



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudců JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové ve věci žalobce: **Mgr. L. K.**, zast. JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem, se sídlem Svitavy, Soudní 1, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Praha 1 Lazarská 7, o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 24.11.2010, č.j. 49/88126/2010-491

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Ministerstva financí, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 15.2.2010 č.j. 1134/10-1300-603479, kterým byla zamítnuta žádost o obnovu řízení.

V odůvodnění ministerstvo mimo jiné uvedlo, že předmětem obnovy řízení měly být platební výměry, kterými byla žalobci dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od ledna 2001 do prosince 2001. Žalobcova žádost o obnovu řízení je založena podle žalobce na zjištění nové skutečnosti dne 26.3.2009, kterou mají být jména 2 podnikatelek, u nichž byla provedena místní šetření za účelem ověření jimi používané obchodní srážky. Hodnocením této skutečnosti a jejím odmítnutím se podle ministerstva napadené prvoinstanční rozhodnutí zabývá, stejně tak i všemi dalšími námitkami žalobce. Podle ministerstva žádost o obnovu ze dne 13.7.2009 byla podána pozdě, neboť lhůta pro její podání uplynula již v listopadu 2008 a to vzhledem k tomu, že daňová kontrola byla zahájena

dne 29.5.2003, což je úkon, od kterého se odvíjí tříletá lhůta pro vyměření stanovená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. Podle Ministerstva financí měl správce daně ve věci dotčené žádosti postupovat podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb. a předmětné daňové řízení zastavit. Ačkoli tento postup podle ministerstva z formálního hlediska nebyl správný, když příslušné finanční ředitelství rozhodovalo ve věci samé, v konečném důsledku neměl nikterak negativní dopad do postavení žalobce. V souladu se zásadou procesní ekonomie řízení, měl odvolací orgán za to, že zjištění procesní pochybení v dotčeném případě není důvodem pro zrušení rozhodnutí.

Dále se pak odvolací orgán zabýval jednotlivými námitkami žalobce uplatněnými v jeho odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí a mimo jiné uvedlo, že námitku chybějícího data lze uzavřít s tím, že ze spisového materiálu je zřejmé, že prvoinstanční rozhodnutí obsahuje datum podpisu, stejně jako kopie rozhodnutí, zaslaná žalobcem. Výslech Ing. R. T. považoval odvolací orgán za nadbytečný.

Podle odvolacího orgánu není prvoinstanční rozhodnutí nicotným a odvolací orgán nepřisvědčil ani námitce chybného doručení napadeného rozhodnutí daňovému poradci Ing. T.

Dále odvolací orgán uvedl, že pro výpočet průměrné obchodní přírážky byly použity doklady žalobce o nákupních a prodejních cenách náhodně vybraného zboží, což vyplývá z tabulky připojené k úřednímu záznamu č.j. 29075/04/265930/7032 ze dne 7.10.2004, který byl žalobci správcem daně předán, jak je zřejmé již z původního odvolání podaného dne 3.3.2005. Kromě toho byly dne 14.12.2005 předány žalobci kopie protokolů sepsané s uvedenými podnikatelkami, bez uvedení jejich jmen, z nichž je patrné, že údaje o jimi použitých obchodních přírážkách jsou značně odlišné, takže u žalobce ani být použity nemohly. Ministerstvo financí znalost jmen uvedených podnikatelek nepovažuje za skutečnost novou, která by měla zakládat důvod pro obnovu řízení.

Ani ostatní námitky, které byly orientovány na výpočet daně podle pomůcek, neshledal odvolací orgán důvodnými. Mimo jiné odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 51/2006-58, kde tento soud mimo jiné uvedl, že rozhodování správních je podrobena soudní kontrole, což vylučuje, aby právní názor závazně vyslovený soudem, byl následně přehodnocen a změněn správním orgánem. Tento rozsudek pak podle odvolacího orgánu připouští i použití mimořádných opravných prostředků, ale jen v těch případech, kdy jde o nové skutečnosti či důkazy, které nemohly být uplatněny v původním správním řízení, a proto je nemohl vážit ani soud při rozhodování o zákonnosti správního rozhodnutí. Takovými skutečnostmi podle odvolacího orgánu pak nejsou žalobcem uváděné námitky, neboť o dodatečném stanovení daně podle pomůcek soud rozhodoval a zjištění jmen podnikatelek, u kterých bylo prováděno místní šetření, není takovou skutečností, která by mohla ovlivnit výsledek předmětného daňového řízení, když výsledky šetření u těchto podnikatelek ani nebyly pro výpočet daně použity.

Odvolací orgán odmítl i námitku žalobce, že tento byl zkrácen na svých procesních právech postupem správce daně, když v soupisu písemností žalobce v příloze protokolu byla škrtnuta písemnost 7707/06/265930/8278 zapsaná původně k datu 24.2.2006 a následně byla tato písemnost do seznamu s tímto datem opět zapsána a že tímto způsobem mu bylo zatajeno, že uvedená písemnost se stala součástí spisu a nemohl se k ní vyjádřit. Šlo o úřední korespondenci, která byla původně zařazena do veřejné části spisu, pak zhodnocena jako neveřejná část a následně opět zařazena do veřejné části. K této písemnosti, která se vztahuje k žalobám podaným žalobcem, se tento mohl vyjádřit ve své replice k vyjádření žalovaného správního orgánu v rámci probíhajícího řízení o žalobě, neboť byla vyhotovena jako reakce na žalobcem uvedené žalobní důvody v jím podaných žalobách.

Žalobce v žalobě uvedl, že podal žádost o obnovu řízení, kterou odůvodnil zejména tím, že dne 26.3.2009 mu bylo umožněno nahlédnout do spisu a následně mu finanční úřad na jeho žádost předal kopie listin specifikovaných v protokolu o ústním jednání ze dne 26.3.2009 č.j. 14079/09/265930/608278. Z obsahu listiny nazvané Doplnění spisu k podaným žalobám ze dne 24.2.2006 č.j. 7707/06/265930/8278 je podle žalobce zřejmé, že pro účely stanovení daně z příjmů podle pomůcek, konkrétně pro stanovení výše obchodní přírážky pro poplatníka provedl finanční úřad místní šetření u M. N. a Jany H. Zpřístupnění konkrétních jmen porovnávaných subjektů ze dne 26.3.2009 je pro žalobce novou skutečností, kterou v původním řízení neznal a nemohl ji použít v rámci argumentace v daňovém řízení při stanovení daně podle pomůcek. Žalobce uvedl, že namítal, že správce daně nebyl vůbec oprávněn vycházet z údajů zjištěných u těchto daňových subjektů, tj. M. N. a J. H., když charakter a způsob jejich podnikání je zcela jiný než u žalobce.

Žalobce nesouhlasil se závěry obou správních orgánů, že zjištění, které podnikatelské subjekty byly použity jako srovnávací pro stanovení daně u žalobce, nejsou novými skutečnostmi nebo důkazy, které by mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, neboť zjištění provedené u těchto dvou subjektů nebyla hodnocena a nebylo k nim přihlíženo při stanovení daně podle pomůcek u žalobce. Podle žalobce k těmto zjištěním, zejména k výši obchodní přírážky J. H. a M. N. bylo při stanovení daně podle pomůcek u žalobce jednoznačně přihlíženo. Žalobce uvedl, že správce daně v daňovém řízení při stanovení daně podle pomůcek vycházel ze všech důkazů a zjištění, které byly v daňovém řízení provedeny a zjištěny. Měl za to, že i když nakonec správce daně stanovil výši obchodní přírážky podle pomůcek daň u žalobce vyšší, než byla správcem daně zjištěna u obou podnikatelek, jedná se o skutečnost, která správce daně při stanovení daně minimálně ovlivnila. Žalobce dále nesouhlasí se závěrem odvolacího orgánu, že při stanovení daně podle pomůcek – výpočet průměrné obchodní přírážky – byly použity doklady od žalobce o nákupních cenách náhodně vybraného zboží, když toto tvrzení odvolacího orgánu není jen nepřesné, ale i naprosto zaváděcí.

Dále žalobce uvedl argumentaci daňového poradce, která byla použita v řízení ohledně daně z příjmu.

Podle žalobce listina, která byla důležitá, neboť obsahovala zásadní informace pro stanovení obchodní přírážky a obsahovala zejména informace o početní chybě, byla vyčleněna z veřejné části spisu do tajné části spisu a to ještě způsobem vzbuzujícím pochybnosti o zákonném postupu správce daně a žalobce v původním daňovém řízení na tuto listinu nemohl reagovat a nemohl argumentovat v daňovém řízení ohledně zásadní početní chyby při stanovení výše průměrné obchodní marže podle pomůcek.

Ve vyjádření k žalobě žalovaný reagoval na žalobní námítky žalobce, nesouhlasil s návrhem žalobce na zrušení rozhodnutí, a proto navrhl žalobu zamítnout.

Při ústním jednání dne 16.4.2015 setrvali účastníci na svých názorech a procesních stanoviscích.

Ve správním spise se pro danou věc nacházejí tyto podstatné dokumenty a rozhodnutí: Žádost žalobce o obnovu řízení ze dne 13.7.2009, kterou obdržel Finanční úřad v Moravské Třebové dne 15.7.2009, rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 15.2.2010 č.j. 1134/10-1300-603479, odvolání žalobce ze dne 17.3.2010 doplněné podáním ze dne 15.4.2010, žalobou napadené rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 24.11.2010 č.j. 49/88126/2010-491. Dále pak se ve správním spise nacházejí protokol ze dne 29.5.2003 č.j. 18470/03/265930/7032, kterým byla zahájena daňová kontrola, výzva správce daně k prokázání skutečností ze dne 9.9.2004, žaloby žalobce na zrušení rozhodnutí správního

orgánu podané dne 23.1.2006 u Krajského soudu v Hradci Králové, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19.1.2007 č.j. 31 Ca 19/2006-49, který nabyl právní moci dne 18.2.2007, kasační stížnost žalobce, která byla u Krajského soudu v Hradci Králové podána dne 5.3.2007 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.11.2007 č.j. 9 Afs 89/2007-79, který nabyl právní moci dne 17.12.2007.

Městský soud v Praze přezkoumal v rámci podané žaloby napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení v mezích žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Městský soud v Praze po provedeném řízení posoudil věc takto :

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle ust. § 54 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

Podle ust. § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. žádost musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Soud posoudil předmětnou věc takto:

V první řadě se soud zabýval otázkou prekluze práva doměřit daň, neboť k této otázce se vyjádřilo Ministerstvo financí v žalobou napadeném rozhodnutí a dospělo k závěru, že žádost o obnovu byla podána až poté, co již právo na vyměření daně prekludovalo. Soud se s tímto závěrem neztotožnil, máje za to, že Ministerstvo financí vychází z nesprávně stanoveného okamžiku, resp. z nesprávně stanoveného úkonu, jímž byla přerušena lhůta pro vyměření daně a od něhož běžela lhůta znovu. Ministerstvo financí vyšlo ze skutečnosti, že oním úkonem, od kterého se odvíjí tříletá lhůta pro vyměření či doměření daně stanovená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb., bylo zahájení daňové kontroly dne 29.5.2003. Tento závěr Ministerstva financí dle názoru soudu není správný. Žalobce měl za to, že tím okamžikem pro stanovení počátku předmětné lhůty naopak bylo rozhodnutí finančního ředitelství v daňové

věci samotné, z čehož by vycházelo, že jeho žádost o obnovu řízení byla podána včas. Žalobce argumentoval rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19.6.2008 č.j. 7 Afs 28/2008-51, nicméně Městský soud v Praze musí konstatovat, že k otázce toho, co je, resp. není oním úkonem, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., k tomu se vyjádřil Nejvyšší správní soud a to rozšířený senát již dříve a to v roce 2006 a pak následně v roce 2007, přičemž setrval na svém původním názoru, že platební výměr ať už řádný nebo dodatečný není takovým úkonem, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. a Městský soud v Praze má za to, že pak takovým úkonem nemůže být ani rozhodnutí nadřízeného finančního ředitelství, jímž bylo rozhodnuto o odvolání proti takovému platebnímu výměru. V souvislosti s uvedeným nelze mít tedy za to, že tím úkonem bylo rozhodnutí odvolacího správního orgánu o daňové povinnosti jako takové a bylo tedy nutno hledat takový úkon, který touto právní skutečností byl. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že takovým úkonem, který má za následek přerušování běhu tříleté lhůty může být v zásadě jakýkoli úkon správce daně, vykonaný v daňovém řízení, takže koneckonců může jím být i zahájení daňové kontroly, pokud by ovšem po tomto úkonu žádný další úkon nenásledoval. V projednávané věci tomu tak nebylo. Poté, co byla provedena daňová kontrola, správce daně realizoval ještě několik dalších úkonů, které samy o sobě by mohly mít vliv na přerušování běhu lhůty. Mezi tyto úkony bezesporu patří i výzva k prokázání skutečností ze dne 9.9.2004, která byla žalobci doručena 14.9.2004 a od tohoto okamžiku podle soudu je nutno počítat předmětnou lhůtu uvedenou v ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., neboť tento úkon je třeba brát za relevantní pro přerušování běhu lhůty a tato lhůta pak tedy skončila dne 31.12.2007. V projednávané věci byla ještě přerušena v důsledku toho, že proti rozhodnutí finančního ředitelství o daňové povinnosti byla podána žaloba ke správnímu soudu (Krajskému soudu v Hradci Králové), následně byla proti rozsudku tohoto soudu podána kasační stížnost, přičemž tedy při řízení před správními soudy předmětná lhůta neběžela. Takže s ohledem na všechny tyto skutečnosti, lhůta pro vyměření daně skončila dne 10.11.2009. Vzhledem k tomu, že žádost žalobce o obnovu řízení byla podána u Finančního úřadu v Moravské Třebové dne 15.7.2009, pak byla podána včas, řádně ve stanovené lhůtě. Odvolací orgán tedy postupoval správně v tom smyslu, když se předmětným návrhem na obnovu řízení a s námitkami, které žalobce uplatnil proti rozhodnutí prvostupňového správce daně, vypořádal po věcné stránce a neskončil věc s tím, že došlo k prekluzi.

Pokud šlo o věcné závěry, žalobce v žalobě nesouhlasil se závěry Finančního ředitelství v Hradci Králové a Ministerstva financí, že zjištění provedená u dvou subjektů (M. N. a J. H.) nebyla hodnocena a nebylo k nim ani přihlíženo při stanovení daně podle pomůcek u žalobce. Podle žalobce k těmto zjištěním, zejména k výši obchodní přírážky J. H. a M. N. bylo při stanovení daně podle pomůcek jednoznačně přihlíženo. Žalobce tvrdil, že správní orgán v daňovém řízení při stanovení daně podle pomůcek vycházel ze všech důkazů a zjištění, které byly v daňovém řízení provedeny a zjištěny. I když nakonec správce daně stanovil výši obchodní přírážky podle pomůcek daň u žalobce vyšší, než byla zjištěna správcem daně u obou podnikatelek, jedná se podle žalobce o skutečnost, která správce daně při stanovení daně u žalobce minimálně ovlivnila. Podle žalobce si správce daně minimálně ověřil, že žalobce mohl dosahovat určitého rabatu. Žalobce zásadně nesouhlasil se závěrem Ministerstva financí, že při stanovení daně podle pomůcek – výpočet průměrné obchodní přírážky- byly použity doklady od žalobce o nákupních cenách náhodně vybraného zboží, když toto tvrzení ministerstva není jen nepřesné, ale i naprosto zavádějící.

Žalobce podal dne 15.7.2009 u Finančního úřadu v Moravské Třebové žádost o obnovu řízení vedeného u toho úřadu, v rámci kterého mu byla, jak uvedl ve své žádosti o obnovu řízení, doměřena daň z přidané hodnoty za období leden-prosinec 2001 dodatečnými

platebními výměry Finančního úřadu v Moravské Třebové ze dne 27.12.2004. V předmětné své žádosti o obnovu řízení ze dne 13.7.2009 uvedl, že z obsahu listiny nazvané jako Doplnění spisu k podaným žalobám ze dne 24.2.2006 č.j. 7707/06/265930/608278 je zřejmé, že pro účely stanovení daně z příjmů podle pomůcek, konkrétně pro stanovení výše obchodní přírážky poplatníka, provedl finanční úřad místní šetření u M. N. a u J. H. Tato skutečnost nebyla poplatníkovi při rozhodování o věci známa, neboť jména subjektů finanční úřad před poplatníkem tajil s odkazem na povinnost mlčenlivosti. Zpřístupnění konkrétních jmen porovnávaných subjektů dne 26.3.2009 je pak pro žalobce novou skutečností, kterou v původním řízení neznal a nemohl ji použít v rámci posouzení uplatnění výhod pro poplatníka finančním úřadem při stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. a při přezkoumání odůvodněnosti dodatečně stanovené výše daně a zákonnosti takového rozhodnutí. Namítal, že správce daně nebyl vůbec oprávněn vycházet z údajů zjištěných u daňových subjektů M. N. a J. H., když J. H. se vůbec nezabývá velkoobchodním prodejem zboží, provozuje pouze maloobchod a výše její přírážky musí být zcela jiná, než u žalobce, který provozuje jak velkoobchod, tak maloobchod. Nemá plátcem DPH, na rozdíl od žalobce, a po odpočtu DPH je u žalobce marže o to nižší. U M. N. je podle žalobce situace obdobná, její tvrzená velkoobchodní činnost je nesrovnatelně nižší, než u žalobce a poměr mezi velkoobchodní a maloobchodní činností, resp. mezi příjmy z nich dosaženými, je zcela jiný než u žalobce. Navíc podle žalobce bylo v jejím případě vycházeno pouze z marže v maloobchodě.

V odůvodnění rozhodnutí, v němž Finanční ředitelství v Hradci Králové žádost žalobce o obnovu řízení ve věci rozhodnutí Finančního úřadu v Moravské Třebové ze dne 27.12.2004 zamítlo, je mimo jiné uvedeno, že místní šetření neměla vliv na stanovení žalobcovy průměrné obchodní přírážky a tedy i stanovení výše dodatečně vyměřené DPH za předmětná zdaňovací období roku 2011. Byla zjišťována pouze pro srovnání, zda subjekty s obdobnou podnikatelskou činností podnikající ve stejném regionu dosahují obdobných průměrných obchodních přírážek, aby žalobce nebyl při dodatečném stanovení daňové povinnosti zatížen nepřiměřenou výší průměrné obchodní přírážky, které by nebylo možné v kontrolovaných zdaňovacích obdobích a v daném regionu dosáhnout. V žádném případě však takto zjištěná průměrná obchodní přírážka nebyla správcem daně použita jako důkazní prostředek pro stanovení u žalobce výše průměrné obchodní přírážky. Správce daně při dodatečném stanovení žalobcovy daňové povinnosti DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2011 vycházel pouze ze žalobcem předložených daňových dokladů v průběhu daňové kontroly. Ministerstvo financí v odůvodnění svého rozhodnutí, kterým zamítlo odvolání žalobce proti prvoinstančnímu rozhodnutí, konstatovalo, že pro výpočet průměrné obchodní přírážky byly použity doklady žalobce o nákupních a prodejních cenách náhodně vybraného zboží, což vyplývá z tabulky připojené k úřednímu záznamu č.j. 29075/04/265930/7032 ze dne 7.10.2004, který byl žalobci správcem daně předán, jak je zřejmé již z původního odvolání podaného dne 3.3.2005. Podle ministerstva byly dne 14.12.2005 předány žalobci kopie protokolů sepsané s uvedenými podnikatelkami bez uvedení jejich jmen, z nichž je patrné, že údaje o jimi použitých obchodních přírážkách jsou značně odlišné, takže u žalobce být ani použity nemohly. Ani Ministerstvo financí znalost jmen uvedených podnikatelek nepovažuje za skutečnost novou, která by měla zakládat důvod pro obnovu řízení.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18.4.2014 č.j. 5 Afs 80/2012-18 (dostupný na www.nssoud.cz) uvedl, že „...správce daně dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní byl oprávněn si obstarat pomůcky i bez součinnosti s daňovým subjektem, přičemž např. podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, www.nssoud.cz, je stanovení daně podle pomůcek náhradním způsobem stanovení daně v

případě, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení, jež byla vyjádřena v § 2 odst. 9 zákona o správě daní a která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. I z tohoto hlediska jsou námitky stěžovatele, pokud se domáhal osobní účasti při jednání správce daně se „srovnatelným daňovým subjektem“, nedůvodné.

Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daňové povinnosti stanovené podle pomůcek je nutno vycházet z toho, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem, tedy podle pomůcek. Právo brojít proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126, publikovaný pod č. 1356/2007 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS).

Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, www.nssoud.cz, měla by být „dostatečná spolehlivost“ stanovení daně chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, tedy že daň stanovená pomocí pomůcek se pokud možno co nejvíce přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ přitom není možné s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu. V citovaném rozsudku ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, zdejší soud rovněž uvedl, že jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, platí, že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovenou daňovou povinnost za zcela nepřiměřenou a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

Je také třeba připomenout, že dle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, *„odvolací orgán a následně ani správní soudy tedy nejsou 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. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek a ustanovení § 50 odst. 5 [zákona o správě daní] by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránilo.“* Kritéria pro řádné určení „srovnatelného daňového subjektu“ při stanovení daňové povinnosti dle pomůcek pak Nejvyšší správní soud vymezil např. v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 75, www.nssoud.cz.

V rozsudku ze dne 28.12.2011 č.j. 7 Afs 35/2011-75 Nejvyšší správní soud učinil závěr s tím, „... že nebyly zohledněny všechny ekonomicky relevantní okolnosti podnikání stěžovatele. Pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně, být založeny na srovnání hospodaření stěžovatele s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Např. je-li stěžovatel „běžným“ malopodnikatelem v oboru výkupu starého papíru, který získává papír ve velkém množství od drobných sběračů, nelze jej srovnávat s podnikatelem vázaným na jednoho či

několik málo velkých dodavatelů vykupovaného papíru, i když by objemy tržeb obou podnikatelů byly jinak srovnatelné. Již vůbec jej pak nelze bez dalšího srovnávat s tržními subjekty dosahujícími několikanásobně větších obrátů, ledaže by platilo, že přes rozdíly v obracech jsou jinak ekonomické parametry podnikání, zejména poměr tržeb k nákladům či struktura nákladů, obou srovnávaných subjektů srovnatelné. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svojí činností činnosti stěžovatele. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi stěžovatelem a srovnávanými subjekty.“

Podle soudu tedy zjištění, která učinil správce daně u podnikatelek, paní M. N. a paní J. H., by mohla splňovat podmínky pro skutečnosti relevantní pro obnovu řízení, neboť z pohledu žalobce to nepochybně byly skutečnosti nové, které v tom původním daňovém řízení neznal, nevěděl, nemohl se k nim nijak vyjádřit, nemohl proti nim nijak brojit, např. odvoláním, a teprve dodatečně se dozvěděl o jaké podnikatelské subjekty šlo a teprve poté si mohl učinit závěr, jestli se jedná o osoby, jejichž podnikání je srovnatelné s podnikáním jeho, nebo zda je tedy odlišné a nakolik je odlišné. Zároveň má soud za to, že tato zjištění mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, tedy na předmětné stanovení daně, takže v obecné rovině tedy lze souhlasit s názorem žalobce, že jména, nebo totožnost předmětných podnikatelských subjektů by mohla být důvodem k obnově, pokud by ovšem bylo zřejmé, že ty skutečnosti zjištěné ohledně podnikání těchto dvou podnikatelek se skutečně staly jednou z pomůcek použitou při stanovení daňové povinnosti u žalobce.

Pokud jde ještě o to přezkoumávání rozhodnutí, jimiž byla daň stanovena podle pomůcek podle ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. tady platí, že je-li daň stanovena podle pomůcek, pak se v odvolacím řízení zkoumá to, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. To znamená, že daňový subjekt je v takovém řízení v jistém smyslu omezen na svých právech, pokud nebylo možno tedy jeho vinou daň stanovit dokazováním a správce daně musel použít pomůcky. Pak ovšem ztrácí daňový subjekt řadu možností, jak tedy se domáhat přezkumu takového vyměření, nicméně z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že tedy správce daně použije pomůcky a to v důsledku toho, že daňový subjekt nesplnil svou povinnost dokazovat, nebo dokazování umožnit. To však samo o sobě neznamená, že by tedy jako pomůcky mohl správce daně použít cokoli, co se mu zrovna namane a že by tak mohl učinit jakýmkoliv způsobem. Nejvyšší správní soud (jak i shora uvedeno) vyložil, že i daň stanovená podle pomůcek musí být stanovena s dostatečnou spolehlivostí a že i takto stanovená daň se musí, pokud možno, co nejvíce přiblížit realitě, tzn. tomu, jak by byla daň stanovena, pokud by byla stanovena podle dokazování. V konkrétních případech se pak musí dostatečná spolehlivost posuzovat. Žalobce by tedy se svou žalobou mohl být úspěšný tehdy, pokud by spolehlivě prokázal, že při stanovení daně byly jako pomůcky použity skutečnosti, které správce daně zjistil při místním šetření u paní M. N. a paní J. H. a že tedy tato zjištění byla, nebo skutečnosti, takto zjištěné byly, nebo představovaly nesprávný či nelogický postup ze strany daňového subjektu. V této věci ovšem soud konstatuje, že nic takového žalobce neprokázal, když správce daně i odvolací správní orgán opakovaně zdůrazňovaly, že skutečnosti zjištěné místním šetřením u paní N. a H. nebyly použity jako pomůcky pro stanovení daňové povinnosti žalobce, a žalobci se v podstatě nepodařilo toto tvrzení vyvrátit nebo zpochybnit. V žalobě sice vyjádřil nesouhlas s tvrzením odvolacího orgánu, nicméně nepředložil, ani nenavrl žádný důkaz, kterým by bylo možno tedy doložit, dokázat, že zjištění učiněná u těchto dvou podnikatelek byla použita jako pomůcky. V podstatě argumentace žalobce v tomto směru se omezila jenom na úvahy, že pokud správce daně informace zjištěné u těchto podnikatelek měl, tak již mohl být ovlivněn. Jsou to tedy ze strany žalobce pouhé spekulace, které nebyly nijak

argumentovány a odůvodněny a za tohoto stavu věci tedy soud žalobě nepřisvědčil a nevyhověl jí, když tedy měl za to, že žalobce nevyvrátil tvrzení žalovaného správního orgánu, že by zjištění u paní N. a paní H. nebyla použita jako pomůcky pro stanovení jeho daňové povinnosti a pak ovšem skutečnost, že žalobce se teprve dodatečně dozvěděl, dodatečně zjistil identitu těchto dvou podnikatelek, nemohla skutečně být jaksi tím zákonným důvodem pro povolení obnovy, protože se sice z jeho pohledu jednalo o nové skutečnosti, které v původním řízení nemohl uplatnit, ale tyto skutečnosti neměly vliv na vyměření daně.

V dané věci tedy daňové orgány popřely, že by zjištění uskutečněná při místním šetření u předmětných podnikatelek byla u žalobce použita. Pro výpočet průměrné obchodní přírážky byly podle daňových orgánů použity doklady žalobce o nákupních a prodejních cenách náhodně vybraného zboží. Žalobce v žalobě tvrdí, že k těmto zjištěním, zejména k výši obchodní přírážky obou podnikatelek bylo při stanovení daně podle pomůcek u žalobce jednoznačně přihlíženo, tvrdí, že správní orgán v daňovém řízení při stanovení daně podle pomůcek vycházel ze všech důkazů a zjištění, které byly v daňovém řízení provedeny a zjištěny. Z čeho jeho přesvědčení pramení, resp. čím tato svá tvrzení žalobce dokládá, z čeho žalobce vychází, není ze samotné žaloby zřejmé. Žalobce tedy položil svou námitku v obecné poloze bez příslušné argumentace, která by vyvrátila tvrzení daňových orgánů. Uvedená argumentace daňového poradce použitá v řízení ohledně daně z příjmů pak není ve věci relevantní.

Ohledně námítky žalobce, že listina, která byla důležitá, neboť obsahovala zásadní informace pro stanovení obchodní přírážky a obsahovala zejména informace o početní chybě, byla vyčleněna z veřejné části spisu do tajné části spisu způsobem vzbuzujícím pochybnosti o zákonném postupu správce daně a žalobce na tuto listinu nemohl reagovat, soud konstatuje, že není z uvedeného zřejmé, jakou listinu měl žalobce na mysli, neboť ji nikterak nespecifikoval. Nicméně žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že tou listinou měla být listina „Doplnění spisu k podaným žalobám“ ze dne 24.2.2008, kterou zaslal Finanční úřad v Moravské Třebové na vyžádání Finančního ředitelství v Hradci Králové a že šlo tedy o listinu, která byla vyhotovena až jako reakce na žalobcem uvedené žalobní důvody v jim dříve podaných žalobách, a proto nemohla mít vliv na rovné postavení stran v daňovém řízení.

Z uvedeného vyplývá, že soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce ve věci samé úspěch neměl a žalovanému správnímu orgánu, který ve věci byl úspěšný, žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í :

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Praze dne 23. dubna 2015

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

za správnost vyhotovení:
Simona Štěpinová