



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupený Mgr. Ing. Vitem Křivánkem, daňovým poradcem, sídlem Řípská 1464/11d, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2018, č. j. 47977/18/5200-10422-706955, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 4/2019 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 4/2019 - 44, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím k odvolání žalobce změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 6. 2017, č. j. 474739/18/3003-51521-707047, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 za použití pomůcek a uložena mu povinnost uhradit penále z doměřené daně. Žalovaný v odvolacím řízení při výpočtu daně z příjmů zohlednil další výdaje (doložené žalobcem v odvolacím řízení).

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a

věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav, o který správce daně (resp. žalovaný) opřel vydaná rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění s ohledem na vyloučení možného excesu stanovení daně v nesprávné výši v důsledku duplicitního zahrnutí některých příjmů do základu daně. Krajský soud proto žalovaného zavázal, aby v dalším řízení zvážil, zda doklady, které žalobce připojil k podané žalobě, mohou potvrdit pravdivost žalobcova tvrzení o duplicitním zdanění příjmů. Zároveň doplnil, že s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28) uvedenému postupu nebrání vázanost krajského soudu skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování žalovaného, předvídaná § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž zpochybnil závěr krajského soudu, že skutkový stav, o který se opírají vydaná správní rozhodnutí, vyžaduje zásadní nebo rozsáhlé doplnění. Sám krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na skutečnost, že je to primárně daňový subjekt, koho v daňovém řízení tíží povinnost předkládat či navrhopvat důkazy k vlastním tvrzením. Správce daně je povinen dbát na úplnost zjištěných skutečností, to však neznamená, že by měl sám vyhledávat a provádět důkazy ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatel se domníval, že v žalobou napadeném rozhodnutí správně vyhodnotil, že námitku týkající se duplicity zdanění příjmů žalobce v řízení ničím nedoložil. Nebylo tedy možno zjistit, jak žalobce o platbách obdržенých v roce 2012 účtoval, neboť daňovou ani jinou evidenci za zdaňovací období roku 2012 v řízení nepředložil.

[4] Stěžovatel rovněž namítal, že krajský soud porušil § 75 odst. 1 s. ř. s. V nyní projednávané věci totiž dospěl k závěru, že daňové orgány neměly důvod domnívat se, že daň byla podle pomůcek stanovena excesivně, přičemž ani žalobce tento závěr v daňovém řízení nezpochybnil. Bylo tedy na místě vycházet ze skutkového stavu zjištěného v daňovém řízení, v opačném případě soud nerespektoval, že daňové řízení není ovládáno zásadou vyšetřovací. Stěžovatel nesouhlasil ani s postupem krajského soudu, který v napadeném rozsudku uvedl, že dokumenty předložené dodatečně (až v soudním řízení) teoreticky mohou svědčit o pravdivosti žalobcových tvrzení (stran duplicitně provedeného zdanění příjmů), aniž tyto doklady sám jako důkazy hodnotil. Měl-li krajský soud za to, že je potřeba zohlednit změnu skutkových okolností, k níž došlo po vydání rozhodnutí o odvolání, měl nařídít ústní jednání a sám provést dokazování. Stěžovatel byl rovněž přesvědčen, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28, není na danou věc přílehlavý, jelikož se vztahuje na případy, kdy soud provádí důkazy sice vzniklé až po skončení správního řízení, avšak vztahující se a osvědčující skutkový stav existující v době rozhodování správního orgánu.

[5] Žalobce práva vyjádřit se k podané kasační stížnosti nevyužil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

pokračování

[7] V projednávaném případě není mezi účastníky řízení spor o to, zda žalobci bylo možné stanovit daň dokazováním nebo za použití pomůcek. Stěžovatel v kasační stížnosti rozporuje závěr, který soud vedl ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, a sice že skutkový stav, o který daňové orgány opřely vydaná rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění (za účelem vyloučení případného excesu v podobě stanovení daně v nesprávné výši v důsledku duplicitního zahrnutí některých žalobcových příjmů do základu daně).

[8] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud nejprve v obecné rovině připomíná, že daňový subjekt nemá v případě stanovení daně za použití pomůcek právo navrhopvat konkrétní pomůcky, ani se účastnit procesu jejich výběru (§ 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Ačkoli je však možnost daňového subjektu napadnout použité pomůcky omezená, nelze mu upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018 - 44).

[9] Jakkoliv je obtížné „dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně obecně vymezit, judikatura Nejvyššího správního soudu se ustálila na závěru, že je třeba ji vztahovat výhradně k celkovému výsledku stanovené daňové povinnosti (např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, nebo ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019 - 34). Daňový subjekt tak může v uplatněných námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti a za tím účelem je povinen uvést, z jakých konkrétních důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná výše stanovené daně je v hrubém nepoměru s tou, která stanovena (byť odhadem) býti měla. Tato tvrzení je daňový subjekt povinen doložit důkazy, neboť je to právě on, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledně stanovené daně.

[10] Daňový subjekt tak může namítat neadekvátní výši stanovené daně podle pomůcek s odůvodněním, že při jejich konstrukci správce daně hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Tímto způsobem lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi které se řadí např. to, že vůbec nebylo objasněno, jak byla zvolená pomůcka konstruována, a úvahu správce daně nelze vůbec přezkoumat. Za exces je možno označit také situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí závažnými logickými deficity, že se vůbec nedá hovořit o tom, že by na jejím základě mohla být daň stanovena. Je zřejmé, že společným znakem vyjmenovaných případů jsou natolik zásadní pochybení správce daně, u nichž bude daňový subjekt s námitkou úspěšný již jen s ohledem na logickou neudržitelnost úvah správce daně, resp. jejich naprostou absenci (např. rozsudek č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, bod [27], rozsudek ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, bod [78], nebo rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67).

[11] Stran zpochybnění dostatečné spolehlivosti daně stanovené podle pomůcek lze odkázat také na rozsudek ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 - 40, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že „oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno posuzovat značně restriktivně. Je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek, tedy fakt, že k takovému způsobu vyměření daně přistoupí správce daně

jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil důkazní povinnost. Za takové situace nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. napadat posléze z jakéhokoli libovolného důvodu výběr pomůcek provedený správcem daně. Správce daně pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, při výběru konkrétních pomůcek je limitován zákonem. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě“ (shodně rozsudky č. j. 1 Afs 174/2019 - 34, bod [27], č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, bod [79], nebo č. j. 9 Afs 28/2007 - 156). Lze tedy shrnout, že daňový subjekt nemá své námitky soustředit k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu stanovena (i když odhadem) být měla.

[12] Krajský soud vycházel při posuzování dané věci ze shora naznačených východisek, přičemž většině námitek, které žalobce v této souvislosti uplatnil v podané žalobě, nepřisvědčil. Důvodnou však shledal žalobcovu námitku poukazující na zjevný exces, spočívající v možném duplicitním zahrnutí příjmů do základu daně a jejich zdanění s odůvodněním, že v pokladních uzávěrkách, které správce daně považoval za dílčí část příjmů žalobce, měly být kromě hotovostních příjmů zahrnuty též příjmy bezhotovostní.

[13] Ze správního spisu v této souvislosti vyplývá, že již dne 30. 6. 2015 správce daně vydal předvolání (č. j. 2940335/15/3003-60562-711928), kterým žalobce vyzval, aby se dostavil ke správci daně ve věci zahájení daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Zástupkyně žalobce se z jednání několikrát omluvila, nebo se po opakovaném předvolání bez omluvy nedostavila. Dne 30. 11. 2015 (tj. po šesti měsících od prvního předvolání) se zástupkyně žalobce dostavila ke správci daně, kde v rámci ústního jednání došlo k zahájení daňové kontroly (protokol č. j. 3510144/3003-60561-711501). Správci daně nebyly při tomto ústním jednání předloženy žádné doklady či jiné písemnosti žalobce. Zástupkyně navrhla termín pro předložení účetních dokladů do 18. 12. 2015. Po opakovaných výzvách k doložení dokladů správce daně obdržel dne 21. 7. 2016 (tj. po sedmi měsících od avizovaného termínu) v místě pobytu zástupkyně žalobce neroztříděné daňové doklady, a to celkem v osmi igelitových taškách (protokol č. j. 3345333/16/3003-60562-711770).

[14] Správce daně byl v přechozím řízení nad míru shovívavý k četným žádostem žalobce o odklad plnění jeho povinností; žalobce naproti tomu poskytoval správci daně minimální součinnost. Při konstrukci a výpočtu daně z příjmů za použití pomůcek použil správce daně všechny jemu dostupné skutečnosti, na jejichž základě se výše stanovené daně jevila být reálná. V rámci konstrukce pomůcky zahrnul do příjmů jednak příjmy zjištěné z běžných bankovních účtů žalobce (na základě výzev k poskytnutí informací vydaných pod č. j. 792756/16/3003-60562-711770 a č. j. 3797661/16/3003-60565-711501), jednak příjmy v hotovosti zjištěné z denních uzávěrek pokladen č. 1, 2 a 3 (předložených pouze za část posuzovaného zdaňovacího období). Do výdajů zahrnul výdaje zjištěné z běžných bankovních účtů, výdaje v hotovosti nebylo možné z nečitelných pokladních dokladů

pokračování

zjistit. V odvolacím řízení byla do výpočtu dodatečně zahrnuta (kromě žalobcovy provozovny v Brně) také druhá provozovna žalobce v Havlíčkově Brodě a byly zohledněny výdaje hrazené žalobcem v hotovosti (nájemné, mzdy).

[15] Žalobce po doplnění odvolacího řízení (nikoli tedy již před správcem daně) poukazoval na nesprávné stanovení výše daně podle pomůcek vyplývající z jím předložených přehledů uzávěrek pokladny, jimž se stěžovatel zabýval v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání pod body 65 a 66. Poukázal na skutečnost, že na všech předložených kopiích pokladních dokladů bylo uvedeno „hotovost“, a tudíž bylo možné důvodně předpokládat, že žalobce za zboží uvedené na těchto dokladech obdržel hotovost (nikoli platbu na bankovní účet). Stěžovatel připustil, že některé částky se sice shodují s částkami obsaženými ve výpisech z bankovního účtu, měl však za to, že nelze jednoznačně identifikovat, zda se jedná o úhradu totožného zboží; a dále především uvedl, že nebylo možné ověřit, zda vůbec a jakým způsobem žalobce o těchto platbách účtuje a jak o nich účtoval v roce 2012. Žalobce totiž stěžovateli předložil pouze bankovní výpisy z roku 2016, 2017 a 2018. Bez průkazně doložené a řádně vedené daňové evidence (příjmů, výdajů a zásob) tak zůstala žalobcem namítaná duplicita zdanění příjmů pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení.

[16] Za shora popsané skutkové situace se proto Nejvyšší správní soud neztotožňuje se závěry krajského soudu, že bylo povinností správce daně (resp. žalovaného) se důkladněji zabývat tvrzeními žalobce a za tím účelem v dalším řízení doplňovat skutková zjištění. Pokud žalobce předložil relevantní doklady až krajskému soudu k podané žalobě (konkrétně denní pokladní závěrky od prosince 2011 do prosince 2012 a výpisy z bankovního účtu žalobce v relevantních dnech, v nichž žalobce vyznačil částky odpovídající některým částkám v předložených denních pokladních závěrkách, z nichž mělo vyplývat, že v nich byly zahrnuty též bezhotovostní příjmy), je nutno zdůraznit, že ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu je to primárně daňový subjekt (žalobce), kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a tedy jej tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Krajský soud sice správně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, uvedl, že v nyní projednávaném případě byl žalobce v předchozím daňovém řízení pasivní a neunesl důkazní břemeno, neboť důkazy vztahující se k tvrzené duplicitě zdanění příjmů předložil až v soudním řízení (k podané žalobě), přesto však žalobou napadené rozhodnutí z tohoto důvodu zrušil a stěžovateli v dalším řízení uložil doplnit dokazování.

[17] Dospěl-li ovšem krajský soud k závěru, že žalobce v předchozím řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému duplicitnímu zahrnutí příjmů do základu daně, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, nelze tento nedostatek dohánět a napravovat až v soudním řízení (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. 1906/2009 Sb. NSS, či ze dne 23. 1. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31). Při přezkumu daňových rozhodnutí správními soudy je třeba nalézat rozumnou rovnováhu zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování soudu na straně jedné, jednak zamezující obstrukcím daňového subjektu na straně druhé. „Na provedení důkazů nově navržených teprve v řízení před krajským soudem je proto třeba trvat obvykle tehdy, pokud (1) soud přesvědčivě neodůvodní nadbytečnost jejich provedení a (2) tyto důkazy nemohly

být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí (resp. důvody, na nichž je založeno) bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, č. j. 1 Afs 101/2012 - 31, či rozsudek ze dne 21. 6. 2006, č. j. 1 As 42/2005 - 62, č. 1617/2008 Sb. NSS).

[18] Těžiště dokazování ohledně stanovení výše výsledné daně se nachází v daňovém řízení, v němž primárně leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Předložení důkazů (účetních dokladů či jiných listin, ad.) až v průběhu řízení před soudem proto nemůže mít vliv na posouzení, zda daňový subjekt v daňovém řízení před správcem daně důkazní břemeno dle § 92 daňového řádu unesl (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30). Nelze předpokládat úspěch daňových subjektů, které v potřebné době neplnily zákonem stanovené povinnosti, a následně se domáhají stanovení daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje. „*Soud totiž přezkoumává otázku, zda daňový subjekt (žalobce) unesl v daňovém řízení své důkazní břemeno, resp. otázku rozložení důkazního břemene v konkrétní situaci. Možnost, že by toto důkazní břemeno unesl teprve nově předloženými důkazy před správním soudem, je vyloučena*“ (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, str. 633). Těchto závěrů si ostatně byl vědom i krajský soud, který v jiném rozsudku téhož senátu ze dne 26. 5. 2020, č. j. 29 Af 36/2018 - 125 (vydaném o měsíc dříve před rozsudkem nyní přezkoumávaným), vyslovil, že daňové řízení je do značné míry vedeno principem formální pravdy, v řízení před soudem se posuzuje, zda daňový subjekt unesl důkazní břemeno, a proto není bez dalšího možné nedostatečnou aktivitu daňového subjektu „dohánět“ v řízení před soudem.

[19] V projednávaném případě tak bylo povinností žalobce, který nadto neosvětlil, z jakého důvodu předložil nové důkazy až v průběhu soudního řízení o žalobě, prokázat rozhodné skutečnosti již v průběhu daňového řízení. Žalobce však doklady - denní pokladní uzávěrky za období prosinec 2011 až prosinec 2012 - v průběhu celého daňového řízení nepředložil, ačkoli tak jistě učinit mohl, a to již ode dne zahájení daňové kontroly 30. 11. 2015 do vydání rozhodnutí o odvolání, k němuž došlo dne 6. 11. 2018. Žalobce byl po dobu téměř tří let zcela pasivní, a jakkoli tedy mohly v soudním řízení nově doložené důkazy prokázat tvrzenou duplicitu zdanění některých příjmů, je v rozporu s koncentrační zásadou ovládající daňové řízení (§ 115 odst. 4 daňového řádu) a vycházející z koncepce důkazního břemena ležícího na daňovém subjektu, aby žalobce vlastní liknavost při prokazování rozhodných skutečností „napravoval“ až cestou správní žaloby, mohl-li v tomto konkrétním případě důkazy předložit již v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019 - 30). Krajský soud proto pochybil, zrušil-li stěžovatelovo rozhodnutí o odvolání a uložil mu povinnost doplnit dokazování o nové (až k žalobě připojené) důkazy.

[20] Relevantní v této věci není ani odkaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28, v němž se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou porušení § 75 odst. 1 s. ř. s., dle kterého *při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že toto ustanovení nebrání tomu, aby soud

pokračování

při rozhodování vycházel z důkazů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, avšak toliko tehdy, popisují-li stav, jež ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval (typicky např. znalecký posudek). O takové nové důkazy se však v posuzované věci zjevně nejednalo, neboť žalobci (jak bylo uvedeno výše) nic nebránilo, aby doklady doložené až k žalobě předložil již v průběhu daňového řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku.

[22] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. března 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu