



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Milana Taubera, soudce Vadima Hlavatého a soudkyně Aleny Pavlíčkové ve věci

žalobkyně:

[redacted], IČO [redacted]
se sídlem [redacted]

zastoupená advokátem JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem
se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2016, č. j. 53278/16/5200-10421-709494,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2016, č. j. 53278/16/5200-10421-709494, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 9 800 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobkyně JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda, advokáta.

Odůvodnění:

Obsah žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým k odvolání žalobkyně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 6. 2015, č. j. 4241085/15/2005-53521-107377 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), tak, že cit. „*Daňovému subjektu se podle zákona o daních z příjmů a podle ust. § 98, ust. § 143, ust. § 147 a ust. § 235 daňového řádu dodatečně stanovuje podle pomůcek k přímé úhradě daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 ve výši 153 315,- Kč a současně se sděluje, že podle ust. § 236 odst. 1 a ust. § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu mu vzniká povinnost uhradit penále ve výši 30 663,- Kč.*“. Prvostupňovým rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) byla žalobkyni podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a podle § 98, § 143, § 147 a § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 5. 2015, č. j. 3728278/15/2005-61562-108253, podle pomůcek dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za rok 2012 ve výši 201 900 Kč za jednotlivé kalendářní měsíce leden až prosinec a současně penále ve výši 40 380 Kč.
2. Žalobkyně v žalobě namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Prvostupňové rozhodnutí ve výroku stanovilo daňovou povinnost za jednotlivé měsíce leden až prosinec s uvedením původně stanovené daně, nově stanovené daně a rozdílu. Takto stanovený rozdíl je pak celkovou daňovou povinností. Žalovaný však do svého změněného výroku převzal pouze celkovou daňovou povinnost, kterou snížil z původní částky 201 900 Kč na částku 153 315 Kč, aniž by změnil další část výroku prvostupňového rozhodnutí, ve které jsou uvedeny kalendářní měsíce s původně stanovenou daní, nově stanovenou daní a rozdílem. Dle žalobkyně tyto rozdíly za jednotlivé měsíce, jež v souhrnu představují částku původní, změnou napadeného rozhodnutí neodpovídají částce 153 315 Kč. Žalovaný byl dle žalobkyně povinen tyto rozdíly vyčíslit tak, aby jím stanovená daňová povinnost v napadeném rozhodnutí odpovídala daňové povinnosti (rozdílu) jednotlivým kalendářním měsícům, které jsou uvedeny v dodatečném platebním výměru.
3. Dále žalobkyně namítla, že odvolací řízení bylo zmatečné. Předmětem odvolacího řízení bylo stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu. Žalovaný však předmětem odvolacího řízení učinil stanovení daně dokazováním, když v jeho průběhu přípisem ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40081/16/5200-10421-709494 (dále jen „přípis ze dne 12. 9. 2016“), postupoval podle § 115 odst. 1 a 2 daňového řádu, podle kterého v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí a před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele seznámí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalovaný s žalobkyní souhlasil, že § 115 daňového řádu se nevztahuje na stanovení daně podle pomůcek. Přesto svůj postup ospravedlňuje tím, že tak učinil, aby nedošlo ke vzniku překvapivého rozhodnutí a aby bylo daňovému subjektu umožněno adekvátně reagovat na nové skutečnosti, které byly zjištěny v rámci odvolacího řízení.
4. Žalobkyně s tím nesouhlasí a má za to, že § 115 daňového řádu v žádném případě neumožňuje, aby dle něj správce daně postupoval při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Při stanovení daně podle pomůcek odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek, jak je uvedeno v § 114 odst. 4 daňového řádu. V přípisu ze dne 12. 9. 2016 žalovaný výslovně uvádí, že při dokazování vedeném správcem daně nebyly doplněny podklady pro rozhodnutí v požadovaném rozsahu, odvolací orgán opětovně uložil podle § 115 odst. 1 daňového řádu prvostupňovému orgánu provést dokazování (žalovaný si opatřoval důkazy od Okresního soudu v Mělníku). Dle žalobkyně proto není

seznatelné, jakým způsobem má být daňová povinnost stanovena, zda dokazováním či za použití pomůcek; obojí současně není možné.

5. Žalobkyně je rovněž přesvědčena, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu, neboť úřední záznam Policie České republiky ze dne 29. 10. 2013, č. j. KRPS-343562-12/TČ-2013-010681 (dále jen „záznam PČR“), resp. tvrzení podezřelého [REDAKCE] v něm uvedené, nemůže být takovou pomůckou. Žalovaný v rámci odvolacího řízení předvolával [REDAKCE] jako svědka, a to nikoliv na návrh žalobkyně. Neprovedení tohoto výsledku, mající zásadní dopad na daňovou povinnost, je rezignací na spravedlivý proces a reálnost daňové povinnosti. Žalovaný nezajistil tohoto svědka a ani si nezjistil jeho pobyt. Neprovedení tohoto výsledku nemůže žalovaný ospravedlňovat neunesením důkazního břemene žalobkyně. Žalovaný převzal tvrzení [REDAKCE], ačkoli není zřejmé jeho procesní postavení, tedy zda byl povinen mluvit pravdu, přičemž ani není citováno, co měl dotýčný říci. Pokud žalovaný tvrdí, že v průběhu řízení nebyl předložen žádný důkazní prostředek vyvracející tvrzení [REDAKCE], je tomu tak proto, že důkazní povinnost vyvracet takové tvrzení žalobkyně nemá, mimoto by v případě zajištění výsledku žalobkyně mohla klást svědkovi otázky, když u policejního výsledku přítomna být nemohla.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby, přičemž odkázal na napadené rozhodnutí s tím, že odvolací a žalobní námitky jsou obdobné.
7. Ohledně namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v něm podrobně popsal vyhodnocení pomůcek použitých ke stanovení daně včetně úvah, které jej k učiněným závěrům vedly. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný podle pomůcek stanovil žalobkyni daň ve výši 153 315 Kč, tj. snížil ji o částku 48 585 Kč a, neboť v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že prvostupňový orgán použitými pomůckami nestanovil daňovou povinnost žalobkyně dostatečně spolehlivě. Žalovaný v odvolacím řízení přihlédl k tvrzením žalobkyně a snížil prvostupňovým orgánem stanovený počet 4 zaměstnanců (brigádníků) na 2 zaměstnance (brigádníky). Adekvátně byla žalovaným snížena daňová povinnost žalobkyně stanovená prvostupňovým orgánem ve věci „brigádníků“ ve výši 103 200 Kč na daňovou povinnost ve výši 51 600 Kč. Prvostupňovým orgánem stanovená daň ve výši 12 900 Kč za jednotlivé kalendářní měsíce březen až říjen zdaňovacího období 2012 tak byla žalovaným snížena na 6 450 Kč. Ve věci stanovené daňové povinnosti [REDAKCE] žalovaný zvýšil prvostupňovým orgánem stanovenou daňovou povinnost 17 160 Kč na 20 175 Kč. V případě stanovené daňové povinnosti [REDAKCE] se žalovaný ztotožnil se závěrem, ke kterému dospěl prvostupňový orgán. Žalovaný podotýká, že snížení takto stanovené daňové povinnosti v jednotlivých kalendářních měsících dotčeného zdaňovacího období je z odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení prvostupňovým rozhodnutím seznatelné. O těchto skutečnostech ostatně žalovaný informoval žalobkyni přípisem ze dne 12. 9. 2016.
8. Žalovaný dále nepovažuje napadené rozhodnutí za zmatečné z důvodu, že přistoupil k dokazování za situace, kdy prvostupňové rozhodnutí bylo opřeno o pomůcky. S tímto se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí a také v přípisu ze dne 12. 9. 2016, přičemž potvrdil postup prvostupňového orgánu při stanovení daňové povinnosti žalobkyni podle

pomůcek. Žalovaný v návaznosti na zjištění v rámci doplnění odvolacího řízení dospěl k závěru, že pomůcky použité prvostupňovým nebyly přiměřené a tyto přizpůsobil skutečně zjištěnému způsobu naplňování podnikatelské činnosti žalobkyně. V souladu s principem dobré správy žalovaný přípisem ze dne 12. 9. 2016 seznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání se všemi podklady pro rozhodnutí a se způsobem stanovení daňové povinnosti s tím, že umožnil žalobkyni reagovat na nové skutečnosti zjištěné v rámci odvolacího řízení.

9. Ohledně splnění podmínky pro stanovení daně podle pomůcek odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, podle něhož správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Pokud přitom správce daně uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví. Neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 72/2008 a sp. zn. 2 Afs 20/2006).
10. Ke stanovení daně podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: (i) žalobkyně nesplnila některé ze svých povinností při dokazování, (ii) bez této součinnosti žalobkyně nebylo možno stanovit daň dokazováním a (iii) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.
11. Žalovaný uvedl, že účetnictví má být vedeno v souladu s § 7 a § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tj. správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů tak, aby poskytovalo věrný a poctivý obraz skutečnosti. Účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka (žalobkyně) zúčtovala v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které v něm měla zaúčtovat. Dle žalovaného žalobkyně v předmětném zdaňovacím období neúčtovala ve svém účetnictví o mzdách, ačkoliv vyplácela za vykonané zahradnické práce pracovníkům odměny, rovněž tak neúčtovala ve svém účetnictví o odměnách těchto pracovníků vyplácených v hotovosti, její účetnictví tak není úplné. Žalovaný dodal, že žalobkyně dle svého tvrzení k výkonu své ekonomické činnosti využívala osoby (tzv. brigádníky), které pro ni vykonávaly zahradnické práce na základě uzavřených dohod o provedení práce, předmětné dohody o provedení práce však žalobkyně nedoložila a následně sdělila, že o těchto brigádnících v rozporu s platnou právní úpravou neúčtovala a dotčenými podklady nedisponuje. Žalobkyně nebyla schopna sdělit ani jména a přesný počet osob, které pro ni v předmětném zdaňovacím období zahradnické práce prováděly. Žalovaný na základě uvedeného shledal porušení zákonných povinností ze strany žalobkyně natolik zásadním a intenzivním, že znemožnilo stanovit daň dokazováním.
12. Co se týče spolehlivosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek, žalovaný zdůraznil, že žalobkyni nemůže svědčit právo domáhat se použití určitých pomůcek, resp. z libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený prvostupňovým orgánem. Je třeba vycházet z toho, že prvostupňový orgán má při výběru pomůcek zákonem omezenou volnou úvahu, a že obstarává pomůcky bez součinnosti s žalobkyní. Právo brojit proti takto stanovené dani má proto žalobkyně pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť prvostupňový orgán použil zcela nepřiměřené pomůcky a

překročil tím zákonné meze volné úvahy. „Dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že prvostupňový orgán dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, kdy se daň stanovená pomocí pomůcek maximálně přiblížila realitě, tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním. Tato „dostatečná spolehlivost“ se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i žalobkyně může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Ve svých námitkách je tedy žalobkyně povinna uvést, z jakých důvodů považuje stanovenou daňovou povinnost za zcela nepřiměřenou a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy, jinými slovy na žalobkyni leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).

13. Dle žalovaného je žalobní námitka omezena pouze na napadání výběru pomůcek pro stanovení daně, avšak žalobkyně žádným způsobem nepředestřela relevantní tvrzení, jimiž by vyvrátila dostatečnou spolehlivost stanovené daně. Žalobkyně by pro úspěch ve věci musela prokázat, že při způsobu, jakým uskutečňovala své podnikání, nemohla být její daňová povinnost ani přibližně tak vysoká; jedině pak by bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky.
14. Stran toho, že žalovaný použil jako pomůcku část dokladů od žalobkyně (mzdové listy a prohlášení), žalovaný podotkl, že se jedná o důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, což je jedna z možných pomůcek. Tímto není zpochybněn způsob stanovení daňové povinnosti (pomůckami), ergo nelze dovozovat, že daň byla stanovena kombinací dokazování a za použití pomůcek. Žalovaný dále podotkl, že provedení svědecké výpovědi [redacted] bylo požadováno z důvodu správného zjištění a stanovení daně a rovněž z důvodu prověření skutečností, vyplývajících ze záznamu PČR. Vzhledem k tomu, že v průběhu daňového řízení nebyl žalobkyni předložen žádný důkazní prostředek vyvracející záznam PČR, správce daně již k opětovnému předvolání svědka nepřistoupil.

Posouzení žaloby soudem

15. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu [§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
16. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu *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.*
17. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu *stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.*
18. Podle § 98 odst. 3 daňového řádu *pomůckami jsou zejména*
 - a) *důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
 - b) *podaná vysvětlení,*

c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,

d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

19. 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.*
20. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.*
21. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
22. Co se týče namítané nepřezkoumatelnosti (nesrozumitelnosti) výroku napadeného rozhodnutí, soud konstatuje následující. Prvostupňové rozhodnutí ve svém výroku obsahuje označení relevantních právních ustanovení, celkovou částku daně, výpočet daně ve formě tabulky za jednotlivé měsíce (původně stanovená daň, nově stanovená daň, rozdíl), částku penále a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který mají být částky uhrazeny. Výrok napadeného rozhodnutí uvádí, že se výrok prvostupňového rozhodnutí mění [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu] a obsahuje označení relevantních právních ustanovení, celkovou částku daně a částku penále. Absentuje tedy výpočtová tabulka a rovněž platební údaje, přičemž výrok napadeného rozhodnutí se k nim nijak nevyjadřuje.
23. Soud shledal, že formulace výroku napadeného rozhodnutí zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. pro nesrozumitelnost výroku. Není totiž zřejmé, jak bylo naloženo s výpočtovou tabulkou a platebními údaji, zda byly nahrazeny, doplněny či vypuštěny. Na tom nemůže nic změnit ani okolnost, že napadené rozhodnutí obsahuje ve svém odůvodnění na str. 8 až 11 úvahy a výpočty žalovaného, které ho vedly ke stanovení celkové výše doměřené daně. Ostatně tyto úvahy a výpočty jsou rozptýleny v textu, není zde žádná konsolidovaná výpočtová tabulka, jako v případě výroku prvostupňového rozhodnutí. Soud tedy přisvědčil této námitce žalobkyně.
24. Nadto pokud by skutečně došlo k vypuštění platebních údajů, což s ohledem na formulaci výroku napadeného rozhodnutí nelze v daném okamžiku postavit najisto, vedlo by to k vadě řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Zákonnou náležitostí (daňového) rozhodnutí, stanoví-li platební povinnost, jsou dle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu platební údaje - číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena. Napadené rozhodnutí by tak ve svém výroku, který je závazný a vymahatelný, postrádalo obligatorní zákonnou náležitost, přičemž v daném případě by byl daňový subjekt ponechán v nejistotě, jak má řádným způsobem splnit svou daňovou povinnost.

25. Lze tak shrnout, že není jednoznačně patrné, jak změnový výrok napadeného rozhodnutí naložil s výrokem prvostupňového rozhodnutí, zejména zda jej nahrazuje zcela, popřípadě v jaké části.
26. S ohledem na charakter vady rozhodnutí – nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost výroku – jež je oddělitelná od zbytku rozhodnutí a souvisejících dalších žalobních bodů, které se týkají užití pomůcek dle § 98 daňového řádu, soud dále přezkoumal napadené rozhodnutí v tomto směru.
27. K otázce, zda došlo ke stanovení daně na základě pomůcek, či dokazováním, soud nejprve zdůrazňuje, že kombinace těchto postupů je nepřípustná, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003-87, a takový postup by byl vadou řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Prvostupňové i napadené rozhodnutí ve výroku uvádí, že daň byla stanovena podle pomůcek, což ovšem nevylučuje, že v rozporu s touto deklarací bylo fakticky prováděno dokazování (srov. posledně zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu).
28. Ze správního spisu se podává, že žalovaný dvakrát uložil prvostupňovému orgánu doplnit řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nejprve shledal postup prvostupňového orgánu – stanovení daně podle pomůcek – v souladu se zákonem, načež požadoval provedení výslechů [redacted] (nebyl proveden) a [redacted] (provedeny dva výslechy), k prověření skutečností vyplývajících ze záznamu PČR. V těchto písemnostech také hovoří o dokazování a důkazních prostředcích. Následně žalovaný přípisem ze dne 12. 9. 2016 seznamuje žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a vyzývá ji k vyjádření, přičemž odkazuje na § 115 odst. 2 daňového řádu a opět hovoří o dokazování. Současně však konstatuje, že odvolání směřuje proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, v tomto směru je také žalovaným přezkoumáváno dle § 114 odst. 4 daňového řádu, a uzavírá, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.
29. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28, vyplývá, že povinností odvolacího orgánu je seznámit daňový subjekt s pomůckou obstaranou v rámci odvolacího řízení a umožnit mu se k ní vyjádřit (viz též 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). Zároveň byl tímto rozsudkem aprobován i samotný postup obstarání nové pomůcky v rámci daňového odvolacího řízení.
30. Lze tak vyslovit dílčí závěr, že žalovaný byl nejen oprávněn, ale i povinen seznámit žalobkyni s novou, v rámci odvolacího řízení obstaranou, pomůckou. Ačkoli tedy žalovaný ve svém přípisu ze dne 12. 9. 2016 odkazuje na § 115 odst. 2 daňového řádu, dle svého obsahu je to právě seznámení daňového subjektu s nově získanou pomůckou. Vada v zákonném odkazu (a rovněž nevhodné užívání termínu důkazní prostředky/dokazování) je pouze nepodstatným pochybením.
31. Soud dále akcentuje, že přestože žalobkyně tvrdí, že nebyly splněny podmínky pro použití pomůcek dle § 98 daňového řádu, z textu žaloby není patrné, že by zpochybňovala naplnění základní podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že při dokazování jí uváděných skutečností nesplnila některou ze svých zákonných povinností. Stěžejním argumentem žalobkyně je, že žalovaný neměl žádnou (řádnou a přiměřenou) pomůcku,

podle níž by mohl stanovit daň, nikoli to, že nemohl přejít z režimu dokazování do režimu pomůcek. Soud proto jen stručně podotýká, že podmínka pro stanovení daně pomůckami dle § 98 odst. 1 daňového řádu splněna byla, neboť žalobkyně neúčtovala ve svém účetnictví o mzdách, ačkoliv vyplácela za vykonané zahradnické práce pracovníkům odměny, rovněž tak neúčtovala ve svém účetnictví o odměnách těchto pracovníků vyplacených v hotovosti, a její účetnictví tak není úplné (viz též žalovaným zmiňovaná judikatura v bodě 9 tohoto rozsudku).

32. Přípustné pomůcky pro stanovení daně jsou přitom vymezeny velmi široce, jelikož výčet pomůcek v § 98 odst. 3 daňového řádu je demonstrativní (neuzavřený). Pomůckou může být jakýkoliv poznatek, který byl získán v souladu se zákonem a jenž umožní správci daně stanovit kvalifikovaný odhad reálné výše daňové povinnosti (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005-55). Jako první příklad takové pomůcky jsou uvedeny důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. Takovým nezpochybněným důkazním prostředkem jsou výsledky [REDAKCE] a byl by jím i případný výslech [REDAKCE], přičemž žalovaný byl oprávněn si opatřit nové pomůcky během odvolacího řízení. Žalovaný též mohl po neúspěšném pokusu o předvolání upustit od výsledku [REDAKCE], neboť žalobkyně nepředložila žádný důkazní prostředek vyvracející zjištění ze záznamu PČR (k důkaznímu břemenu viz bod 38 tohoto rozsudku) a žalovaný shromáždil dostatečné množství relevantních pomůcek - byly provedeny dva výsledky [REDAKCE] a žalovaný opatřil záznam PČR, který ve správním spisu chyběl (byl zde pouze podnět policie se stručným shrnutím jeho obsahu).
33. S žalobkyní tak nelze souhlasit, považuje-li přípis ze dne 12. 9. 2016, popř. opatření si záznamu PČR od Okresního soudu v Mělníku, či provedení výsledku za skutečnosti, které vedou k závěru o provádění dokazování. Důkazní prostředek může být buď „klasickým“ důkazem, nebo pomůckou, podstatné je, zda došlo k přechodu do režimu pomůcek za splnění podmínky dle § 98 odst. 1 daňového řádu (viz bod 29). Námitka žalobkyně stran zmatečnosti odvolacího řízení spočívající v nezákonném směřování dokazování a užití pomůcek je proto nedůvodná.
34. Soud konečně zvážil, zda záznam PČR, resp. tvrzení podezřelého [REDAKCE] v něm uvedené, může být řádnou a přiměřenou pomůckou.
35. Ohledně volby pomůcek správcem daně nutno předeslat, že ustálená judikatura její přezkum odvolacím orgánem či soudem značně omezuje. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005-126, plyne, že odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Platná úprava obsažená v § 114 odst. 4 daňového řádu, která nahradila § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, sice oproti předchozí úpravě, která vyžadovala pouze zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek, požaduje výslovně též zkoumání přiměřenosti použitých pomůcek, to je ovšem reflexe posledně zmíněného judikátu Nejvyššího správního soudu a nelze v tom spatřovat extenzi rozsahu přezkumu volby a použití pomůcek.

36. S výjimkou výše uvedených nejzásadnějších pochybení proto námitkám týkajícím se spolehlivosti daně stanovené dle pomůcek v zásadě nelze vyhovět a oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36). Za situace, kdy daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti, mu nemůže svědčit právo domáhat se 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
37. Jak již soud uvedl výše, je evidentní, že žalobkyně napadá výběr pomůcek a jejich spolehlivost. Mimoto se dožaduje opatření pomůcky (nikoli důkazu, jak se domnívá) – výsledku [REDAKCE]. Soud tedy v intencích shora uvedené judikatury zvážil pouze to, zda žalovaný nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Záznam PČR obsahuje údaje, na nichž lze založit kvalifikovaný odhad daňové povinnosti žalobkyně (od kdy do kdy [REDAKCE] pro žalobkyni pracoval, jakou výplatu dostával, že sháněl další brigádníky, konkrétně u [REDAKCE] i s výší výplaty, i to, že pracoval na černo), pročez žalovanému nelze vytknout, že by postupoval nesprávně či nelogicky, použil-li jej jako pomůcku. Zejména ve spojení s výpověďmi [REDAKCE] (z protokolu vyplývá, že otázky kladl i zástupce žalobkyně), které potvrzují práci na černo a zprostředkování této práce [REDAKCE], je pak nutno záznam PČR považovat za hodnověrný. K procesnímu postavení [REDAKCE] při podávání vysvětlení a jeho povinnosti vypovídat pravdu je možno dodat, že ač je pro užití úředního záznamu o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu coby důkazu v trestním řízení potřeba splnit další zákonné podmínky (oproti výsledku obviněného/obžalovaného), jeho použití jakožto důkazu vyloučeno není. Soud má tudíž námitku žalobkyně směřující proti volbě, resp. relevanci a přiměřenosti, pomůcek za nedůvodnou.
38. Návazně na to nelze přisvědčit ani námitce žalobkyně, že neměla povinnost vyvracet tvrzení uvedená v záznamu PČR, když se nejednalo o její tvrzení. Daňový subjekt totiž nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně za užití pomůcek vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).

Závěr

39. Jelikož soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost výroku, zrušil jej dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a vrátil věc dle § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
40. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byla žalobkyně ve věci zcela úspěšná, uložil soud žalovanému zaplatit jí náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady zastoupení advokátem, kterému náleží odměna stanovená dle § 6 odst. 1, § 7 a § 9 odst. 4 písm. d)

vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve výši 3 100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů stanovená dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky ve výši 300 Kč za každý ze dvou úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání nebo návrh ve věci samé - žaloba). Celkem tak náklady řízení činí 9 800 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 24. června 2020

Milan Tauber, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje