



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **M. L.**, zast. JUDr. Jiříma Machem, advokátem, se sídlem Masarykovo nám. 1/II, Jindřichův Hradec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 1. 2015, č. j. 10 Af 22/2014 – 36,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 18. 2. 2014 č. j. 4210/14/5000-14301-711428 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný změnil 12 dodatečných platebních výměrů vydaných dne 20. 2. 2013 Finančním úřadem pro Jihočeský kraj za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 až 4. čtvrtletí 2011, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty a penále. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný popsal, že dne 22. 2. 2012 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.

čtvrtletí 2009 až 4. čtvrtletí roku 2011. Na základě předložených dokladů vznikly u správce daně pochybnosti, zda evidence byla ze strany žalobkyně vedena v souladu s daňovými předpisy, které vyjádřil ve výzvě ze dne 21. 8. 2012, na kterou žalobkyně sice reagovala, ale žádné důkazní prostředky neuvedla. Správce daně tedy daňovou kontrolu ukončil a rozhodl o stanovení daně podle pomůcek, což uvedl ve zprávě o daňové kontrole, k jejímuž projednání došlo dne 12. 12. 2012. Vlastní způsob stanovení daně podle pomůcek byl popsán v úředním záznamu ze dne 28. 1. 2013.

[2] K vlastním námitkám žalobkyně žalovaný uvedl, že daňový řád sice preferuje stanovení daně prostřednictvím dokazování, ale pokud tento způsob selže, je nutné přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Žalovaný zdůraznil, že v případě, že odvolání směřuje proti rozhodnutí o stanovení daně prostřednictvím pomůcek, může odvolací orgán zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. Podmínkou použití pomůcek je podle žalovaného to, že daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, v důsledku nesplnění této povinnosti nelze daň stanovit na základě dokazování, přičemž daň lze stanovit dostatečně spolehlivě. Z citované právní úpravy vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je možné pouze při tak zásadním porušení povinností daňovým subjektem, které objektivně vylučuje stanovení daně dokazováním. Zdůraznil přitom, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které je daňový subjekt povinen uvádět ve svých tvrzeních, nese daňový subjekt; pokud důkazní břemeno neunese, není vyloučené, že bude daň stanovena dle pomůcek.

[3] K samotné daňové povinnosti nejprve žalovaný vysvětlil, že daň z přidané hodnoty se skládá z daně na vstupu a daně na výstupu. Daní na vstupu se rozumí daň, která je obsažena v částce za přijaté zdanitelné plnění a daní na výstupu se rozumí daň, kterou je plátcе povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté platby. Poukázal rovněž na to, že správce daně je povinen prokázat v případě zpochybnění údaje o přijatých zdanitelných plnění, že o souladu účetnictví či jiné evidence se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Žalovaný zdůraznil, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. Jestliže vzniknou správci daně pochybnosti o těchto účetních dokladech, je na něm, aby zákonným způsobem své pochybnosti o věrohodnosti účetnictví daňovému subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt.

[4] Žalovaný připomněl, že ustanovení § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), zahrnuje úpravu evidence pro daňové účely, jejímž prostřednictvím lze DPH kontrolovat a představuje tak stěžejní důkazní prostředek. Tuto evidenci dle ZDPH však nelze podle žalovaného zaměňovat s daňovou evidencí podle § 7b zákona o daních z příjmů.

[5] K věci samé žalovaný uvedl, že předmětem podnikatelské činnosti žalobkyně byla v kontrolovaných obdobích výroba textilních výrobků se zaměřením na kojenecké a dětské oblečení a jejich prodej. Žalobkyně nezaměstnávala žádné zaměstnance, v obchodním majetku měla 2 vozidla a další majetek jako telefon, počítač, počítačové programy, nábytek, šicí stroje. Na dotaz správce daně žalobkyně uvedla, že

pokračování

v kontrolovaných obdobích tvořila cena surovin 20% až 40% z celkové ceny výrobků podle jednotlivých druhů, že daňová evidence byla vedena v počítačovém programu, skladová evidence ručně. Z následně předložené evidence příjmů a výdajů správce daně zjistil, že v evidenci byly odděleně evidovány výdaje za nákup surovin na vlastní výrobu (označeno jako „účet 501“) a výdaje na režijní spotřebu (označeno jako „účet 502“), a výdaje za nákup pohonných hmot (označeno jako „účet 503“). Kniha jízd v daném období však nebyla vedena. Žalobkyně rovněž sdělila, že inventurní soupisy zásob ke dni 31. 12. 2008, 31. 12. 2009, 31. 12. 2010 a 31. 12. 2011 není schopna předložit a že údaje o stavu zásob jsou uvedeny v přílohách k přiznání k dani z příjmů fyzických osob za jednotlivá období. V rámci ověřování správnosti údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění porovnával správce daně údaje uvedené žalobkyní v daňových přiznání k dani z přidané hodnoty s hodnotou, kterou stanovil na základě informace žalobkyně o podílu ceny materiálu (surovin) na celkové hodnotě výrobku, přičemž zjistil rozdíly, které nebylo možné z předložených písemností a záznamů zdůvodnit.

[6] Tyto pochybnosti správce daně vtělil do výzvy ze dne 21. 8. 2012. Žalobkyně podala dne 12. 9. 2012 jen obecné vyjádření, které však nepodložila žádnými důkazními návrhy. V přípisu ze dne 12. 11. 2012 žalobkyně pouze uvedla soupis dokladů, jenž byl shodný se soupisem uvedeným správce daně v jeho výzvě, přičemž u jednotlivých položek režijní spotřeby byl doplněn údaj o jejich použití, případně údaj, kde se předměty nacházejí. Ke skutečnosti, že žalobkyně vykazovaná uskutečněná zdanitelná plnění neodpovídají předpokládané výši (stanovené správcem daně dle množství nakoupených surovin) se žalobkyně nevyjádřila. Správce daně tedy dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a že bez objektivních důkazních prostředků nelze daňovou povinnost stanovit dokazováním, proto stanovil daň podle pomůcek.

[7] Žalovaný souhlasil s tím, že žalobkyně neprokázala skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém přiznání a které jsou potřebné pro správné stanovení daně, ačkoli k tomu byla vyzvána, protože žalobkyně ve svých vyjádřeních zůstala pouze v rovině tvrzení, jež žádným způsobem nedoložila ani neprokázala. Zdůraznil, že žalobkyně nesplnila svoji povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, neboť nevedla skladovou evidenci zásob, ani neprokázala, že provedla porovnání skutečného stavu zásob se stavem vyplývajícím z údajů vedených v daňové evidenci. Neprokázala tak evidenci majetku (zásob), která by správci daně umožnila ověřit, zda pořízený materiál byl skutečně použit způsobem, který deklaruje žalobkyně, a zda vyrobené zboží bylo skutečně prodáno, zda zůstalo skladem nebo jakým jiným způsobem bylo se zbožím naloženo. Rovněž ve vztahu k evidenci jízd vozidel žalovaný konstatoval, že příslušnou evidenci žalobkyně nevedla, čímž porušila zákon. Žalovaný proto dospěl k dílčímu závěru, že žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění vztahující se k dokladům uvedeným ve výzvě, že tato plnění použila k uskutečňování své ekonomické činnosti a že uskutečnila všechna zdanitelná plnění uvedená v přiznání k DPH za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 až 4. čtvrtletí 2011.

[8] Jelikož žalobkyně nevedla řádnou daňovou evidenci a ani jinak rozhodné skutečnosti neprokázala, správce daně proto nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný konstatoval, že byla splněna i poslední podmínka pro použití

pomůcek, neboť jejich použitím bude stanovena daň, která bude co nejvíce odpovídat realitě, přičemž se nebude jednat o postup ke škodě žalobkyně.

[9] K samotným pomůckám žalovaný odkázal na úřední záznam o jejich použití, z něhož vyplývá, jaké doklady a proč nebyly správcem daně uznány (např. proto, že použití tvrzení žalobkyně neodpovídá předmětu její podnikatelské činnosti, nebo proto, že tvrzení uvedené žalobkyně nemohlo vůbec nastat). U dokladů za nákup pohonných hmot správce daně vyšel z ustanovení § 24 odst. 2 písm. z) zákona o daních z příjmů (byť bylo účinné až od roku 2010), a stanovil výdaje na pohonné hmoty na jedno vozidlo ve výši 5.000 Kč za kalendářní měsíc, u druhého vozidla tuto částku zkrátit o 20% na částku 4.000 Kč. Snížení o 20% však žalovaný neakceptoval, neboť nebylo prokázáno, že tato druhé vozidlo sloužilo i k osobní potřebě, což byl podle správce daně důvod pro snížení této částky.

[10] Při stanovení základu daně za uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku vycházel správce daně z údajů o nakoupeném materiálu (evidovaném na účtu 501) a procentního podílu ceny materiálu (surovin) na celkové ceně výrobků. Žalobkyně samotná uvedla, že cena materiálu tvoří 20 až 40% z celkové ceny výrobků podle jednotlivých druhů; správce daně zohlednil pro žalobkyni nejvýhodnější sazbu, tj. 40%. Základnu pro výpočet stanovil správce pouze z evidence na účtu 501, který zahrnuje přímý materiál pro výrobu; další materiál, který byl žalobkyní evidován na účtu 502, nezahrnul. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že při zachování nároku na odpočet daně z plnění evidovaných na účtu 502 (s výjimkou několika zpochybněných dokladů) byl tento postup správce daně ve prospěch daňového subjektu. S ohledem na to, že žalobkyně nemohla doložit inventurní soupisy, správce daně vyšel ze zjištění, že celková změna zásob za tři roky je vzhledem k celkovému objemu nakoupeného materiálu nepodstatná. Ohledně rozdělení základu daně do jednotlivých zdaňovacích období vycházel správce daně z předpokladu, že ke krácení tržeb ve všech kontrolovaných obdobích docházelo stejným dílem ve vazbě na vykázaný obrát.

[11] Správce daně rovněž zohlednil tvrzení žalobkyně, že se v případě některých dokladů jedná o nákup za účelem dalšího prodeje, proto byl pro ně stanoven samostatný základ daně z prodeje zboží při stanovené obchodní přírážce ve výši 5%; tržba za prodej zboží byla zahrnuta do stejného zdaňovacího období, ve kterém došlo k jeho pořízení. S tímto postupem však žalovaný nesouhlasil, neboť tvrzení žalobkyně nebylo ničím doloženo, proto snížil správcem daně stanovený základ daně a daň uskutečněných zdanitelných plnění za současného zachování nároku na odpočet z přijatých plnění (z dokladů označených jako nákup zboží).

[12] K odvolacím námitkám žalovaný uvedl, že předmětná daňová kontrola probíhala nejen ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, ale i k dani z přidané hodnoty. Veškerá zjištění tak byla učiněna současně při obou daňových kontrolách. Takový postup ostatně podle žalovaného zakotvuje i § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého má správce daně používat při vyžadování plnění povinností daňového subjektu jen takové prostředky, které nejméně jej zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní. Takový postup rovněž odpovídá zásadě hospodárnosti. Žalovaný zkonstatoval, že žalobkyně porušila při dokazování svých daňových povinností zákon, tudíž bylo na místě postupovat podle pomůcek. Žalovaný se neztotožnil ani s výtkou žalobkyně, že výzvy a dotazy správce daně

pokračování

byly nekonkrétní, protože podle protokolů, které tyto úkony správce daně zachytily, žalobkyně vůči jejich znění ničeho nenamítala. Žalovaný s ohledem na znění výzev správce daně uzavřel, že jeho komunikace se žalobkyní byla srozumitelná a konkrétní, neboť vždy specifikoval, které skutečnosti žalobkyni vytýkal.

[13] Žalovaný se neztotožnil s námitkou, že žalobkyně předložila podrobný rozpis výdajových dokladů na materiál ve vazbě na příjmy, neboť toto podání bylo správcem daně posouzeno a bylo z něj vycházeno, avšak nedošlo k prokázání tam uvedených tvrzení. Správce daně nepochybil, když nenavštívil provozovnu žalobkyně, neboť žalovanému nebylo zřejmé, jaká nová zjištění by měl správce daně v rámci kontroly výrobních prostor ověřit. K požadavku žalobkyně, aby správce daně zohlednil pořízení části materiálu „prací ve mzdě“, žalovaný uvedl, že není zřejmý obsah tohoto termínu, který není ničím doložen a specifikován. Skutečnost, že spolu s žalobkyní spolupracovaly 2 osoby v provozovně, byla správcem daně i odvolacím orgánem zohledněna u pomůcky stanovující výdaje za pohonné hmoty. Tento údaj je nadto relevantní zejména ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, na stanovení daně z přidané hodnoty však přímý vliv nemá.

[14] Správce daně rovněž nepochybil při stanovení tržeb za prodané výrobky v letech 2009 až 2011, neboť dostatečně a srozumitelně žalobkyni vysvětlil své pochybnosti o výši uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyní. Jak bylo již vysvětleno, v takovém případě stíhá důkazní břemeno žalobkyni ohledně prokázání pravdivosti údajů o výši uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v jejich daňových přiznáních k DPH. Námitka zdanění zásob, které byly v dalších letech použity pro výrobu a prodej, by byla podle žalovaného nepochybně důvodná, pokud by žalobkyně existenci takových zásob prokázala; jelikož však inventarizaci majetku žádným objektivním důkazem neprokázala, nebylo možné ověřit skutečný stav zásob ani skladbu majetku, který byl do souhrnného údaje hodnoty zásob zahrnut. Je přitom nutné přihlédnout k tomu, že žalobkyně svoji podnikatelskou činnost provozovala již v předchozích obdobích, přičemž nelze prokázat, že žalobkyně neměla na skladě zásoby z roku 2008, které byly převedeny do následujícího období. Z tohoto důvodu lze podle žalovaného přístup správce daně ke skladovaným zásobám označit jako neutrální. Ani z dodatečně přiložené fotodokumentace nelze ničeho dovodit, neboť není specifikován obsah těchto fotografií a není uvedeno období, ve kterém snímky vznikly.

[15] Žalobkyně se podle žalovaného mýlila, pokud zpochybňovala zdůvodnění 40% paušálních výdajů s odkazem na zákon o daních z příjmů, neboť zmínka o 40% byla správcem daně učiněna pouze v souvislosti se stanovením podílu materiálu na ceně výrobků, která vychází z ústního sdělení samotné žalobkyně. Není v rozporu se zákonem ani použití kombinace pomůcek a důkazů, neboť správce daně může jako pomůcku použít podklady předložené daňovým subjektem v rámci daňové kontroly.

[16] Proti napadenému rozhodnutí žalobkyně brojila žalobou ze dne 16. 4. 2014, v níž namítala, že je pochybné, zda situace, kdy nevedla evidenci zásob a knihy jízd, (což považuje za okrajové pochybení,) opravňuje správce daně k upuštění od stanovení daně dokazováním. Použité pomůcky hodnotila jako nepřiměřené. Žalobkyně popsala průběh daňového řízení, přičemž přiznala, že na dotaz pracovníka správce daně opravdu uvedla, že prodávala pouze své výrobky, tím však mínila, že prodává výrobky označené její značkou

„King´s“, avšak opomenula uvést, že značnou část prodávaných výrobků s touto značkou vyrobili na její objednávku jiní výrobci. Správce daně si tohoto pochybení měl a mohl všimnout, pokud by řádně prohlédl příslušné doklady, z nichž by zjistil, že větší část výdajů evidovaných na účtu 51 je za zboží, a nikoliv za materiály (surity pro vlastní výrobu). Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že ohledně neexistence knihy jízd a neprůkazného vedení evidence majetku a závazků správce daně neanalyzoval, jaký dopad má tato skutečnost na výpočet daně. Sám však kalkuloval s údaji, které jsou ohledně stavu zásob obsaženy v příloze č. 1 přiznání k dani z příjmů fyzických osob s odůvodněním, že příslušné rozdíly nejsou pro stanovení daně rozhodující, čímž význam neprůkazného vedení evidence majetku zrelativizoval.

[17] Žalobkyně dále namítala, že výzvy správce daně neobsahovaly potřebné náležitosti ve smyslu § 92 a násl. daňového řádu, neboť nebyly jasné, srozumitelné a splnitelné, protože správce daně neuvedl, jak těmto výzvám může být vyhověno. Poukazovala přitom na to, že správce daně nejprve neuznal některé výdaje jako daňové, aby vzápětí jejich část jako daňovou uznal, a to buď jako výhodu nebo jako pomůcku. Žalovaný některé výdaje zvýšil, aniž by přiznal, že byly vlastně zjištěny dokazováním. Neúplná evidence majetku a závazků tedy neměla podle žalobkyně vliv na výši výdajů a výši jejich příjmů, takže bylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Pokud správce daně její evidence využil k tomu, aby některá přijatá plnění vyloučil s odůvodněním, že nebyla použita pro ekonomickou činnost žalobkyně, pak podle jejího názoru existuje způsob, jak zjistit, která uskutečněná zdanitelná plnění údajně zatajila. Správce daně však neuvedl jediný takový konkrétní případ. Žalobkyně dále obsáhle tvrdila, že na účtu 501 neměla pouze výdaje za materiál, ale i za zboží, které dále prodávala. Nemohla v případě těchto obchodů mít marži ve výši 60%, jak fakticky dovodily finanční orgány. Poukázala přitom na to, že od srpna 2011 provozovala jen velkoobchodní činnost, není proto podle žalobkyně možné, aby dosahovala neevidovaných příjmů od těchto odběratelů. Žalobkyně proto navrhovala, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[18] Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 21. 5. 2014, v němž trval na stanovisku, že byly splněny podmínky pro to, aby doměřil daň na základě pomůcek. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, přičemž správce daně výzvou ze dne 21. 8. 2012 sdělil žalobkyni své pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o uskutečněných a přijatých zdanitelných plněních uvedených v žalobcových daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období. Tímto okamžikem přešlo důkazní břemeno zpět na žalobkyni, která se však ve svých reakcích omezila na pouhá tvrzení a nenavrhla žádné důkazní prostředky k jejich prokázání. Žalobkyně nevedla knihu jízd, nevedla evidenci o průběžném hospodaření s majetkem, nepředložila soupisy skladových zůstatků k poslednímu dni kalendářního roku, jí předložená daňová evidence nebyla dále správná a průkazná. Pochybnosti správce daně nebyly žalobkyní odstraněny. Za takové situace zde podle žalovaného existovala objektivní nemožnost stanovit daň na základě dokazování. Tím byly splněny dvě podmínky pro přechod na stanovení daně za použití pomůcek.

[19] K tvrzení žalobkyně, že doměřená daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, protože správce daně mylně vycházel z toho, že se žalobkyně zabývala pouze výrobou produktů a jejich prodejem, poukázal na to, že se jedná o zcela nové tvrzení. Nově tedy

pokračování

uvádí, že na účtu 501 nejsou uvedeny pouze materiály, ale i hotové výrobky, které žalobkyně následně prodávala pod svou značkou. U těchto výrobků by pak tedy nemělo platit tvrzení žalobkyně, že ceny za tyto „materiály“ tvoří 20% - 40% z výsledné ceny. Zdůraznil přitom, že v průběhu daňového řízení žalobkyně uváděla, že předmětem její činnosti byla výroba textilních výrobků a prodej. Nikdy neuvedla, že by se zabývala i prodejem již hotových výrobků. Správce daně k tomu opakovaně uváděl své výpočty, ze kterých bylo zřejmé, že pro celý účet 501 zohledňuje žalobkyni tvrzenou výši ceny surovin – tedy 20% až 40%. Poukázal rovněž na to, že to byla právě žalobkyně, kdo na účtu 501 evidoval položky pod souhrnným označením „suroviny“. Pokud tedy žalobkyně na otázku správce daně ohledně podílu cen surovin na výsledné ceně výrobku uvedla 20% až 40%, je možné usuzovat, že tímto sdělovala i podíl ceny již hotových textilií na výsledných cenách výrobku. Postup správce daně byl pro žalobkyni maximálně výhodný, protože vycházel z podílu ceny surovin na výsledné ceně ve výši 40%. Pokud by skutečně byl podíl pořizovací ceny k výsledné ceně u některých výrobků vyšší, zohledněním podílu ve výši 40% pro všechny položky evidované na účtu 501 správce daně případné nesrovnalosti zahladil. Žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu vyslovil přesvědčení, že pomůcky využívané správcem daně nebyly zcela nepřiměřené a nevybočovaly ze zákonných mezí, daň tudíž byla stanovena dostatečně spolehlivě.

[20] Žalovaný nesouhlasil s argumentací žalobkyně, že výzva ze dne 21. 8. 2012 byla neúčinná a nesplnitelná. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 55/2013 není na místě, neboť se týkal zcela jiné situace. Žalobkyně přitom byla v průběhu daňového řízení opakovaně upozorňována na to, aby svá tvrzení prokázala a předložila příslušné důkazní prostředky, což neučinila. Žalovaný se v neposlední řadě neztotožnil s výtkou žalobkyně, že správce daně údajně nezákonně kombinoval dokazování a pomůcky, protože k tomu v dané věci nedošlo. Podle ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu totiž mohou být jako pomůcky použity důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, což aprobej i judikatura Nejvyššího správního soudu. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[21] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 22. 1. 2015, č. j. 10 Af 22/2014 – 36, žalobu jako nedůvodnou zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud vysvětlil, že daňová evidence podle § 100 zákona o DPH se vede pro účely sestavení daňového přiznání. Má-li být správnost údajů obsažených v daňovém přiznání přezkoumána, pak správnost údajů lze kontrolovat podle této evidence, která tudíž musí obsahovat veškerá zdanitelná plnění. Vadně vedenou evidenci lze nahradit jinými důkazními prostředky, ty však daňovým subjektem správci daně nabídnuty nebyly a nebyly jím ani odstraněny pochybnosti správce daně. Chybně vedená evidence a neodstranění jejich nedostatků jinými důkazními prostředky neumožnily správci daně postupovat jinak, než stanovit daň podle pomůcek. Soud přitom nepovažoval za nepřiměřené, pokud pomůcky vycházely z dokladů předložených žalobkyní, které nebyly zpochybněny. Daň stanovená podle pomůcek je v podstatě kvalifikovaným odhadem a je-li vycházeno z podkladů daňového subjektu, je tu předpoklad správného zjištění a stanovení daně. Stanovit daň dokazováním by totiž mohl správce daně pouze tehdy, pokud by jí mohl stanovit zcela přesně, což s ohledem na neúplnost daňové evidence žalobkyně bylo nemožné.

[22] Soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že v průběhu řízení opomenula uvést, že značnou část prodávaných výrobků vyrobily pro ni jiné subjekty a označily její značkou, protože žalobkyni bylo již prostřednictvím výzvy správce daně známo, jakým způsobem se správce daně dobral k rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění, které uvedl za jednotlivé kalendářní roky, k čemuž měla žalobkyně možnost se vyjádřit v průběhu daňové kontroly - nejpozději do podání odvolání, což však neučinila. Teprve až po seznámení se s výsledky kontrolních zjištění žalobkyně uvedla, že v letech 2010 a 2011 prodala nakoupené zboží v celkové hodnotě 14.000 Kč. Teprve v žalobě žalobkyně poprvé uvádí, že větší část výdajů na účtu 501 vynaložila na zboží a nikoli na materiál. Jestliže žalobkyně nyní nezpochybňuje, že nevedla řádně účetní evidenci (chybějící kniha jízd a neprůkazná evidence majetku), dokládá tím podle soudu, že správce daně musel využít pro vyměření daně pomůcky, neboť nemohl daň prostřednictvím dokazování přesně stanovit.

[23] Výzva správce daně nebyla podle soudu neurčitá, neboť je z ní jednoznačně seznatelné, o čem pochybnosti správci daně vznikly. Výzva byla řádně odůvodněna tím, že jsou v jednotlivostech uvedených ve výzvě pochybnosti, protože údaj v daňových přiznáních o rozsahu zdanitelných plnění neodpovídá množství žalobkyní prodaných výrobků. Rovněž tu existovaly pochybnosti o tom, zda veškeré nakoupené pohonné hmoty byly využity pro uskutečňování ekonomické činnosti, což se vztahuje též k nákupu movitých věcí podle vypočtených dokladů. Každá část výzvy obsahovala přitom údaj, co má žalobkyně prokázat, přičemž žalobkyně byla poučena o tom, že pro případ, že daň nebude možné stanovit dokazováním, budou použity pomůcky. Výzva je tudíž splnitelná a vůči žalobkyni účinná.

[24] K námitce žalobkyně, že některé výdaje nebyly nejdříve jako daňové uznány, aby následně byly jako takové uznány nebo použity jako výhoda či pomůcka, soud uvedl, že pochybnosti vyvstaly u konkrétně uvedených dokladů na účtu 502, vztahujícího se k režii. V důsledku zachování nároku na odpočet daně u plnění evidovaných na účtu 502 (režijní spotřeba) a úpravě daně v odvolacím řízení pro neprokázání tvrzení o nákupu a prodeji věcí nelze dovodit, že neúplná evidence majetku a závazků neměla vliv na stanovení daně a že se tak mohlo stát dokazováním. Postup správce daně odpovídá okolnostem případu a tomu, co v průběhu daňového řízení vycházelo najevo, což soud obšírně popsal. Soud přitom zdůraznil, že nezpochybněné účetní doklady mohly být použity jako pomůcka podle ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Nebylo povinností žalovaného prokazovat, že žalobkyně zatajila některá zdanitelná plnění, neboť bylo právě na žalobkyni, aby prokázala skutečnosti, která uvedla v daňovém tvrzení jako správné, o nichž vznikly správci daně s ohledem na neúplnou daňovou evidenci pochybnosti. Žalobkyně však takto nepostupovala.

[25] Jestliže nyní žalobkyně tvrdí, že výdaje na účtu č. 501 nepředstavují pouze nákup materiálu, ale zahrnují i nakoupené zboží od jiných výrobců, (čímž je zpochybňován výpočet celkové ceny konečných výrobků) soud odkázal na obsah daňového spisu a předchozí tvrzení žalobkyně, která se s touto námitkou naprosto rozcházejí. Soud zdůraznil, že správce daně vycházel z údaje žalobkyně, že její materiálové náklady činí 20% - 40% konečné ceny výrobku. Tuto skutečnost správce daně uvedl i ve výzvě k odstranění pochybností, avšak žalobkyně proti tomuto postupu v průběhu

pokračování

daňového řízení nijak nebrojila. Při vědomosti o hodnotě konečné výroby je zde předpoklad, že by se žalobkyně bránila, pokud by výpočty uvedené ve výzvě neodpovídaly realitě. Soud opakovaně rovněž poukázal na to, že žalobkyně až po seznámení se s kontrolním zjištěním uvedla, že nakoupila a následně prodala v letech 2010 a 2011 zboží v rozsahu přibližně 14.000 Kč, na což žalovaný reagoval. Výčet nakoupeného zboží od konkrétních dodavatelů se poprvé objevuje až v žalobě. Pořízení v žalobě označeného zboží za tam uvedené ceny však v žádném případě nedokládá, za jakou cenu tyto výrobky následně prodávala. Tvrdí-li nyní v žalobě, že pochybnosti o rozsahu zdanitelných obrátů za jednotlivá zdaňovací období byly na základě mylné úvahy správce daně stanoveny nesprávně, bylo na žalobkyni, aby tyto pochybnosti odstranila. Pokud žalobkyně nenabídla žádné důkazy k prokázání hodnoty konečných výrobků, přičemž způsob a výši výpočtu provedeného správcem daně znala, nelze v řízení před soudem úspěšně argumentovat tím, že konečná cena prodávaných výrobků nepřesahuje náklady na materiál o 60%. Při neprůkaznosti předepsané evidence a při pochybnostech, které při porovnání podkladů žalobkyně vyvstaly, nelze podle soudu tvrdit, že žalobkyně neměla příjmy, které nezaevidovala. Soud proto nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, pokud daň doměřil na základě pomůcek.

[26] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 1. 2015, č. j. 10 Af 22/2014 – 36, podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost ze dne 23. 2. 2015. Namítala, že krajský soud její žalobu posoudil výlučně z formálních hledisek bez zřetele ke skutečnému stavu věci, čímž porušil ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu. Připustila, že postup správce daně byl ovlivněn výše uvedeným nedorozuměním, že veškeré produkty, které prodávala, také sama vyrobila. Pokud i soud uznal, že předmětem daňové kontroly byly faktury uvedené na účtu 501, měl si všimnout, že správce daně prověřoval faktury, z nichž bez jakýchkoli pochyb vyplývalo, že prodávající jimi účtovali stěžovatelce za prodej zboží a nikoliv materiálu. Není pak vysvětlitelné, proč s těmito skutečnostmi správce daně nepracoval, a to bez ohledu na to, co před ním stěžovatelka uvedla. Jestliže správce daně dospěl k základu daně několikanásobně vyššímu, než jakých zdanitelných plnění stěžovatelka dosáhla, byla tím porušena zásada přiměřenosti daně podle § 98 odst. 2 a 4 daňového řádu. Správce daně totiž do svých úvah nezahrnul i přiměřené výdaje, které by její daňovou povinnost odpovídajícím způsobem ponížily. V neposlední řadě stěžovatelka vytýkala správci daně, že neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty, přičemž jeho tvrzení o neexistenci srovnatelného subjektu pokládala za neobjektivní. Pokud by totiž takové srovnání provedl, bylo by mu jasné, že jeho závěry neodpovídají realitě.

[27] Stěžovatelka proto vyslovila přesvědčení, že daň z přidané hodnoty jí byla stanovena nesprávně a že soud de facto možnou nesprávnost připustil, maje ovšem nesprávně za to, že tvrzení stěžovatelky o podstatné části výdajů vynaložených na nákup zboží a nikoliv materiálu, bylo uplatněno opožděně. Těmito okolnostmi se však měly zabývat již finanční orgány, pokud tak neučinily, postupovaly nezákonně. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[28] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil v podání ze dne 12. 3. 2015, v němž zdůraznil, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení nesdělila, že by se kromě výroby

vlastních produktů a jejich následného prodeje, zabývala též nákupem hotových výrobků, které dále prodávala, jak nyní nově tvrdí. Do protokolu ze dne 22. 2. 2014 stěžovatelka výslovně uvedla, že předmětem její činnosti byla pouze výroba textilních výrobků a prodej, kdy ceny surovin tvořily 20% až 40% z výsledné ceny výrobků, přičemž se nikdy nezmiňovala o tom, že by prodávala i hotové výrobky. Ani z podkladů předložených stěžovatelkou v rámci daňového řízení nelze vyvodit, že by prodávala již hotové výrobky, zvláště když účet 501 (kde měly být údajně evidovány) označila jako „suroviny“. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že pokud pro výpočet daňové povinnosti byl požit podíl ceny surovin na výsledné ceně ve výši 40%, byl takový postup pro stěžovatelku s ohledem na její výše uvedené tvrzení maximálně výhodný. Žalovaný proto tvrdil, že využití pomůcky nebyly zcela nepřiměřené a nevybočovaly ze zákonných mezí. Není rovněž pravdou, že by se správce daně nezabýval okolnostmi, z nichž by vyplývaly výhody, pro stěžovatelku, jak taky dovozuje v kasační stížnosti, neboť v úředním záznamu o použitých pomůckách výslovně uvedl, že žádné výhody nebyly zjištěny. Správce daně nadto při výpočtu stěžovatelčiny daňové povinnosti kalkuloval s nejvyšším uvedeným poměrem ceny vstupních surovin na ceně výsledného výrobku, což lze rovněž hodnotit jako výhodu pro stěžovatelku. Žalovaný proto uzavřel, že stěžovatelka nijak nespécifikovala, jaké jiné konkrétní výhody měly být zohledněny. Žalovaný tudíž navrhoval, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a aby mu přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů připadajících na jeden úkon právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[29] Stěžovatelka je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích vzešel (ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody podle ustanovení § 104 s. ř. s. způsobující její nepřípustnost.

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[31] Stěžovatelka ve své kasační stížnosti podřadila důvody podání kasační stížnosti pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor.

[32] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[33] Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že u stěžovatelky proběhla daňová kontrola daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011. Při zahájení daňové kontroly stěžovatelka dne 22. 2. 2012 uvedla, že předmětem její činnosti je výroba textilních výrobků a prodej – kojenecké a dětské oblečení – že nemá žádné zaměstnance, pro účely podnikatelské činnosti provozuje dvě osobní auta, vede knihu jízd. K dotazu správce daně, kolik činila u celkové ceny výrobků cena spotřebovaných surovin u jednotlivých druhů zboží, sdělila, že ceny surovin činí 20 - 40 % z celkové ceny výrobků podle jednotlivých druhů. Daňovou evidenci vedla podle počítačového programu, měla knihu zásob, skladovou evidenci vedla ručně. K inventarizaci majetku sdělila, že „něco dělaly asi soupisky nebo rozdíl nákupu a prodeje“. K závěru roku 2011 neměla žádnou rozpracovanou výrobu.

[34] Po prověření stěžovatelkou předložených dokladů za roky 2009, 2010 a 2011 byla dne 21. 8. 2012 vydána výzva k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Výzva obsahuje přehled faktur, jímž byl stěžovatelkou prokazován nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu s upozorněním, že ve vyjmenovaných případech není podle správce daně z dokladů a evidencí zřejmá souvislost zboží uvedeného na dokladech s podnikatelskou činností stěžovatelky zabývající se výrobou a prodejem dětského oblečení. Proto vznikly pochybnosti, zda tato plnění byla použita k uskutečňování její ekonomické činnosti. Přehled daňových dokladů je ve výzvě uveden. Správce daně dále uvedl, že nárok na odpočet ze strany stěžovatelky byl prokazován též doklady za nákup pohonných hmot, přičemž kniha jízd vedena nebyla. Bylo požadováno prokázat, že zdanitelná plnění vztahující se k těmto dokladům byla přijata a jak byla využita k uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Stěžovatelce bylo dále uloženo prokázat správnost, pravdivost a úplnost údajů o uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v daňových přiznáních, protože správce daně vyšel z úvahy, že materiál, který stěžovatelka měla uvedený v evidenci, se podílí pouze z 20 - 40% na celkové ceně prodaného výrobku, jak stěžovatelka sama uvedla, tudíž měla dosáhnout daleko vyšších příjmů, než které deklarovala. Současně se stěžovatelce dostalo poučení o tom, za jakých podmínek lze daň stanovit podle pomůcek.

[35] Stěžovatelka na výzvu reagovala během jednání dne 12. 9. 2012 tak, že některé textilní výrobky využívá jako vzor pro výrobu vlastních věcí nebo například pro objednávku na výrobu úpletu např. v Sintexu Česká Třebová, nebo je předá různým velkoobchodům s látkami. Dále se vyjádřila k jednotlivým věcem, kterých se týkaly faktury označené ve výzvě. K ponožkám a punčochám uvedla, že je plete firma Trepton v Třebíči a jedná se o koupené vzory. Stěžovatelka koupí ponožky, líbí se jí kvalita příze, hustota pletení, podle toho si vytvoří svůj vzor a různé velikosti se od tohoto odvozují. Na internetové stránce lze zjistit, co stěžovatelka šije a vyrábí. Dále se vyjádřila k využívání vozidel a nákupu benzínu. K bodu 4 (k otázce, jakých dosáhla zdanitelných příjmů), uvedla, že na ni neumí odpovědět; vyslovila přitom přesvědčení, že pokud byla čísla opsána z přiznání podle jejího ekonoma, jsou pravdivá.

[36] Následovalo seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění a stěžovatelce byla stanovena lhůta pro vyjádření k těmto zjištěním. Dne 12. 11. 2012 stěžovatelka předložila přehled dokladů uvedených ve výzvě, ve kterém doplnila, jakým způsobem byly věci uvedené na těchto dokladech využity. Například k předmětu plnění „čepice“ uvádí se

vzor na pletení, stejný údaj je obsažen u dokladu s předmětem plnění „punčochové zboží“. U některých položek bez dalšího vysvětlení uvedla, že se jednalo o nákup za účelem dalšího prodeje zákazníkovi. K dokladům za pohonné hmoty uvedla, že automobily slouží k rozvozu a nabídce zboží po celé Evropě, pro nákup materiálů od dodavatelů z celé České republiky, vyřizování firemních zakázek a poptávek a cest spojených s provozem firmy.

[37] Správce daně následně se stěžovatelkou dne 12. 12. 2012 projednal zprávu o daňové kontrole obsahující výčet dokladů, ohledně kterých vznikají pochybnosti o souvislosti pořízeného zboží s podnikatelskou činností stěžovatelky. Správce daně odkázal na obecné vyjádření stěžovatelky k výzvě správce daně a uvedl, že k prokázání tvrzení nebyly nabídnuty žádné důkazní prostředky. To se vztahuje i k dokladům o nákupu pohonných hmot. Sepsal přehled dokladů o nákupu věcí, u kterých nebylo prokázáno, že slouží pro ekonomickou činnost stěžovatelky. Jedná se například o nákup žehličky na vlasy, některé druhy obuvi, cyklominu, posilovací rukavice. Některé zboží nemůže být podle správce daně pracovním oděvem či obuví, například dámská vycházková obuv, dámské rifle, nákup léků, pořízení tří vysavačů v průběhu 17 měsíců. Tím, že některé skutečnosti žalobkyně pouze tvrdila a nedoložila, vystavila se důkazní nouzi. Neprokázala správnost svých tvrzení, proto správce daně uvedl, že přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek.

[38] Správní spis dále obsahuje úřední záznam o použitých pomůckách a stanovení daně a základu daně za jednotlivá zdaňovací období. Jako pomůcka byla využita daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, evidence plátce za kontrolovaná zdaňovací období a veškeré příslušné daňové doklady dokládající nákup zboží, materiálu, režijní nákupy, nákup majetku mimo nákup pohonných hmot a doklady, u kterých nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění byla přijata. Správce daně nevyjmenovával důkazní prostředky – doklady, které zpochybněny nebyly. Při stanovení základu daně a daně na vstupu za provoz vozidla bylo vycházeno z toho, že stěžovatelka podnikala jako výrobce oblečení a zabývala se velkoobchodem s vyrobeným zbožím. Činnost zajišťovala bez zaměstnanců. Srovnatelný subjekt zjištěn nebyl. Při stanovení základu daně za uskutečněná zdanitelná plnění správce daně vycházel z údajů o nakoupeném materiálu na účtu 501 a z podílu ceny materiálu z celkové ceny výrobků. Bylo vycházeno z údajů stěžovatelky o tom, že cena materiálu tvoří 20-40 % výsledné ceny. Na další výdaje a zisk zbývá 60-80 % ceny výrobků. Inventurní soupisy předloženy nebyly. Výdaj na materiál byl stanoven ve výši 40 %. Bylo vycházeno z předpokladu, že ke krácení tržeb docházelo v každém zdaňovacím období stejným dílem. Stěžovatelka v průběhu kontroly uváděla, že prodávala pouze své výrobky a zboží za účelem dalšího prodeje nenakupovala. Poté, co se seznámila s výsledkem kontrolního zjištění, uvedla, že prodávala zboží uvedené v konkrétních dokladech, kdy toto zboží v roce 2010 představovalo 10.580,97 Kč a v roce 2011 4.523,24 Kč. V těchto letech byla tato okolnost při stanovení základu daně za prodej zboží zohledněna. Správce daně se zabýval přiměřeností pomůcek. Uvedl, že plátce patří do skupiny podnikatelů s možností uplatnit výdaje ve výši 60 % zdanitelných příjmů. Výpočtem bylo zjištěno, že výdaje tvoří vyšší podíl z příjmů, než se považuje u podnikatelské činnosti vykonávané plátcem za běžné. Byla vzata v úvahu skutečnost, že plátce vykonává podnikatelskou činnost za spolupráce manžela, nejedná se o novou firmu, která hledá místo na trhu a musí investovat do vybavení. Použité pomůcky jsou zhodnoceny jako přiměřené. Dne 20. 2. 2013 byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období.

pokračování

[39] Proti těmto dodatečným platebním výměrům se stěžovatelka odvolala. V odvolání ze dne 14. 3. 2013 zdůraznila, že přednost před stanovením daně podle pomůcek má mít dokazování. Výzvy a dotazy správce daně nepochopila pro jejich neurčitost. Jestliže správce daně měl k dispozici daňové doklady, evidenci k dani, bankovní výpisy, nebyl oprávněn přejít na stanovení daně podle pomůcek. Další pochybení spatřovala v tom, že část materiálu nenakupovala, ale prováděla „práci ve mzdě“, což správce daně přehlédl. Předložené důkazní prostředky jsou podle stěžovatelky dostatečné. Správce daně v podstatě zdanil zásoby, které nadhodnotil, přičemž ty byly v dalších letech použity pro výrobu a prodej. Bylo navrhováno stanovit daň dokazováním.

[40] Nejvyšší správní soud, stejně jako Krajský soud v Českých Budějovicích, se s ohledem na tvrzení stěžovatelky v průběhu daňového řízení neztotožňuje s námitkou, že správce daně nebyl oprávněn stanovit daň prostřednictvím pomůcek. Byla to totiž sama stěžovatelka, která dne 22. 2. 2012 uvedla, že výdaje na materiál tvoří přibližně 20 - 40% jejich příjmů a že se zabývá pouze výrobou a prodejem textilních výrobků – kojeneckého a dětského oblečení. Správce daně z těchto informací poskytnutých samotnou stěžovatelkou přirozeně vycházel a provedl kontrolní výpočet, kterým porovnal jí uváděné výdaje na účtu 501, označeném jako nákup surovin na vlastní výrobu vynásobené koeficientem 2,5 s příjmy, které stěžovatelka ve své evidenci uváděla.

[41] Tento postup byl stěžovatelce ze strany správního orgánu opakovaně vysvětlován (výzvou ze dne 21. 8. 2012, dále během jednání o seznámení stěžovatelky s výsledky kontrolního zjištění, během projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2012, prostřednictvím zprávy o daňové kontrole), tudíž stěžovatelka měla podle názoru Nejvyššího správního soudu dostatek času a informací, o tom, co po ní správce daně požaduje. Stěžovatelka však na tuto situaci adekvátním způsobem nereagovala. Pouze k této otázce uvedla během jednání dne 12. 9. 2012, že „na bod 4 (výzvy k doložení zdanitelných plnění – pozn. Nejvyššího správního soudu) neumí odpovědět. Když jste čísla opsali z přiznání podle mého ekonoma, tak je to pravda“.

[42] Nejvyšší správní soud v tomto směru odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 – 91, v němž dospěl k závěru, že „Daňový subjekt má totiž ve vztahu k deklarovaným skutečnostem (břemeno tvrzení) i břemeno důkazní, které – pokud neunes – vede nutně k závěru o neprokázání daňově uznatelných výdajů... stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce... K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2)... Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. nehovoří o „zjištěném skutkovém a právním stavu“, nýbrž pouze o „stavu“, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto samozřejmě nutno trvat na tom, že veškeré předložené důkazy se musí vztahovat k časovému okamžiku, v němž rozhodoval správní orgán, nicméně neplyne z toho, že tyto důkazy musí být poskytnuty nezbytně již ve správním řízení. Jinak řečeno, z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. lze dovodit toliko časový okamžik, k němuž se následně zjišťují všechny relevantní skutkové a právní okolnosti; nikoliv však časový okamžik, kdy nejpozději lze toto dokazování provádět... Lze tak shrnout, že žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které

z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, č. 618/2005 Sb. NSS). Je tedy zřejmé, že krajský soud byl oprávněn i v nyní projednávané věci provedení navržených důkazů odmítnout, nemohl tak však učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s... 41) Je totiž třeba mít rovněž na zřeteli, že (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhnout již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nabrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

[43] Z výše uvedeného rozsudku bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že bylo věci stěžovatelky, aby svá tvrzení (nově zdůrazňovaná v řízení před správními soudy) prokázala již v daňovém řízení. Neunesení břemene tvrzení a důkazního břemene stěžovatelkou totiž správce daně vedlo k tomu, že přistoupil k doměření daně pomocí pomůcek, přičemž jeho úvahy, výše popsané, považuje Nejvyšší správní soud za jasné, logické a bezrozporné.

[44] Je nutné rovněž zdůraznit skutečnost, že stěžovatelka i ve své žalobě uvedla pouze výčet faktur, které měly dokládat, že kupovala zboží za účelem následného prodeje, avšak takovýto přehled ničím dalším nedoložila a nenavrhovala provedení jakýchkoli důkazních prostředků ohledně toho, že skutečně podstatnou část jí nabízených výrobků koupila od svých dodavatelů. Postup, kdy stěžovatelka v daňovém řízení nejprve tvrdí, že je pouze výrobcem zboží, aby následně uvedla, že „část materiálu jsme nenakupovali, ale prováděli jsme práci ve mzdě“ (aniž je zřejmé, co pojmem „práci ve mzdě“ myslela, natož aby své tvrzení jakkoli doložila), a aby následně v soudním řízení začala nově tvrdit (opět bez jakéhokoli důkazu), že převážnou část jí prodaného zboží sama nevyrobila, ale nechala si vyrobit od svých dodavatelů, považuje Nejvyšší správní soud za vnitřně rozporný. Je přitom nutno poukázat na to, že ani v soudním řízení nedostala stěžovatelka své důkazní povinnosti a nepředložila důkazní prostředek, který by její tvrzení dokládal, přičemž veškerá její kasační argumentace byla značně obecná.

[45] Seznam firem obsažený v žalobě ze dne 16. 4. 2014, v němž je zachycen pouhý výčet jejích dodavatelů a jimi údajně fakturované částky za nákup zboží stěžovatelkou, proto hodnotí Nejvyšší správní soud tak, že se jedná buď o účelovou argumentaci, anebo o doklad toho, že stěžovatelkou předložená daňová evidence nebyla řádně vedena, protože v takovém případě by nemohla v daňovém řízení tvrdit, že cena spotřebovaných surovin představuje 20% - 40% z celkové ceny výrobků a že se zabývá pouze výrobou textilních výrobků a jejich prodejem, což znamená, že se opomněla zmínit o tom, že skoro polovinu jí prodaného zboží ji vyrobí někdo jiný za zcela jiných obchodních podmínek, jak nově začala uvádět až v žalobě. Ke stejnému závěru Nejvyšší správní soud dospívá ve vztahu ke

pokračování

zjištění správce daně o množství nakoupených pohonných hmot, které v řadě případů dokonce přesáhlo objem nádrže motorového vozidla, do něhož mělo být dle této evidence tankováno, aniž by tento rozpor byl stěžovatelkou vysvětlen či dovolen, jakož i ohledně nákupu zboží, které zjevně nemělo s podnikatelskou činností stěžovatelky žádnou souvislost (např. posilovací rukavice, sportovní obuv, antiradar).

[46] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit tvrzení stěžovatelky, že výše popsaná situace vznikla na základě nedorozumění mezi ní a správcem daně, protože stěžovatelka v průběhu řízení na všechny dotazy a výzvy správce daně odpovídala a zjevně si tedy byla vědoma, čeho se týká. Nadto k této problematice sama stěžovatelka uvedla během jednání dne 12. 9. 2012, že „na bod 4 (výzvy k doložení zdanitelných plnění – pozn. Nejvyššího správního soudu) *neumí odpovědět. Když jste čísla opsali z přiznání podle mého ekonoma, tak je to pravda*“.

[47] Nejvyšší správní soud dále odkazuje na seznam předložený stěžovatelkou správci daně dne 12. 11. 2012, v němž k dokladům, k jejichž objasnění ji vyzval správce daně, připsala důvod a účel jejich nákupu. Pokud tedy stěžovatelka na předchozí výzvu správce daně reagovala, nelze zpětně dovozovat, že mezi nimi panovalo nedorozumění.

[48] Ze skutečnosti, že výsledná doměřená daňová povinnost je vyšší, než stěžovatelka původně tvrdila, nelze dovodit, že postup finančních orgánů byl nezákonný, pokud správce daně racionálně zdůvodnil, proč stěžovatelkou vedenou daňovou evidenci nelze považovat za úplnou a správnou, a proč z ní tudíž nelze vycházet. Poukazuje-li stěžovatelka v tom směru na to, že správce daně nezohlednil další okolnosti, z nichž by stěžovatelce plynuly daňové výhody, je nutné uvést, že stěžovatelka v tomto směru ničeho konkrétního nenamítá, přičemž Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se finanční orgány okolnostmi, z nichž by vyplývaly stěžovatelce daňové výhody nezabývaly, a že by závěry finančních orgánů byly v tom směru nesprávné.

[49] K námitce stěžovatelky, že správce daně pochybil, pokud neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že je nepřipustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť stěžovatelka touto argumentací uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnila v řízení před krajským soudem ve lhůtě podle ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. není totiž kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009 - 77, „*kasační stížnost může účinně směřovat jen proti těm důvodům soudního rozhodnutí, na němž je toto rozhodnutí postaveno*.“ K obdobným závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ve kterém uvedl, že „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Užití tohoto principu lze považovat za zcela racionální, neboť zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti (zde) pravomocnému správnímu rozhodnutí byly pořadem práva nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jimbyly v žalobách předestřeny (promítly-li se, pochopitelně, do námitek kasačních)*. Pokud by bylo v řízení před Nejvyšším správním soudem (myšleno v řízení

o kasační stížnosti) připuštěno uplatnění skutkových a právních novot (zde srov. též ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s.) vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. (obdobně jako § 109 odst. 4 s. ř. s., vylučující možnost dodatečného uplatňování argumentů skutkových) tedy nesleduje restriktci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího žalobního řízení (z logiky věci je zřejmé, že musí jít pouze o účastníky aktivně legitimované) lze jistě spravedlivě požadovat, aby na principu vigilantibus jura postupovali v řízení shora popsáním způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponesou (z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni) případné nepříznivé důsledky.“ V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 – 39, bylo konstatováno, že „podle § 104 odst. 4 s. ř. s. totiž není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby.“

[50] Řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocným rozhodnutím krajských soudů podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajských soudů; nevytváří proto novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce. Nejvyšší správní soud se tedy za dané procesní situace nemůže věcně vyjádřit k argumentaci ohledně toho, že správce daně pochybil, pokud neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty. Tuto argumentaci stěžovatelka uvedla až v kasační stížnosti, což je v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s., které ve smyslu výše uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu zakotvuje koncentraci řízení před krajskými soudy, tj. stěžovatelka měla veškerou svou argumentaci dokládající podle jejího názoru nezákonnost a nesprávnost napadeného rozhodnutí uvést již v řízení před krajským soudem ve lhůtě podle ustanovení § 72 s. ř. s. Nejvyšší správní soud přitom dodává, že tato argumentace nespadá do okruhu těch námitek, k nimž musí správní soudy přihlédnout ex offio.

[51] K tomu nutno zopakovat žalobcovu povinnost podle § 71 odst. 1 písm. c) a d) s. ř. s., uvést v žalobě m.j. žalobní body a označit výroky napadeného (napadených) rozhodnutí. Toto ustanovení podtrhuje jejich význam tím, že předepisuje soudu přezkoumat žalobou napadené výroky v mezích žalobních bodů. Jde o projev dispoziční zásady, na které je správní soudnictví postaveno (viz. § 5 s. ř. s.). Výjimkou jsou některá ustanovení § 76 s. ř. s., ale i další skutečnosti, ke kterým je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (např. prekluze). V této souvislosti je možno poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009 – 84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS), podle které je soud oprávněn zrušit rozhodnutí krajského soudu pro vady řízení, byť nebyly žalobcem výslovně namítány, pokud tyto vady brání přezkoumání v mezích žalobních bodů. O takový případ však v projednávané věci nejde, neboť žádné takové vady v řízení před správním orgánem, které by bránily přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (např., že by bylo vydáno věcně vůbec nepřislušným orgánem, a bylo tudíž nicotné, nebo bylo zmatečné, či jím byla porušena zásada ne bis in idem v oblasti správního trestání) nebyly v řízení zjištěny; napadené rozhodnutí bylo přezkoumatelné v mezích námitek, které stěžovatelka v žalobě uplatnila a krajský soud v těchto mezích přezkoumal.

pokračování

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[52] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích k závěru, že nebyl naplněn tvrzený důvod podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., za použití ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Kasační stížnost proto není důvodná a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Ačkoli žalovaný požadoval přiznání paušální náhrady nákladů řízení, zdejší soud mu ji nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 22. května 2015

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu