



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **R. L.**, zastoupený JUDr. Jiřím Machem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 1/II, Jindřichův Hradec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 71/2014 – 36,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 71/2014 – 36, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2611/14/5000-14102-702767, ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2612/14/5000-14102-702767, a ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2613/14/5000-14102-702767. Prvním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 3. 2013 č. j. 433919/13/2205-24801-306790, kterým byla stěžovateli doměřena za zdaňovací období roku 2009 podle pomůcek daňová ztráta ve výši – 166.915 Kč, daň ve výši 45.480 Kč, daňový bonus ve výši – 10.680 Kč a uložena povinnost uhradit penále z daně a doměřené ztráty ve výši 17.441 Kč. Druhým rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 15. 3. 2013 č. j. 434222/13/2205-24801-306790, tak, že se stěžovateli doměřuje za zdaňovací období roku 2010 podle pomůcek ztráta ve výši – 235.845 Kč a daňový bonus ve výši – 7.770 Kč a ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.554 Kč a povinnost uhradit

penále z doměřené daňové ztráty ve výši 2.358 Kč. Třetím rozhodnutím ze dne 11. 2. 2014, č. j. 2613/14/5000-14102-702767, bylo změněno rozhodnutí správce daně ze dne 15. 3. 2013, č. j. 434044/13/2205-24801-306790, tak že se stěžovateli doměřuje za zdaňovací období roku 2011 podle pomůcek daňová ztráta ve výši – 304.544 Kč, daň ve výši 45.321 Kč, daňový bonus ve výši – 11.604 Kč a ukládá povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11.385 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 3.045 Kč.

V odůvodnění rozsudku se krajský soud zabýval otázkou, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zda pomůcky byly přiměřené a zda správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývaly výhody. V dané věci byl stěžovatel spolupracujícím osobou s manželkou (hlavním daňovým subjektem). Pokud jde o daňové řízení, konstatoval, že hlavní daňový subjekt nevedl knihu jízd, evidenci o průběžném hospodaření s majetkem, nepředložil soupisy skladových zůstatků k poslednímu dni kalendářního roku a předložená daňová evidence nebyla správná ani průkazná. Pochybnosti správce daně, které vyjádřil ve výzvě hlavnímu daňovému subjektu, nebyly odstraněny. Při absenci podstatných důkazů tudíž nebylo možné stanovit daň dokazováním, proto byla daň stanovena za použití pomůcek. Stanovit daň dokazováním by totiž mohl správce daně pouze tehdy, pokud by jí mohl stanovit zcela přesně, což s ohledem na neúplnost daňové evidence hlavního daňového subjektu bylo nemožné. Krajský soud nepovažoval za nepřiměřené, pokud pomůcky vycházely z dokladů předložených hlavním daňovým subjektem, které nebyly zpochybněny. Daň stanovena podle pomůcek je kvalifikovaným odhadem a vychází-li správce daně z podkladů daňového subjektu, je tu předpoklad správného zjištění a stanovení daně. Jako nedůvodné vyhodnotil krajský soud námitky, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě a že odvolací finanční ředitelství nepřihlédlo k výhodám plynoucím pro stěžovatele. K tvrzení, že v průběhu řízení stěžovatel opomenul uvést, že značnou část prodávaných výrobků vyrobily jiné subjekty a že i tyto výrobky byly vedeny na účtu 501, krajský soud uvedl, že stěžovateli bylo známo, jakým způsobem správce daně provedl výpočet daňové povinnosti. Z tohoto výpočtu bylo zřejmé, že pro účet 501 správce daně zohlednil hlavním daňovým subjektem tvrzenou, a stěžovatelem po celé daňové řízení nezpochybněnou, výši ceny surovin. K tomu měl možnost se stěžovatel v průběhu daňového řízení vyjádřit, což neučinil. Teprve v žalobě poprvé uvedl, že větší část výdajů na účtu 501 vynaložil hlavní daňový subjekt na zboží a nikoli na materiál. Z postupu správce daně je patrná snaha vyjít hlavnímu daňovému subjektu i stěžovateli vstříc, neboť pro výpočet daňové povinnosti použil pro ně výhodný podíl ceny surovin na výsledné ceně prodávaného zboží, tedy 40 %. Jako výhoda byla dále odečtena sleva na dani za poplatníka i za vyživované dítě. Ve prospěch stěžovatel byly zvýšeny i výdaje na pohonné hmoty. K žalobní námitce týkající se výzvy hlavnímu daňovému subjektu ze dne 21. 8. 2012 krajský soud uvedl, že tato výzva byla určitá, konkrétní a srozumitelná, neboť je z ní jednoznačně zřejmé, jaké měl správce daně pochybnosti. Ve výzvě požadoval prokázat výčet přesně specifikovaných výdajů, tedy zda byly skutečně použity k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a kde se tyto věci nacházejí. Současně požadoval, aby bylo prokázáno, že v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období byly uvedeny správné, pravdivé a úplné skutečnosti. Hlavní daňový subjekt nebyl vyzván k tomu, aby předkládal konkrétní důkazní prostředky, ale byl vyzván k tomu, aby prokázal požadavky stanovené zákonem, tzn. správnost, pravdivost a úplnost údajů, které uvedl v daňových přiznáních, přičemž nebyl nijak omezen v možnostech nabídky důkazních prostředků.

pokračování

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud jeho žalobu posoudil výlučně z formálních hledisek bez zřetele ke skutečnému stavu věci, čímž porušil ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pripustil, že postup správce daně mohl být ovlivněn nedorozuměním, že veškeré produkty, které hlavní daňový subjekt prodával, také sám vyrobil. Pokud i krajský 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 hlavnímu daňovému subjektu za prodej zboží a nikoliv za prodej materiálu. Není pak vysvětlitelné, proč s těmito skutečnostmi správce daně nepracoval, a to bez ohledu na to, co uvedl hlavní daňový subjekt a stěžovatel. Dospěl-li správce daně k základu daně několikanásobně vyššímu, než jakých zdanitelných plnění hlavní daňový subjekt dosáhl, byla tím porušena zásada přiměřenosti daně podle ust. § 98 odst. 2 a 4 daňového řádu. Správce daně totiž do svých úvah nezahrnul přiměřené výdaje, které by daňovou povinnost odpovídajícím způsobem snížily. Stěžovatel také správci daně v kasační stížnosti vytkl, že neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty, přičemž jeho tvrzení o neexistenci srovnatelného subjektu pokládal za neobjektivní. Pokud by totiž takové srovnání provedl, bylo by mu jasné, že jeho závěry neodpovídají realitě. Stěžovatel proto vyslovil přesvědčení, že daň mu byla stanovena nesprávně a že krajský soud *de facto* možnou nesprávnost připustil, když měl nesprávně za to, že tvrzení stěžovatele 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. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že hlavní daňový subjekt ani stěžovatel v průběhu daňového řízení nesdělili, že by se kromě výroby vlastních produktů a jejich následného prodeje, zabývali také nákupem hotových výrobků, které dále prodávali, jak nyní nově tvrdí. Do protokolu o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2009 a 2010 hlavní daňový subjekt výslovně uvedl, že předmětem jeho činnosti byla pouze výroba textilních výrobků a prodej, kdy ceny surovin tvořily 20% až 40% z výsledné ceny výrobků, přičemž se nikdy nezmínil o tom, že by prodával i hotové výrobky. Do protokolu o zahájení daňové kontroly za zdaňovací období roku 2011 hlavní daňový subjekt uvedl, že předmětem jeho podnikatelské činnosti v uvedeném zdaňovacím období byla výroba textilních výrobků a prodej kojeneckého a dětského oblečení. V průběhu celého daňového řízení se ani hlavní daňový subjekt ani stěžovatel nezmínili, že by prodávali i hotové výrobky. Ani z podkladů předložených hlavním daňovým subjektem v daňového řízení nelze vyvodit, že by prodával již hotové výrobky, zvláště když účet 501 (kde měly být údajně evidovány) označil jako „suroviny“. Proto správce daně i odvolací finanční ředitelství oprávněně vycházely z podílu ceny surovin na výsledné ceně výrobků uváděného hlavním daňovým subjektem, tj. 20 – 40 %. Pokud pro výpočet daňové povinnosti byl použit podíl ceny surovin na výsledné ceně ve výši 40 %, byl takový postup pro stěžovatele maximálně výhodný. Využité pomůcky tudíž nebyly nepřiměřené, nevybočovaly ze zákonných mezí a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. Není rovněž pravdou, že by se správce daně nezabýval okolnostmi, z nichž by vyplývaly pro stěžovatele výhody. V úředním záznamu o použitých pomůckách výslovně

vedl, že bylo přihlédnuto k uplatnění slevy na poplatníka a na vyživované dítě a ve zdaňovacím období roku 2010 také k částce zaplacené na soukromé pojištění. Správce daně navíc při výpočtu daňové povinnosti kalkuloval s nejvyšším uvedeným poměrem ceny vstupních surovin na ceně výsledného výrobku, což lze rovněž hodnotit jako výhodu pro stěžovatele. Finanční ředitelství tudíž navrholo, 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 ust. § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

V replice stěžovatel uvedl, že finanční ředitelství, které svoji argumentaci staví na skutečnosti, že hlavní daňový subjekt v průběhu daňové kontroly neuvedl, že kromě vlastních výrobků prodával také výrobky jiných firem, pomíjí, že správce daně měl při daňové kontrole k dispozici veškeré doklady hlavního daňového subjektu včetně faktur o nákupu hotových výrobků. Přesto tyto faktury nezohlednil, byť v nepodstatné míře ve prospěch stěžovatele postupoval. Stěžovatel proto setrval na svém návrhu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že není důvodná. Sam přitom neshledal vady uvedené v ust. § 109 odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu byla u hlavního daňového subjektu provedena daňová kontrola daně z příjmů a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011. Při zahájení daňové kontroly hlavní daňový subjekt uvedl, že předmětem jeho činnosti je výroba textilních výrobků a prodej – kojenecké a dětské oblečení, že nemá žádné zaměstnance, pro účely podnikatelské činnosti provozuje dvě osobní auta a vede knihu jízd. K dotazu správce daně, kolik činila u celkové ceny výrobků cena spotřebovaných surovin u jednotlivých druhů zboží, sdělil, že ceny surovin činí 20 - 40 % z ceny výrobků podle jednotlivých druhů. Daňovou evidenci vedl podle počítačového programu, měl knihu zásob a skladovou evidenci vedl ručně. K inventarizaci majetku sdělil, že „něco dělaly asi soupisky nebo rozdíl nákupu a prodeje“. Ke konci roku 2011 neměl žádnou rozpracovanou výrobu.

Nejvyšší správní soud, s ohledem na tvrzení hlavního daňového subjektu a stěžovatele v průběhu daňového řízení, vyhodnotil jako nedůvodnou stížní námitku, že pomůcky, které zvolil správce daně nebyly přiměřené. Byl to totiž hlavní daňový subjekt, který uvedl, že výdaje na materiál tvoří přibližně 20 – 40 % jejich příjmů a že se zabývá pouze výrobou a prodejem textilních výrobků. Správce daně z těchto informací poskytnutých hlavním daňovým subjektem a nezpochybněným stěžovatelem oprávněně vycházel a provedl výpočet příjmů tak, že k výdajům na účtu 501, označeném jako nákup surovin na vlastní výrobu, připočetl zisk ve výši 60 %. Tento postup byl stěžovateli správcem daně opakovaně vysvětlován (při seznámení s výsledky kontrolního zjištění a při projednání zprávy o daňové kontrole a ve zprávě o daňové kontrole). Stěžovatel měl tedy dostatek informací o tom, co správce daně požaduje, a dostatek času adekvátně reagovat. Stěžovatel však při seznámení s výsledky kontrolního zjištění pouze uvedl, že u nákupu textilu se jedná o vzorky pro inspiraci pro výrobu a že z nakoupeného materiálu zůstává část ve firmě jako zásoby, neboť výrobce od jednoho materiálu vyrobí vždy určité vyšší

pokračování

množství. Dále se vyjadřoval již jen k velikosti nádrže osobních automobilů. Během projednání zprávy o daňové kontrole pak uvedl, že „*je to těžké, jak to chcete dokazovat, když některé výrobky, které koupíme, použijeme a už se to nedá dohledat*“, a dále se vyjádřil ke spotřebě pohonných hmot.

V dané věci je podstatné, že se stěžovatelem bylo vedeno samostatné daňové řízení. K postavení spolupracující osoby Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 7. 2. 2007, č. j. 1 Afs 156/2005 – 113, uvedl, že „*Spolupracující manžel není vyloučen ani z práv ani z povinností (srov. č. 795/2006 Sb. NSS); rozsah a také vzájemný poměr práv a povinností ovšem bude jiný než u jejího manžela. Správce daně tak nebude vyzývat žalobkyni, aby prokázala skutečnosti, které mu jsou již známy z daňového řízení u jejího manžela. Nemůže ji vyzývat ani k doložení skutečností zachycených v účetnictví, neboť ji nestíhá povinnost vést účetnictví a jiné povinné evidence.*“ Z citovaného rozsudku tedy vyplývá, že bylo povinností stěžovatele, aby svá tvrzení (nově zdůrazňovaná v řízení před správními soudy) proti spolehlivosti a přiměřenosti pomůcek uvedl a prokázal již v daňovém řízení, neboť i on má důkazní povinnost. To však stěžovatel neučinil, což vedlo správce daně ke správnému závěru, že mu doměřil daň za použití pomůcek.

Je nutné rovněž zdůraznit, že stěžovatel i v žalobě uvedl pouze výčet faktur, které měly dokládat, že hlavní daňový subjekt kupoval zboží za účelem dalšího prodeje, avšak takový přehled ničím dalším nedoložil a nenavrhoval ani provedení jakýchkoli důkazních prostředků k tomu, že skutečně podstatnou část nabízených výrobků hlavní daňový subjekt koupil od svých dodavatelů. Postup, kdy stěžovatel v daňovém řízení nic nenamítá proti tvrzením hlavního daňového subjektu, který nejprve tvrdí, že je pouze výrobcem zboží, aby následně uvedl, že „*část materiálu jsme nenakupovali, ale prováděli jsme práci ve mzdě*“ (aniž je zřejmé, co pojem „*práci ve mzdě*“ znamenal, natož aby své tvrzení jakkoli doložil), a následně v soudním řízení začne nově tvrdit (opět bez jakéhokoli důkazu), že převážnou část zboží prodaného hlavním daňovým subjektem tento sám nevyrobil, ale nechal si ho vyrobit svými dodavateli, považuje Nejvyšší správní soud za vnitřně rozporný. Tento rozpor nemůže být odstraněn ani stěžovatelovým tvrzením, že uvedená situace vznikla na základě nedorozumění mezi hlavním daňovým subjektem a správcem daně, protože hlavní daňový subjekt v průběhu řízení na všechny dotazy a výzvy správce daně reagoval a zjevně si tedy byl vědom, čeho se týká.

Správce daně tedy racionálně zdůvodnil, proč daňovou evidenci vedenou hlavním daňovým subjektem nelze považovat za úplnou a správnou, a proč z ní nelze vycházet. Poukazuje-li stěžovatel na to, že správce daně nezohlednil další okolnosti, z nichž by stěžovateli plynuly daňové výhody, je nutné uvést, že stěžovatel v tomto směru nic konkrétního nenamítal, přičemž Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se finanční orgány okolnostmi, z nichž by vyplývaly stěžovateli daňové výhody, nezabývaly, a že by jejich závěry byly v tom směru nesprávné.

Stěžovatelova námitka, že správce daně pochybil, pokud neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty, je ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustná, neboť stěžovatel uplatňuje zcela jiné důvody, než které uplatnil v řízení před krajským soudem ve lhůtě podle ust. § 71 odst. 2 s. ř. s., ač tak učinit mohl.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odvolací finanční ředitelství požadovalo o přiznání paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby (písemné vyjádření ke kasační stížnosti). Podle ust. § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), náleží advokátovi náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby, přičemž nedohodl-li se s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „[z]ásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.“ A contrario z citovaného nálezu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepřislušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Taková situace jednoznačně v dané věci nastala. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. [...] Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucí z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi.“ Podle citovaného rozsudku by odvolacímu finančnímu ředitelství nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by bylo zastoupeno advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupeno není. Pro podporu výše uvedeného postupu viz také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 Afs 259/2014 - 56, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 1 Afs 226/2014 - 33, a ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20.

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

pokračování

V Brně dne 30. června 2015

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu