



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce **M. Ř.**, zastoupeného JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem, se sídlem Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 27/2014 - 72,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky Pardubice, ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 27/2014 - 72, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím 10. 4. 2014, č. j. 9771/14/5000-14103-709175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1200136/13/2809 – 24801 - 605280 (dále také „dodatečný platební výměr“), kterým správce daně podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 ve výši 53 505 Kč a předepsal penále ve výši 10 701 Kč jako jednomu ze dvou společníků veřejné obchodní společnosti Řehák&Řehák, v.o.s. (dále také jen „společnost“).

Žalobě, kterou se žalobce bránil napadenému rozhodnutí, Krajský soud v Hradci Králové, pobočka Pardubice (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 27/2014 - 72 (dále jen „napadený rozsudek“), vyhověl a žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Všechny žalobní námitky (námitku nepřezkoumatelnosti napadeného

rozhodnutí v důsledku toho, že ve zprávě o daňové kontrole absentuje konkrétní vymezení pomůcek a konkrétní stanovení částky doměřované daně; námitku, že zvoleným způsobem stanovení daně podle pomůcek byl zkrácen na právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmů námitku, že byl zkrácen na procesních právech v rámci daňového doměřovacího řízení a daňové kontroly; námitku stanovení daně kombinací dokazování a pomůcek; námitku o procesních pochybeních správce daně při výslechu svědků, kterým nemohl být přítomen, shledal neopodstatněnými. Přisvědčil však námitce, v níž žalobce vytýkal, že výše tržeb byla za shodné zboží započtena dvakrát, jednou navýšením koeficientu stanoveným podle konkurenčních srovnatelných společností a podruhé v tržbách zjištěných dle údajů České pošty, s.p.

Krajský soud zhodnotil, že byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daně dle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu, jelikož žalobce nesplnil svoje povinnosti při dokazování (pochybnosti se týkaly zejména tržeb z prodeje zboží a služeb společnosti, neboť na daňových dokladech nebyla uvedena cena za zboží, resp. byl shledán nesoulad mezi listinnými důkazy předloženými svědky a cenami v účetnictví uvedené společnosti a v celkem 110 případech ohledně částky 724 830 Kč nebylo zboží vůbec v evidenci společnosti) a daň nebylo možno bez součinnosti žalobce přesně stanovit, jelikož pochybnosti, které správce daně měl o správnosti daňových evidencí, byly zásadní a žalobce je racionálně nevysvětlil. Krajský soud však poukázal na skutečnost, že žalobce má právo na stanovení daně podle pomůcek řádně, tedy tak, aby kvalifikovaný odhad, který je výstupem takového postupu, byl v souladu se zásadami logického vyplývání a aby úkony byly zdůvodněny a provedeny matematicky správně, tedy aby při zvoleném postupu nedocházelo k početním chybám.

Krajský soud dovodil, že v dané věci byly tržby společnosti zjištěny z nákladů společnosti tím, že došlo k jejich vynásobení koeficientem marže 1,219. K tomu byly přičteny tržby zjištěné z rozdílů mezi účetnictvím a údaji sdělenými Českou poštou, s.p., ponížené o daň z přidané hodnoty. V tomto kroku však podle krajského soudu správce daně pochybil, neboť nevzal v úvahu, že ačkoliv se jednalo o jiné částky tržeb, byly to tržby za zboží, u kterého již vzal tržby za zjištěné podle nákladů vykázaných v evidencích žalobce. Tím došlo k tomu, že tržby za zboží, které byly stanoveny jako rozdíly oproti údajům České pošty, s.p., byly započítány dvakrát (sice v rozdílné výši, avšak za totéž zboží), a to jednou zjištěním tržby tak, že se náklady vynásobily marží (první krok stanovení výše tržeb), a podruhé tak, že se od zjištěných rozdílných tržeb ohledně tohoto zboží odečetla daň z přidané hodnoty a výsledek se přičetl k dílčímu výsledku z prvního kroku (druhý krok stanovení výše tržeb). Ve třetím kroku se jednalo o dílčí tržby za zboží, na jehož pořízení nebyly náklady vůbec zahrnuty do účetní evidence. Ty proto nemohly být podkladem pro výpočet dílčí tržby v prvním kroku. Podle krajského soudu však z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že tento chybný postup (dvojitě započtení tržeb za stejné zboží) byl napraven při odečtení nákladů. S ohledem na uvedené skutečnosti dospěl krajský soud k závěru, že sice byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, avšak vyměřená daň nebyla stanovena přiměřeně, tedy spolehlivě, neboť správce daně svým postupem (který shledal žalovaný správným) při výpočtu tržeb společnosti zatížil postup při stanovení daně vadou, pro niž je třeba napadené rozhodnutí zrušit.

pokračování

Proti napadenému rozsudku brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy vytýká napadenému rozsudku jeho nezákonnost. Poukazuje na skutečnost, že vzhledem k tomu, že žalobce nevedl své účetnictví tak, aby poskytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho hospodaření (resp. hospodaření společnosti Řehák&Řehák, v.o.s.), bylo třeba přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. Tento postup také jako správný potvrdil krajský soud v napadeném rozsudku. Při stanovení daně správce daně postupoval podle stěžovatele v souladu s požadavky konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, pokud jde o konstrukci pomůcek, tedy tak, aby daň stanovená tímto postupem měla vztah k realitě, aniž byla stanovena v maximální možné výši. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že daň nebyla stanovena spolehlivě z důvodů, že tržby za zboží zahrnuté v dílčím druhém kroku (z rozdílu částek tržeb získaných prostřednictvím České pošty, s.p.) byly započítány opětovně, aniž tento postup (podle krajského soudu chybný) byl zohledněn i při odečtení nákladů.

Stěžovatel poukazuje na to, že správce daně se při konstrukci pomůcek zaměřil na vyhledání srovnatelných subjektů za účelem stanovení tržeb společnosti, jejichž výši vzhledem k nedostatkům v účetních evidencích a z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobce nebylo možno stanovit přesně.

Tržby proto byly nejprve stanoveny z těch obchodních transakcí, které byly, byť částečnou formou, zachyceny v účetnictví. Zde správce daně vycházel z nákladového účtu 504, jelikož předpokládal, že ty položky, které jsou evidovány jako nákupy zboží (tedy ve formě nákladů) byly v daném období i prodány. Přitom však správnost nákladového účtu nebyla společností prokázána, neboť některé doklady předložené svědky v účetnictví společnosti nebyly nalezeny a o výdeji daného zboží nebyl dohledán k danému dni prodeje záznam ve skladové evidenci. Tedy nebylo prokázáno, jaké náklady byly vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží a že nákladový účet 504 obsahoval všechny náklady realizované v daném účetním období. Proto i údaje z tohoto účtu mohly být pouze pomůckou.

Dále správce daně zahrnul do základu daně tu část tržeb, které společnost neuvedla v účetnictví společnosti, aby došlo ke zdanění výnosů veškerých obchodních aktivit. Jednalo se o tržby z obchodních případů, které se uskutečnily pomocí plateb zákazníků na dobírku prostřednictvím České pošty, s. p. V rámci této části tržeb se jednalo jednak o skupinu případů, v nichž žalobce částku inkasovanou od České pošty, s.p. sice zahrnul do účetnictví společnosti, avšak v nižší částce, než činila částka na dobírkové poukázce a další část představovaly tržby z obchodních případů vůbec v účetnictví společnosti nezahrnutých do výnosů.

Z té části tržeb, u nichž byl shledán rozdíl mezi cenou na dobírkové poukázce a částkou zaznamenanou za prodej uvedeného zboží v účetnictví, stanovil správce daně kladný rozdíl uvedených položek a od něj odečetl částku daně z přidané hodnoty, jejímž byl žalobce plátcem. Právě tomuto kroku bylo vytýkáno nesprávné započtení tržeb, které byly za stejné zboží do výnosů použity dvakrát, jednou při navýšení nákladů o marži 21,9 % a po druhé právě při zahrnutí rozdílu částek inkasovaných od České pošty, s.p. a

částek evidovaných v účetnictví. Podle stěžovatele však k tvrzenému pochybení v podobě dvojího započtení tržeb za totéž zboží dojít nemohlo, jelikož vzhledem k vypovídací schopnosti účetnictví nelze učinit jednoznačný závěr, že zboží prodané právě v předmětném zdaňovacím období bylo zahrnuto do nákladů společnosti v tom samém účetním období na účtu 504, vzhledem k důvodným pochybnostem o řádném vedení skladové evidence společnosti. Stav účtu 504 - prodané zboží tedy mohl být jen pomůckou, nikoliv důkazem o skutečném stavu věci, tedy obrazem skutečné výše nákladů vztahujících se k určitému konkrétnímu druhu zboží. Nebylo proto možno dovozovat dvojí započtení tržeb v rámci konstrukce pomůcek.

Konečně třetí část tržeb byla stanovena jako výnos veškerých částek, které žalobce inkasoval od České pošty, s.p. prostřednictvím dobírkových poukázek, které vůbec nebyly v účetnictví společnosti zachyceny. I tato částka byla ponížena o alikvotní část daně z přidané hodnoty. Celková výše tržeb poté byla stanovena součtem dílčích částek v naznačených třech krocích. Tak došlo podle stěžovatele ke stanovení výše tržeb sice odhadem (podle pomůcek), avšak bylo dosaženo maximálního přiblížení se realitě, tedy spolehlivě.

Pokud jde o zohlednění vynaložených nákladů, stěžovatel uvádí, že je stanovil alikvotně v rozsahu připadajícím na dílčí částky tržeb ve všech naznačených krocích, tedy i ve vazbě na stanovení výše tržeb v kroku dvě a tři (rozdíly tržeb z dobírkových poukázek a tržby z neevidovaných dobírkových poukázek). Poukazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí na stranách 13 a 14. Tržby ve výši stanovené v krocích dvě a tři byly sečteny a následně poníženy o marži 21,9 %, tedy o marži srovnatelných subjektů, která byla použita i při stanovení tržeb v kroku jedna. Tak byla stanovena alikvotní výše nákladů připadajících na tržby v krocích dvě a tři.

Z popsaných důvodů stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu o chybném postupu při stanovení výše tržeb a o nejasnostech, zda došlo k jejímu odstranění v následném kroku při zohlednění nákladů, jak v napadeném rozsudku stěžovateli vytýkal. Z napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru je podle stěžovatele zjevné, že jednak nedošlo k pochybení při stanovení výše tržeb odhadem a jednak k těmto tržbám byly přiznány adekvátní náklady.

Stěžovatel tedy má za to, že daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě, při konstrukci pomůcek byla respektována ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Ve snaze zahrnout do konstrukce pomůcek veškeré částky tržeb společnosti, včetně těch, které byly neoprávněně kráceny, byly adekvátním způsobem zohledněny i náklady potřebné k dosažení, zajištění a udržení příjmů tak, aby byl dodržen základní princip stanovení základu daně i výsledné daňové povinnosti.

Závěrem stěžovatel doplňuje, že uvedený postup při stanovení tržeb a zohlednění nákladů byl obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí, námitka dvojího započtení tržeb však nebyla v napadeném rozhodnutí výslovně posuzována, jelikož ji žalobce v odvolacím řízení neuplatňoval. Má za to, že krajský soud se při přezkumu napadeného rozhodnutí zaměřil pouze na konstrukci pomůcek a stanovení tržeb dle nich (jak byly vyloženy na stranách 12 - 13 napadeného rozhodnutí), avšak konstrukci nákladů dle

pokračování

pomůcek v napadeném rozsudku pominul. Stěžovatel zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí obsahuje ohledně konstrukce pomůcek a posouzení spolehlivosti daně značnou část odůvodnění na stranách 12 - 18, ale i v dalších částech, obsahujících závěry týkající se nevěrohodnosti účetnictví a nutnosti použít pomůcky. Proto rekapituluje, které pomůcky byly při stanovení daně použity, a poukazuje na skutečnost, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, jaké náklady byly společností vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží.

Uzavírá tedy, že jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i v odůvodnění dodatečného platebního výměru i napadeného rozhodnutí byla konkrétně uvedena a zhodnocena kontrolní zjištění, včetně uvedení pomůcek, jejichž kombinací došlo ke stanovení základu daně. Ze všech vyložených důvodů tedy navrhuje, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že správce daně při použití pomůcky stanovení marže podle srovnatelných subjektů navýšil tržby žalobce o takto zjištěnou marži 21,9 %. Tím došlo k paušálnímu navýšení všech tržeb bez ohledu na reálnou skutečnost i bez ohledu na to, že u žalobce správce daně zjistil jinou výši marže, a to v rozsahu 17,82 %, což vůbec nezohlednil. Již při tomto stanovení daně došlo k započtení tržeb dvakrát, jelikož vykázané tržby s marží žalobce v rozsahu cca 17 %, navýšil o marži zjištěnou u srovnatelného subjektu, tedy výsledná, správcem daně použitá, marže činila nikoliv 21,9 % (jako u srovnatelného subjektu), nýbrž cca 39 %. Přitom správce daně měl správně tržby navýšit pouze o rozdíl marží zjištěných u srovnatelného subjektu a zjištěných u žalobce. Z uvedeného důvodu je třeba na rozhodnutí správce daně pohlížet jako na nepřezkoumatelné, jelikož uvádí marži cca 22 %, avšak pracuje se skutečnou marží cca 39 %. Další pomůckou byly skutečné účetní doklady společnosti a zjištění od České pošty, s.p. Za použití této pomůcky k tržbám komplexně zvýšeným podle hospodářských výsledků srovnatelných subjektů připočetl správce daně další tržby, aniž zohlednil, že tržby v účetnictví zachycené již byly navýšeny o marži za použití pomůcky marže srovnatelného subjektu. Tedy zboží sice bylo prodáno jednou, do tržeb však bylo zahrnuto dvakrát a tyto příjmy byly dvakrát zdaněny. Poprvé byly „chybějící“ tržby zvýšeny postupem podle pomůcky spočívající v použití marže srovnatelného subjektu a podruhé podle zprávy České pošty, s.p. Proto považuje napadený rozsudek krajského soudu v této části za správný.

Dále žalobce doplňuje, že u pomůcky spočívající v použití přiznaných tržeb a ze zjištění sdělených Českou poštou, s.p. (kterou nazval pomůckou č. 2) správce daně ani žalovaný také nezohlednili, co bylo žalobcem i společností namítáno, že součástí dodávek zákazníkům bylo i zboží pro jejich soukromou potřebu mimo sortiment zboží prodávaného společností, které zakoupil žalobce z vlastních peněz a dodal spolu s objednaným zbožím. Při stanovení tržeb však žalovaný nezohlednil ty náklady, které měl žalobce s pořízením uvedeného zboží, ani poštovné a balné, které dosahovalo vysokých částek. Správce daně také nezohlednil, že zboží tvořící součást jedné zásilky, jejíž vyplacení zjišťoval z dobírky od České pošty, s.p., bylo zákazníkem objednávalo postupně a společností také postupně a v delším časovém horizontu zajišťováno, zejména kvůli úsporám na poštovním a snížení počtu zasílaných zásilek. Proto zboží, které žalobce zajistil v jiném časovém okamžiku, není uvedeno na tom paragonu, který správce daně zkoumal, ale na paragonu jiném, který si však správce daně nedokázal dát do časové

souvislosti s prodejem tohoto zboží. Na uvedenou skutečnost žalobce upozorňoval od počátku daňového řízení. Jelikož správce daně u vybraných případů v řádu desítek kusů z celkového počtu několika tisíc kusů paragonů zjistil rozdíly, prohlásil celé účetnictví za neprůkazné a začal daň stanovovat podle pomůcek. Správce daně si podle stěžovatele sice mohl vybrat, kterou ze dvou žalobcem uvedených pomůcek použije, jelikož obě vedou ke stejnému cíli, avšak nemohl použitím další pomůcky zvyšovat daňovou zátěž žalobce jako daňového subjektu. Podle žalobce je také otázkou, zda pomůcka č. 2 v sobě nenese rysy zastřeného dokazování, které je v případě doměření daně podle pomůcek nepřípustné. Má za to, že pomůcka č. 2 je fakticky provedením dokazování směřujícím ke stanovení skutečné výše daně, když správce daně zjistil skutečné příjmy. V takovém případě nebyl důvod ke zvyšování nákladů postupem podle marže dle srovnatelného subjektu. Podle žalobce měl být zvolen postup odpovídající co možná nejvíce realitě. Žalobce proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a zjistil, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj osoba s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.), které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku postupu při stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 podle pomůcek, když dovodil, že daň nebyla zjištěna spolehlivě z důvodu dvojího započtení tržeb.

Daňové řízení obecně spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (řádném či dodatečném) a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt tuto důkazní povinnost splní, prokáže-li svá tvrzení účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Proto je nezbytné, aby především daňová evidence byla vedena tak, aby z ní bylo možno zjistit základ daně z příjmů, tedy aby obsahovala údaje o příjmech a výdajích a o závazcích a majetku (§ 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších

pokračování

předpisů), tedy aby poskytovala věrný, ucelený a průkazný obraz o celkovém hospodaření daňového subjektu.

V nyní posuzované věci správce daně vyšel v rámci daňové kontroly, kterou u společnosti prováděl, z těchto naznačených východisek a dospěl k závěru, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 nelze u společnosti a v důsledku toho ani u žalobce, který je jedním ze dvou jeho společníků, stanovit dokazováním. K tomuto závěru dospěl s ohledem na závažné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti předložených evidencí, především vzhledem k pochybám o skutečné výši tržeb. Proto přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.

Krajský soud uvedený postup správce daně shledal správným a opodstatněným. Dovedl však, že daň, která v nyní posuzované věci byla podle pomůcek stanovena, nebyla stanovena spolehlivě, jak vyplývá z § 98 odst. 4 daňového řádu. Právě tento požadavek na stanovení daně podle pomůcek tak, aby daň byla stanovena spolehlivě, je v nynější věci jádrem sporu.

Krajský soud totiž ze způsobu, jakým správce daně stanovil tržby společnosti, od nichž se odvíjela i výše tržeb připadajících na žalobce jako jejího společníka, dovedl, že ze strany správce daně došlo k dvojímu započtení tržeb, a to za stejné zboží, byť v rozdílné výši částek tržeb, aniž bylo lze z napadeného rozhodnutí, jímž stěžovatel potvrdil dodatečný platební výměr správce daně, zjistit, zda toto pochybení bylo napraveno při odečtení nákladů.

Uvedený závěr krajského soud však není správný a Nejvyšší správní soud se s ním neztotožňuje.

Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že stěžovatel se otázkou spolehlivého stanovení daně dle pomůcek detailně zabýval na stranách 13 - 18 napadeného rozhodnutí a za tímto účelem posuzoval nejen správnost stanovení tržeb za prodané zboží (především na stranách 13 a 14), ale také způsob a správnost postupu při stanovení nákladů, a to na stranách 14 - 16 napadeného rozhodnutí. Zde poukázal i na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 48/2005 ze dne 6. 12. 2006, podle něhož platí: *„Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí.“* Z uvedeného je zřejmé, že si stěžovatel byl vědom nutnosti přiřadit v rámci stanovení daně odhadem zjištěným výnosům i poměrnou část nákladů nutných k jejich dosažení.

V této souvislosti je třeba stěžovateli přisvědčit, že námitka dvojího započtení tržeb, kterou v napadeném rozsudku posuzoval krajský soud, nebyla předmětem odvolacích námitek žalobce, tedy nebylo ani důvodu, aby tuto otázku stěžovatel v odvolacím řízení výslovně hodnotil.

Postup při stanovení základu daně a v rámci něj stanovení tržeb a nákladů, byl však dostatečně konkrétně vyložen již v dodatečném platebním výměru správce daně, který srozumitelně popsal, jakým způsobem postupoval a jakými úvahami se řídil při stanovení základu daně a také při stanovení konečné výše daně daňového subjektu jako jednoho ze dvou společníků společnosti. Tento postup pak přezkoumal stěžovatel v napadeném rozhodnutí právě v souvislosti s hodnocením, zda daň byla stanovena spolehlivě (viz strany 12 - 18 napadeného rozhodnutí).

K vlastnímu posouzení, zda se správce daně a stěžovatel dopustili vadného postupu, když při vyčíslení tržeb tyto započítali dvakrát, je nezbytné uvést konkrétní skutečnosti, jež se ze správního spisu podávají. Konstrukce pomůcek a postup stanovení daně podle nich byla obsahem úředního záznamu ze dne 14. 8. 2013, č. j. 1199704/13/2809-05402-601412, a ve shodě s ním byly relevantní skutečnosti vyloženy i v odůvodnění dodatečného platebního výměru.

Z dodatečného platebního výměru (strany 4 - 12) a ve shodě s ním i z napadeného rozhodnutí (strany 12-14) tedy vyplývá, že nejprve byly stanoveny tržby společnosti, a to postupně ve třech krocích. Pro přehlednost tyto kroky opakuje i Nejvyšší správní soud.

V první řadě došlo ke stanovení dílčí výše tržeb z nákladů vykázaných společností v účetnictví na účtu 504 - prodané zboží ve výši 11 530 509,66 Kč, které byly násobeny marží zjištěnou u srovnatelných subjektů (21,9 %). Takto byly stanoveny tržby ve výši na 14 055 691 Kč (tzv. první krok).

Další část tržeb byla stanovena z rozdílu mezi tržbami zjištěnými z plateb hrazených odběrateli za zboží prostřednictvím České pošty, s.p., jejichž výši tato sdělila a tržbami vykazovanými v účetnictví společnosti. Uvedený (kladný) rozdíl byl ponížen o daň z přidané hodnoty, jejíž byla společnost plátcem, a takto došlo ke stanovení další části tržeb ve výši 740 790 Kč (tzv. druhý krok).

Nakonec byla další část tržeb stanovena z plateb, které hradili zákazníci společnosti prostřednictvím České pošty, s.p., které však vůbec nebyly v účetnictví společnosti dohledány, tedy nebyly zaúčtované. I v tomto případě došlo k ponížení zjištěné částky o výši daně z přidané hodnoty a třetí část tržeb po těchto úpravách byla vyčíslena ve výši 609 074 Kč (tzv. třetí krok).

Celková výše tržeb tedy byla správcem daně stanovena jako součet dílčích částek zjištěných v jednotlivých krocích.

Správce daně (i stěžovatel v napadeném rozhodnutí) se však dále zabýval i výší nákladů. Tuto skutečnost sice krajský soud v napadeném rozsudku zmínil, avšak blíže se náklady a způsobem stanovení jejich výše, tedy i jejich zohledněním při stanovení základu daně a konečné daňové povinnosti, nezabýval. To však bylo nezbytně nutné pro možnost učinit závěr o tom, zda daň byla stanovena spolehlivě. Příjmy a výdaje jsou totiž spojitě nádoby, které nelze pro účely stanovení daně (byť podle pomůcek) oddělovat a hodnotit izolovaně.

pokračování

Výše nákladů byla správcem daně stanovena v návaznosti na postup, který aplikoval i při stanovení výše tržeb (viz strana 11 dodatečného platebního výměru a strany 13 - 14 napadeného rozhodnutí). I v tomto případě došlo k postupnému stanovení výše nákladů, a to jednak korespondujícím tržbám vyčísleným v prvním kroku a dále odpovídajícím tržbám, jejichž výše byla stanovena ve druhém a třetím kroku.

Zde považuje Nejvyšší správní soud za nejpodstatnější, že správce daně opakovaně vyslovil (část 1. 2 bod 1 i 2 odůvodnění dodatečného platebního výměru), že „*prodané zboží uvedené svědky nenalezl ve skladové evidenci zásob, resp. nenalezl žádný záznam o výdeji předmětného zboží v příslušný den, tj. v den prodeje*“, nebo že „*v souvislosti s platbami uvedenými v tabulce č. 2 (v některých případech i v tabulce č. 1) nebylo v průběhu daňové kontroly ... prokázáno, o jaké zboží se jednalo a tudíž nebylo ani prokázáno, jaké náklady byly společností... vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží* [údaje v tabulkách se týkaly dobírkových plateb realizovaných zákazníky skrze Českou poštu, s.p., které byly posuzovány v prvním a druhém kroku, poznámka zdejšího soudu]. (...) Na základě výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že (...) nebyla prokázána správnost výše nákladů na prodané zboží vykázaná v roce 2008 v částce 11 530 509,66 Kč, a proto stanovuje výši nákladů na prodané zboží za použití pomůcek“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

Tedy správce daně, a ve shodě s ním i stěžovatel, výslovně ve svých rozhodnutích deklarovali, že výši nákladů na dosažení výnosů zachycenou v účetnictví nelze považovat pro shora uvedené pochybnosti za správnou, a proto byla také stanovena (stejně jako tržby) pomocí pomůcek. Tento postup považuje Nejvyšší správní soud za jediný, který umožňuje stanovit daň tak, aby se co nejvíce blížila reálnému stavu za situace, kdy ji není možno dokazováním stanovit přesně. Naopak odlišný přístup by založil disproporce mezi příjmy a výdaji, tedy požadavek na to, aby daň podle pomůcek byla stanovena spolehlivě, by nemohl být dodržen. Krajský soud však při posouzení věci k tomu, že náklady byly stanoveny dle pomůcek, vůbec nepřihlédl, ač byla zcela zásadní.

Nelze si ani nepovšimnout, že správce daně již v dodatečném platebním výměru uvedl to, co následně potvrdil i stěžovatel v napadeném rozhodnutí, totiž že výše nákladů na prodané zboží stanovené podle pomůcek, musí být v relaci s výší tržeb za zboží stanovené dle pomůcek. Takto také následně výši nákladů stanovil.

Náklady vztahující se k tržbám, jejichž výše byla vymezena v prvním kroku, stanovil v rozsahu vykázaném v účetnictví, což koresponduje skutečnosti, že i v prvním kroku při stanovení dílčí části tržeb vzal tuto výši za základ (částka 11 530 509,66 Kč). Správce daně i stěžovatel tak respektovali korelaci výnosů a nákladů v tomto dílčím kroku.

Další část nákladů stanovil správce daně ve vztahu k tržbám, které byly vyčísleny ve druhém a třetím kroku. Zde znovu poukázal na nemožnost zjistit přesnou výši nákladů na prodané zboží, které se vztahují k jednotlivým platbám za něj od zákazníků prostřednictvím České pošty, s.p. (viz strana 12 odůvodnění dodatečného platebního výměru). Přistoupil tedy k tomu, že náklady na jejich pořízení vypočetl z výše tržeb stanovených podle pomůcek ve druhém a třetím dílčím kroku tak, že součet těchto tržeb

(1 349 864 Kč) ponížil o marži, kterou jako pomůcku použil i v případě stanovení tržeb v prvním kroku (marže srovnatelného subjektu ve výši 21,9 %). Náklady odpovídající tržbám stanoveným v druhém a třetím kroku tedy činily částku 1 107 353,50 Kč. Správce daně opět poukázal na nutnost zachovat relaci mezi tržbami a náklady na jejich dosažení a tento postup byl aprobován i stěžovatelem v napadeném rozhodnutí na stranách 13 - 14.

Jak již výše uvedeno, Nejvyšší správní soud považuje tento postup správních orgánů obou stupňů za správný, korespondující logickým úvahám a respektující zásady, které jsou vyžadovány i dosavadní judikaturou zdejšího soudu, na niž také v napadeném rozhodnutí stěžovatel v této souvislosti poukazuje (např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že krajský soud pochybil, když dovodil, že při stanovení daně dle pomůcek došlo ze strany stěžovatele (a správce daně) při určení výše tržeb k jejich započtení dvakrát (v prvním a v druhém kroku), pročť nebyla daň stanovena spolehlivě. Uvedený závěr by byl správný za předpokladu, že by správce daně shledal výši nákladů na dosažení výnosů, kterou společnost evidovala v účetnictví na účtu 504, za správnou. Tak tomu však nebylo, což správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích uvedli, a to včetně konkrétních skutečností, z nichž to dovozují (některé prodané zboží nebylo nalezeno v evidenci skladových zásob společnosti nebo zde nebyl záznam o výdeji předmětného zboží v určitý den, společnost nebyla schopna dohledat a spárovat jednotlivé prodeje v účetnictví s konkrétními zákazníky). V takovém případě nebylo možno jednotlivě identifikovat, jaké náklady vynaložila společnost na jednotlivé konkrétní zboží, které prodala svým zákazníkům a k těmto nákladům vztáhnout konkrétní tržby (výnosy). Proto nebylo možno ani učinit závěr, že tržby byly započteny za stejné zboží dvakrát. Nebylo-li možno konkrétní zboží (z hlediska nákladů na jeho pořízení) podle záznamů v evidencích společnosti dohledat, pak nebylo možno ani určit, jaká konkrétní tržba z jeho prodeje byla dosažena a že byla při stanovení základu daně opakovaně započtena.

K tomu, aby výsledná daň byla, byť podle pomůcek, stanovena odhadem co nejbližší reálnému stavu, když přesně nebylo možno pro neunesení důkazního břemene ze strany společnosti i daňového subjektu daň stanovit dokazováním, použil správce daně stejnou pomůcku (výši marže srovnatelného subjektu v rozsahu 21,9 %) jak na straně tržeb, tak i na straně výdajů. Tím bylo dosaženo i proporcionality těchto dvou vzájemně souvisejících částí evidencí, jež jsou (mimo jiné) určující pro stanovení konečné výše daně. Ze strany stěžovatele tedy nedošlo k vadám při výpočtu výše daně spočívajícím ve dvojnásobném započtení tržeb.

Krajský soud tedy neposoudil uvedenou otázku správně, když pominul, že náklady na dosažení příjmů byly stanoveny také dle pomůcek, a to pomůcek shodných jako v případě tržeb. To bylo pro posouzení věci zcela zásadní, neboť nebylo možno vytknout vady postupu při stanovení výše tržeb, aniž současně nebyl hodnocen i postup při stanovení výše nákladů, který, ač byl jasně vyložen v odůvodnění dodatečného platebního výměru i napadeného rozhodnutí stěžovatele, krajský soud nezohlednil, resp. jak plyne z napadeného rozsudku, pro posouzení věci významné skutečnosti z uvedených závěrů správních orgánů obou stupňů neseznal.

pokračování

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná v důsledku nesprávného posouzení postupu stěžovatele při stanovení daně dle pomůcek v části týkající se výše tržeb ze stany krajského soudu. Proto byl napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 část věty první před středníkem s. ř. s. zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o i náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 29. října 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu