



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mráky a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **M. L.**, zastoupená JUDr. Jiřím 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 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 18/2014 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2606/14/5000-14102-702767, rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2607/14/5000-14102-702767, a rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2610/14/5000-14102-702767 (dále jen „napadená rozhodnutí“), žalovaný změnil dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob, které byly ve dnech 14. 3. 2013 a 18. 3. 2013 vydány Finančním úřadem pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011.

Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2606/14/5000-14102-702767, žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 3. 2013, č. j. 433143/13/2205-24801-306790, tak, že žalobkyni (dále jen „stěžovatelka“) za zdaňovací období roku 2009 podle pomůcek doměřil ztrátu ve výši – 166 915 Kč, doměřil daň ve výši 51 210 Kč, doměřil

daňový bonus ve výši – 10 680 Kč a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 10 242 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 8345 Kč.

Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2607/14/5000-14102-702767, žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 18. 3. 2013, č. j. 433721/13/2205-24801-306790, tak, že stěžovatelce za zdaňovací období roku 2010 podle pomůcek doměřil ztrátu ve výši – 23 5845 Kč, doměřil daňový bonus ve výši – 7170 Kč a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1434 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 2358 Kč.

Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2014, č. j. 2610/14/5000-14102-702767, žalovaný změnil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 14. 3. 2013, č. j. 433353/13/2205-24801-306790, tak, že stěžovatelce za zdaňovací období roku 2011 podle pomůcek doměřil ztrátu ve výši – 276 895 Kč, doměřil daň ve výši 49 476 Kč, doměřil daňový bonus ve výši – 11 604 Kč a uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 216 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 2768 Kč.

II. Rozsudek krajského soudu

Rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 30. 1. 2015, č. j. 10 Af 18/2014 - 36, jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud konstatoval, že vadně vedenou evidenci lze nahradit jinými důkazními prostředky, které však stěžovatelkou nabídnuty nebyly a nebyly ani odstraněny pochybnosti správce daně, což neumožnilo správci daně postupovat jinak než stanovit daň podle pomůcek. Krajský soud pak vyhodnotil, že stanovení daně podle pomůcek bylo přiměřené, správné a dostatečně spolehlivé.

K tvrzení stěžovatelky, že v průběhu řízení opomenula uvést, že značnou část prodávaných výrobků pro ni vyrobily jiné subjekty a označily je její značkou, krajský soud uvedl, že tyto skutečnosti měla stěžovatelka uvést již v průběhu daňové kontroly a nejpozději pak při podání odvolání. Správce daně i žalovaný se podle krajského soudu zabývali vlivem vadných a neprůkazně vedených evidencí na výpočet daně, přičemž z výzvy správce daně je jednoznačně seznatelné, o čem vznikly správci daně pochybnosti, co je požadováno prokázat a jakým způsobem, výslovně bylo ve výzvě také uvedeno, jaké důkazní prostředky lze využít. Krajský soud dále uvedl, že při stanovení daně dokazováním musí být daň tímto způsobem stanovena přesně, což v případě neprůkazné evidence nelze. Pokud vzal správce daně v úvahu pořízení některých věcí pro ekonomickou činnost stěžovatelky, a naopak v důsledku neprokázaného tvrzení o jiném nákupu a prodeji nebyla v odvolacím řízení tato tvrzení zohledněna, pak to neznamená, že daň byla stanovena kombinací dokazování a pomůcek. Nezpochybněné účetní doklady totiž mohly být použity jako pomůcka podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

Ohledně tvrzení stěžovatelky, že výdaje na účtu č. 501 nepředstavují pouze nákup materiálu, ale zahrnují i nakoupené zboží od jiných výrobců (čímž je zpochybňován

pokračování

výpočet celkové ceny konečných výrobků), krajský soud odkázal na obsah daňového spisu a předchozí tvrzení stěžovatelky, která se s touto námitkou rozcházejí. Krajský soud zdůraznil, že správce daně vycházel z údaje stěžovatelky, podle nichž její materiálové náklady činí 20 až 40 % konečné ceny výrobku. Stěžovatelka proti tomu v průběhu daňového řízení nijak nebrojila. Krajský soud opakovaně poukázal na to, že stěžovatelka až poté, co se seznámila 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 a přistoupil k úpravě základu daně. Výčet nakoupeného zboží od konkrétních dodavatelů se poprvé objevuje až v žalobě. Při neprůkaznosti předepsané evidence a při pochybnostech, které při porovnání podkladů stěžovatelky vyvstaly, nelze podle krajského soudu tvrdit, že stěžovatelka neměla příjmy, které nezaevidovala. Krajský soud proto nepřisvědčil argumentaci stěžovatelky, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, jestliže daň doměřil na základě pomůcek. Postup žalovaného jako odvolacího orgánu dle § 114 odst. 4 daňového řádu byl podle krajského soudu správný. Podle krajského soudu byly rovněž správně zohledněny daňové výhody a správce daně splnil povinnost dle § 98 odst. 2 daňového řádu. Jako nedůvodnou vyhodnotil krajský soud rovněž námitku o jednání správce daně s Ing. M. K., neboť správce daně od něj pouze převzal nosič dat s evidencí příjmů a výdajů, což je dle krajského soudu v souladu s § 93 odst. 4 daňového řádu.

III. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatelky

Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka dne 9. 3. 2015 kasační stížnost. Namítala, že krajský soud její žalobu posoudil výlučně z formálních hledisek a v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Připustila, že postup správce daně byl ovlivněn nedorozuměním, že prodávala pouze své výrobky, stejně jako strpěním, aby se správcem jednal Ing. M. K. Pokud ovšem krajský soud konstatoval, že předmětem daňové kontroly byly faktury uvedené na účtu č. 501, pak uznal za možné, že „*správce daně prověřoval faktury, z nichž /a jejich příloh/ nepochybně vyplývalo, že jimi prodávající účtovali žalobkyni za prodej zboží a nikoliv materiálů, a není vysvětlitelné, proč správce daně s takovými skutečnostmi při zjištění a stanovení daně nenakládá, a to bez zřetele k tomu, co před ním žalobkyně uvedla či nikoliv*“. Jestliže správce daně dospěl k základu daně významně odlišnému, než z jakého vycházela stěžovatelka, byla tím porušena zásada přiměřenosti podle § 98 odst. 2 a 4 daňového řádu. Stěžovatelka rovněž správci daně vytýkala, že neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty. Je proto přesvědčena, že daň z příjmů jí byla stanovena nesprávně a že krajský soud možnou nesprávnost připustil, když dovodil, že tvrzení stěžovatelky o podstatné části výdajů vynaložených na nákup zboží, a nikoliv surovin bylo uplatněno opožděně (až v řízení před krajským soudem). To ovšem podle stěžovatelky není objektivní, neboť správce daně činil svá skutková zjištění také na základě účetních dokladů, které prokazují tvrzení stěžovatelky. Stěžovatelka proto navrhovala, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti s poukazem na to, že stěžovatelka v průběhu daňového řízení nesdělila, že by se kromě výroby a prodeje vlastních produktů zabývala též nákupem hotových výrobků, které dále prodávala. Do protokolu o zahájení daňové kontroly k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010

uvedla, že předmětem její činnosti byla pouze výroba textilních výrobků a prodej; ceny surovin tvořily 20 až 40% z výsledné ceny výrobků. Ani z podkladů předložených stěžovatelkou v rámci daňového řízení nelze jednoznačně dovodit, že by prodávala již hotové výrobky, zvláště když účet č. 501 (kde měly být tyto výrobky údajně evidovány) označila jako „suroviny“. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že pro výpočet daňové povinnosti byl použit pro stěžovatelku výhodný podíl ceny surovin na výsledné ceně, jehož zohlednění pro všechny položky evidované na účtu č. 501 zahladilo případné nesrovnalosti. Žalovaný uzavřel, že použité pomůcky nebyly nepřiměřené a nevybočovaly ze zákonných mezí. Podle žalovaného rovněž není pravda, že by se správce daně nezabýval okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro stěžovatelku, neboť z úředního záznamu o použitých pomůckách výslovně plyne, že správce daně přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro stěžovatelku výhody (správce daně tak přihlédl k uplatnění slevy na dani, daňovému zvýhodnění na vyživované dítě, zohlednil nezdanitelnou část základu daně ve formě zaplaceného pojistného na soukromé pojištění i podmínky, prostředí a komodity týkající se podnikání stěžovatelky). Správce daně a žalovaný dále při výpočtu daňové povinnosti kalkulovali s nejvyšším uvedeným poměrem ceny vstupních surovin na ceně výsledného výrobku, což lze rovněž hodnotit jako výhodu. Žalovaný proto uzavřel, že dostal své povinnosti vyplývající z § 98 odst. 2 daňového řádu, přičemž bezvýhradně souhlasí s právním posouzením věci krajským soudem.

Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného zopakovala, že správce daně měl při provádění kontrole k dispozici veškeré její účetní doklady, z nichž měl vyvodit adekvátní (pro stěžovatelku podstatně příznivější) závěry, na čemž nic nemění ani skutečnost, že v margináliích v její prospěch postupoval.

IV. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

Stěžovatelka se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhala přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byla účastnicí (§ 102 s. ř. s.), její kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti, přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z obsahu správních spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 22. 2. 2012 byla u stěžovatelky zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2009 a 2010, dne 19. 6. 2012 pak byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období roku 2011. Při zahájení daňové kontroly stěžovatelka uvedla, že předmětem její činnosti je výroba textilních výrobků a prodej kojeneckého a dětského oblečení, nemá žádné zaměstnance, pro účely podnikatelské činnosti provozuje dvě osobní auta a nevede 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 až 40 % z celkové ceny výrobků podle jednotlivých druhů. Daňovou evidenci vedla podle počítačového programu,

pokračování

měla knihu zásob, skladovou evidenci vedla ručně. K inventarizaci majetku sdělila, že „něco dělaly asi soupisky nebo rozdíl nákupu a prodeje“. Ke konci roku 2011 neměla žádnou rozpracovanou výrobu. Na základě předložených dokladů vznikly u správce daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti údajů o příjmech a výdajích uvedených v daňových přiznáních. Správce daně proto stěžovatelku výzvou ze dne 21. 8. 2012 vyzval k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Současně se stěžovatelce dostalo poučení o tom, za jakých podmínek lze daň stanovit podle pomůcek. Stěžovatelka na výzvu reagovala u ústního jednání dne 12. 9. 2012 tak, že některé textilní výrobky využívá jako vzor pro výrobu vlastních věcí nebo například pro objednávku na výrobu. Dále se vyjádřila k jednotlivým fakturám označeným ve výzvě a k využívání vozidel a nákupu pohonných hmot. K otázce, jakých dosáhla zdanitelných příjmů, stěžovatelka uvedla, že na ni neumí odpovědět; vyslovila přitom přesvědčení, že pokud byla čísla opsána z přiznání podle jejího ekonoma, jsou pravdivá. 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 využity věci uvedené na těchto dokladech a pohonné hmoty. Správce daně se stěžovatelkou 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. Sepsal přehled dokladů o nákupu věcí, u kterých nebylo prokázáno, že slouží pro ekonomickou činnost stěžovatelky. V důsledku toho, že některé skutečnosti stěžovatelka pouze tvrdila a nedoložila, je podle správce daně v důkazní nouzi, proto správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Podle úředního záznamu o použitých pomůckách, který je součástí správního spisu, byly jako pomůcky využity evidence stěžovatelky, daňová přiznání k dani z příjmů 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 daně a jejího základu správce daně vycházel z toho, že stěžovatelka podnikala jako výrobce oblečení, zabývala se velkoobchodem s vyrobeným zbožím a činnost zajišťovala bez zaměstnanců. Srovnatelný subjekt zjištěn nebyl. Správce daně dále vycházel z údajů o nakoupeném materiálu na účtu č. 501 a z podílu ceny materiálu na celkové ceně výrobků, z údajů stěžovatelky o tom, že cena materiálu tvoří 20 až 40 % výsledné ceny (na další výdaje a zisk tak zbývalo 60 až 80 % ceny výrobků). Výdaj na materiál byl stanoven (výhodně pro stěžovatelku) ve výši 40%. Inventurní soupisy předloženy nebyly. Na základě informací uvedených stěžovatelkou správce daně vycházel 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 stěžovatelka seznámila s výsledkem kontrolního zjištění, uvedla, že prodávala zboží uvedené v konkrétních dokladech, přičemž toto zboží v roce 2010 představovalo částku 10 580,97 Kč a v roce 2011 4523,24 Kč. V těchto letech byla tato okolnost při stanovení základu daně zohledněna. Ve vztahu k přiměřenosti pomůcek správce daně uvedl, že stěžovatelka patří do skupiny podnikatelů s možností uplatnit výdaje ve výši 60 % ze zdanitelných příjmů. Výpočtem bylo zjištěno, že výdaje tvoří vyšší podíl z příjmů, než se

považuje u podnikatelské činnosti vykonávané poplatníkem za běžné. Byla vzata v úvahu skutečnost, že stěžovatelka vykonává podnikatelskou činnost za spolupráce manžela, nejedná se přitom o nový podnikatelský subjekt, který hledá místo na trhu a musí investovat do vybavení. Použité pomůcky byly zhodnoceny jako přiměřené.

Podle § 98 odst. 1 a 2 daňového řádu platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí. Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

Podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří.

Podle § 114 odst. 4 daňového řádu směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek.

Nejvyšší správní soud ve vztahu k dani z přidané hodnoty za stejná zdaňovací období rozhodoval rozsudkem ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015 – 22, přičemž v této věci stěžovatelka uplatnila zcela shodné kasační námitky. Přestože se nyní projednávaná věc netýká daně z přidané hodnoty, ale daně z příjmů, lze s ohledem na povahu kasačních námitek z rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015 – 22, vycházet i v nyní projednávané věci, když v této věci nebyl shledán důvod pro odchýlení se od závěrů v něm vyslovených.

K totožným kasačním námitkám stěžovatelky Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015 – 22, uvedl následující:

„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 až 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.

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

pokračování

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.“

Nejvyšší správní soud v tomto směru také odkazuje na svůj rozsudek 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 navrhovaných důkazů odmítnout, nemohl tak však učinit pouhým odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. [...] 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 navrhopvat 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 navrhopvat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat 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.“

Z výše uvedeného rozsudku bez jakýchkoli pochyb vyplývá, že bylo věcí 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.

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 „práce 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 řízení před správními soudy nedostala stěžovatelka své důkazní povinnosti a nepředložila důkazní prostředek, který by její tvrzení dokládal, přičemž veškerá její kasační argumentace byla značně obecná.

Seznam firem obsažený v žalobě ze dne 11. 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 až 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 jí 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 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).“

Nejvyšší správní soud na tomto místě dále poznamenává, že správce daně při stanovení výdajů dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zohlednil některé ze stěžovatelkou neprokázaných výdajů a použil doklady o nich jako pomůcku s odůvodněním, že stěžovatelka je ke svému podnikání nepochybně potřebovala a „aby daňový subjekt nepoškodil“, přičemž daňově uznatelnými, resp. způsobilými sloužit jako pomůcka, shledal poměrně rozsáhlý okruh výdajů (mj. také na reproduktory k počítači, mnohé dekorace do firmy a obchodu, navigaci do automobilu, bezpečnostní zařízení k automobilu atd.).

Zdejší soud dále v rozsudku ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015 – 22, uvedl: „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 týkají. 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“.“

Nejvyšší správní soud dále odkazuje na seznam předložený stěžovatelkou správcu daně dne 12. 11. 2012, v němž k dokladům, k jejichž objasnění ji vyzval správce daně, připsala důvod

pokračování

a účel jejich nákupu. Pokud tedy stěžovatelka na předchozí výzvu správce daně reagovala, nelze zpětně dovozovat, že mezi nimi panovalo nedorozumění.

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 jejich závěry byly v tomto směru nesprávné.“

K dosud uvedenému Nejvyšší správní soud dále odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2015 - 46, podle kterého správce daně „[...] musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznámá, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat.“ Ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu tedy nelze vykládat způsobem, jak činí stěžovatelka, avšak v tom smyslu, že ze správního spisu musí být zřejmé, jakým způsobem správce daně postupoval v daňovém řízení, zda byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, za pomoci jakých pomůcek byla daň stanovena, a ke kterým výhodám ve prospěch stěžovatelky přihlédl. Podle zdejšího soudu byly výše uvedené podmínky splněny. Ze správních spisů plyne, že finanční orgány postupovaly při správě daní s cílem správně zjistit a stanovit daň z příjmů stěžovatelky, a právě proto jim nezbylo, než stanovit daň podle pomůcek, neboť stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Ze správních spisů rovněž vyplývá, že správce daně a žalovaný dostatečným způsobem zohlednili výhody pro stěžovatelku ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Pokud byla stěžovatelka názoru, že správce daně měl přihlédnout k dalším výhodám v její prospěch, pak tyto měla zcela konkrétně specifikovat, doložit důkazními prostředky a uplatnit je v daňovém řízení; ze správních spisů však neplyne, že k tomu ze strany stěžovatelky došlo.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud nepochybil, když označil postup správce daně za souladný s § 1 odst. 2 a § 98 odst. 2 daňového řádu, přičemž žalobu neposuzoval výlučně z formálních hledisek. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně vypořádal námitky stěžovatelky týkající se správného zjištění a stanovení daně z příjmů.

Nejvyšší správní soud se dále rovněž v nyní projednávané věci shoduje se závěrem vysloveným v již citovaném rozsudku zdejšího soudu ze dne 22. 5. 2015, č. j. 4 Afs 42/2015 - 22: „K námitce stěžovatelky, že správce daně pochybil, pokud neprovedl srovnání s jinými daňovými subjekty, musí Nejvyšší správní soud konstatovat, že je nepřípustná 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 jim byly 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 iura* postupovali v řízení shora popsáním způsobem s tím, že v případě, kdy tak neučiní, ponese (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.

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*.

K tomu nutno zopakovat povinnost stěžovatelky podle § 71 odst. 1 písm. c) a d) s. ř. s., a sice uvést v žalobě mj. 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

pokračování

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 pro vady řízení, byť nebyly žalobcem výslovně namítány, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí 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 nepříslušným 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.“

V. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

Ze všech shora vyložených důvodů zdejší soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

K návrhu žalovaného Nejvyšší správní soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle již cit. nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „Zásadu 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 Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníkovi řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů řízení nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 – 20).

Taková situace zcela jednoznačně nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 – 87, 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 součástí povinnosti 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 (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96 – 23).“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

Úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 12. listopadu 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu