



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **S. Z.**, zast. Mgr. Martinem Razímem, advokátem se sídlem Pavla Hanuše 252, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 9. 7. 2012, č. j. 4037/12-1100-608497, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2013, č. j. 31 Af 86/2012 – 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení

[1] Finanční úřad v Trutnově (dále jen „finanční úřad“) doměřil podle pomůcek dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 12. 2011, č. j. 147983/11/268917606808, žalobci – podnikateli s předmětem podnikání hostinská činnost a poskytování ubytovacích služeb – daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 174 896 Kč a penále z doměřené daně ve výši 34 979 Kč.

[2] Finanční úřad při daňové kontrole u žalobce zjistil, že na účtu žalobce vedeném v EUR jsou evidovány přijaté platby ze zahraničí a vklady v hotovosti, které byly ještě týž den převáděny na jiný, sporožirový účet žalobce vedený v Kč, ze kterého byly také vybírány. V předložené evidenci (doklady o ubytování, příjmové pokladní doklady, faktury a evidence daně z přidané hodnoty) však takové úhrady, zálohy či vklady v hotovosti evidovány nebyly a žalobce sám při zahájení kontroly uvedl, že cizí měnu za poskytnuté služby nepřijímal. Na základě těchto skutečností finanční úřad vyzval žalobce, aby prokázal, že evidoval všechny příjmy z podnikání a že řádným způsobem vyúčtoval přijaté zálohy v EUR od zahraničních hostů. Protože žalobce dle mínění finančního úřadu tyto skutečnosti neprokázal, nemohl finanční úřad ověřit výši dosažených příjmů z podnikání ani základ daně, ke kterým

uskutečněným zdanitelným plněním se vztahovaly které platby a zda byla při jejich zúčtování splněna povinnost přiznat daň. Protože předložená daňová evidence byla neprůkazná a finanční úřad neměl jak ověřit, zda žalobce přiznal daň z příjmů fyzických osob ve správné výši a v souladu se zákonem, přistoupil k dodatečnému vyměření daňové povinnosti podle pomůcek.

[3] Odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru finančního úřadu zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“) rozhodnutím ze dne 9. 7. 2012, č. j. 4037/12-1100-608497, a napadený platební výměr potvrdilo. Žalobce podle něj v průběhu daňové kontroly měnil svá tvrzení, nepředložil důkazní prostředky, podle nichž by bylo možné určit výši dosažených příjmů. Žalobce dále neprokázal, jaké ceny používal pro zahraniční klienty. Na příjmových dokladech vystavených za pobyt zahraničních klientů žalobce neuváděl vyúčtování dříve zaplacených záloh. Bez předložené evidence přijatých záloh nebo bez uvedení odečtených záloh na konečném vyúčtování pobytu klientů nebylo možné zjistit, zda přijaté zálohy byly skutečně vyúčtovány, kterým klientům a v jaké výši. Žalobce tak nevedl průkaznou evidenci plateb v hotovosti a přijatých záloh v cizí měně, neprokázal původ a zdanění finančních prostředků vložených na bankovní účet v EUR. Správce daně tak nemohl ověřit skutečnou výši finančních prostředků přijatých v EUR a tedy ani správnost a úplnost evidovaných příjmů z podnikání. Žalobce dále neprokázal ani původ tvrzených osobních vkladů do podnikání. Vložené peníze měly pocházet z podnikatelského úvěru, žádný z vkladů na účet však časově a výší neodpovídal údajům na smlouvě o úvěru, žalobce úvěr v předložených evidencích nevedl a ani neprokázal, že peníze z tohoto úvěru skutečně dostal.

[4] Žalobce napadl citované rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“). Ten žalobu rozsudkem ze dne 31. 7. 2013, č. j. 31 Af 86/2012 – 30, zamítl. Ztotožnil se s hodnocením finančních orgánů, že předložená daňová evidence byla nesprávná, neúplná a neprůkazná. Z předložených dokladů nebylo možné posoudit skutečný pohyb přijatých finančních prostředků v EUR, neboť žalobce přijaté tržby v hotovosti v EUR neevidoval, nezapisoval přijaté zálohy v okamžiku přijetí zálohy a tyto zálohy neuváděl ani na konečných dokladech za pobyt hostů. Navíc žalobce měnil svá tvrzení: původně uvedl, že přijímá platby toliko v Kč, posléze uvedl, že na účet vedený v EUR vkládal i soukromé finanční prostředky a následně uvedl, že vložené prostředky pocházely z úvěru od jednoho z hostů. Neprokázal skutečnou výši přijatých plateb v EUR a neprokázal ani původ a zdanění všech finančních prostředků přijatých na účet používaný k podnikání. Tvrzení žalobce o úvěru krajský soud nepovažoval za věrohodné, neboť žalobce svá tvrzení několikrát změnil, tvrzení o půjčce předložil až několik měsíců po zahájení daňové kontroly a z výpisů z účtu neplyne žádná souvislost mezi vklady na tento účet a přijetím splátek poskytnutého úvěru. Navíc žalobce neprokázal, že vklady na účet pocházely právě z poskytnutého úvěru. V závěru rozsudku krajský soud uvedl, že namítané nedostatky v poučení dodatečných platebních výměrů neměly na postavení žalobce vliv.

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu nyní žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

[6] Stěžovatel ve včasné kasační stížnosti uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítl tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení před správním orgánem, pro něž měl krajský soud rozhodnutí zrušit, a také nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[7] Nesprávné právní posouzení stěžovatel spatřuje v nesprávném hodnocení rozsahu důkazní povinnosti a jejího splnění. Krajský soud přijal postup finančního ředitelství, které po stěžovateli vyžadovalo prokázání skutečností, které objektivně nebylo možné prokázat a ani rozumně požadovat. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly reagoval na všechny výzvy správce daně, avšak správce daně od něj požadoval předložení dalších, blíže neurčených důkazů. Pokud správce daně dospěl k závěru, že předložené doklady neprokazují, že stěžovatel v evidenci uvedl všechna zdanitelná plnění, měl povinnost určit tvrzené rozpory v dokladech k jednotlivým klientům. Vyžadování důkazů ze strany správce daně není neomezené, nemůže od stěžovatele vyžadovat prokazování skutečností, které se týkají povinností jiného daňového subjektu.

[8] V průběhu daňové kontroly stěžovatel správci daně vysvětlil, že pokud přijímá platby v cizí měně, vede o ní evidenci toliko v Kč. Vyúčtování zahrnuje dříve přijatou zálohu, takže klient dostává pouze jeden doklad. Částka uvedená na dokladu není částkou skutečně obdrženou od klienta při ukončení pobytu, ale celkovou částkou, která zahrnuje již dříve přijatou zálohu. Evidenci záloh stěžovatel vedl pouze do doby celkového vyúčtování pobytu, poté pro něj nemá význam. Stěžovatel vystavoval daňové doklady vždy ke dni ukončení pobytu a nebyl povinen vystavit doklad na přijaté zálohy. Správce daně měl k dispozici výpisy z účtu, ze kterých jsou patrné příjmy záloh v EUR. Délka pobytů a cena za pobyt jsou uvedeny na zúčtovacích dokladech a v knize ubytovaných. Vyúčtování záloh je taktéž uvedeno na zúčtovacích dokladech. Jednotlivá pochybení stěžovatele, která správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, nemají vliv na stanovení daně.

[9] Hlavním důvodem pro stanovení daně podle pomůcek bylo dle stěžovatele neuznání úvěru ve výši 30 000 EUR. Ke spornému úvěru stěžovatel předložil veškeré doklady, existence smlouvy o úvěru nebyla v řízení nijak zpochybněna. Pokud měl správce daně o úvěru pochybnosti, měl zvolit postup prostřednictvím mezinárodní výměny informací. Správce daně od stěžovatele vyžadoval důkaz o tom, že na účet vložil peníze právě z tohoto úvěru, což nelze dokázat jiným způsobem, než předložením soupisu bankovek přijatých od věřitele a stejně tak i soupisu bankovek odevzdaných bance. Takový důkaz dle stěžovatele výrazně přesahuje běžnou praxi finančních orgánů a je nepřiměřený. Pokud správce daně neuznal finanční prostředky vložené stěžovatelem na účet jako půjčku, ale jako příjem z podnikání, měl k takovému příjmu zohlednit i nutné výdaje potřebné k jejich dosažení.

[10] Další vadu rozhodnutí finančního ředitelství stěžovatel spatřuje v tom, že nijak nepřibližuje účetní data, která použil jako pomůcky. Z rozhodnutí finančního ředitelství nelze ověřit, zda pomůckami stanovená obchodní přírážka skutečně odpovídá srovnatelným subjektům.

[11] Vady v řízení před správním orgánem spatřuje stěžovatel v tom, že finanční úřad nesprávně dovedl, že evidence pro daňové účely vykazuje závažné nedostatky, které

znemožňují stanovit daň dokazováním. Důsledkem tohoto pochybení je i následné nesprávné právní hodnocení krajského soudu. Další vadou v řízení bylo nesprávné poučení v dodatečných platebních výměrech ohledně možnosti podat odvolání a jeho účinku. Poučení správce daně bylo zjednodušené a matoucí, což má za následek nezákonnost těchto rozhodnutí.

[12] Nepřezkoumatelnost stěžovatel spatřuje v tom, že se krajský soud nezabýval judikaturou Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel na ni odkazoval a bylo povinností krajského soudu se s názory v odkazovaných rozhodnutích vypořádat.

[13] Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[14] Finanční ředitelství v Hradci Králové, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 tohoto zákona platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Hradci Králové.

[15] Žalovaný ve vyjádření zopakoval dosavadní průběh řízení před finančními orgány a krajským soudem. Poté se vyjádřil v tom smyslu, že závěry finančního úřadu, finančního ředitelství a krajského soudu mají oporu v zákoně a provedeném dokazování, což je zřejmé z odůvodnění napadeného rozsudku. Část těchto závěrů žalovaný zopakoval, ztotožnil se s nimi a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

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

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud vyšel při hodnocení kasační stížnosti z toho, že základní zásadou daňového řízení je povinnost každého daňového subjektu daň přiznat a toto své tvrzení doložit, tj. každý daňový subjekt nese jak břemeno tvrzení, tak i břemeno důkazní.

[19] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), účinný do 31. 12. 2010, upravoval způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v § 31 odst. 8 a 9. Podle tohoto zákona byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly dále došlo k nahrazení tohoto zákona novou právní úpravou - zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého byla v souladu s přechodnými

ustanoveními (§ 264 odst. 1 daňového řádu) daňová kontrola dokončena a daň z příjmů doměřena.

[20] Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (resp. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu) prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Podle § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je základem daně *částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud dále u jednotlivých příjmů podle § 6 až 10 není stanoveno jinak*. Podle § 38g odst. 3, věty první, zákona o daních z příjmů *v daňovém přiznání poplatník uvede veškeré příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně*.

[21] Svá tvrzení *daňový subjekt* prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, *správce daně* může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují *„vážné a důvodné pochyby“* (srov. citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. citované rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 a č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

[22] Správce daně nemusí prokázat, že údaje tvrzené stěžovatelem jsou v rozporu se skutečností. Stačí, že prokáže vážné a důvodné pochyby o tom, že sporný obchodní případ se udál tak, jak je o něm účtováno. Unese-li správce daně toto důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím tvrzených obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu daňové evidence se skutečností, a tato nová tvrzení prokázal.

[23] Prokazování uskutečnění zdanitelných příjmů a uznatelných výdajů je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. Nejvyšší správní soud se tak dále zabýval námitkou směřující proti hodnocení věrohodnosti předložených evidencí a ostatních důkazů, neboť právě jejich nepřijetí ze strany správce daně prvního a druhého stupně vedla k dodatečnému vyměření daně.

[24] Z průběhu řízení před správcem daně vyplynuly tyto skutečnosti: Stěžovatel ve zdaňovacím období roku 2007 vykonával podnikatelskou činnost v oboru hostinské a ubytovací činnosti, služby poskytoval tuzemské i zahraniční klientele. V průběhu kontroly správci daně sdělil, že přijímal pouze českou měnu, ke kontrole předložil vydané faktury a příjmové doklady dokládající pouze příjem české měny a bankovní výpisy běžného účtu vedeného v české měně, evidenci tržeb v cizí měně nepředložil. Správce daně šetřením zjistil, že stěžovatel měl u České spořitelny, a.s., kromě běžného účtu zřízen i běžný devizový účet. Kontrolou výpisů z devizového účtu správce daně ověřil bezhotovostní převody záloh na pobyt klientů ze zahraničí v celkové výši 4 326,46 EUR a hotovostní vklady 42 480,80 EUR. Správce daně kontrolou zjistil, že finanční prostředky v cizí měně přijaté na devizový účet nebyly v daňové evidenci vůbec evidovány. Stěžovatel na obhajobu svého postupu uvedl, že si zřídil devizový účet, aby eliminoval ztráty způsobené směnou cizí měny na české koruny, protože zahraniční klientela často platí v eurech. Přijaté zálohy v cizí měně do příjmů zahrnul v okamžiku vyúčtování, na příjmovém pokladním dokladu je uvedena celková cena za pobyt včetně daně z přidané hodnoty (tj. zaplacená záloha a doplatek), nikoliv přijatá částka v Kč. Správce daně sdělil stěžovateli svoje pochybnosti o vypovídací hodnotě předložené evidence a vyzval jej k jejich odstranění. K tomu stěžovatel předložil soupis ubytovaných hostů a jejich úhrad v roce 2007, knihu ubytovaných a příjmové pokladní doklady. Dále uvedl, že devizový účet zřizoval nejprve pro soukromé účely, následně jej začal využívat k přijímání záloh na ubytování v cizí měně od zahraničních klientů a že na bankovním účtu v eurech prováděl rovněž transakce, které s podnikáním nesouvisely. Správci daně tak vznikly v průběhu daňové kontroly pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů v předložené daňové evidenci, a to především o výši zdanitelných příjmů. Z předložené evidence nebylo totiž možné ověřit, zda stěžovatel evidoval všechny takové příjmy.

[25] Tyto pochybnosti stěžovatel vyvracel předložením soupisu úhrad v eurech za ubytování a stravu a soupisem záloh přijatých na devizový bankovní účet. Dále uvedl, že v průběhu roku na účet vložil prostředky v celkové výši 42 480,40 EUR, z čehož 20 861,20 EUR pochází právě z plateb za ubytování a stravu. Zbýlé prostředky jsou soukromé povahy a stěžovatel je jako osobní vklad vložil do podnikání. Tyto prostředky získal na základě úvěru od jednoho ze svých hostů. K tomuto tvrzení též doložil smlouvu o úvěru sepsanou v německém jazyce. Správce daně provedené důkazy vyhodnotil jako nedostatečné, neboť nevypovídají o skutečném oběhu přijatých finančních prostředků v cizí měně. Stěžovatel neevidoval platby v EUR, ale pouze přepočtem na Kč, platby záloh neuváděl na příjmových platebních dokladech (na rozdíl od záloh přijatých od českých klientů).

[26] Ve zprávě o kontrole správce daně shrnul výše uvedený průběh kontroly. Na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nepředložil důkazní prostředky, jejichž pomocí by bylo možné ověřit, že evidované uskutečněné

zdanitelné příjmy vykázal ve správné výši a že v daňové evidenci vykázal všechny uskutečněné zdanitelné příjmy. Správce daně byl na základě předložených podkladů schopen určit daňovou povinnost stěžovatele pouze přibližně.

[27] Námitky stěžovatele proti hodnocení předložených evidencí se týkají otázky, zda předložené doklady vypovídají o tom, že stěžovatel uvedl všechny uskutečněné zdanitelné příjmy v daňové evidenci. Tyto námitky lze rozdělit do dvou okruhů: 1) předložení průkazné daňové evidence včetně evidence tržeb v hotovosti; 2) prokázání přijetí úvěru od jednoho ze zákazníků stěžovatele.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda stěžovatel v průběhu daňové kontroly prokázal, že uvedl všechny uskutečněné zdanitelné příjmy a že je uvedl ve správné výši. Správce daně po předložení listin v průběhu daňové kontroly správně zaměřil svůj procesní postup na ověření, zda stěžovatel v daňové evidenci průkazným způsobem evidoval tržby a uvedl veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti, zejména údaje potřebné pro základ daně podle § 5 a § 23 zákona o daních z příjmů. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem i ty, které si správce daně opatřil sám, správce daně hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatele neprokazují, resp. nejsou ani schopny prokázat z důvodu jejich neúplnosti či nevěrohodnosti. S jejich průběžným hodnocením stěžovatele vždy seznámil a ten měl opakovaně možnost je po celou dobu trvání daňové kontroly vyvracet, příp. doplnit. Správce daně vždy uvedl konkrétní důvody svých pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti daňové evidence a předložených důkazů stěžovatele a přesně mu sdělil, co je potřeba doložit, aby byly tyto pochybnosti rozptýleny. Na tyto výzvy stěžovatel reagoval a k výzvám předkládal další doklady, podle mínění správce daně však opět neprůkazné a nevěrohodné. Po zhodnocení popsaného průběhu a obsahu dokazování dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že stěžovatelem předložené důkazy byly nevěrohodné či neprůkazné. Hodnocení krajského soudu a finančních orgánů tak bylo na místě.

[29] Skutečnou výši uskutečněných zdanitelných příjmů stěžovatele nemohl správce daně ověřit zejména proto, že stěžovatel k pochybnostem správce daně v průběhu kontroly předložil soupis listin obsahující jméno, číslo příjmového dokladu, celkovou částku v Kč, přepočítávaný kurz z EUR na Kč, celkovou částku v EUR a zálohu v EUR. Tento soupis však neměl odraz v prvotních dokladech, na kterých byly částky za ubytování uvedeny pouze v Kč, nebyl určen kurs k přepočítání ceny z EUR na Kč a nebyly zmíněny již zaplacené zálohy. Poslední uvedenou skutečnost Nejvyšší správní soud ověřil ve správním spisu, není tak pravdivé stvrzení stěžovatele, podle něhož je vyúčtování záloh uvedeno na stvrzenkách – zúčtovacích dokladech.

[30] S ohledem na to, že stěžovatel původně při začátku kontroly uvedl, že přijímá platby toliko v Kč, uvedený soupis předložil dodatečně a údaje v tomto soupisu neodpovídaly údajům v prvotních dokladech, správce daně správně vyhodnotil, že stěžovatel důvěryhodným způsobem neprokázal skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Není rozhodné, že stěžovatel správci daně vysvětlil, že i částky přijaté v eurech eviduje v Kč a že samostatná evidence záloh nemá po zaplacení celého pobytu pro stěžovatele význam. Stěžovatel totiž nevedl průkaznou evidenci přijatých plateb v hotovosti, vystavoval pokladní doklady na jiné částky, než oproti těmto dokladům přijal. Stěžovatel ani předloženými

listinami, ani jinými důkazními prostředky neprokázal, že evidoval všechna uskutečněná zdanitelná plnění. Stejně tak neprokázal návaznost přijatých úhrad v EUR s částkami uvedenými na vystavených pokladních dokladech a v evidenci pro daňové účely. Obsah předložených listin vypovídal pouze o možném způsobu, jakým stěžovatel poskytoval své služby a přijímal za ně úplatu (z toho důvodu k němu ostatně správce daně přihlédl jako k jedné z pomůcek). Bez předložení vypovídajících prvotních dokladů však tyto listiny nemohly skutečně prokázat, že hospodářská činnost stěžovatele probíhala tak, jak tvrdí. Rozsah důkazů stále spadal pod důkazy k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž od něj není možné prokazovat skutečnosti, jejichž prokázání je povinností jiných subjektů. Nijak blíže však neurčil, které z vyžadovaných skutečností měl prokazovat jiný subjekt a který. Námitky stěžovatele tak nejsou důvodné.

[31] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval hodnocením úvěru ve výši 30 000 EUR, který měl stěžovatel přijmout od jednoho ze svých klientů. Stěžovatel míní, že část peněz na jeho účtu pocházela právě z tohoto úvěru, neměly tak mít vliv na základ daně. K prokázání svého tvrzení stěžovatel dne 8. 4. 2010 předložil německy psanou smlouvu o úvěru, datovanou 1. 2. 2007. Na zadní straně této smlouvy je uvedeno datum 1. 10. 2006 a částka 10 000 EUR, datum 30. 12. 2006 a částka 15 000 EUR, datum 1. 2. 2007 a částka 5 000 EUR. Ve své argumentaci stěžovatel především poukazuje na to, že předložená smlouva prokazuje převzetí peněz. Smlouvu s klientem uzavřel v době, kdy ten prokazatelně byl ubytován u stěžovatele. Protože jsou peníze věci zastupitelnou, nemohl stěžovatel prokázat, že peníze vložené na účet jsou skutečně peníze z přijatého úvěru jinak, než předložením úplného soupisu bankovek a jejich čísel, což by byl nepřiměřený požadavek.

[32] Námitka není důvodná. Stěžovatel totiž pomíjí, že předložená smlouva prokazuje pouze vzájemný závazek mezi stěžovatelem a jeho klientem, a to závazek (úvěrujícího) klienta poskytnout (úvěrovanému) stěžovateli peněžní prostředky pro podnikatelské účely a následný závazek stěžovatele tyto prostředky vrátit. Nijak neprokazuje, že ke splnění těchto vzájemných závazků skutečně došlo. Na to v napadeném rozsudku poukázal i krajský soud. Finanční orgány navíc poukázaly na to, že na zadní straně smlouvy jsou uvedeny splátky slíbeného úvěru, avšak vklady na účet stěžovatele časově ani výší těmito splátkám neodpovídají. Věrohodnost tvrzení stěžovatele je oslabena též tím, že na počátku daňové kontroly dne 8. 10. 2009 výslovně uvedl, že přijímá pouze českou měnu a smlouvu finančnímu úřadu předložil s odstupem půl roku dne 8. 4. 2010.

[33] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s tvrzením, že stěžovatel neměl jak jinak prokázat, že peníze vložené na účet pochází právě ze zmíněného úvěru. Na smlouvě je výslovně uvedeno, že úvěr je poskytován pro účely podnikání stěžovatele [*„für Unternehmenszwecke“* (sic!)], stěžovatel však vložené prostředky evidoval jako osobní vklady do podnikání. Stěžovatel také nepředložil žádné potvrzení o přijetí jednotlivých splátek, byť částky v rozmezí 5000 až 15 000 EUR jistě nejsou tak zanedbatelné, že by si jejich předání strany smlouvy v běžném hospodářském provozu nijak nepotvrzovaly. Za takového stavu nemohl stěžovatel přijetí peněz prokázat. Nemá význam námitka stěžovatele, že důkaz přijetí peněz pomocí soupisu přijatých a bance předaných bankovek je svým rozsahem nepřiměřený. Takový důkaz, byť by byl možný, správce daně od stěžovatele nevyžadoval. Stěžovatel mohl předložit jakýkoliv důkaz, který by o přijetí peněz vypovídal. Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že správce daně měl pochybnosti o

přijetí peněz odstranit pomocí mezinárodní výměny informací s finančními orgány Spolkové republiky Německo. Předně je třeba poukázat na to, že bylo povinností stěžovatele, aby prokázal svá tvrzení (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), tvrzení stěžovatele nemusel prokazovat správce daně. Ten ostatně ani neměl důvod tvrzení stěžovatele ověřovat: stěžovatel mu to nenavrhl a vyličený skutkový příběh byl celkově nevěrohodný.

[34] Nejsou dále důvodné ani námitky proti vlastní volbě pomůcek. Podle stěžovatele jsou nástrojem racionálního odhadu daňové povinnosti, musí z nich tedy být zřejmé, zda vyhledané subjekty jsou skutečně srovnatelné se stěžovatelem z hlediska místního, rozsahu a náplně činnosti. Oproti tvrzení stěžovatele dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že z rozhodnutí žalovaného a napadeného rozsudku je zřejmé, že zvolený subjekt se stěžovatelem srovnatelný je. Jak totiž správně uvedl krajský soud, správce daně zvolil jako pomůcku tvrzení a listiny popisující hospodaření samotného stěžovatele.

[35] Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je nutno podle judikatury Nejvyššího správního soudu 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, bylo-li osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. 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“* (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

[36] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z toho, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil (§ 114 odst. 4 daňového řádu); daňová povinnost stanovená na jejich základě by měla být dostatečně spolehlivá (viz § 98 odst. 4 daňového řádu). Namítaná nedostatečná spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení (viz výše citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 28/2007 – 156).

[37] Námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103). Dostatečná spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

[38] Stěžovatel ve své kasační stížnosti nevysvětlil, že z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za nepřiměřené. Lze jej též odkázat na to, že jako pomůcky byla zvolena jeho vlastní tvrzení a jím doložené listiny. Námitky stěžovatele proti volbě pomůcek tak nejsou důvodné. Stěžovatel v průběhu daňové kontroly předloženými listinami neprokázal, že k uskutečněným zdanitelným příjmům skutečně došlo tak, jak tvrdil, tedy že při závěrečném zúčtování pobytu přijal pouze doplatek k dříve přijaté záloze, a nikoli celou částku uvedenou na pokladním dokladu navíc k dříve přijaté záloze. Správce daně však k tvrzení stěžovatele přihlédl jako k jedné z pomůcek při určení návaznosti zdanitelných příjmů v eurech na částky uvedené na vystavených pokladních dokladech a v daňové evidenci. U zbylé části vložených peněz však stěžovatel ani neprokázal, že pochází z úvěru, ani že tyto peníze byly již zdaněny. Správce daně je tak snížil o daň z přidané hodnoty podle prokázaných zdanitelných plnění za 1. až 4. čtvrtletí roku 2007 a zahrnul do základu daně. Takto zvolený postup Nejvyšší správní soud považuje za srozumitelný a logický. Zvolené pomůcky mají přímý vztah ke stěžovateli a rozhodnému zdaňovacímu období. Použití neprůkazného účetnictví samotného daňového subjektu jako jedné z pomůcek ostatně Nejvyšší správní soud akceptoval i ve stěžovatelem citované rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142.

[39] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele proti (ne)zohlednění výdajů nutně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Ty správce daně stanovil podle pomůcek ve výši, která odpovídala výdajům uplatněným samotným stěžovatelem. Správce daně totiž nezjistil žádné další výdaje, které stěžovatel nevykázal.

[40] Jak již Nejvyšší správní soud několikrát judikoval, je povinností správce daně, ať již použije jakýkoliv způsob stanovení daně (dokazování, pomůcky atd.), dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši a nikoliv stanovit daň v maximální možné výši ve prospěch státního rozpočtu. V tomto směru lze poukázat např. na nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004, či ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/2008, nebo na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123. Jakkoliv je totiž smyslem a účelem daňového řízení vybrání daně, je třeba vzít v úvahu, že zákon o daních z příjmů dovoluje zdanit pouze tu část finančního zisku, která výdaj na zajištění příjmu bere na zřetel. Nelze tedy vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Je-li základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje, nelze na výdaje zcela rezignovat a nerespektovat pravidla pro stanovení daně. Uzná-li proto stát určitou část příjmů ke zdanění, tedy odebere poplatníkovi

část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007 č. j. 5 Afs 148/2006 – 50). V projednávané věci však stěžovatel nijak neprokázal, že k dosažení správcem daně dodatečně zjištěných příjmů musel nutně vynaložit též nějaké výdaje. Informaci o ziskovosti uvedené v kasační stížnosti bez dalšího vysvětlení nijak věcně nezpochybňují úvahy správce daně. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl konkrétní důvody a důkazy pro závěr, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být podle pomůcek stanovena. Neunesl tak důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti.

[41] Z výše uvedeného též vyplývá odpověď na námitku nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel míní, že se krajský soud nevypořádal s jeho odkazy na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud již dříve uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ (odst. 68. nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, publikovaného jako N 26/52 SbNU 247). Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno dle Ústavního soudu pojmát tak široce a mechanicky, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (srov. nález ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publikovaný jako N 3/36 SbNU 19; nález ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publikovaný jako N 108/41 SbNU 349; či nález ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publikovaný jako N 207/54 SbNU 565). Krajský soud své argumenty podpořil odkazy na jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, než použil stěžovatel, a proti žalobním námitkám stěžovatele uvedl ucelenou právní argumentaci. Na judikaturu zabývající se významem pomůcek a požadavky kladenými na spolehlivost pomůcek krajský soud reagoval vysvětlením, proč právě zvolené pomůcky považuje za vhodné a spolehlivé. K odkazu na judikaturu zabývající se obecně rozsahem důkazního břemene krajský soud uvedl, proč konkrétně stěžovatel toto břemeno neunesl. Námitka nepřezkoumatelnosti tak není důvodná.

[42] Důvodná není ani poslední z námitek stěžovatele, tedy námitka nedostatků poučení na platebních výměrech, jimiž byla stěžovateli daň doměřena. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že poučení bylo nesprávné, neboť bylo zjednodušené oproti poučení předepsanému zákonem. Z takto formulované námitky není zřejmé, v čem konkrétně stěžovatel onu nesprávnost poučení, resp. jeho zjednodušení spatřuje. Toto poučení odpovídá § 109 daňového řádu a jak správně uvedl krajský soud, stěžovatel neuvádí, v čem ho toto poučení mělo zkrátit na právech (slovy stěžovatele: „mátlo“).

[43] Lze tak uzavřít, že krajský soud věc posoudil správně. Napadený rozsudek je přezkoumatelný, protože krajský soud uceleným způsobem vysvětlil, proč stěžovateli nelze v řízení o žalobě vyhovět. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno a nevyvrátil pochybnosti správce daně o úplnosti a pravdivosti předložené evidence. Stěžovatel neprokázal, že řízení před správními orgány trpělo takovými vadami, které by měly vliv na jeho zákonnost.

V. Závěr

[44] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[45] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 6. listopadu 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu