



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Mgr. L. K.**, zast. JUDr. Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem nám. Míru 142/88, Svitavy, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 7, Praha 1, proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 24. 11. 2010, č. j. 49/88126/2010-491, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 4. 2015, č. j. 8 Af 2/2011- 45,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností napadl žalobce (dále jen „stěžovatel“) shora označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 24. 11. 2010, č. j. 49/88126/2010-491. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 15. 2. 2010, č. j. 1134/10-1300-603479, kterým byly zamítnuty stěžovatelovy žádosti o obnovu řízení, v nichž byla za použití pomůcek stanovena daň z přidané hodnoty za období leden až prosinec 2001.

[2] V žádosti o obnovu řízení ze dne 15. 7. 2009 stěžovatel uvedl, že při nahlížení do spisu dne 26. 3. 2009 zjistil totožnost subjektů, které byly při konstrukci pomůcek se stěžovatelem porovnávány. Jejich totožnost v původním řízení neznal a nemohl použít v rámci posouzení výhod pro poplatníka. Správce daně nebyl dle stěžovatele oprávněn vycházet z údajů těchto daňových subjektů, jelikož charakter a způsob jejich podnikání se odlišuje od stěžovatelova podnikání.

[3] Městský soud v napadeném rozsudku, který je dostupný z www.nssoud.cz, uvedl, že žádost o obnovu řízení byla podána v zákonem stanovené lhůtě, což blíže rozebral. Zjištění, která správce daně učinil u subjektů, které byly se stěžovatelem porovnávány, dle městského soudu představují nové skutečnosti, které stěžovatel v původním řízení neznal. Šlo by o skutečnosti, které by odůvodňovaly obnovu řízení, pokud by ovšem bylo zřejmé, že údaje zjištěné u zmíněných subjektů se skutečně staly jednou z pomůcek použitou při stanovení daně. To se ovšem stěžovateli nepovedlo prokázat. Dle daňových orgánů byly jako pomůcky použity stěžovatelovy doklady o nákupních a prodejních cenách náhodně vybraného zboží, z nichž byla vypočtena průměrná obchodní přírážka, na jejímž základě byla daň stanovena. Stěžovatel se dle městského soudu omezil pouze na spekulace, že pokud správce daně informace o maržích jiných subjektů měl, byl jimi ovlivněn.

[4] Městský soud uzavřel, že identita dvou porovnávaných subjektů byla sice pro stěžovatele informace nová, neměla však vliv na vyměření daně. Z tohoto důvodu byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že při nahlížení do spisu dne 26. 3. 2009 zjistil z obsahu listiny ze dne 24. 2. 2006, č. j. 7707/06/265930/8278, nazvané „doplnění spisu k podaným žalobám“, konkrétní jména porovnávaných subjektů. Jde pro něj o novou skutečnost, kterou v původním řízení neznal a nemohl ji využít v rámci argumentace ke stanovení daně za použití pomůcek. Správce daně nebyl vůbec oprávněn vycházet z údajů těchto subjektů, jelikož charakter a způsob jejich podnikání je zcela jiný než u stěžovatele.

[6] I když správce daně stanovil hodnotu obchodní přírážky podle pomůcek, která byla vyšší než u porovnávaných subjektů, údaje od těchto subjektů představovaly skutečnost, jež správce daně při stanovení daně přinejmenším ovlivnila či upevnila jeho názor.

[7] Stěžovatel souhlasí s názorem městského soudu, že žádost o obnovu řízení byla podána v zákonem stanovené lhůtě. Nesouhlasí však s tím, že by neprokázal, že správce daně jako pomůcky pro stanovení jeho daňové povinnosti použil zjištění u dvou jiných subjektů, u nichž bylo provedeno místní šetření. V řízení před městským soudem předložil listinu ze dne 24. 2. 2006 nazvanou „doplnění spisu k podaným žalobám“, kde Finanční úřad v Moravské Třebové vysvětluje nadřízenému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, jakým způsobem konstruoval pomůcky. V této listině je uvedeno: *„Správce daně nejdříve zjistil průměrnou obchodní přírážku u plátce daně a až poté si toto své zjištění ověřoval i u jiných daňových subjektů. Tato šetření provedená správcem daně potvrdila, že průměrná obchodní přírážka zjištěná u správce daně svou výší odpovídá průměrné obchodní přírážce používané jinými daňovými subjekty.“* Správce daně tak při stanovení obchodní přírážky sice vycházel z údajů zjištěných při daňové kontrole u stěžovatele, ale při stanovení dodatečně doměřené daně vycházel i z údajů získaných při místním šetření u dvou jiných daňových subjektů a porovnával jejich obchodní přírážku se stěžovatelovou přírážkou. Pokud by výsledky z místních šetření v zásadě nekorespondovaly s výpočtem obchodní přírážky, jistě by byla užita jiná metodika výpočtu přírážky, a to zejména s ohledem na to, že ani jeden z porovnávaných subjektů neprovozoval podnikatelskou činnost způsobem a v rozsahu jako stěžovatel.

pokračování

[8] Stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že konkrétní způsob získání pomůcek byl v dané věci přezkoumán jak Krajským soudem v Hradci Králové (v rozsudku ze dne 19. 1. 2007, č. j. 31 Ca 19/2006 - 49), tak i Nejvyšším správním soudem (v rozsudku ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 89/2007 - 79; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

[10] Správce daně nejprve zjistil průměrnou obchodní přírážku u stěžovatele, kterou si až poté ověřil i u jiných subjektů. Těmito šetřeními si správce daně potvrdil, že zjištěná přírážka odpovídá svou výší běžné průměrné obchodní přírážce. Daň byla stěžovateli stanovena na základě skutečností zjištěných z jeho účetnictví a ke skutečnostem zjištěným při místních šetřeních u jiných subjektů nebylo při tomto výpočtu nijak přihlíženo.

[11] Stěžovatel obdržel kopie z protokolů o místních šetřeních u jiných subjektů, z nichž je jasné patrné, že údaje o jimi používaných obchodních přírážkách jsou značně odlišné od stěžovatelových, a proto nemohly být v řízení o dodatečném stanovení daně nijak použity.

[12] Žalovaný považuje za irelevantní tvrzení, že zjištění získaná u jiných subjektů sice nebyla použita přímo jako pomůcka, ale byla využita nepřímo jako měřítko vůči skutečnostem zjištěným u stěžovatele. Informace z místních šetření nešlo využít, jelikož šlo o subjekty se stěžovatelem nesrovnatelné. Tvrzení, že by konstrukce pomůcek byla změněna, pokud by výsledná přírážka nekorespondovala s přírážkou zjištěnou při místních šetřeních, považuje žalovaný za pouhou spekulaci, navíc nepříliš pravděpodobnou. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatel je v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatel dne 15. 7. 2009 podal žádost o obnovu řízení, v jejíchž rámci mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2001, a to za použití pomůcek. Ve své žádosti o obnovu řízení uvedl, že mu bylo dne 26. 3. 2009 umožněno nahlédnout do spisu. Z obsahu listiny ze dne 24. 2. 2006, č. j. 7707/06/265930/8278, nazvané „doplnění spisu k podaným žalobám“, zjistil, že správce daně provedl místní šetření u dvou subjektů, které zde byly identifikovány. Tato

skutečnost byla pro stěžovatele dle jeho slov nová, jelikož v daňovém řízení před ním jména těchto subjektů správce daně tajil s odkazem na povinnost mlčenlivosti. Stěžovatel považuje způsob a charakter podnikání těchto subjektů za zcela odlišný od svého a z tohoto důvodu tvrdil, že správcem daně stanovená obchodní marže, z níž se vyšlo při konstrukci pomůcek, byla výrazně vyšší než jeho skutečná marže.

[15] Dle § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím 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*“.

[16] V nynější věci stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje se závěrem městského soudu, který na straně 9 napadeného rozsudku uvedl, že údaje zjištěné u jiných subjektů neměly vliv na stanovení daně na základě pomůcek. Argumentace v kasační stížnosti se tak vztahuje k posouzení, zda skutečnosti, na které stěžovatel poukázal v žádosti o obnovu řízení, „*mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí*“, což je jedna z podmínek pro obnovu řízení. Námitky uplatněné v kasační stížnosti se nevztahují k naplnění ostatních podmínek pro obnovu řízení (např. k tomu, že šlo o nové skutečnosti nebo důkazy, či k tomu, že tyto skutečnosti či důkazy nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve, případně k zachování lhůty k podání žádosti o obnovu), zdejší soud se k těmto ostatním podmínkám proto žádným způsobem nevyjadřuje.

[17] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že identita dvou subjektů, u nichž bylo provedeno místní šetření v souvislosti s daňovým řízením se stěžovatelem, nepředstavuje skutečnost, která by mohla mít v posuzované věci podstatný vliv na výrok rozhodnutí, kterými byla stěžovateli doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2001.

[18] Daň za tato zdaňovací období byla stěžovateli doměřena za použití pomůcek. Jako pomůcky sloužily údaje zjištěné u stěžovatele (zejména pořizovací a prodejní ceny u správcem daně vybraného oblečení), na jejichž základě správce daně vypočetl stěžovatelovu průměrnou procentní obchodní přírážku. Za pomoci takto vypočtené obchodní přírážky byla v kombinaci s upraveným obratem převzatým ze stěžovatelova daňového přiznání stanovena daň. Právě uvedené představuje pomůcky, které byly použity ke stanovení daně.

[19] Jakým způsobem byly konstruovány pomůcky, správce daně popsal v úředním záznamu ze dne 7. 10. 2004, č. j. 29075/04/265930/7032, s nímž byl stěžovatel seznámen, jak vyplývá z jeho odvolání ze dne 2. 3. 2005, které směřovalo proti platebním výměrům. Ve svém odvolání se stěžovatel na stranách 2 a 3 podrobně vyjadřoval k obchodní marži, kterou vypočetl správce daně. Je tedy zřejmé, že stěžovatel byl již v původním řízení obeznámen se způsobem, jakým ji správce daně spočetl. O naznačené konstrukci pomůcky byl stěžovatel plně informován již v původním řízení.

[20] Správce daně výši vypočtené obchodní přírážky u stěžovatele (58,28 %) porovnával s obchodní přírážkou, kterou zjistil při místních šetřeních u dvou jiných subjektů.

pokračování

S protokoly o těchto místních šetřeních byl stěžovatel seznámen dne 14. 12. 2005 s tím, že v protokolech, do kterých stěžovatel mohl nahlédnout, byly vynechány identifikační údaje subjektů, u nichž byla místní šetření provedena. Z obsahu protokolu o místním šetření č. j. 25244/04/265930/7032 vyplývá, že subjekt, který nebyl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, měl při prodeji textilního zboží, které bylo v protokolu specifikováno, obchodní přírážku 52,7 %. V protokolu č. j. 25245/04/265930/7032 se uvádí, že subjekt registrovaný k dani z přidané hodnoty měl v roce 2001 obchodní přírážku 40,7 %. K tomu však bylo v protokolu poznamenáno, že tento subjekt v listopadu 2001 otevíral svou prodejnu a používal zaváděcí ceny, na jejichž základě dosahoval nižší obchodní přírážky.

[21] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že význam údajů (výše obchodních přírážek) zjištěných při místních šetřeních byl značně limitovaný. Ztotožnil se se závěrem Finančního ředitelství v Hradci Králové, že zjištění z místních šetření sloužila jen k ověření, zda obchodní přírážka nebyla stanovena v nepřiměřené výši. K tomu lze dodat, že s ohledem na charakter subjektů, který byl stěžovateli znám již 14. 12. 2005 z jemu předložených protokolů o místních šetřeních, mohlo jít o srovnání jen rámcové a s velmi limitovanou vypovídací hodnotou. Jeden ze subjektů totiž nebyl registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, což relativizuje možnost přesného srovnání se stěžovatelem, který plátcem této daně byl. Druhý subjekt měl v roce 2001 zaváděcí ceny. U druhého subjektu se sice správce daně vyjadřoval i k obchodní přírážce v roce 2002 ve výši 59,09 %, zde je však nutno zdůraznit, že daň byla stěžovateli doměřována za zdaňovací období leden až prosinec 2001, čímž je relevance takového srovnání oslabena s ohledem na časový posun. S ohledem na problematickou možnost srovnání subjektů se stěžovatelem nepředstavovaly údaje zjištěné při místních šetřeních informace, které by mohly výrazněji ovlivnit výši stanovené daně.

[22] Byť se tedy správce daně vyjádřil tak, že stěžovatelovu obchodní přírážku vypočtenou na základě údajů od samotného stěžovatele porovnával s obchodní přírážkou zjištěnou při místních šetřeních, toto porovnání představovalo s ohledem na skutečnosti uvedené v bodě [21] okrajovou záležitost při stanovení daně podle pomůcek. Podstata konstrukce pomůcek vycházela z údajů zjištěných u stěžovatele, nikoli z údajů z místních šetření. Z tohoto důvodu nemohly mít skutečnosti zjištěné z místních šetření včetně identity subjektů, u nichž místní šetření proběhla, podstatný vliv na výrok rozhodnutí ve smyslu § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. Následné zjištění identity těchto subjektů ze strany stěžovatele proto již jen z tohoto důvodu v dané věci nemohlo představovat důvod pro obnovu řízení.

[23] Jak již bylo výše uvedeno, konstrukce pomůcek vycházela z údajů týkajících se samotného stěžovatele, na jejichž základě správce daně vypočetl stěžovatelovu průměrnou procentní obchodní přírážku, která pak byla užita ke stanovení daně. S tím byl stěžovatel seznámen již v původním daňovém řízení a měl možnost se proti takto vypočtené dani bránit, což činil, jak v odvolání, kde polemizoval se správností vypočtené obchodní marže, tak posléze před soudy (jeho žaloba byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2007, č. j. 31 Ca 19/2006 - 49, kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2007, č. j. 9 Afs 89/2007 - 79, proti němuž směřovala ústavní stížnost, jež byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 25. 9. 2008, sp. zn. III. ÚS 386/08).

V. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu