

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupený Mgr. Ing. Vítem Křivánkem, daňovým poradcem, se sídlem Řípská 1464/11d, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 117/2018 - 51,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2020, č. j. 29 Af 117/2018 - 51, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 8. 2018, č. j. 27435/18/5300-22442-712600, žalovaný zamítl odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 2. 2018, č. j. 474739/18/3003-51521-707047, č. j. 474770/18/ 3003-51521-707047, č. j. 474792/18/3003-51521-707047 a č. j. 474811/18/3003-51521-707047, kterými správce daně žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů v souvislosti s § 147 a § 143 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), doměřil za použití daňových pomůcek daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období září až prosinec 2012 v celkové výši 288 241 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 57 646 Kč. Správce daně doměřil žalobci DPH podle pomůcek proto, že na základě daňové kontroly u žalobce nebyl skutkový stav zjištěn takovým způsobem, aby byl správce daně schopen zjistit a stanovit daň dokazováním.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, které Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“), vyhověl v záhlaví označeným rozsudkem (dále též „napadený rozsudek“), rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžejním argumentem žalobce bylo, že žalovaný, resp. správce daně při použití pomůcek doměřil daň nesprávně, neboť použil jako pomůcku k doměření daně pokladní závěrky, předložené v rámci daňové kontroly, a naopak příjmy, označené v účetních závěrkách jako hotovost, vzal vedle bezhotovostních příjmů pouze jako složku příjmů žalobce. Dle žalobce však byly do této částky zahrnuty veškeré příjmy žalobce, tedy jak hotovostní, tak bezhotovostní. Bezhotovostní příjmy žalobce tak správce daně zahrnul do výpočtu DPH užitím pomůcek duplicitně.

[3] Krajský soud v prvé řadě uvedl, že postup správce daně i žalovaného v daňovém řízení shledává zcela adekvátní vzhledem k procesní situaci. Bylo třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek. K takovému způsobu vyměření daně totiž správce daně přistoupí jen tehdy, jsou-li pro takový postup splněny zákonné podmínky, zejména jestliže daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti.

[4] Žalobce učinil žalobní tvrzení, která ve výsledku mohou způsobit, že ačkoliv správce daně ani žalovaný formálně nepochybili při doměření daně užitím pomůcek, výsledná daňová povinnost, kterou žalobci stanovili, je v hrubém nepoměru s daňovou povinností, která by žalobci měla být ve skutečnosti stanovena. Proto krajský soud dospěl k závěru, že skutkový stav, na němž správce daně (resp. žalovaný) založil vydaná rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění s ohledem na vyloučení možného excesu stanovení daně v nesprávné výši v důsledku duplicitního zahrnutí některých příjmů do celkových příjmů žalobce. Krajský soud proto žalovanému uložil doplnit dokazování o v soudním řízení žalobcem předložené listiny a zavázal jej, aby v dalším řízení zvážil, zda tyto doklady mohou potvrdit pravdivost žalobcova tvrzení o duplicitním zdanění příjmů.

III.

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V ní zpochybnil závěry krajského soudu, dle nichž skutkový stav, na němž stěžovatel založil rozhodnutí o odvolání, vyžaduje zásadní nebo rozsáhlé doplnění. Samotný krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na skutečnost, že je to primárně daňový subjekt, který má v daňovém řízení právo a současně povinnost předkládat či navrhovat důkazy k vlastním tvrzením. Žalobce námitku duplicitního zápočtu zdanitelných plnění v daňovém řízení neuplatnil, tudíž na ni stěžovatel ani správce daně nemohl reagovat. O duplicitě přitom žádné důkazy nesvědčily.

[6] Stěžovatel nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že dokumenty předložené dodatečně až v soudním řízení (vztahující se k jiným zdaňovacím obdobím) teoreticky mohou svědčit o pravdivosti žalobcových tvrzení (stran duplicitně provedeného zdanění příjmů) ve vztahu k řešeným zdaňovacím obdobím, aniž tyto doklady sám jako důkazy hodnotil. Krajský soud se s dokumenty seznámil a musel je nějakým způsobem vyhodnotit. Měl-li krajský soud za to, že je potřeba zohlednit změnu skutkových

okolností, k níž došlo po vydání rozhodnutí o odvolání, měl nařídit ústní jednání a sám provést dokazování.

[7] Rovněž je přesvědčen, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 - 28, není na danou věc příléhavý, neboť se vztahuje na případy, kdy soud provádí důkazy sice vzniklé až po skončení správního řízení, které se však vztahují a osvědčují skutkový stav objektivně existující ke dni rozhodování správního orgánu. Pokud by krajský soud postupoval podle zmíněného rozsudku, musel by připustit předložené listiny jako důkaz, což se nestalo. Ten naopak výslovně uvedl, že žalobcem předložené listiny nehodnotí v tom směru, zda prokazují pravdivost tvrzení, že daň byla stanovena pomůckami excesivně.

[8] Krajský soud porušil podle stěžovatele fixaci skutkového a právního stavu předvídaného v § 75 odst. 1 s. ř. s. V projednávané věci totiž soud 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 zjištěného skutkového stavu v daňovém řízení, a nebylo třeba doplňovat dokazování ani před soudem, ani nebyl důvod věc vrátit k novému řízení. Požadavek krajského soudu stran doplnění dokazování nelze v projednávané věci aprobovat, neboť by tento závěr vedl k tomu, že by výsledek daňové kontroly mohl být kdykoliv zpochybněn, nedopadl-li by dle představ daňového subjektu.

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

IV.

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

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] V projednávaném případě je mezi účastníky řízení sporné, zda 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 celkových příjmů. Je třeba posoudit, zda předložení nových důkazů teprve v průběhu soudního řízení může mít vliv na posouzení, zda žalobce unesl důkazní břemeno, pokud mu nic nebránilo tyto listiny předložit v průběhu daňového řízení.

[13] Věcí týchž účastníků řízení (týkající se daně z příjmu fyzických osob) se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 25. 3. 2021, č. j. 6 Afs 223/2020 – 28, (dostupný na www.nssoud.cz) a následně vydaný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2021, č. j. 29 Af 4/2019 - 68. Závěry vyslovené v uvedeném rozsudku 6. senátu považuje Nejvyšší správní soud za relevantní a plně aplikovatelné i v nyní projednávané věci, a proto na ně v podrobnostech odkazuje.

[14] V návaznosti na shora uvedené Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový subjekt nemá v případě stanovení daně za použití pomůcek právo navrhovat 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). Přestože je 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). Dostatečnou spolehlivost stanovení daně je pak třeba vztahovat výhradně k celkovému výsledku stanovené daňové povinnosti. Daňový subjekt může v uplatněných námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Je povinen uvést, z jakých konkrétních důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za nepřiměřené, resp. že je výsledná výše stanovené daně 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 stanovené daně (srov. 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). Tímto způsobem lze napadnout jednoznačné excesy správce daně, přičemž za exces lze považovat případy natolik zásadních 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 ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69, nebo rozsudek ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013 - 67).

[15] Krajský soud shledal důvodnou žalobcovu námitku poukazující na zjevný exces při stanovení daně, 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.

[16] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně doměřil v důsledku provedené daňové kontroly žalobci daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období září až prosinec 2012 podle pomůcek. Důvodem nutnosti použití pomůcek bylo předložení nekompletních a nesetříděných daňových dokladů (vydané, přijaté i pokladní doklady), což neumožňovalo správci daně stanovit daň dokazováním. Další předložené materiály nebyly schopny nahradit daňové doklady.

[17] Správce daně při konstrukci a výpočtu daně z přidané hodnoty za použití pomůcek použil všechny jemu dostupné skutečnosti, na jejichž základě se výše stanovené daně jevila být reálná. Při stanovení daně vycházel z následujících pomůcek: nekompletní denní uzávěrky z pokladen jednotlivých provozoven, přijatých (nekompletních) daňových dokladů, poznatků zjištěných při ověřování stavu zásob u srovnatelných subjektů a porovnání stavu zásob vzhledem k hodnotě zdanitelných plnění, poznatků získaných z odpovědí od bank spravujících účty odvolatele, poznatků získaných z odpovědí dodavatelů a z jimi předložených daňových dokladů, poznatků z živnostenského rejstříku, katastru nemovitostí, z webových stránek odvolatele a z poznatků získaných z vyúčtování daně z příjmu fyzických osob a z odpovědi Městské správy sociálního zabezpečení Brno-město. Lze uvést, že správce daně shromáždil dostatečné množství pomůcek, s jejichž pomocí stanovil daňovou povinnost žalobce dostatečně spolehlivě. V průběhu odvolacího

řízení žalobce žádal o obnovu řízení a namítal nesprávnost dodatečných platebních výměrů z důvodu, že mu nebylo umožněno provést kompletní rekonstrukci účetnictví, avšak nenavrhl provedení důkazů, ani nepředložil žádné listiny k prokázání svých tvrzení. Žádnou duplicitu zápočtu zdanitelných plnění ani jiný excesivní postup daňových orgánů nenamítal.

[18] Žalobce až v žalobě předložil listiny, které měly prokázat veškerá jeho tvrzení, a to doklady a bankovní výpisy z roku 2016, 2017 a 2018 s uvedením, že si je vědom, že *„předložené důkazy neobsahují přímo skutečnosti z rozhodného období roku 2012. Tyto již s ohledem na velmi dlouhý časový odstup od zkoumaného období není schopen obstarat. Jak bylo naznačeno, způsob evidence tržeb byl v roce 2012 identický s obdobím, za která předkládá předmětné dokumenty“*. Současně v žalobě prvně namítal duplicitní zahrnutí bezhotovostních příjmů do celkových příjmů při výpočtu DPH s užitím pomůcek.

[19] S ohledem na dosavadní průběh předcházejících řízení a na shora uvedené se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit se závěry krajského soudu, že bylo povinností správce daně (resp. stěžovatele) se důkladněji zabývat obecnými tvrzeními žalobce a za tím účelem doplnit skutková zjištění. Pokud žalobce předložil potenciálně relevantní doklady až krajskému soudu k podané žalobě (konkrétně denní pokladní závěrky a výpisy z bankovního účtu žalobce, obojí z roku 2016, 2017 a 2018, v souvislosti s nimiž uvedl, že v roce 2012 probíhalo účtování stejným způsobem), je nutno zdůraznit, že ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu je to primárně daňový subjekt, kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a je to tedy on, koho tíží břemeno tvrzení a břemeno důkazní. Krajský soud sice správně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009 - 232, a uvedl, že v nyní projednávaném případě byl žalobce v předchozím daňovém řízení dosti pasivní a neunesl důkazní břemeno, neboť důkazy ke svým tvrzením o duplicitě zdanitelných plnění předložil až v řízení o žalobě, přesto však žalobou napadené rozhodnutí zrušil a stěžovateli v dalším řízení uložil doplnit dokazování.

[20] Nejvyšší správní soud má shodně s ustálenou judikaturou za to, že dospěl-li krajský soud (správně) k závěru, že žalobce v předchozím řízení neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzenému duplicitnímu zahrnutí příjmů do celkových příjmů žalobce, nelze tento nedostatek dohánět a napravovat až v soudním řízení (srov. 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). Důkazní břemeno ohledně stanovení výše výsledné daně leží primárně na daňovém subjektu v daňovém řízení. Předložení důkazů 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 přisvědčit daňovým subjektům, které v potřebné době neplnily zákonem stanovené povinnosti, a následně se domáhají stanovení daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje. *„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).

[21] V projednávaném případě tak bylo povinností žalobce prokázat rozhodné skutečnosti již v průběhu daňového řízení. Žalobce však doklady v průběhu celého daňového řízení nepředložil, ačkoli tak jistě u některých z nich učinit mohl a byl po dobu daňového řízení zcela pasivní. Jakkoli tedy mohly v soudním řízení nově doložené důkazy prokázat nově 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 v soudním řízení, 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, pokud zrušil stěžovatelovo rozhodnutí o odvolání a uložil mu povinnost doplnit dokazování o nové (k žalobě připojené) důkazy.

[22] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 4 As 141/2013 – 28 je v souvislosti s projednávanou věcí třeba považovat za nepřiléhavý. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že § 75 odst. 1 s. ř. s. nebrání tomu, aby soud 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.

[23] Pro shora uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. června 2022

Mgr. David Hipšr
předseda senátu