

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J. V.**, zast. Mgr. Františkem Drlíkem, advokátem, se sídlem náměstí Míru 9, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 7. 2014, č. j. 17864/14/5000-14102-707678 a č. j. 17863/14/5000-14102-707678, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 27. 6. 2016, č. j. 65 Af 27/2014 - 45,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutími ze dne 29. 10. 2013, č. j. 1526153/13/3109-24801-807130 a č. j. 1526623/13/3109-24801-807130, doměřil žalobci podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a 2011.

[2] Odvolání žalobce proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaný rozhodnutími ze dne 7. 7. 2014, č. j. 17864/14/5000-14102-707678 a č. j. 17863/14/5000-14102-707678, zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II.

[3] Žalobce se proti napadeným rozhodnutím bránil blanketními žalobami doručenými Krajskému soudu v Brně dne 15. 8. 2014, který obě věci žalobce postoupil Krajskému soudu v Ostravě jako soudu místně příslušnému. Žalobce poté na výzvu soudu žaloby podáními ze dne 8. 9. 2014 doplnil. Na vyjádření žalovaného reagoval

žalobce replikami ze dne 20. 11. 2014. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci poté obě věci (sp. zn. 65 Af 27/2014 a 65 Af 29/2014) spojil ke společnému projednání.

[4] V záhlaví označeným rozsudkem poté krajský soud žaloby zamítl. Krajský soud je projednal v rozsahu žalobních bodů, jež žalobce uplatnil v doplnění žalob ze dne 8. 9. 2014. Odmítl se však zabývat žalobními body, jimiž žalobce rozšířil žaloby replikami ze dne 20. 11. 2014, jelikož je považoval za opožděně uplatněné (lhůta pro podání žalob uplynula dne 8. 9. 2014).

III.

[5] Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (dále jen „stěžovatele“) včasnou kasační stížností a navrhl napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti pouze jedinou kasační námitku. Nesouhlasil se závěrem krajského soudu o opožděném rozšíření žalob. Namítal, že veškeré žalobní námitky uplatnil již v doplnění žalob dne 8. 9. 2014. Repliky ze dne 20. 11. 2014 obsahují pouze konkretizaci a rozvinutí žalobní argumentace již obsažené v podáních ze dne 8. 9. 2014. Stěžovatel tím hodlal dodatečně upřesnit, jakých konkrétních nesprávností a nezákonností se žalovaný dopustil. O nepřípustné rozšíření žalobních bodů po uplynutí lhůty pro podání žaloby se proto nejednalo, jelikož stěžovatel nové žalobní body neuvedl, nýbrž pouze rozhojnil svoji žalobní argumentaci. Krajský soud podle stěžovatele pochybil, pokud se tvrzením obsaženým v druhém doplnění žalob ze dne 20. 11. 2014 nevěnoval a nevypořádal je. K této otázce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 - 42.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ponechal posouzení její důvodnosti na kasačním soudu.

IV.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Krajský soud žalobní body žalobce uvedené v doplnění obou žalob ze dne 8. 9. 2014 precizně shrnul takto:

„Žalobce v žalobě namítal, že:

1) *jeho účetnictví zachycuje veškeré příjmy i výdaje a k pochybnostem správce daně podal v rámci daňového řízení konkrétní vysvětlení a původní nedostatky daňové evidence, způsobené nekvalitní prací původní účetní, v průběhu řízení doplnil. Jeho účetnictví tak bylo v předmětném období až na dílčí nedostatky vedeno průkazným způsobem a intenzita porušení zákona v návaznosti na vedení účetnictví žalobce nedosáhla takové úrovně, aby nebylo možné stanovit daň dokazováním a bylo odůvodněno doměření daně podle pomůcek;*
2) *ruční vedení evidence tržeb, tj. vedení evidence nikoli dle dokladů o prodeji zboží, neodporuje zákonným požadavkům na formu, ani obsah evidence. Žalobce zapisoval*

denní tržby do peněžního deníku tak, aby sumarizovaly celkový denní příjem. Účtovat o každém dokladu zvlášť by bylo provozně neúnosné;

3) *finanční orgány ignorovaly jeho vysvětlení a předkládané důkazy v návaznosti na pohyb surovin a množství konečných produktů. V protokolech o ústním jednání nebylo podle žalobce uvedeno vše, co prohlásil, a protokoly tak toliko podporují závěry správce daně;*
4) *obsáhlou zprávu o daňové kontrole žalovaný s žalobcem projednával nepostačující čas, neadekvátní složitosti věci;*
5) *rozhodnutí žalovaného i platební výměry nemohou být posuzovány jako přezkoumatelné, neboť správce daně ve zprávě o daňové kontrole ani žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí neuvedli jednoznačně, z jakých důvodů nejsou důkazní prostředky předložené žalobcem způsobilé doložit věrohodnost a průkaznost účetnictví žalobce;*
6) *daň nebyla podle pomůcek stanovena spolehlivě, neboť správce daně*
   a. *nepřihlédl k zásadní skutečnosti doložené žalobcem - znehodnocené mouce;*
   b. *nesplnil zákonné podmínky pro použití pomůcky spočívající ve spotřebě mouky tím způsobem, kterým postupoval, neboť použil-li výrazně vyšší spotřebu mouky, než která vyplývá z účetnictví žalobce. Správce daně tak musel nejprve ve zprávě o daňové kontrole podrobně zdůvodnit, proč je podle jeho názoru spotřeba vyplývající z účetnictví žalobce nevěrohodná. Toto správce daně nevysvětlil a naopak argumentaci žalobce ohledně techniky nákupu mouky a jejího množství nebral v potaz, resp. nepřípustně zjednodušil. Stranou zůstala vysvětlení a důkazy žalobce svědčící o likvidaci mouky;*
   c. *nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, konkrétně nezohlednil skutečné podmínky podnikání žalobce,*
   d. *použil nikoli např. jen údaje týkající se srovnatelného subjektu či jiného zdaňovacího období žalobce, ale právě přímo poznatky týkající se zdaňování žalobce a zdaňovacích období, pro něž měla být daň stanovena, tj. nepřípustně skombinoval užití pomůcek s důkazními prostředky,*
   e. *využil pomůcky k závěrům, které by při stanovení daně dokazováním neobstály, ačkoli by měly zásadní vliv na konečnou výši daně, tj. pod pomůcky správce daně zahrnul i neověřené poznatky, které by z hlediska jejich věrohodnosti a opory v provedených důkazech nebylo možné daňového řádu přezkoumat;*
7) *zpráva o daňové kontrole postrádá údaje o tom, jaké důkazní prostředky měl v průběhu daňové kontroly správce daně k dispozici, jak byly hodnoceny, zda a proč považoval jejich množství a obsah za nedostatečné, nevěrohodné či nepoužitelné. Nesmí také chybět odůvodnění, proč případná absence důkazních prostředků vedla k nutnosti stanovit daň za použití pomůcek. Správce daně se byl povinen ve zprávě o daňové kontrole zabývat nejenom skutečnostmi, které podle jeho názoru odůvodňují stanovení daně na základě pomůcek, nýbrž v ní musí uvést a zhodnotit také další důkazní prostředky, na jejichž základě má dojít ke zvýšení základu daně o přesně stanovenou částku. Nepostačí, když tyto důkazní prostředky a jejich posouzení jsou obsaženy v pomůcce, na základě níž správce daně vypočetl celkovou daňovou povinnost.*

[11] Žalobní námitky uplatněné stěžovatelem v replikách ze dne 20. 11. 2014 krajský soud podrobně vystihl takto:

Žalobce „*[n]amítl, že:*

8) *správce daně v úředním záznamu č. j. 1522197/13/3109-05401-802584 uvedl, že nenalezl srovnatelný subjekt se stejným množstvím provozoven ve stejných městech, jako provozoval daňový subjekt, přitom současně uvedl, že k příjmům zjištěným dle pomůcek přiřadil výdaje na základě poměru mezi příjmy a výdaji dle srovnatelného subjektu, který provozoval pizzerii za stejných podmínek, ve srovnatelně velkém městě, v nájmu, s obdobným množstvím zaměstnanců na jednu provozovnu a byl plátcem DPH. Žalobce měl provozovny v různě velkých městech, což bylo správci daně známo, přičemž ten vzal jako pomůcku jednu provozovnu údajně srovnatelného daňového subjektu. Navíc žalobce nepodnikal v obou zdaňovacích obdobích po celý rok současně ve všech pěti provozovnách, což správce daně věděl, avšak nijak nezohlednil;*
9) *hodnocení rozhodných skutečností správcem daně je zcela nelogické a vnitřně rozporné, když správce daně na straně jedné uvedl, že žalobce ke svému tvrzení o převodu tří provozoven nedoložil žádné důkazní prostředky, a přitom na straně druhé uvedl, že mu nelze uznat výdaje, které byly spotřebovány na provozovnách, ze kterých mu již neplynuly žádné příjmy. Z dalších zjištění a poznatků, jako např. z přihlášky a odhlášky zaměstnanců, ze zahájení a ukončení odběrů elektrické energie, ze zahájení a ukončení nájmů, mohl a měl správce daně přitom poznat a dovodit, že v některých provozovnách podniká již jiný subjekt (Ambiente JVS s.r.o.);*
10) *správce daně dále při stanovení daně podle pomůcek nezohlednil, že nově otevírané provozovny v roce 2010 nemohly mít v prvních dvou až třech měsících plný výkon, ale zákonitě zde existuje náběhová křivka tržeb, než se produkt provozovny v daném městě ujme, což v průměru trvá 2 až 3 měsíce, přičemž správce daně si byl vědom skutečnosti, že žalobce v provozovně Uničov nepodnikal ihned po uzavření nájemního vztahu, neboť v této souvislosti v protokolu ze dne 2. 8. 2013 označil za nesprávné zahrnutí technického zhodnocení nebytových prostor v předmětné provozovně do výdajů;*
11) *správce daně v úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek uvedl pouze procentní výši výdajů z vykázaných příjmů u srovnatelného daňového subjektu, žalovaný však v napadeném rozhodnutí již kromě procentního podílu výdajů na příjmech u údajně srovnatelného daňového subjektu uvedl také hodnoty příjmů a výdajů údajně srovnatelného daňového subjektu. Správce daně tak nepostupoval zákonným způsobem, když žalobci nesdělil úplné skutečnosti, ze kterých vycházel při stanovení daně podle pomůcek a tyto mu byly sděleny až dodatečně v rámci rozhodnutí žalovaného.* [Ž]*alobce se tudíž k těmto údajům nemohl vyjádřit, čímž byl krácen na svých právech;*
12) *správce daně stanovil žalobci předpokládanou výši příjmů ve výši dvojnásobku, resp. dvou a půl násobku proti srovnatelnému daňovému subjektu, aniž se tímto vysokým rozdílem zabýval a aniž by zdůvodnil nárůst tržeb v roce 2011 proti roku 2010 vzhledem k ukončení činnosti tří provozoven žalobcem v průběhu roku 2011;*
13) *ze seznamu odběrů mouky, který je součástí daňového spisu žalobce, nelze dovodit, že žalobce nakupovanou mouku průběžně spotřebovával na jednotlivých provozovnách, jak předpokládají správce daně a žalovaný, neboť nákupy prováděné v jednotlivých měsících nevykazují žádnou rovnoměrnost nebo návaznost na nově otevírané provozovny a náběhovou křivku produkce pizzy. Uvedená nerovnoměrnost nákupu je naopak v rozporu s tvrzením správce daně a podporuje tvrzení žalobce, že mouku nakupoval do zásoby až v takové míře, že došlo k jejímu znehodnocení a potom k následnému prodeji. Přitom žalobce informoval při jednom z jednání před správcem*

daně, že předpokládal výraznou expanzi svého podnikání, kdy chtěl v každém roce otevřít minimálně 5 až 7 nových poboček, o čemž však není v žádném protokole zmínka;

14) žalobce doložil prodej mouky fakturou a příjem z tohoto prodeje zahrnul do daňových přiznání. Správce daně tento důkaz žalobci nevyvrátil, jen se omezil na konstatování, že jde o nelogický postup žalovaného a tak tento důkaz neosvědčil. Vyslovuje-li však správce daně právní domněnku, je povinen tuto v souladu s § 92 odst. 5 písm. b) DŘ prokázat, což neučinil."

[12] K výše uvedenému výčtu žalobních námitek nemá Nejvyšší správní soud žádných výhrad. Ze spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud ověřil, že výše uvedený přehled námitek je úplný a odpovídá obsahu podání stěžovatele ze dne 8. 9. 2014 a 20. 11. 2014.

[13] Podle § 71 odst. 1 písm. b) s. ř. s. musí žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) obsahovat *„žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné."* Podle § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body *„jen ve lhůtě pro podání žaloby."* Ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu *„podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou."*

[14] Nejvyšší správní soud podrobně přezkoumal obsah stěžovatelova doplnění žalob ze dne 8. 9. 2014 a replik ze dne 20. 11. 2014. Ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že repliky stěžovatele obsahují nové žalobní námitky. Ani kasační soud nevnímá v replikách uplatněná tvrzení jako pouhou argumentaci rozvíjející dřívější včasné žalobní body, avšak rovněž je chápe jako nové a kvalitativně odlišné výtky vůči způsobu stanovení daně a průběhu řízení. Stěžovatel v replikách specifikoval konkrétní pochybení správce daně. Tyto výtky však nelze přiřadit ke skutkovým dějům a právním výhradám uvedeným v doplnění žalob ze dne 8. 9. 2014. Jedná se proto o nové žalobní body.

[15] Kasační soud v této souvislosti odkazuje na svoji dřívější judikaturu, podle níž kupř. žalobní námitka vznesená po uplynutí zákonné lhůty, týkající se způsobu stanovení daně a tvrdící, že daň měla být stanovena pomůckami (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), je kvalitativně zcela odlišnou od námitky sice včas uplatněné, která se však týkala jednotlivých důkazních prostředků užitých v daňovém řízení při stanovení daňové povinnosti; není proto pouhým rozvinutím argumentace k námitce již dříve uplatněné a soud k ní nepřihlédne (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Afs 41/2011-178). Z výše uvedeného vyplývá, že ani dvě námitky týkající se obecně způsobu stanovení daně nelze pro účely rozhodnutí o žalobě sloučit a tvrdit, že včas uplatněná námitka je rozvinuta námitkou uplatněnou později. Nelze se proto dovolávat přezkumu opožděně doplněných námitek pouze z toho důvodu, že v nejobecnější rovině souvisejí s projednávanou věcí. V nyní souzené věci stěžovatel v replikách ze dne 20. 11. 2014 formuloval zcela konkrétní okolnosti a skutkové děje bezpečně odlišitelné od těch, jež vylíčil v doplnění žalob ze dne 8. 9. 2014. Jedná se proto o nové námitky a krajský soud nepochybil, pokud k námitkám uplatněným v replikách pro jejich opožděnost nepřihlédl.

[16] Jedinou souvztažnost mezi oběma podáními lze vysledovat v otázce tvrzení o likvidaci znehodnocené mouky. V doplnění žalob stěžovatel namítal, že správce daně nepřihlédl ke stěžovatelem doloženému znehodnocení mouky. Naproti tomu v replikách se stěžovatel snažil vyložit, jakým způsobem ve kterých zdaňovacích obdobích mouku nakupoval, že tak činil nerovnoměrně, a proto měl v těchto obdobích přebytky mouky, u které došlo ke znehodnocení, tudíž byl nucen ji prodat. Jedná se však o dvě samostatné námitky, jejichž společným jmenovatelem je pouze pojem „znehodnocená mouka". V prvé z nich stěžovatel v podstatě vytýká správci daně opomenutí dokladu o znehodnocené mouce a tvrdí, že správce daně ke znehodnocené mouce nepřihlédl (tuto námitku krajský soud vypořádal na straně 9 napadeného rozsudku). Ve druhé z nich tvrdí skutečnosti, které podle jeho názoru mají osvědčit, že skutečně disponoval znehodnocenou moukou, kterou musel prodat. Snaží se tedy prokázat, že doklady o znehodnocené mouce jsou průkazné. Jedná se proto o dvě samostatné námitky, jež popisují odlišné okolnosti a skutkové děje. Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by námitku týkající se znehodnocené mouky uvedenou replikách bylo možné považovat za rozhojnění žalobního bodu včas formulovaného v doplnění žaloby.

[17] Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu ověřil, že lhůta pro podání obou žalob uplynula dne 8. 9. 2014. Stěžovatel doručil soudu repliku obsahující další (nové) žalobní body (viz výše odst. [11]) teprve dne 20. 11. 2014, tedy po uplynutí lhůty pro podání obou žalob. Krajský soud se proto správně těmto žalobním námitkám z důvodu jejich opožděnosti nevěnoval.

[18] Poukaz stěžovatele na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 2 Azs 54/2007 – 42, je nepřípadný. Argumentace uvedená v poukazovaném rozsudku se vztahuje k otázce projednatelnosti žaloby. Rozšířený senát v něm vyjádřil povinnost správních soudů zabývat se meritorním posouzením žaloby i v případě, pokud žaloba obsahuje byť jen velmi kuse formulovaný žalobní bod, nikoli žalobu bez dalšího odmítnout. V takovém případě je soud povinen žalobce postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzvat k rozvedení a upřesnění tohoto žalobního bodu. Pouze v případě, že podání není ve stanovené lhůtě doplněno nebo opraveno a v řízení není možno pro tento nedostatek pokračovat, odmítne soud usnesením vadný návrh. O takový případ se však v nyní projednávané věci nejednalo. Stěžovatel podal blanketní žaloby. Na výzvu soudu žaloby včas doplnil svými podáními ze dne 8. 9. 2014, v nichž formuloval žalobní body (viz shora odst. [10]). Výše uvedené závěry rozšířeného senátu proto nejsou v nyní souzené věci použitelné. Žaloby stěžovatele krajský soud k meritornímu přezkumu připustil a včas uplatněné žalobní námitky řádně vypořádal. Jestliže stěžovatel hodlal své žalobní body rozšířit, měl tak učinit včas ve lhůtě pro podání žaloby, tj. do 8. 9. 2014.

V.

[19] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti svědčilo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu