



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. D. Ř.**, zastoupen JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem se sídlem Ovocný trh 573/12, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 9775/14/5000-14103-705778, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 23. 3. 2016, č. j. 52 Af 33/2014 - 140,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 10. 4. 2014, č. j. 9775/14/5000-14103-705778 (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. 1197763/13/2809-24801-605280 (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 předsal penále ve výši 10 701 Kč jako jednomu ze dvou společníků veřejné obchodní společnosti Řehák&Řehák, v.o.s. (dále také jen „společnost“).

[2] Žalobě, kterou se žalobce bránil napadenému rozhodnutí, Krajský soud v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 33/2014 – 89, vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Dospěl k závěru, že sice byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, avšak přisvědčil žalobci v jedné z námitek, že vyměřená daň nebyla stanovena spolehlivě, neboť došlo ke dvojímu započtení tržeb za některé zboží.

[3] S uvedeným závěrem krajského soudu se neztotožnil Nejvyšší správní soud a ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 18/2015 – 32, rozsudek krajského soudu č. j. 52 Af 33/2014 – 89 zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud následně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 23. 3. 2016, č. j. 52 Af 33/2014 – 140 (dále jen „napadený rozsudek“). Vázán závěry Nejvyššího správního soudu nepřisvědčil námitce, že žalobce byl zkrácen na svém právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu. Opět shledal za prokázané splnění podmínek § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Žalobce totiž neuváděl na fakturách ceny, následně byly dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů, přičemž celkem ve 110 případech nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti. Jako účelovou shledal námitku žalobce, že v tomto rozsahu zasílal zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se nejednalo o zboží společnosti. Žalobce měl prokázat tvrzení, že se jednalo o zboží v jeho vlastnictví, které on kupoval a následně bez zisku prodával dál, nejedná se tudíž o požadavek na prokázání tvrzení negativních skutečností. *„Pochybnosti vzniklé v důsledku výsledků vyhledávací činnosti u České pošty, s.p. jsou natolik významné, že je nelze hodnotit jako marginální a pokud je žalobce nebyl schopen rozptýlit, tj. racionálně objasnit, pak bylo již na základě těchto pochybností vztahující se celkem ke 110 případům a k částce 724.830 Kč na místě přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.“*

[5] Krajský soud dále uvedl, že žalobce nebyl na svých právech zkrácen ani při výběru pomůcek, neboť daňový subjekt nemá právo podílet se na výběru pomůcek, který ovšem musí být řádně odůvodněn. To bylo v daném případě splněno, jak se podává z odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 16 a 17). Nešlo ani o kombinaci stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, neboť i Nejvyšší správní soud shledal v této věci stanovení daně podle pomůcek plně zákonným. Správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybněných částí účetnictví žalobce využil jako pomůcek při stanovení daně podle pomůcek v souladu s judikaturou správních soudů.

[6] Neúčast žalobce při provádění některých svědeckých výpovědí neshledal krajský soud jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť později měl možnost se ke svědeckým výpovědím vyjádřit, přičemž neuvedl, jakým konkrétním způsobem měla mít tato vada řízení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Kromě toho pochybnosti správce daně vznikly zejména na základě předložených paragonů vyslychanými osobami a rovněž na základě nesrovnalostí v účetnictví, které podpořila výpověď a další vyjádření samotného zástupce žalobce, a především na základě zjištění celkem 110 jiných

pokračování

nezaúčtovaných případů. Proto tvrzená nemožnost žalobce účastnit se výsledků nemohla mít vliv na takto vzniklé pochybnosti správce daně o úplnosti a věrohodnosti účetnictví. Krajský soud konstatoval, že „přínejmenším pochybnosti vzniklé na základě 110 nezaúčtovaných případů ve spojení s vyjádřením zástupce daňového subjektu o vydávání celkem tří rozporných účetních dokladů (faktura za hotové, paragon, účetní doklad založený v účetnictví daňového subjektu), když tyto pochybnosti žalobce věrohodně neodstranil, byly dostatečné k tomu, aby mu v daném případě byla stanovena daň z příjmů podle pomůcek. Bylo totiž prokázáno, že účetnictví neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním, neboť nebylo dostatečně spolehlivé“.

II. Kasační stížnost

[7] Proti označenému rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s“).

[8] K otázce přípustnosti kasační stížnosti stěžovatel odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2016, sp. zn. III. ÚS 1237/2015, a uvádí, že předchozí kasační stížnost podal žalovaný a stěžovatel neměl důvod brojit proti vyhovujícímu rozsudku krajského soudu a uplatňovat svoje námitky v řízení o kasační stížnosti. Nevěděl, jak bude o kasační stížnosti rozhodnuto a z jakých důvodů. Nemohl uplatnit námitky, které by mohly mít vliv na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v předchozím řízení o kasační stížnosti žalovaného. Je proto nezbytné vykládat § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. tak, aby byl přístup k soudu co nejširší. Pokud by stěžovatel brojil přímo proti rozsudku krajského soudu ústavní stížností, vystavil by se možnosti jejího odmítnutí jako nepřípustné.

[9] Stěžovatel již v žalobě upozorňoval na nesprávnost a nepřiměřenost použití pomůcek. Přestože se jí i Nejvyšší správní soud již zabýval, nebyla vypořádána v celém rozsahu. Správce daně totiž dospěl k závěru o neprůkaznosti účetnictví stěžovatele, a proto vyměřil daň podle pomůcek. Jako pomůcky použil jak porovnání s jinými hospodářskými výsledky obdobného daňového subjektu, tak skutečné účetní doklady stěžovatele a vlastní šetření.

[10] Stěžovatel uvádí, že správce daně při použití pomůcky stanovení marže podle srovnatelných subjektů navýšil tržby stěžovatele 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 stěžovatele správce daně zjistil jinou výši marže, a to v rozsahu 17,82 %, což vůbec nezohlednil. Navýšení stěžovatelem vykázané marže o marži zjištěnou u srovnatelného subjektu správce daně navodil u stěžovatele marži cca 39 %, přestože u srovnatelného subjektu byla zjištěna marže 21,9 % (29 % v roce 2009). Přitom správce daně měl správně tržby navýšit pouze o rozdíl marží zjištěných u srovnatelného subjektu a zjištěných u stěžovatele. V tom stěžovatel spatřuje první námitku dvojího zdanění. Z téhož důvodu nemá rozhodnutí správce daně oporu ve spise a je nepřezkoumatelné, jelikož uvádí marži cca 22 %, avšak ve skutečnou činí zjištěná marže 39 %, což ale správce daně ani žalovaný nikde neuvedli.

[11] Výše popsaným způsobem byly podle jedné pomůcky navýšeny tržby stěžovatele, které byly navýšeny podruhé podle další pomůcky - zprávy od České pošty, s.p. Dle

správních orgánů nebyly v účetnictví společnosti stěžovatele zahrnuty všechny tržby, nicméně stěžovatel upozorňuje, že většina ano. Správní orgány pak nezohlednily, že tržby společnosti byly navýšeny již na základě marže srovnatelného subjektu. Tedy zboží sice bylo prodáno jednou, do tržeb však bylo zahrnuto dvakrát a tyto příjmy byly dvakrát zdaněny.

[12] Dále stěžovatel tvrdí, že u pomůcky (kterou nazval pomůckou č. 2) spočívající v použití přiznaných tržeb a zjištění sdělených Českou poštou, s.p. správce daně ani žalovaný také nezohlednili náklady spojené 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 objednáváno 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.

[13] Správce daně ani žalovaný se zcela nevypořádali s námitkou stěžovatele, že při zjišťování základu daně nebyly zohledněny náklady společnosti na pořízení zboží, jehož prodej správce daně nenalezl v účetnictví. Správce daně tudíž započítal v celé výši tržby z prodeje zboží, které nenašel ve skladové evidenci ani k němu nedohledal paragony o prodeji, ale nesnížil tržby o náklady na jeho pořízení.

[14] Stěžovatel poukazuje na zásadu proporcionality a spravedlivé stanovení daně, kterému by měl odpovídat i výběr pomůcek správcem daně tak, aby nedocházelo k nezákonnému zvyšování daňové zátěže daňového subjektu. Podle žalobce je také otázkou, zda pomůcka č. 2 v sobě nenese rysy zastřené dokazování, které je v případě doměření daně podle pomůcek nepřipustné. 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 stěžovatele měl být zvolen postup odpovídající co možná nejvíce realitě.

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že souhlasí s posouzením věci, které učinil krajský soud v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 18/2015 - 32. Domnívá se, že předmětná kasační stížnost je nepřipustná, neboť již v žalobě ze dne 17. 6. 2014 vytýkal stěžovatel správním orgánům pouze dvojí přičítání tržeb. Napadené rozhodnutí krajský soud svým prvním rozsudkem ve věci zrušil právě s ohledem na tento žalobní bod. V rozhodnutí, kterým Nejvyšší správní soud první rozsudek zrušil, se Nejvyšší správní soud vypořádal se všemi kasačními námitkami, které nyní stěžovatel vyjádřil v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom podal ucelený právní názor na způsob výpočtu pomůcek i započtení nákladů vynaložených stěžovatelem.

pokračování

[16] K odkazu stěžovatele na nález Ústavního soudu žalovaný uvádí, že v citovaném případě byl stěžovatel podávající ústavní stížnost nesprávně poučen o svých procesních právech, přičemž v rámci projednávání první kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, aniž by stěžovatel mohl uplatnit námitky týkající se jiných právních otázek, než které již Nejvyšší správní soud řešil. V nyní projednávaném případě však stěžovatel ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného ve věci sp. zn. 6 Afs 18/2016 uplatnil obdobné námitky jako v předmětné kasační stížnosti. S nimi se již Nejvyšší správní soud vypořádal.

[17] Ohledně stížnostní argumentace překračující rozsah žalobních bodů žalovaný namítá, že je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. V dané věci byla stěžovateli poskytnuta soudní ochrana dokonce nad rámec žaloby, neboť Nejvyšší správní soud přezkoumal stanovení daně nejen v otázce dvojího započtení daně, ale i v otázce zohlednění nákladů vynaložených společnostmi a zákonnosti použitých pomůcek.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud hodnotí kasační stížnost jako přípustnou, neboť byla podána osobou oprávněnou ve smyslu ustanovení § 102 s. ř. s. Kasační stížnost není nepřipustná ani z jiných důvodů plynoucích z ustanovení § 104 s. ř. s., jak bude dále vysvětleno.

[19] Nejvyšší správní soud se zabýval přípustností kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť se jedná o kasační stížnost podanou proti rozsudku krajského soudu poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 18/2015 - 32 (dále jen „zrušující rozsudek“), původní rozhodnutí krajského soudu zrušil. Neztotožňuje se ovšem s žalovaným, že je podaná kasační stížnost jako celek nepřipustná.

[20] K právní úpravě nepřipustnosti kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se ve své judikatuře opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud i Ústavní soud (naposledy se Ústavní soud této problematice zevrubně věnoval ve stěžovatelem odkazovaném nálezu ze dne 16. 3. 2016, sp. zn. III. ÚS 1237/15, úvahy Nejvyššího správního soudu lze nalézt zejména v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165). Podle ustálené judikatury je nutné citované ustanovení vykládat při vědomí jeho účelu, kterým je zamezit bezúčelnému řetězení kasačních stížností a prodlužování řízení v případech, ve kterých Nejvyšší správní soud ve věci již svůj závazný právní názor vyslovil. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. je přitom třeba rozumět v kasačním rozsudku vyjádřený závěr o interpretaci a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se Nejvyšší správní soud zabýval při posuzování kasačních námitek nebo nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[21] Nepřipustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nicméně nelze chápat absolutně, citované ustanovení se neuplatní např. v případě, kdy Nejvyšší správní soud vytkl (při prvním přezkumu) krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, popřípadě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Stejně tak v případech, kdy dojde ke změně skutkových nebo právních poměrů ve věci, resp. doplnění dokazování, změně či zrušení aplikovaného právního předpisu, deklaraci protiústavnosti předpisu Ústavním soudem, nebo podstatné změně judikatury, jež by byl i Nejvyšší správní soud ve svém novém rozhodnutí povinen akceptovat.

[22] Je třeba též přihlídnout k tomu, že pokud druhou kasační stížnost podá účastník řízení (osoba zúčastněná na řízení) odlišný od toho, který podal kasační stížnost první, nelze mu přičítat k tíži (v duchu zásady dispoziční a zásady *vigilantibus iura*), že neuplatnil své námitky již v předchozím řízení o první kasační stížnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015 sp. zn. II. ÚS 808/13, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011 č. j. 1 As 79/2009 - 165, a dále jeho usnesení ze dne 24. 10. 2012, č. j. 6 As 35/2012 - 42), neboť jako původně úspěšný účastník kasační stížnost sám nemohl podat a své vyjádření mohl směřovat proti námitkám uplatněným v první podané kasační stížnosti. Podal-li první kasační stížnost žalovaný a druhou kasační stížnost žalobce, který nyní prezentuje své námitky poprvé, a se kterými se kasační soud v prvním řízení s ohledem na dispoziční zásadu nezabýval nebo zabývat nemohl, nelze aplikovat ustanovení o nepřipustnosti kasační stížnosti.

[23] Stěžovatel v nynější kasační stížnosti rozporuje převážně otázky řešené již v předcházejícím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Za nepřipustné je tudíž nutno mít námitky vztahující se ke způsobu výpočtu daně podle pomůcek, jimiž brojí proti dvojímu započtení tržeb a nezohlednění nákladů na pořízení zboží při stanovení daně podle pomůcek, neboť k těmto námitkám Nejvyšší správní soud svůj závěr vyslovil již v předchozím zrušujícím rozsudku.

[24] Nejvyšší správní soud se proto opakovaně již nebude zabývat argumentací stěžovatele, dle níž marže, o kterou byly navýšeny tržby stěžovatele, činila ve skutečnosti 39 %, dále že byly tytéž tržby navýšeny dvakrát (jednou podle jedné pomůcky a podruhé podle jiné pomůcky), ani argumentací založenou na tom, že správní orgány při stanovení daně podle pomůcek nezohlednily náklady společnosti na pořízení zboží. Jak vyplývá z bodu [17] a [18] zrušujícího rozsudku, argumenty stěžovatele stran způsobu stanovení daně podle pomůcek, které uplatnil ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného, jsou téměř totožné s argumentací obsaženou v nyní projednávané kasační stížnosti. Odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu se s předmětnými námitkami plně vypořádalo a k otázkám, které stěžovatel učinil z velké části předmětem kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud již svůj právní názor zaujal. Nezbyvá tedy než odkázat na předchozí zrušující rozsudek v bodech [27] až [46], kde stěžovatel nalezne odpovědi na většinu kasačních námitek. Konečně již krajský soud tyto závěr do odůvodnění nyní napadeného rozsudku převzal.

[25] Ohledně výše marže užití ke stanovení výše tržeb vyplývá z bodu [32] předcházejícího zrušujícího rozsudku tohoto soudu, že marže v prvním kroku byla vztahována k nákladům vykázaným společností na účtu 504 a vynaloženým na následně prodané zboží. Ve všech třech dílčích krocích stanovení výše tržeb byly tak zohledněny náklady, ve druhém a třetím kroku tak, že součet tržeb byl snížen o výši marže srovnatelného subjektu (viz body [41], [42] tamtéž).

[26] V nyní podané kasační stížnosti stěžovatel vyslovil i (byť stručný) nesouhlas s tím, že správce daně přistoupil k doměření daně podle pomůcek. Byť z předcházejícího zrušujícího rozsudku plyne, že Nejvyšší správní soud implicitně aproboval i názor správních orgánů, dle něhož nebylo možné stanovit daň dokazováním, neboť účetnictví

pokračování

společnosti bylo nespolehlivé a neprůkazné, je třeba přisvědčit stěžovateli, že vzhledem k obsahu kasační stížnosti žalovaného (která reagovala na důvody zrušení napadeného rozhodnutí původním rozsudkem krajského soudu) nebyla tato námitka vypořádána v plném rozsahu ve vztahu k argumentaci nyní stěžovatelem uplatněné.

[27] Kasační stížnost žalobce však **není** důvodná.

[28] Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku uvedl, že daňové řízení obecně spočívá na zásadě, dle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále povinnost toto své tvrzení doložit. Uvedené důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a odpovídají-li údaje uvedené na dokladech zjištěnému skutkovému stavu. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení 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 důkazní povinnost splní, prokáže-li svá tvrzení účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Proto musí být především daňová evidence vedena tak, aby z ní bylo možno zjistit základ daně z příjmů, tedy aby obsahovala údaje o příjmech a výdajích i o závazcích a majetku a poskytovala věrný, ucelený a průkazný obraz o celkovém hospodaření daňového subjektu.

[29] V nyní posuzované věci správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 nelze u společnosti, resp. u stěžovatele, který je jedním ze dvou jejích společníků, stanovit dokazováním. Měl totiž závažné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti předložených evidencí, především vzhledem ke skutečné výši tržeb. Proto přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud v napadeném rozsudku shledal pochybnosti správce daně oprávněnými, neboť stěžovatel neuváděl na fakturách ceny zboží, které byly následně dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů. Nadto celkem ve 110 případech nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti. Argumentaci, že v tomto rozsahu zasílal stěžovatel zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se nejednalo o zboží společnosti, shledal účelovou. Správce daně nepožadoval prokázání negativních skutečností, nýbrž prokázání tvrzení, že zasílané zboží bylo ve vlastnictví stěžovatele, které on sám kupoval a následně bez zisku prodával dál. Krajský soud shledal pochybnosti vzniklé na základě údajů poskytnutých od České pošty s.p. významnými, a jelikož se je stěžovateli nepodařilo rozptýlit, byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Dále upozornil, že pochybnosti správce daně vznikly i na základě paragonů předložených zákazníky a nesrovnalostí v účetnictví, které podpořila výpověď a další vyjádření samotného zástupce stěžovatele. Za těchto podmínek považoval postup správních orgánů za zákonný.

[30] Stěžovatel ovšem v kasační stížnosti na citovanou argumentaci krajského soudu nijak nereaguje a pouze konstatuje, že 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. Nejvyšší správní soud proto podotýká, že dle ustálené judikatury obsah a kvalita žaloby (což platí i pro kasační

stížnost) předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s hodnocením věci krajským soudem, neboť za popsanych okolností účetnictví stěžovatele skutečně neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním.

[31] Na tom nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že zboží tvořící součást jedné zásilky bylo zákazníkem objednáváno postupně a společností také postupně a v delším časovém horizontu zajišťováno, proto zboží zajištěné v jiném časovém okamžiku, není uvedeno na tom paragonu, který správce daně zkoumal, ale na paragonu jiném. Jestliže tomu tak skutečně bylo, nelze dle Nejvyššího správního soudu správci daně vytýkat, že si jednotlivé paragony nedal do časové souvislosti s prodejem zboží. Nepostačilo, že na tuto skutečnost stěžovatel poukazoval, ale bylo na něm, aby své tvrzení doložil a rozptýlil pochybnosti správce daně. Požadavek, aby stěžovatel sám uvedl konkrétní souvislosti vyvracející popsané pochybnosti, byl zcela legitimní. V rámci prováděné daňové kontroly bylo (mimo jiné) zjištěno, že nákladový účet 504 obsahuje nákupy zboží, které nebyly v daném období ztotožněny s prodaným zbožím. Některé doklady předložené zákazníky společnosti totiž nebyly v účetnictví nalezeny vůbec a o výdeji daného zboží nebyl dohledán k danému dni prodeje záznam ve skladové evidenci. Nebylo tedy prokázáno, jaké náklady byly vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží a že nákladový účet 504 obsahoval všechny náklady realizované v daném účetním období. Lze tedy uzavřít, že účetnictví společnosti, vzhledem k popsaným nesrovnalostem, neposkytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jejím hospodaření.

[32] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poukazuje i na svá zjištění učiněná ve zrušujícím rozsudku, když konstatoval, že správce daně neshledal správnou výši nákladů na dosažení výnosů, kterou společnost evidovala v účetnictví na účtu 504, „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 prodejky v účetnictví s konkrétními zákazníky). V takovém případě nebylo možno jednotlivě identifikovat, jaké náklady vynaložila společnost na 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“.

[33] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž aproboval postup, kdy správce daně využil jako pomůcku i zjištění učiněná v rámci prováděného dokazování u stěžovatele. Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl nic, co by tento názor Nejvyššího správního soudu změnilo, nezbyvá než odkázat na judikaturu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, jakož i ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84), dle níž je možné i v rámci stanovení daně podle pomůcek využít poznatky získané v průběhu dokazování.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 22. března 2017

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu