



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **M. S.**, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 6. 2014, č. j. 10 Af 74/2013-107,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 5. 6. 2014, č. j. 10 Af 74/2013 - 107, bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 14. 8. 2013, č. j. 19407/13/5000-14102-708855, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 6. 2012, č. j. 108767/12/091911303410, kterým byla žalobci (dále jen „účastník řízení“) podle pomůcek doměřena daň z příjmů za zdaňovací období roku 2009 a sděleno penále z doměřené daně. V odůvodnění rozsudku krajský soud vyslovil souhlas s tím, že byly splněny zákonné podmínky pro doměření daně podle pomůcek. Jedinými pochybeními, která byla v postupu odvolacího finančního ředitelství krajským soudem shledána, spočívala v neseznámení účastníka řízení s nově provedeným důkazem (pomůckou) a dále v jeho neinformování o změně právního názoru oproti rozhodnutí správce daně. Odvolací řízení bylo doplněno vyhledáním srovnatelného subjektu, jehož marže byla pro výpočet daně podle pomůcek použita. S touto pomůckou, kterou krajský soud nazývá důkazem, bylo nutno účastníka řízení seznámit, což se nestalo.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti především namítal, že způsob stanovení daně podle ust. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), je ve své podstatě náhradním způsobem stanovení daně místo dokazováním. Z odst. 3 citovaného ustanovení vyplývá, že v dané věci použitá pomůcka není a ani nemůže být důkazem o výši daňové povinnosti, neboť na pomůcku lze nahlížet jako na důkaz pouze tehdy, pokud je jako pomůcka použit důkazní prostředek, který nebyl správcem daně zpochybněn. Daňový řád obsahuje speciální ustanovení upravující přezkum rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, a to ust. § 114 odst. 4, podle kterého je v těchto případech zkoumáno pouze dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek ke stanovení daně. Nelze tedy směřovat pojmy pomůcka a důkaz, neboť se při jejich použití jedná o dva různé způsoby stanovení daně. Jelikož dokazování neprobíhalo a nedošlo ani ke zjištění nových skutečností, nebyla dána povinnost účastníka řízení s čímkoliv seznamovat. Stěžovatel dále namítl, že každou změnu rozhodnutí nelze a priori zaměňovat se změnou právního názoru, přičemž v daném případě nedošlo ke změně právního názoru ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správních spisů byla u účastníka řízení, který ve sdružení s manželkou a synem provozoval velkoobchod s cukrovinkami a potravinovými doplňky, zahájena dne 21. 6. 2011 daňová kontrola. Správci daně byl předložen peněžní deník, daňové doklady, evidence zásob, pokladní doklady, sestavy faktur hrazených v hotovosti, dodací listy, evidence majetku, knihy jízd, bankovní výpisy. Dále jím byla provedena dožádání u příslušných finančních úřadů. V průběhu daňové kontroly vystaly pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti povinných evidencí a dalších listin. Proto byl účastník řízení výzvou ze dne 13. 1. 2012 vyzván k předložení důkazních prostředků za účelem odstranění rozporů. O výsledku daňové kontroly byla sepsána zpráva, která byla s účastníkem řízení dne 31. 5. 2012 projednána. V této zprávě správce daně uvedl, že předložená evidence pro účely daně z příjmů fyzických osob neobsahuje průkazné údaje. Průkazným způsobem nebyl evidován ani stav majetku a pohledávek, kniha zásob nemá vypovídací a důkazní hodnotu, nebylo možno průkazným způsobem provést porovnání skutečného stavu majetku. Evidence proto neplní účel a nepodává přehled o pohybu zboží v návaznosti na příjmy za jeho prodej, nemůže být spolehlivě zjištěn celkový příjem z prodeje a výše zdanitelných příjmů (mezi pohledávkami byly evidovány i faktury, které prokazatelně pohledávkami nebyly). Protože účastník řízení při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost podle výzvy správce daně, nelze dokazováním výši daně určit, a proto bude stanovena podle pomůcek. Dne 20. 6. 2012 vydal správce daně dodatečný platební výměr o doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2009 daň ve výši 23.190 Kč a současně mu sdělil povinnost uhradit penále. Jelikož nebyl vyhledán daňový subjekt provozující velkoobchod s cukrovinkami a potravinovými doplňky s dalšími dvěma osobami ve sdružení, použil správce daně důkazní prostředky účastníka řízení, které nebyly zpochybněny, a poznatky získané z odpovědí na dožádání. Vzhledem k tomu, že v číselných řadách chyběla pořadová čísla faktur, které mohly být vystaveny, ale ke kontrole předloženy nebyly (celkem 277), vycházel správce daně v těchto případech z průměrné fakturované hodnoty připadající na jednu fakturu podle sestavy knihy faktur vydaných. Takto zjištěná částka byla snížena na jednu polovinu z důvodu eliminace vlivu fakturace zboží větším odběratelům. Správce daně si také učinil úvahu o výši obchodní přírážky, pro kterou využil i výpis inventur. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal účastník řízení odvolání. Stěžovatel v odvolacím řízení shledal, že nelze posoudit,

pokračování

zda zvolené pomůcky jsou dostatečně spolehlivé a uložil správci daně zajistit pomůcky, na základě kterých by bylo možno daň stanovit co nejspolehlivěji. Nově byly využity údaje o srovnatelném subjektu provozujícím v obvodu Finančního úřadu pro Středočeský kraj, územní pracoviště v Poděbradech, velkoobchod s cukrovinkami. V důsledku použití této pomůcky bylo rozhodnutí správce daně změněno tak, že doměřená daň byla stanovena ve výši 38.310 Kč a dále byla stanovena povinnost uhradit této výši odpovídající penále. Ze správního spisu nevyplývá, že by správní orgány účastníka řízení s touto pomůckou seznámily.

Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

Nejvyšší správní soud se předně ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že krajský soud nesprávně označoval předmětnou pomůcku použitou v rámci odvolacího řízení za důkaz. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že pomůcky nejsou důkazem. K tomu srov. např. rozsudky ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, a ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 - 33. V tomto ohledu tedy krajský soud pochybil. Tato dílčí vada však podle názoru Nejvyššího správního soudu není důvodem pro zrušení rozsudku krajského soudu.

Podstatné totiž v dané věci je, zda bylo nutno účastníka řízení před vydáním odvolacího rozhodnutí seznámit s pomůckou obstaranou v odvolacím řízení. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, publ. pod č. 1472/2008 Sb. NSS a dostupný na www.nssoud.cz, pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž podkladem pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu, v určité lokalitě atp. Daňový subjekt se sice neúčastní procesu stanovování daně podle pomůcek, ale může následně uplatnit námitky proti kvalitě použitých pomůcek, tj. zda byly adekvátní, resp. proti správnosti jejich hodnocení, od čehož se odvíjí spolehlivost stanovení daně. V této souvislosti lze odkázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 106, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67. Aby však daňový subjekt mohl tyto námitky proti pomůckám uplatnit, musí s nimi být seznámen. I proto je v judikatuře zdůrazněno, že daňový subjekt má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05 a ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 105/2005 - 81,

ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 a ze dne 13. 8. 2008, č. j. 2 Afs 12/2008 - 164), neboť jen tak je mu reálně umožněno se proti nim bránit.

Je třeba zdůraznit, že v daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformacio in peius a odvolací orgán tak může doplnit v podstatě jakékoliv důkazy nebo pomůcky, pokud tak uzná za vhodné, a pokud tak učiní v mezích zákonných omezení. Může také nechat doplnit řízení o nové pomůcky použité při stanovení daně vedle pomůcek stávajících nebo místo pomůcek použitých správním orgánem I. stupně, s nimiž byl daňový subjekt seznámen. Pokud však odvolací orgán obstará v odvolacím řízení novou pomůcku, je jeho povinností daňový subjekt s touto pomůckou před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit a umožnit mu se k ní vyjádřit. To platí tím spíše, pokud v odvolacím řízení na základě nově získané pomůcky dochází ke zvýšení daňové povinnosti. Jak vyplývá z ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, je povinností odvolacího orgánu zabývat se dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřeností použitých pomůcek. Právní úprava tedy ukládá odvolacímu orgánu povinnost zkoumat přiměřenost použitých pomůcek. A contrario právní úprava umožňuje, aby daňový subjekt uplatňoval námítky, ve kterých bude zpochybňovat přiměřenost použitých pomůcek, což připouští i judikatura, která dovodila rovněž možnost uplatnění dalších námitek. K tomu srov. výše citovanou judikaturu a také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75 a ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71.

Jak vyplývá ze správního spisu, v daném případě byl účastník řízení seznámen pouze s pomůckami obstaranými v prvostupňovém řízení. Stěžovatel však v odvolacím řízení použil pomůcku novou, s níž již účastníka řízení neseznámil a za použití této pomůcky změnil napadené rozhodnutí. Takový procesní postup nelze akceptovat. Daňový subjekt by totiž na základě takového postupu ztratil možnost účinné obrany v řízení před správními orgány. Pokud by totiž byla pomůcka obstarána až v odvolacím řízení, přičemž odvolací orgán by nedal daňovému subjektu možnost se s ní seznámit, nemohl by se proti ní daňový subjekt efektivně bránit. Ad absurdum by popsán postup mohl vést k tomu, že by správce daně v prvostupňovém řízení zvolil vždy „přiměřenou pomůcku“, čímž by eliminoval možnost obrany daňového subjektu. Odvolací orgán by pak mohl v odvolacím řízení obstarat jakékoliv další pomůcky, proti jejichž nepřiměřenosti by se již daňový subjekt v daňovém řízení nemohl účinně bránit.

Krajský soud tedy nepochybil, pokud pro výše uvedené pochybení zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele. Krajský soud sice svůj závěr částečně nesprávně odůvodnil, ale dospěl ke správnému závěru, že stěžovatelovo rozhodnutí mělo být pro výše uvedené pochybení zrušeno. Pro stěžovatele je tak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS a dostupné na www.nssoud.cz). S ohledem na výše uvedenou povinnost správního orgánu seznámit účastníka řízení s pomůckou obstaranou v odvolacím řízení postrádá smysl zabývat se stížní námitkou týkající se změny právního názoru dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně

pokračování

vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi řízení žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 18. prosince 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu