl žalobce vést. Jestliže žalobce účetnictvím nedisponoval, a nebyl ani schopen je opětovně získat či jakkoli zrekonstruovat, může jít tato skutečnost pouze k tíži žalobce. Výzva z 23. 12. 2013 tak měla umožnit žalobci, aby splnil zákonnou povinnost – důkazní břemeno. K vyměření daně podle pomůcek vedla skutečnost, že žalobce svá tvrzení ohledně základu daně neprokázal, daň proto nebylo možné stanovit

dokazováním. Bylo přitom na žalobci, aby navrhl provedení příslušných důkazních prostředků.

[6] Ve vztahu k samotným pomůckám soud uvedl, že není zřejmé, který odvolací orgán a v kterém rozhodnutí potvrdil nesprávné stanovení pomůcek za roky 2007 a 2008. V přezkumném řízení správce daně vycházel z pomůcek z původní zprávy o daňové kontrole, kterou však žalobce v nyní projednávané věci nemůže zpochybnit. Pomůcky sice vycházejí z tržeb v září 2008, avšak respektují sezónnost, míru inflace a meziroční zvýšení tržeb u srovnatelných subjektů; byly tedy zohledněny specifické podmínky IV. čtvrtletí roku 2008. Soud ve vztahu k pomůckám vysvětlil, že se jedná o náhradní formu stanovení daně, nemůže být proto přesná, jedná se pouze o kvalifikovaný odhad. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy. Za situace, kdy nebylo možné daň stanovit dokazováním, bylo na místě použít pomůcky. Soud přitom uzavřel, že výtky žalobce vůči předmětným pomůckám jsou značně obecné a nekonkrétní, zvláště když své argumenty ničím nedokládá. Soud v neposlední řadě nesouhlasil s tím, že bylo porušeno právo žalobce na tlumočníka, neboť ten porozuměl veškerému jednání. Žalobce nespecifikoval, čemu nerozuměl a kdy toto uvedl správci daně.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[7] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 28. 2. 2018. Nesouhlasil se závěrem soudu, že žalobní námitky byly nekonkrétní. Trval na tom, že výzva ze dne 23. 12. 2013 je nepřezkoumatelná a nesplnitelná, jelikož správce daně neuvedl úvahy, kterými se při vydání rozhodnutí řídil, z jakých skutkových okolností vycházel a proč v konečném důsledku učinil konkrétní právní závěr. Jelikož je výzva nezákonná, způsobuje nezákonnost navazujících úkonů. Výzva totiž nesdělovala žalobci jasným a srozumitelným způsobem, jak má postupovat, tudíž na ni nemohl kvalifikovaně reagovat. Trval na své argumentaci, že byla porušena jeho procesní práva, neboť nerozuměl jazyku, v němž bylo vedeno daňové řízení, a to právě s ohledem na komplikovanost věci. Zdůraznil, že jej správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 18. 10. 2010 nepoučil o možnosti využít tlumočníka. Již tehdy uváděl, že si při svých základních znalostech českého jazyka nemohl být vědom obsahu poučení, proto nemohl vědomě prohlásit, že poučení porozuměl. Rovněž protokol o ústním jednání č. j. 84987/11/384933800221 byl předem připravený, tudíž se žalobce ani nemohl k věci vyjádřit. Tvrdil, že v průběhu daňového řízení opakovaně uváděl, že mu nerozumí. Měl rovněž za to, že použité pomůcky jsou v dané věci nezákonné. Správce daně sám přiznal, že místní šetření v devátém měsíci 2008 obsahovala pochybení týkající se provedených poučení o mlčenlivosti, příchodů, odchodů, podpisů zúčastněných osob. Hodnoty o příjmech stěžovatele tak byly získány nezákonným způsobem. Touto otázkou se přitom soud nijak nezabýval. Poukazoval na to, že pomůcky vycházejí z nadsazených příjmů a nezohledňují, že od září 2008 postupně utlumoval svou činnost v oblasti prodeje textilního zboží. Za důležité považoval to, že v rámci vytýkacího řízení za III. čtvrtletí 2008 bylo rozhodnuto o jeho odvolání ze dne 27. 10. 2009, kterýmžto rozhodnutím správce daně vyhověl v plném rozsahu.

pokračování

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 6. 4. 2018 uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu. Měl za to, že stěžovatel pouze opakuje žalobní argumentaci, kterou pouze částečně doplňuje. Žalovaný dále požadoval, aby mu byla přiznána náhrada nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, které stěžovatel fakticky rovněž uplatnil (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47). Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[12] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatel dovozuje z toho, že se krajský soud nezabýval tím, že hodnoty jeho příjmů byly získány nezákonným způsobem; k tomu musí Nejvyšší správní soud odkázat na str. 7 a násl. napadeného rozsudku, kde se krajský soud otázkou použití, správností a zákonností napadených pomůcek zabýval. Vysloveně přitom konstatoval, že z uplatněné námitky není vůbec zřejmé, který odvolací orgán a v kterém rozhodnutí potvrdil nesprávné stanovení pomůcek za roky 2007 a 2008. Dále uvedl, že proti původním pomůckám obsaženým v původní zprávě o daňové kontrole mohl stěžovatel brojit samostatnou žalobou; pokud tak neučinil, nemůže vůči předchozím úkonům v projednávané věci ničeho zásadně namítat – srov. str. 4 napadeného rozsudku. Rovněž soud vysvětlil, že při stanovení základu daně stěžovatele byly zohledněny sezónnost, míra inflace i meziroční zvýšení tržeb u srovnatelných subjektů. Nejvyšší správní soud proto má za to, že se krajský soud předmětnou argumentací zabýval. Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že není povinností krajského soudu reagovat na každou dílčí námitku, ale že musí reagovat na základní klíčovou argumentaci (srov. odstavec 51 nálezu Ústavního soudu ze dne 17. 8. 2018, sp. zn. II. ÚS 644/18), kterou v projednávané věci bylo tvrzení, že předmětné pomůcky byly nezákonné, přičemž na tento žalobní bod

krajský soud reagoval. To, zda závěry krajského soudu jsou věcně správné, však představuje naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Pokud se stěžovatel v tomto směru dovolává stanoviska správce daně ze dne 8. 1. 2009, č. j. 2513/09/384934802569, tak tímto stanoviskem stěžovatel ve své žalobě výslovně neargumentoval, tudíž se krajský soud k němu nemohl vyjádřit. Nadto na tuto námitku dopadá argumentace krajského soudu, že v řízení, jehož předmětem je rozhodnutí vydané v přezkumném řízení, nelze přezkoumávat úkony, které byly učiněny v původním řízení, neboť proti původnímu řízení mohl stěžovatel podat příslušnou žalobu. Nad rámec těchto závěrů (byť se tím Nejvyšší správní soud částečně vyjadřuje i k meritorním otázkám dané věci) z obsahu daňového spisu vyplývá, že Finanční ředitelství v Ostravě nekonstatovalo, že by pomůcky byly nepoužitelné z důvodu procesních pochybení, ale pouze uložilo prvostupňovému správci daně, aby přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny (viz přípis Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9. 1. 2012 a navazující rozhodnutí správce daně o odvolání ze dne 9. 5. 2012). Pokud se stěžovatel v tomto směru nově výslovně dovolává stanoviska Finančního úřadu v Opavě ze dne 8. 1. 2009, č. j. 2513/09/384934802569, tak v něm je pouze konstatováno, že došlo toliko k dílčím procesním pochybením týkajícím se zaznamenávání provedeného poučení o mlčenlivosti, příchodů, odchodů a podpisů osob zúčastněných na řízení; v žádném případě z něj nevyplývá závěr, že by správce daně uznal, že jím použité pomůcky jsou nezákonné.

[14] Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvádí následující:

[15] Nejvyšší správní soud musí souhlasit s krajským soudem, že v případě, kdy je žalobou napadeno rozhodnutí vydané v přezkumném řízení, je rozsah přezkumu správního soudu omezen. Nejvyšší správní soud ve vztahu k předchozí právní úpravě daňového řízení obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zsdp“), v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004 - 70, vyložil, že „*Pro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno konečné rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení, je nezbytné zohlednit skutečnost, zda-li daňový subjekt podal proti původnímu rozhodnutí správce daně (tedy proti tomu, vůči kterému byl v omezeném rozsahu povolen přezkum dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků) správní žalobu. I když musela být jeho žaloba nutně odmítnuta dle ust. § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., měla tato procesní aktivita daňového subjektu za následek jeho možnost namítat ve své žalobě proti konečnému rozhodnutí veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. Jedině tak je totiž daňovému subjektu zaručeno právo na soudní ochranu, jak požaduje Listina základních práv a svobod současně s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod. Jiná procesní situace by však nastala v případě, že by daňový subjekt nevyužil své možnosti a proti původnímu rozhodnutí správce daně žalobu ve správním soudnictví nepodal. Za tohoto stavu řízení by pak mohl účinně namítat pouze žalobní body v rozsahu, v jakém byl povolen přezkum dle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků, tedy nikoliv nad rámec povoleného přezkumu, jak vyplývá i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2003, č. j. 5 A 88/2001 - 46, na které se ve svém vyjádření odvolává správní orgán.*“ Nejvyšší správní soud má za to, že tyto uvedené závěry plně dopadají i na nyní projednávaný případ, neboť charakter přezkumného řízení

podle ustanovení § 121 a násl. daňového řádu je totožný s přezkumným řízením dle ustanovení § 55b zsdp. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v posuzované věci je nutné zabývat se primárně těmi úkony, které finanční orgány učinily v přezkumném řízení, nikoli těmi, které byly provedeny v původním řízení, jelikož stěžovatel proti nim dle obsahu spisu a svých tvrzení samostatnou žalobou nebrojil.

[16] K obsahu výzvy ze dne 23. 12. 2013 Nejvyšší správní soud uvádí, že ji nepovažuje za nekonkrétní, nepřezkoumatelnou či nesplnitelnou. V předmětné věci byl přezkum nařízen z toho důvodu, že správce daně v původním řízení přehlédl, že stěžovatel měl v příslušných zdaňovacích období vést účetnictví; s ohledem na tuto skutečnost byl stěžovatel vyzván k jeho předložení. Nejvyšší správní soud s ohledem na obecnost argumentace stěžovatele, v čem je spatřována nezákonnost této výzvu (když pouze obecně hovoří o tom, že výzva je nezákonná), nemůže této výzvě ničeho vytknout, neboť podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze výzvu k předložení účetnictví formulovat jiným způsobem než tak, že je daňový subjekt vyzván k předložení účetnictví. Pokud stěžovatel v tomto směru tvrdí, že výzva má obsahovat příslušné úvahy správce daně, musí k tomu Nejvyšší správní soud uvést, že tyto náležitosti musí být obsaženy v příslušném meritorním rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 102 odst. 2 daňového řádu). V případě procesní výzvy (jakou je i výzva ze dne 23. 12. 2013) není Nejvyššímu správnímu soudu zjevné, jaké další úvahy by měl správce daně v projednávané věci při požadavku na předložení účetnictví nad rámec toho, co v ní uvedl (zejm. když vysvětlil, v jaké procesní fázi je tato výzva vydávána a proč, a to právě s ohledem na rozhodnutí, jímž bylo nařízeno přezkoumání předchozích rozhodnutí), dále rozvést. Nejvyšší správní soud nemá za to, že by výzva byla nesplnitelná, neboť správce daně jasně uvedl, že požaduje předložení účetnictví prokazující správnost základu daně k dani z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období. Na tom ničeho nemění ani to, že stěžovatel v průběhu řízení v roce 2010 finančním orgánům oznámil, že mu bylo účetnictví odcizeno, neboť to nijak nevylučuje, že mohl mít toto účetnictví v roce 2013 opět k dispozici, resp. že údaje v něm obsažené nemohl prokázat jiným způsobem.

[17] Jestliže stěžovatel tuto výzvu napadal s odůvodněním, že správce daně měl v přezkumném řízení provést daňovou kontrolu namísto vydání předmětné výzvy, musí Nejvyšší správní soud uvést, že již v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 85/2009 – 104, tento soud konstatoval, že *„správce daně měl v rámci řízení o přezkoumání dodatečného platebního výměru provést daňovou kontrolu za účelem zjištění rozhodných skutečností, ovšem pouze v rozsahu důvodů uvedených v rozhodnutí o nařízení přezkoumání dodatečného platebního výměru.“* Pokud takto ale nepostupoval, nelze jen na základě této vady rozhodnutí vydané v přezkumném řízení zrušit, neboť je důležité, zda měl daňový subjekt zachována příslušná procesní práva, která by mu náležela v případě provádění daňové kontroly. Nejvyšší správní soud přitom má za to, že příslušná procesní práva měl stěžovatel v projednávané věci zachována, přičemž stěžovatel v tomto směru ničeho konkrétního neuvádí (kromě toho, že měla být provedena daňová kontrola). Skutečnost, že skutková zjištění byla učiněna na základě nesprávného procesního postupu (např. setrvání v postupu k odstranění pochybností namísto zahájení daňové kontroly), přitom automaticky takové dokazování nezpochybňuje a neodůvodňuje zrušení navazujícího rozhodnutí finančního orgánu – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 2 Afs 74/2016 – 28.

[18] Pokud se stěžovatel dovolává toho, že bylo zasaženo do jeho procesních práv tím, že mu nebylo umožněno zvolit si tlumočníka, či že mu nebyl ustanoven, resp. že nerozuměl jednacímu jazyku, musí Nejvyšší správní soud odkázat na obsah daňového spisu, z něhož vyplývá, že stěžovatel český jazyk velice dobře ovládal a jednání vedenému v českém jazyce rozuměl. To bez jakýchkoli pochyb vyplývá např. z námitky ze dne 6. 11. 2008 proti obsahům protokolů sepsaných v měsíci září 2008, v němž stěžovatel výslovně uvádí, že *„jako vietnamský občan mluví docela dobře česky, ale nezná české zákony tak dobře, aby dokázal využívat svých práv českého práva. O to se jemu a jeho spoluobčanům hůře podniká v České republice*". Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že stěžovatel průběhu celého daňového řízení zjevně dobře porozuměl a byl schopen se v něm orientovat (např. jeho návrh na provedení přezkumných řízení čítal 22 stran textu, v nichž se odvolával na judikaturu Nejvyššího správního soudu stran stanovení daně). Údajná neznalost hmotného či procesního daňového práva nezakládá důvod pro závěr, že stěžovatel měl mít v průběhu daňového řízení tlumočníka. Údajnou neznalost daňových předpisů mohl a měl stěžovatel řešit sám prostřednictvím vhodného zástupce orientujícího se v daňovém právu.

[19] Ve vztahu k použitým pomůckám musí Nejvyšší správní soud setrvat na výše uvedeném, že za dané procesní situace se správní soudy nemohou vyjadřovat k údajným nezákonnostem, k nimž mělo dojít v průběhu původního řízení. Soudní přezkum je tak možný ve vztahu k těm úkonům a postupům, které finanční orgány učinily v průběhu přezkumného řízení. V něm bylo stěžovateli vysvětleno, k jakým závěrům finanční orgány ve vztahu k těmto pomůckám dospěly, když uvedly, že při stanovení jeho základu daně vycházejí z tržeb, které samy zjistily v září 2008 a které byly několikanásobně vyšší (asi desetinásobně) než tržby stěžovatelem deklarované v předchozích měsících, aniž by to bylo vysvětlitelné jiným způsobem, než že stěžovatel podstatnou část svých příjmů v předchozích měsících zatajoval. Skutečnost, že stěžovatel s těmito závěry nesouhlasí, neboť považuje svou výslednou daňovou povinnost za vysokou, nemůže závěry finančních orgánů zpochybnit, jelikož Nejvyšší správní soud považuje za logické, aby finanční orgány vycházely z údajů o vyšších tržbách, které samy zjistily, oproti nepodloženým tvrzením stěžovatele. Ačkoli byla daňová povinnost stěžovatele v průběhu daňového řízení opakovaně stanovována na základě pomůcek, docházelo k jejich korekci (viz přípis Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9. 1. 2012), tudíž nelze hovořit o tom, že pomůcky použité v přezkumném řízení jsou týmiž, které byly použity prvotně v původním řízení, tudíž nelze automaticky výtky k původním pomůckám přenášet i na posledně uvedené. Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že v případě použití pomůcek je daň stanovována na základě kvalifikovaného odhadu, tj. nemůže být z povahy věci tak přesná, jako kdyby byla stanovena dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016 - 40). Bylo povinností stěžovatele unést své břemeno tvrzení a důkazní stran jeho daňové povinnosti; pokud tak neučinil, nemůže následně bez dalšího úspěšně tvrdit, že takto stanovený základ daně a výsledná daň jsou vysoké. Zjištění správce daně učiněná při místních šetřeních nemůže zpochybnit ani to, že ne vždy dodržel příslušnou procesní úpravu stran poučování dotčených osob, jelikož to jakkoli nevyvrací, že užité důkazní prostředky prokazují skutečný stav věci, tj. výši skutečných tržeb stěžovatele v jednotlivých dnech.

[20] Jestliže stěžovatel na závěr své kasační stížnosti obecně dovozuje, že daňový spis není kompletní, protože krajský soud přehlédl, že ve věci proběhlo „vytýkací řízení“, v němž bylo stěžovateli v plném rozsahu vyhověno, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že tato argumentace je tak obecná, že k ní nelze zaujmout jednoznačné stanovisko. Pokud totiž stěžovatel myslí vytýkací řízení dle ustanovení § 43 zsdp, pak takové řízení muselo proběhnout před 1. 1. 2011, kdy zsdp pozbyl účinnosti, tudíž před nařízením přezkoumání předmětné daňové povinnosti stěžovatele, k čemuž se v souladu s výše uvedeným nemohou správní soudy za dané procesní situace vyjadřovat. Pokud stěžovatel myslí postup k odstranění pochybností dle ustanovení § 89 daňového řádu (který nahradil vytýkací řízení dle zsdp), tak je nutné poukázat na to, že žádný takový postup v projednávané věci v průběhu přezkumného řízení zahájen či proveden nebyl. Není proto zřejmé, jakého postupu se stěžovatel fakticky dovolává.

[21] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ačkoli žalovaný měl v řízení úspěch, zdejší soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47). Nesouhlas žalovaného s touto setrvalou rozhodovací praxí správních soudů jí nemůže otřást.

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

V Brně dne 11. září 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu