



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Jan Běle**, se sídlem Přívozní 1600/2b, Praha 7, zast. Mgr. Ing. Janem Krejsou, advokátem se sídlem Olivova 2096/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31540/16/5200-10423-709175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 85/2016 - 55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 85/2016 – 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě provedené daňové kontroly vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 0 Kč, určil daňovou ztrátu ve výši -382 063 Kč, a uložil žalobci povinnost uhradit penále z doměřené ztráty ve výši 3 820 Kč. Žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.

[2] Krajský soud v Ústí nad Labem žalobě podané žalobcem proti rozhodnutí žalovaného vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Shledal totiž, že správce daně vycházel z nesprávného názoru, že žalobce neprokázal ekologickou likvidaci zboží (19 ks televizorů). Nesprávný je tak i závěr, že předložené potvrzení o ekologické likvidaci nemohlo být využito jako pomůcka, což mohlo mít vliv na správnost stanovení daně podle pomůcek.

II. Obsah podání účastníků řízení

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností s dvěma kasačními námitkami, na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] V první kasační námitce stěžovatel namítá nesprávné posouzení koncentrace daňového řízení. Relevantní potvrzení o ekologické likvidaci bylo totiž žalobcem předloženo až po ukončení kontroly. Krajský soud nesprávně dovodil, že předložení důkazů v daňovém řízení po ukončení daňové kontroly, a před vydáním platebních výměrů, nemá žádný negativní důsledek. Poukazuje přitom na omezení vyplývající pro opakovanou daňovou kontrolu a koncentraci daňového řízení. Nové důkazy tak mohl dle stěžovatele žalobce předložit až v případném odvolacím řízení.

[5] Na to navazuje druhou kasační námitkou, a to že krajský soud v důsledku uvedeného nesprávně posoudil přenesení důkazního břemene zpět na správce daně. Krajský soud souhlasil, že byly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Sporné doklady přitom nebylo možné jako pomůcky použít, neboť byly dříve zpochybněny. Jelikož krajský soud potvrdil zákonnost závěru o použití pomůcek, nebylo možné nadále hovořit o přenášení důkazního břemene. Nadto dle judikatury platí, že v odvolacím řízení nelze přihlížet k nově doloženým dokladům, byly-li splněny zákonné podmínky pro přechod na pomůcky, což je aplikovatelné i v projednávané věci.

[6] Žalobce ve svém vyjádření poukazuje na to, že při daňové kontrole navrhoval provedení důkazního prostředku - potvrzení o ekologické likvidaci, což pak ovšem z omylu správci daně nezaslal. Proto i odmítl podepsat zprávu o daňové kontrole, nicméně správce daně jejím ukončením znemožnil provedení dalších důkazů. Zjištění vyplývající z namítaného potvrzení ovšem zřejmě správce daně za relevantní považoval, když na jeho základě provedl další úkony. Závěrem uvádí, že odmítnutí podepsání zprávy o daňové kontrole nebylo bezdůvodné.

[7] V doplnění kasační stížnosti ze dne 26. 8. 2020 stěžovatel, v návaznosti na jiné rozhodnutí ve věci téhož žalobce, poukazuje na to, že byly splněny tři kumulativní podmínky pro přechod na pomůcky vyplývající z právních předpisů a judikatury.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, z důvodů, které zákon připouští, a za stěžovatele jedná zaměstnanec s právnickým vzděláním [§ 102 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dál jen „s. ř. s.“)]. Poté přistoupil k přezkumu rozsudku krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud rozhodoval o identické situaci totožného stěžovatele v totožné daňové kontrole (pouze ve vztahu k dani z přidané hodnoty a nikoliv k dani z příjmů) již dříve (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2020, č. j. 9 Afs 16/2020 - 35), a vázán tam vysloveným názorem, rozhodl v projednávané věci totožně.

[11] Ke koncentraci řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že platí i v období mezi projednáním zprávy (resp. ukončením kontroly) a vydáním prvostupňového rozhodnutí. Bez omezení pak daňový subjekt může předkládat důkazy v odvolacím řízení (rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45, odst. [10]). Žalobce v projednávaném případě předložil doklady o likvidaci teprve po projednání zprávy o daňové kontrole, kterou odmítl podepsat, tedy až po ukončení daňové kontroly. Pokud však správce daně i přesto posuzoval, zda lze

pokračování

doklady o likvidaci užít jako důkazní prostředek ve prospěch žalobce a zda i nadále ob stojí kontrolní závěr o stanovení daně podle pomůcek (úřední záznam na č. 1. 69 správního spisu), nezatížil své rozhodnutí nezákonností. Tímto postupem totiž správce daně nezasáhl do žádného subjektivního veřejného práva žalobce, postup správce daně ostatně aproboval také stěžovatel ve svém rozhodnutí a sám následně doklady o likvidaci posoudil (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 16/2020 - 35, odst. [12]). Námitka proto není důvodná.

[12] Důvodnou kasační soud shledal druhou námitku ohledně limitů přezkumu stanovení daně pomůckami. Aby se krajské soudy mohly zabývat výtkami nepřiměřenosti pomůcek zvolených správcem daně, je nutné, aby daňový subjekt směřoval svá tvrzení ke skutečnosti, že stanovená výsledná daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu (byť odhadem) měla být stanovena. Daňový subjekt se tak nemůže domáhat použití konkrétních pomůcek resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem a při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem (rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, odst. [76] až [81]). Pokud krajský soud v projednávaném případě nejdříve shledal, že stanovení daně pomůckami bylo zákonné, ale následně hodnotil postup správce daně při výběru pomůcek a zda unesl důkazní břemeno, které jej vůbec netížilo, nepřipustně zasáhl do diskrece správce daně při výběru pomůcek, a jeho rozhodnutí je tak vnitřně rozporné (totožně srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 16/2020 - 35, odst. [13]).

[13] Dále za vnitřně rozporný a nedostatečně zdůvodněný (k čemuž Nejvyšší správní soud přihlédl z úřední povinnosti podle § 109 odst. 4 s. ř. s.) je závěr krajského soudu o zákonnosti stanovení daně pomůckami.

[14] Krajský soud konstatoval, že správce daně za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2011 zpochybňoval správnost daňové evidence, jelikož zjistil mezi zbožím nakoupeným (768 ks), prodaným (734 ks), evidovaným na skladě (5 ks) a zjištěným na základě mezinárodního dožádání (2 ks), rozdíl celkem 31 ks, které nebylo vedeno v daňové evidenci podle § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění do 28. 8. 2016 (bod 25. napadeného rozsudku). Následně pak krajský soud shledal, že žalobce prokázal ekologickou likvidací 19 ks zboží (bod 33. napadeného rozsudku). Nicméně i přesto krajský soud uzavřel, že žalobce neprokázal správnost a úplnost vedené daňové evidence podle § 7b citovaného zákona, a podmínky přechodu na pomůcky tak byly splněny (bod 27. napadeného rozsudku).

[15] Tento závěr je však v rozporu s judikaturou, na kterou krajský soud výslovně odkazoval v bodech 18., 28. a 29. napadeného rozsudku a z níž při svém posouzení vycházel. Stěžejním je, že „pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, odst. [11]). Rozšířený senát tedy konstatoval, že nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami. Stále však platí závěr rozšířeným senátem citovaného rozsudku kasačního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, podle něhož

intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že *zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu* (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142).

[16] O takovou situaci se v projednávaném případě zjevně nejednalo. Žalobce v kontrolovaných obdobích obchodoval se stovkami kusů zboží, zejména televizorů, a řádně tvrdil a prokázal stovky přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně měl však pochybnost pouze ve vztahu k naložení s 31 ks televizorů. Pochybnosti správce daně se tudíž týkaly pouze marginálního množství (potenciálně) uskutečněných zdanitelných plnění. V projednávaném případě tedy nedošlo ke zpochybnění takového rozsahu daňové evidence s takovou intenzitou, aby bylo možné hovořit o zatemnění obrazu o hospodaření žalobce (rozsudek NSS ze dne 4. 9. 2020, č. j. 8 Afs 206/2018 - 35, odst. [17] a [18])

[17] S přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem tak Nejvyšší správní soud opakuje závěr (stejně postupoval v druhém případě žalobce – viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 16/2020 - 35, odst. [16]), že zde nedošlo k zatemnění obrazu o hospodaření žalobce, a nebyly tak dány podmínky přechodu na pomůcky. Na tom nic nemění ani doplnění kasační stížnosti stěžovatelem, kde se naplnění těchto podmínek věnuje. V projednávaném případě nebyla zpochybněna podstatná část účetnictví ani jeho vypovídající hodnota jako celku (rozsudek NSS ze dne 11. 11. 2020, č. j. 1 Afs 205/2020 - 45, odst. [58]; či rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2020, č. j. 4 Afs 381/2019 - 41, odst. [36] a [37]).

[18] Závěr daňových orgánů a krajského soudu, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, ale bylo nezbytné stanovit ji pomůckami, proto není správný. Krajský soud měl tedy rozhodnutí žalovaného zrušit, avšak z jiných důvodů, než učinil. V souladu s názorem rozšířeného senátu, dle kterého „*zruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)*“ (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), v němž je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. června 2022

JUDr. Radan Malík
předseda senátu