



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Lenky Matyášové ve věci žalobce: **P. G.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 1. 2015, č. j. 52 Af 16/2014 - 63,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 12. 1. 2015, č. j. 52 Af 16/2014 - 63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Žalobce podal u Finančního úřadu v Chrudimi (dále též „finanční úřad“) přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2010, v němž uvedl, že ve zdaňovacím období dosáhl příjmů ve výši 11 258 843 Kč. K těmto příjmům uplatnil výdaje ve výši 11 090 448 Kč. Žalobce tak vykázal dílčí základ daně ve výši 168 395 Kč a daň ve výši 405 Kč.

Finanční úřad provedl u žalobce daňovou kontrolu. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 14. 12. 2012, č. j. 32146/12/233931602156, plyne, že žalobce uplatnil výdaje za zdaňovací období roku 2010 za nákup autošamponu, mazacího oleje a pohonných hmot (motorové nafty), a to na základě přijatých daňových dokladů, na kterých byla jako dodavatel zboží uvedena společnost Big Future s. r. o. Jediný jednatel společnosti Big Future s. r. o., Ing. Anton Anisimov, vypověděl, že se společnost zabývá elektroinstalacemi, v roce 2010 neobchodovala s pohonnými hmotami, mazacími oleji či s

jinými podobnými produkty. Dále uvedl, že žalobce nezná, doklady předložené žalobcem nevystavil a zboží na nich uvedené žalobci nedodal a ani žádné plnění od žalobce nepřijal. Big Future s. r. o. používá jiný typ faktur. Porovnáním otisků razítka na žalobcem předložených dokladech finanční úřad zjistil, že neodpovídají těm, které výše zmíněná společnost užívá. Obdobný závěr učinil finanční úřad ohledně podpisů na dokladech. Vozidla, jejichž registrační značky byly uvedeny na dodacích listech, které tvořily přílohy faktur o dodání předmětného zboží, nemohla být použita k přepravě daného množství pohonných hmot a autošamponu v řádu desetitisíců litrů a více než tisíce litrů mazacího oleje, neboť se jedná o osobní vozidla. Sám žalobce nebyl schopen žádným jiným způsobem než předloženými daňovými doklady prokázat, že se jednotlivé obchody uskutečnily tak, jak tvrdil. Uvedl, že při shánění stavebních zakázek dostal tip na člověka, který vozí pohonné hmoty a domluvil mu schůzku s někým, kdo se vydával za jednatele společnosti Big Future s. r. o. a nabídl mu spolupráci. Následně mu na smluvená místa přijely cisterny s motorovou naftou a mazacími oleji. Daňová kontrola byla proto uzavřena s tím, že žalobce neprokázal, že výdaje na základě faktur vystavených společností Big Future s. r. o., v celkové výši 3 327 470 Kč (tedy ve výši 30 % všech žalobcem uplatněných výdajů) jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Na základě zprávy o daňové kontrole vydal finanční úřad dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ze dne 17. 12. 2012, č. j. 219017/12/233911604082, jímž žalobci doměřil daň ve výši 499 125 Kč a současně mu stanovil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 99 825 Kč.

Žalobce napadl dodatečný platební výměr odvoláním, v němž zdůraznil, že náklady na nakoupení motorové nafty, mazacích olejů a autošamponu skutečně hradil ze svých finančních prostředků, jinak by je následně nemohl prodat společnosti AQUATRUCK – Karel Nedorost s. r. o. Navrhoval tedy výslech Karla Nedorosta jako svědka. Jeho výslech byl proveden dne 20. 8. 2013 a svědek potvrdil, že motorovou naftu i autošampon od žalobce odebíral, dodání mazacího oleje si nepamatoval. Žalobce zareagoval doplněním odvolání, v němž uvedl, že tvrzení svědka Karla Nedorosta jsou účelová, neboť svědek musel vědět, že žalobce ve skutečnosti dodavatelem pohonných hmot nikdy nebyl, žádné pohonné hmoty neobjednával ani nedodával, neinkasoval ani žádné peníze, pouze doručoval listiny, jejichž obsah a původ mu nebyl znám. Paradoxně neobdržel ani odměnu za doručení předmětných listin. Vzhledem k vydírání ze strany Karla Nedorosta byl žalobce nucen ponechat v účetnictví doklady, na nichž je uveden jako odběratel a dodavatel pohonných hmot. Další skutečnosti měly být podle žalobce zjištěny v probíhajícím trestním řízení. Navrhl provedení výslechů celé řady dalších osob.

Žalovaný (dále „stěžovatel“) rozhodnutím ze dne 6. 3. 2014, č. j. 4817/14/5000-14104-703916, stanovil novou náhradní lhůtu splatnosti doměřené daně včetně penále a změnil číslo účtu poskytovatele platebních služeb, v ostatním ponechal výrok napadeného rozhodnutí beze změny. Vyšel z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a konstatoval, že žalobce v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení neprokázal, že výdaje na daňových dokladech od společnosti Big Future s. r. o. byly výdaji vynaloženými v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů v průběhu zdaňovacího období. Za prokázaný skutkový stav vzal, že společnost Big Future s. r. o. s pohonnými hmotami ani mazacími oleji neobchodovala. Tudíž by nebylo ani účelné provádět výslechy osob spolupracujících s touto společností, jak žalobce navrhoval v doplnění odvolání, neboť tyto

pokračování

osoby nevstupovaly do obchodních vztahů mezi žalobcem a touto společností. Zjištění získaná z provedených výsledků svědků žalobce nijak nevyvrátil a neunesl důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení, že zboží od společnosti Big Future s. r. o. pořídil a uhradil.

Žalobce napadl uvedené stěžovatelovo rozhodnutí u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). V ní tvrdil, že osobně nikdy pohonné hmoty u společnosti Big Future s. r. o. neobjednával a nedodával je společnosti AQUATRUCK – Karel Nedorost s. r. o. ani Karlu Nedorostovi jako fyzické osobě a neinkasoval za to od nikoho žádné peníze, pouze zařadil předmětné daňové doklady do svého účetnictví, a to ve stavu krajní nouze, neboť byl vydírán. Žalobce byl obětí podvodu, což ovšem vzhledem ke stále probíhajícímu trestnímu řízení nemohl prokázat. Brojil proti tomu, že stěžovatel na jedné straně vyňal z jeho účetnictví daňové doklady na vstupu, na straně druhé v něm však nechal daňové doklady na výstupu, prokazující dodání zboží společnosti AQUATRUCK – Karel Nedorost s. r. o. Takový postup odporuje logice, neboť buď dané zboží existovalo, nebo nikoliv. Stěžovatel hodnotil jen důkazy, které sám provedl, naopak žalobcovy návrhy na doplnění dokazování byly alibisticky odmítnuty. Žalobce proto navrhl provedení důkazu doplněním své výpovědi, výsledkem a vzájemnou konfrontací dalších osob, označených jen jmény a příjmeními, někdy jen křestním jménem, protokolem z Finančního úřadu v Českém Brodě a obsahem trestního spisu vedeného Policií ČR - Krajské ředitelství policie Pardubického kraje a znaleckým posudkem z oboru grafologie za účelem prokázání, že písmo na daňových dokladech založených v jeho účetnictví není jeho vlastnoručním písmem.

Krajský soud rozsudkem ze dne 12. 1. 2015, č. j. 52 Af 16/2014 - 63, žalobě vyhověl a stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 6. 3. 2014 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud nejprve zdůraznil, že se žalobce v průběhu daňového řízení a řízení před správním soudem zcela znevěrohodnil tím, že neustále měnil skutkové verze projednávané věci ohledně otázky, zda předmětné zboží odebíral a prodával, nebo nikoli. Není proto divu, že stěžovatel uvěřil výpovědi svědka Karla Nedorosta, která navíc korespondovala s původní skutkovou verzí žalobce a s žalobcem předloženými daňovými doklady. Přisvědčil stěžovateli, že se žalobci nepodařilo prokázat, že by nakoupil motorovou naftu, mazací olej a autošampon od společnosti Big Future s. r. o., přičemž uplatnil-li žalobce určitý daňový výdaj, nesl odpovědnost za obsah daňového dokladu zahrnutého do svého účetnictví, z něhož výše výdaje plyne. Na druhou stranu, finanční úřad ani stěžovatel nezpochybnili samotnou existenci uvedeného zboží a jeho následný prodej společnosti AQUATRUCK - Karel Nedorost s.r.o., včetně výše takto vytvořeného zisku. Stěžovatel tak podstatnou část, konkrétně 30 %, výdajů žalobce v příslušném zdaňovacím období neuznal, ačkoli se jednalo o výdaje, které musely být pro dosažení příjmu zcela logicky vynaloženy. Jelikož jiný způsob než úplatné nabytí uvedeného zboží, např. jeho odcizení, nemělo oporu v obsahu správního spisu a skutečnost, že zboží bylo nabyto nelegálně, stěžovatel neprokázal ani netvrdil, bylo třeba, aby stěžovatel, měl-li za prokázané příjmy, které měly žalobci plynout z prodeje tohoto zboží, zohlednil i možné výdaje. Pokud nebylo možno výši těchto nikoli nepodstatných výdajů objasnit dokazováním, mělo být užito pomůcek podle § 98 daňového řádu. Za nedůvodné naopak označil ostatní žalobcovy námitky, zejména vůči neprovedení výsledků svědků, které žalobce označil jen velmi obecně a jejichž výsledek by byl nadbytečný, neboť vůbec neměli s žalobcem obchodovat.

Ani krajský soud pak nemohl provést důkaz neveřejným trestním spisem, ostatně žalobce ani přesně neuvedl, co mělo být z trestního spisu, stejně jako z protokolu Finančního úřadu v Českém Brodě, konkrétně zjištěno.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, odkazující na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v tom, že krajský soud nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž teprve v případě zpochybnění „podstatné části“ účetnictví daňového subjektu ztrácí účetnictví svoji vypovídací schopnost. Za „podstatnou část“ účetnictví přitom Nejvyšší správní soud zpravidla považuje 90 % a více neprůkazného či nevěrohodného účetnictví. Teprve při takto velké části zpochybněných a neuznaných nákladů je podle dosavadní judikatury namíste přikročit k náhradnímu stanovení daně. V nyní posuzovaném případě však stěžovatel neuznal žalobci pouze necelých 30 % uplatňovaných výdajů. Ani z judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu uváděné krajským soudem nelze dovodit, že stěžovatel pochybil, když žalobci nestanovil daň pomocí pomůcek. Žalobci bylo v daňovém řízení umožněno navrhnout další důkazní prostředky a správce daně je prováděl. Stěžovatel se tedy domnívá, že žalobci byl v daňovém řízení dán dostatečný prostor k prokázání jím tvrzených skutečností ohledně výdajů neuznaných finančním úřadem. Ostatně ani krajský soud ve svém rozsudku neshledal porušení žalobcových práv v průběhu dokazování, naopak se ztotožnil se stěžovatelovými závěry o neunesení důkazního břemene ze strany žalobce. Nelze ani tvrdit, že by žalobci neuznal žádné výdaje; neuznal mu pouze náklady v celkové výši nepřesahující 30 % všech uplatňovaných nákladů. Stěžovatel proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti trvá na tom, že osobně nikdy pohonné hmoty u společnosti Big Future s. r. o. neobjednával a nedodal je společnosti AQUATRUCK – Karel Nedorost s.r.o. ani panu Karlu Nedorostovi jako fyzické osobě a neinkasoval za to od nikoho žádné peníze. I v ostatních ohledech argumentuje obdobně jako v žalobě. Doklady, které prokazují tyto obchodní transakce, zařadil do svého účetnictví v krajní nouzi z důvodu vydírání ze strany Karla Nedorosta. Kvůli téže obavě se také nezúčastnil výslechu tohoto stěžejního svědka v daňovém řízení, a to i za cenu znevěrohodnění svých vlastních tvrzení. Žalobcovy obavy nadále trvají, nicméně vzhledem k tomu, že je proti němu již vedeno trestní řízení, rozhodl se o uvedených skutečnostech hovořit. Výsledek trestního řízení přitom může rozhodování soudů v jeho daňové věci značně ovlivnit. Přiznává, že některé navrhované svědky nedokázal přesně identifikovat jinak než jmény, pod kterými s ním jednali, ovšem přesnější identifikace se u některých z nich nepodařila ani Policii ČR.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

pokračování

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas, a to osobou oprávněnou. 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.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Jedinou spornou právní otázkou v daném případě je, zda byl správným postup správce daně, respektive stěžovatele, tedy neuznání části žalobcem deklarovaných dokladů a z toho plynoucí neuznání části jím uplatněných výdajů jako výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů; nebo zda bylo v dané situaci na místě přikročit k vyměření daně podle pomůcek, jak pokládal za nezbytné krajský soud.

Podmínky stanovení daně podle pomůcek a způsob jejich použití jsou vymezeny v § 98 odst. 1 až 3 daňového řádu:

„(1) Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

(2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

(3) Pomůckami jsou zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
- b) podaná vysvětlení,*
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.“*

Stěžovatel se v kasační stížnosti snaží systematizovat judikaturu Nejvyššího správního soudu v otázce, jak velká procentuálně určená část účetnictví daňového subjektu musí být zpochybněna, aby šlo o „podstatnou část účetnictví“ a bylo namístě přikročit k vyměření daně podle pomůcek. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ovšem již odmítl, že by bylo možno tuto část stanovit jasně procentem, když v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, konstatoval, že jednotlivá dřívější rozhodnutí stanovující různě tuto procentuální míru „*nejsou ve vzájemném rozporu a vycházejí každé ze zcela jiných skutkových zjištění. Kdy je vyloučeno stanovení daně dokazováním a je třeba postupovat podle pomůcek, musí vždy reflektovat konkrétní skutečnosti*“.

Zejména zde pak rozšířený senát konstatoval, že „pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“

Posuzovaný právní problém se tedy vzpírá zobecnění, které by se dalo vyjádřit v procentech. Lze nicméně najít rozhodnutí podobající se nyní posuzované věci skutkovými okolnostmi či konkrétní proporcí znevěrohodněných dokladů, která předcházejí výše citovanému usnesení rozšířeného senátu, jenž mezi nimi neshledal rozpor. V rozsudku ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 - 116, na který poukázal stěžovatel, nešlo, podobně jako v nyní posuzovaném případě, o zpochybnění účetnictví jako celku, ale toliko o zpochybnění průkaznosti části dokladů představujících zhruba 30 % výdajů uplatňovaných daňovým subjektem a zdejší soud v takové situaci shledal, že taková část zpochybněných výdajů zanesených v účetnictví daňového subjektu ještě nepředstavovala důvod k přikročení ke stanovení daně podle pomůcek: *„Stěžovateli lze nepochybně přisvědčit v tom, že daňové orgány, potažmo krajský soud, nikterak nezpochybnil, že stěžovatel v posuzovaných zdaňovacích obdobích skutečně určitým zbožím disponoval, přičemž toto zboží následně odprodal a tyto prodeje řádně zaúčtoval. Současně však nelze přehlédnout, že původ tohoto zboží a konkrétní náklady spojené s jeho pořízením, tak jak byly stěžovatelem deklarovány v jeho účetnictví, byly v daňovém řízení zcela nesporným způsobem vyvráceny (otázka původu zboží) či zpochybněny (otázka výdajů na jeho pořízení). Stěžovatel tedy svým účetnictvím (tzn. standardním způsobem) prokázal toliko příjmy spojené s prodejem zmiňovaného zboží, nikoli však výdaje na jeho pořízení. Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že za situace, kdy nebyl schopen výdajovou stránku rozporovaných obchodních případů doložit svým účetnictvím, muselo mu být umožněno doložit jím tvrzené skutečnosti jiným způsobem, tedy cestou důkazního řízení. Nutnost takového postupu však daňové orgány i krajský soud nikterak nezpochybnil. (...) Za popsání stavu stěžovatel zcela logicky navozuje otázku možnosti stanovení své daňové povinnosti náhradním způsobem, konkrétně použitím daňových pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). I touto možností se krajský soud v odůvodnění svého rozsudku zabýval a zcela po právu ji odmítl. Nejvyšší správní soud souhlasí s jeho názorem, že účetnictví stěžovatele vztahující se k posuzovaným zdaňovacím obdobím netrpí natolik závažnými deficity, aby je nebylo možno použít pro potřeby dokazování. Ve smyslu konstantní judikatury (například rozsudky zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, a ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dostupné z www.nssoud.cz) lze na daňové pomůcky přejít pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možno označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. O takový případ se v posuzované věci nejedná, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl k dispozici účetní knihy stěžovatele, u nichž byla průkaznost vyvrácena toliko na výdajové stránce, a to v rozsahu, který v žádném zdaňovacím období nepřekročil 30 % účtovaných výdajů. (...) Je tedy zřejmé, že účetnictví stěžovatele jako celek nelze pro potřeby dokazování odmítnout, a nebyly proto splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.“*

pokračování

Situace v nyní posuzovaném případě je zcela obdobná. Daňovou kontrolou nebylo zpochybněno žalobcovo účetnictví jako celek. Za nevěrohodné byly označeny pouze doklady, které měly prokazovat vynaložení části jeho výdajů, konkrétně nabytí zboží od společnosti Big Future s. r. o., za celkovou cenu 3 327 470 Kč. Nevěrohodnost těchto faktur byla v daňovém řízení přesvědčivě prokázána svědeckou výpovědí svědka Ing. Antona Anisimova a dalšími důkazy (podpis, jiný typ faktur, razítko) a žalobce již v doplnění svého odvolání přiznal, že skutečně od této společnosti nenabyl zboží, které podle uvedených dokladů nabýt měl, tato skutečnost již tedy není spornou.

Na druhou stranu se však v daňovém řízení neprokázalo, že by bylo neprůkazné žalobcovo účetnictví jako celek či že byly neprůkazné také doklady, které svědčily o dalším prodeji téhož zboží, tedy autošamponu, mazacího oleje a pohonných hmot, společnosti AQUATRUCK - Karel Nedorost s.r.o. Uvedené prodeje a z nich plynoucí příjmy jsou zdokumentovány jak doklady v žalobcově účetnictví, tak výpovědí svědka Karla Nedorosta a žalobce jejich pravost poprvé zpochybnil až v doplnění odvolání, aniž by jejich nepravost prokázal. Za této situace nelze finančnímu úřadu vytýkat, že tyto doklady o žalobcových příjmech neodmítl akceptovat během daňové kontroly, ani stěžovateli, že je nezpochybnil během odvolacího řízení.

Vzniká jistě určitá disproporce mezi na straně jedné zbožím, jehož prodej mají finanční úřad a stěžovatel za prokázaný, byť neznají způsob jeho nabytí; a na straně druhé s tím souvisejícími výdaji, s nimiž finanční úřad a stěžovatel vůbec nepočítají. Jinak řečeno, vzniká otázka, odkud se vzal autošampon, mazací olej a pohonné hmoty, které žalobce prodal společnosti AQUATRUCK - Karel Nedorost s.r.o., respektive, zda je reálně prodal, nebo pouze zaúčtoval, jak nyní tvrdí. Odpověď na tuto otázku nevyplývala ani z daňové kontroly, ani z řízení před krajským soudem a ani Nejvyšší správní soud odpověď na tuto otázku nezná a nemá ji jak zjistit. Pro posouzení právní otázky nastolené kasační stížností, tedy otázky, jak měl na tento vnitřní rozpor zareagovat stěžovatel, ostatně není tato otázka rozhodující.

Její praktickou nezodpověditelnost navíc vyvolal toliko postup samotného žalobce, který nejprve systematicky trval na správnosti dokladů na vstupu i na výstupu, aby pak na samém konci odvolacího řízení zpochybnil pravost dokladů jak na vstupu, tak na výstupu. Za této situace lze přičíst k tíži jedině samotnému žalobci, že stav zjištěný daňovou kontrolou a potvrzený v odvolacím řízení zohledňuje jeho příjmy plynoucí z prodeje daného zboží doloženého doklady, které on sám zahrnul do svého účetnictví a jejichž pravost nebyla v průběhu daňové kontroly zpochybněna, zatímco jeho výdaje by byly prokázány jedině doklady, jejichž pravost byla naopak dokazováním zcela vyvrácena, jak plyne z výše provedené rekapitulace daňového řízení. Tuto disproporci tak lze přičíst k tíži pouze jemu samotnému a dodatečné zdanění předmětných příjmů, jimž neodpovídaly prokazatelné výdaje, je toho pouze nutným důsledkem. Naopak žalobcovy motivace k zahrnutí falešných dokladů do účetnictví, tedy jím uváděná „krajní nouze“, nejsou z hlediska daňového řízení rozhodující. Údajné vydírání ze strany Karla Nedorosta žalobce nijak neprokázal a v nynějším řízení zůstává pouze jeho tvrzením.

Podle krajského soudu měl stěžovatel, respektive finanční úřad, zareagovat na uvedenou disproporci tím, že by přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Z výše

citované judikatury, ba dokonce i z citace samotného § 98 odst. 1 daňového řádu, je ovšem patrné, že tento názor není správný. Stanovení daně podle pomůcek není nástrojem k odstraňování tvrdosti či reakcí na pocíťovanou nespravedlnost stanovení daně, tedy jako v nyní posuzovaném případě na to, že je zdaňován i příjem, u něhož se nepodařilo prokázat existenci a výši jemu odpovídajícího výdaje vynaloženého na získání předmětného zboží; nýbrž výhradně reakcí na to, že „nelze daň stanovit na základě dokazování“, jak tomu bude například právě tehdy, kdy je zpochybněna „podstatná část účetnictví“, nikoli kdy se daňovému subjektu toliko nepodařilo prokázat část daňově uznatelných výdajů, byť by i šlo o část významnou. Z výše provedeného srovnání s rozsudkem č. j. 2 Afs 32/2008 - 116 je však zjevné, že v nyní posuzovaném případě nastalé zpochybnění části dokladů, jež měly prokazovat 30 % žalobcových daňově uznatelných výdajů, nelze označit za zpochybnění „podstatné části účetnictví“. Zpochybnění takové části dokladů prokazujících výdaje, představující fakticky jen jednu sérii transakcí vůči jedinému dodavateli, nevyvolává podle názoru Nejvyššího správního soudu zpochybnění žalobcova účetnictví jako celku, a tedy nutnost přejít ke stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud má plné pochopení pro snahu krajského soudu překlenout v zájmu spravedlivého stanovení výše žalobcovy daňové povinnosti použitím pomůcek výše uvedenou disproporci. Není ovšem ani zjevné, které z pomůcek vyjmenovaných § 98 odst. 3 daňového řádu by k takovému spravedlivému řešení vedly. Je totiž více než pochybné, zda by použití pomůcek mohlo vést buď ke zpochybnění i příjmů z prodeje předmětného zboží v souladu s nynějšími žalobcovými tvrzeními, nebo naopak k realistickému určení výše výdajů, které žalobce vydal na získání zboží, které měl následně prodat společnosti AQUATRUCK - Karel Nedorost s.r.o. Nejvyšší správní soud má značné pochybnosti o tom, zda by použití pomůcek bylo vhodnou cestou k rozkrytí toho, zda vůbec celá transakce ve skutečnosti proběhla, a pokud ano, tak jak ve skutečnosti proběhla, a zda žalobcovy výdaje na získání předmětného zboží odpovídaly jeho tržní ceně nebo odpovídaly zcela odlišnému způsobu nabytí daného zboží.

Situace je přitom odlišná například od té, kterou zdejší soud řešil v rozsudku ze dne 5. 6. 2015, č. j. 5 Afs 162/2014 - 27, v němž dospěl k závěru, že „[p]ři výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu; nelze proto akceptovat při stanovení daně pouze příjmy daňového subjektu, aniž by bylo zcela odhlíženo od výdajů, které mají reálný základ. V daném případě, neunesl-li daňový subjekt důkazní břemeno stran výše tvrzených uskutečněných výdajů, a nebylo-li možno spolehlivě stanovit daň dokazováním, bylo na místě postupovat dle § 31 odst. 5 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, resp. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“ V právě citovaném rozsudku bylo totiž sporné pouze to, zda byly fakturované práce, uplatňované jako daňové výdaje, provedeny v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám, neboť daňovému subjektu se nepodařilo prokázat, jaké konkrétní práce a v jakém rozsahu pro něj byly provedeny, nebylo však sporu o tom, že nějaké práce provedeny byly, proto nebylo podle zdejšího soudu možné neuznat mu žádné daňově uznatelné výdaje. V nyní posuzovaném případě ovšem není jisté ani to, zda nákup předmětného zboží vůbec proběhl, ostatně i sám žalobce to v kasační stížnosti popírá, takže nelze dost dobře tvrdit, že mu měla být uznána alespoň určitá část jím původně dokládané částky výdajů.

pokračování

Lze tedy uzavřít, že k použití pomůcek nebyly splněny podmínky stanovené v § 98 odst. 1 daňového řádu a na něj navazující judikatuře zdejšího soudu, a nadto se zdejší soud ani nedomnívá, že by jejich použití představovalo vhodnou cestu k určení spravedlivé výše daně z příjmů fyzických osob, k němuž patrně chtěl stěžovatele navést krajský soud. Nebylo tedy namístě, aby finanční úřad, respektive stěžovatel, stanovili daň podle pomůcek, jak se domníval krajský soud, naopak postup, který stěžovatel v daném případě zvolil, je nutno označit za plně souladný s požadavky daňového řádu.

Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 110 odst. 1 věta první a odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 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 16. června 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu