



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **K. H.**, zastoupený Ing. Ludvíkem Rybářem, daňovým poradcem se sídlem U koupaliště 7, Letovice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2017, č. j. 62 Af 121/2015 - 56,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 9. 2017, č. j. 62 Af 121/2015 - 56, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Dodatečnými platebními výměry vydanými Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) dne 18. 11. 2014 pod č. j. 4063437/14/3007-50523-702328, a dne 26. 11. 2014 pod č. j. 4073824/14/3007-50523-702328, 4075519/14/3007-50523-702328, 4076815/14/3007-50523-702328, 4077096/14/3007-50523-702328, 4095391/14/3007-50523-702328, 4096557/14/3007-50523-702328 a 4096841/14/3007-50523-702328, byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2011 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2012, a na jejich podkladě mu podle § 251 daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále. Správce daně totiž dospěl k závěru, že žalobce neprokázal správnost a úplnost uskutečněných zdanitelných plnění, přestože k tomu byl vyzván (neprokázal, kolik kilogramů masa získal bouráním nakoupených živých jatečních zvířat, neboť neprováděl po porážce vážení a množství masa stanovoval koeficientem; dále neprokázal, že vedl řádnou evidenci zásob a že provedl ověření, zda skutečný stav odpovídá stavu zásob v daňové evidenci; nedoložil ani stálý ceník). Neprokázané skutečnosti přitom byly takového rozsahu, že nebylo možné stanovit daň dokazováním, a proto stanovil daň podle pomůcek.

[2] Rozhodnutími ze dne 24. 8. 2015, č. j. 27590/15/5300-21441-702127, č. j. 27592/15/5300-21441-702127, č. j. 27594/15/5300-21441-702127, č. j. 27595/15/5300-21441-702127, č. j. 27596/15/5300-21441-702127, č. j. 27599/15/5300-21441-702127, č. j. 27601/15/5300-21441-702127 a č. j. 27602/15/5300-21441-702127, žalovaný změnil shora uvedené dodatečné platební výměry tak, že navýšil doměřovanou daň, neboť využil údaje z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty srovnatelného subjektu a žalobce, na rozdíl od správce daně, který nesprávně vycházel z daňových přiznání k dani z příjmů.

[3] Uvedená rozhodnutí žalovaného napadl žalobce samostatnými žalobami obsahujícími shodnou žalobní argumentaci u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Usnesením ze dne 11. 11. 2015 krajský soud spojil žaloby ke společnému projednání. V žalobách bylo mimo jiné namítáno, že žalovaný nepřihlédl k rozdílné struktuře zvoleného srovnatelného subjektu (jehož žalobce sám identifikoval coby společnost BETAS Lipovec, což mu žalovaný v souladu se zásadou mlčenlivosti ve smyslu § 52 odst. 1 daňového řádu nepotvrdil, ani nevyvrátil), týkající se podílu prodaného výsekového masa a masných výrobků. Obdobnou námitku navíc žalobce uplatnil již v odvoláních proti rozhodnutím správce daně, avšak žalovaný se s ní nijak nevypořádal. Tuto skutečnost při jednání u krajského soudu žalobce doložil výpisy z databáze Státní veterinární správy, které soud i bez jejich autorizace považoval za věrohodné a uvedenou námitku shledal důvodnou. Žalobce také při jednání před krajským soudem poukázal na to, že společnost BETAS Lipovec nemá vlastní maloobchodní prodejnu (vykazuje toliko zisk 10 000 Kč z prodeje kaprů), zatímco on má standardní kamennou maloobchodní prodejnu, v níž prodává vlastní výrobky. I tuto skutečnost vzal krajský soud za podstatnou ve vztahu ke stanovené daňové povinnosti, a uvedl, že pokud by se ukázala být pravdivou, jednalo by se o další indikátor možného závěru o podstatné odlišnosti zvoleného srovnatelného subjektu od žalobce, pro kterou je dána potřeba navazující ekonomické úvahy žalovaného. Krajský soud proto žalobou napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V ní předně rozporoval závěr krajského soudu, že se v rozhodnutích o odvoláních nevyjádřil k námitce žalobce směřující ke zvolenému srovnatelnému subjektu. Odkázal především na body 32, 33, 37 a 54 předmětných rozhodnutí, v nichž mimo jiné opakovaně poukazuje na úřední záznam ze dne 12. 11. 2014, ve kterém je podrobně popsán postup při výběru tohoto subjektu, včetně jeho zdůvodnění (a který je součástí veřejné části spisového materiálu). Poté shrnul, co je v předmětných bodech uvedeno.

[5] Stěžovatel dále namítal, že tvrzení o podílu bouraného masa užitého na masné výrobky žalobce uplatnil až v řízení před krajským soudem, nelze je tedy považovat za relevantní, neboť žalobce měl povinnost prokázat rozhodné skutečnosti již v rámci daňového řízení. Navíc tvrzené procentuální vyjádření využití masa na výrobu masných výrobků nemá žádnou vypovídací hodnotu, vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal vstupní údaje pro jejich výrobu (tzn. kolik kilogramů jednotlivých výsekových částí vepřového a hovězího masa získal bouráním jatečných zvířat, jaká byla skutečná spotřeba masa o ostatních surovin na výrobu masných výrobků a konkrétní množství vyrobených

pokračování

masných výrobků), k čemuž byl vyzván již v daňovém řízení. Toto tvrzení navíc hodnotí stěžovatel jako účelové, neboť žalobce v daňovém řízení uvedl, že maso po porážce neváží.

[6] Stěžovatel se neztotožnil ani s tím, jak krajský soud posoudil námitku neexistence maloobchodní prodejny srovnatelného subjektu. Spisovým materiálem, který měl krajský soud v době rozhodování k dispozici, je totiž jednoznačně osvědčeno, že zvolený srovnatelný subjekt měl v letech 2011 a 2012 podnikovou prodejnu, kde celoročně prodával své výrobky, a že tedy v tomto směru není mezi ním a žalobcem podstatná odlišnost.

[7] Stěžovatel také zpochybnil autenticitu žalobcem předložených výpisů z databáze Státní veterinární správy, které nejsou žádným způsobem autorizovány. Žalobce nikterak neosvětlil původ těchto písemností a navíc ani nezdůvodnil, proč je nepředložil již v rámci daňového řízení. Písemnosti totiž byly vytvořeny již dne 21. 11. 2014, tedy před vydáním rozhodnutí o odvolání ze dne 24. 8. 2015. Odkázal také na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, a ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49, z nichž vyplývá, že daňový subjekt, kterému byla stanovena daň podle pomůcek, může následně polemizovat pouze s výsledným určením jeho daňové povinnosti a nesvědčí mu právo domáhat se bez dalšího jiného výběru pomůcek. Námitkami tohoto daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze zcela jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Dle názoru stěžovatele se však žalobce snaží zasáhnout právě do výběru srovnatelného subjektu, aniž by relevantně zpochybnil přiměřenost daně stanovené podle pomůcek. Žalobcem předložené výpisy z databáze Státní veterinární správy totiž obsahují pouze počty bouraných jatečných zvířat u jednotlivých subjektů; pouze na jejich základě však nelze učinit kvalifikovaný závěr o nejvhodnějším srovnatelném subjektu. Dle stěžovatele nemůže být sporu o tom, že při výběru srovnatelného subjektu ze strany správce daně nedošlo k žádnému excesu.

[8] Závěrem stěžovatel upozornil, že žalobci byla doměřena rovněž daň z příjmů fyzických osob za shodné období, přičemž doměření předcházela stejná daňová kontrola a byl zvolen tentýž srovnatelný subjekt. Žaloby podané proti rozhodnutím v těchto věcech však byly dvěma rozsudky krajského soudu zamítnuty, přičemž krajský soud konstatoval, že správní orgány při volbě srovnatelného subjektu nijak nepochybily. Změnu právního názoru krajského soudu si pak stěžovatel vysvětluje pouze předložením výše uvedených písemností v rámci ústního jednání, které však podle jeho názoru nemohou ovlivnit závěr o tom, že postup správních orgánů je prostý excesu. V podání ze dne 7. 2. 2018 pak stěžovatel upozornil také na to, že ve věci jednoho ze zmiňovaných rozsudků krajského soudu byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2018, č. j. 4 Afs 122/2017 - 46, zamítnuta kasační stížnost žalobce. Kasační soud přitom zvolený srovnatelný subjekt označil za vhodný a dospěl k závěru, že volba tohoto subjektu zjevně nevedla k excesu správce daně při vyměření daňové povinnosti žalobci.

[9] Na základě výše uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[12] Podle § 98 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. Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

[13] V nyní projednávané věci není sporné, zda byly naplněny podmínky pro možnost stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Výlučným důvodem zrušení předmětných rozhodnutí stěžovatele ze strany krajského soudu je volba srovnatelného subjektu ve smyslu § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Předmětem sporu je tak pouze posouzení právní otázky výběru tohoto srovnatelného subjektu krajským soudem. Podle názoru krajského soudu přitom nebyl vybrán subjekt srovnatelný se žalobcem konkrétně proto, že samotným žalobcem identifikovaný zvolený srovnatelný subjekt BETAS Lipovec má rozdílnou strukturu, pokud jde o podíl prodaného výsekového masa a masných výrobků. Za další důvod odlišnosti těchto dvou subjektů vzal krajský soud žalobcem předestřenou možnost, že uvedený subjekt nemá (na rozdíl od žalobce) maloobchodní kamennou prodejnu.

[14] Nejvyšší správní soud předesílá, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Pro použití pomůcek však nelze stanovit „žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29). Odvolací orgán nejprve zkoumá, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a dále to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, či ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90). Žalovanému ani soudům pak nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS).

[15] Daňový subjekt tedy může zásadně polemizovat pouze s výslednou daňovou povinností, a je proto povinen uvést, z jakých důvodů považuje základ daně stanovený podle pomůcek za zcela nepřiměřený, a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. V řízeních o opravných prostředcích proto lze dosáhnout nápravy toliko jednoznačných excesů. Daňový subjekt má tedy zacílit svá tvrzení na skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť

pokračování

odhadem, stanovena (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 či ze dne 26. 11. 2015, č. j. 9 Afs 20/2015 - 49).

[16] Dne 11. 1. 2018 vydal Nejvyšší správní soud rozsudek č. j. 4 Afs 122/2017 - 46, a dne 19. 1. 2018 rozsudek č. j. 4 Afs 123/2017 - 41, které se týkají totožného daňového subjektu, též daňové kontroly a stejného zvoleného srovnatelného subjektu. V nich zdejší soud přezkoumával rozhodnutí stěžovatele týkající se daně z příjmů fyzické osoby za období roku 2011 a roku 2012 a shodně konstatoval, *„že institut vyměření daně podle pomůcek nelze chápat natolik striktně, že by správce daně byl povinen vybrat srovnatelný subjekt s naprosto totožnou strukturou a činností. Plně proto postačuje, pokud správce daně jako srovnatelný subjekt použil subjekt, který působí ve shodném oboru jako stěžovatel, provádí porážku nakoupeného živého dobytka, vyrábí vlastní uzenářské výrobky a provozuje prodejnu a nachází se i v přiměřené geografické blízkosti ke stěžovateli. Uvedená kritéria považuje Nejvyšší správní soud za logická a vhodná s tím, že správce daně nejen řádně vysvětlil, proč daná kritéria zvolil, ale zároveň řádně odůvodnil, proč byla konkrétně naplněna. Nejvyšší správní soud připouští, že určité rozdíly v činnosti srovnatelného subjektu a stěžovatele nepochybně existují, nicméně stěžovatel neprokázal, že by volba daného srovnatelného subjektu měla za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti. Takový závěr neosvědčuje ani skutečnost, že mezi stěžovatelem a srovnatelným subjektem existuje určitý rozdíl ve struktuře prodeje vlastních a cizích výrobků. (...) V postupu správce daně, který osvědčil za pomůcky výdaje uplatněné stěžovatelem, tedy neshledal Nejvyšší správní soud pochybení.“*

[17] Nejvyšší správní soud přitom neshledal žádný důvod, pro který by se měl od tohoto svého dřívějšího závěru odchýlit. Správce daně ve svých rozhodnutích dostatečně podrobně odůvodnil výběr zvoleného srovnatelného subjektu (viz str. 3 a 4 rozhodnutí), nadto zvolil subjekt s nižší rentabilitou nákladů, což bylo pro žalobce výhodné. Volbou srovnatelného subjektu se následně v rozhodnutích o odvoláních žalobce podrobně zabýval i stěžovatel (viz zejména body 32 - 35 a 57 žalobou napadených rozhodnutí). Žalobce přitom nenamítal, ani se nesnažil nikterak prokazovat, že by volba srovnatelného subjektu měla za následek vyměření nepřiměřené daňové povinnosti. Polemizoval pouze s kritérii výběru zvoleného subjektu a snažil se zpochybnit volbu daného (jím domnělého) subjektu s ohledem na existenci rozdílu ve struktuře prodeje vlastních a cizích výrobků zvoleného subjektu a žalobce. Ve světle výše citované ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu však takováto polemika v řízení před správním soudem není přípustná, respektive nemůže vést ke zrušení správního rozhodnutí, a to právě proto, že necílí na skutečnost, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu stanovena být měla. Lze tedy uzavřít, že uvedenou právní otázku krajský soud posoudil nesprávně a tím zatížil napadený rozsudek vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[18] Pokud se jedná o závěr krajského soudu týkající se eventuality neexistence maloobchodní kamenné prodejny zvoleného srovnatelného subjektu, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že ze správního spisu (který měl krajský soud při rozhodování ve věci k dispozici) jednoznačně plyne, že zvolený srovnatelný subjekt měl v předmětných zdaňovacích obdobích podnikovou prodejnu, kde celoročně prodával své výrobky (viz odpověď na výzvu č. j. 3745319/14/3007-05400-708483 ze dne 2. 10. 2014, vč. příloh). Krajský soud tedy nesprávně bral v potaz možnost, že by se mohlo jednat o další podstatnou odlišnost mezi zvoleným srovnatelným subjektem a žalobcem. Krajský soud tak založil svůj zrušující rozsudek též na skutečnosti, která ze spisového materiálu

nevyplývá, resp. je s ním v rozporu, čímž zatížil své rozhodnutí jinou vadou řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68).

[19] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že napadený rozsudek krajského soudu je zatížen vadou nesprávného posouzení právní otázky ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a dílem také jinou vadou řízení před soudem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[20] Napadený rozsudek proto Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). V něm je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu tak, že jelikož žalobce neprokázal (respektive ani netvrdil), že by volba daného srovnatelného subjektu měla za následek vyměření zjevně excesivní daňové povinnosti, postup správce daně je v tomto směru nutno považovat za správný. Dále je vázán názorem tohoto soudu, že spisovým materiálem poskytnutým žalobcem je prokázáno, že zvolený srovnatelný subjekt v dotčených zdaňovacích obdobích (tj. v letech 2011 a 2012) provozoval podnikovou prodejnu, kde celoročně prodával své výrobky.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 13. září 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu