



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **L. L.**, zastoupeného JUDr. Pavlem Holubem, advokátem se sídlem Brno, Kopečná 940/14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 4. 2017, č. j. 62 Af 47/2015-111,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím ze dne 13. 2. 2015, č. j. 3677/15/5200-10422-702767, změnil žalovaný rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 11. 2010, č. j. 227825/10/290911710141, tak, že žalobci na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2007 doměřil podle pomůcek daňovou ztrátu ve výši -39 000 Kč, daň ve výši 5 732 444 Kč a současně předeepsal penále z doměřené ztráty ve výši 1 950 Kč a penále z doměřené daně ve výši 1 146 488 Kč.

[2] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 26. 4. 2017, č. j. 62 Af 47/2015-111, zamítl. Po stránce skutkové vyšel krajský soud ze zjištění, že žalobce byl společníkem společnosti BlackField Picture, v. o. s. (dále též jen „BlackField“), již byla v roce 2007 vyplacena společností Allianz pojišťovna, a. s. (dále též jen „pojišťovna“) částka 36 276 211 Kč jako pojistné plnění a úroky z prodlení, a

to na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 3. 2007, č. j. 39 Cm 113/2005-116. Jelikož žalobce správci daně nedoložil zdanění uvedené částky, zvýšil mu správce daně základ daně o částku 18 138 105 Kč, odpovídající podílu žalobce na zisku ve společnosti BlackField. Správce daně doměřil shora uvedenou daňovou povinnost podle pomůcek, neboť žalobce ani druhý společník uvedené společnosti – L. L. nedoložili její účetnictví a ani jiným způsobem neprokázali zdanění částky vyplacené pojišťovnou.

[3] Krajský soud v odůvodnění připomněl, že věc již jednou posuzoval, přičemž rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 7. 1. 2014, č. j. 62 Af 59/2012-91, pro nepřezkoumatelnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V citovaném rozsudku konstatoval, že s ohledem na nedoložení účetnictví společnosti BlackField a zpochybnění žalobcem navrhovaných důkazních prostředků správcem daně nebylo možné stanovit daňovou povinnost žalobce dokazováním, a žalovaný byl tudíž povinen postupovat podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), tzn. stanovit daň podle pomůcek.

[4] Krajský soud zdůraznil, že žalobce jako společník a statutární orgán veřejné obchodní společnosti měl a mohl mít přístup k údajům o jejím hospodaření. Žalobce ani druhý společník, L. L. (jeho bratr) však od počátku daňového řízení nebyli schopni doložit účetnictví společnosti BlackField, ani doložit svá tvrzení jinými hodnověrnými doklady. Námitku, že bratr žalobce byl v době řízení o žalobě (v roce 2015) připraven předložit doklady týkající se hospodaření uvedené společnosti, označil krajský soud za ryze účelové tvrzení, neboť žalobce povahu těchto dokumentů blíže nespecifikoval. Krajský soud dále shledal nedůvodnou námitku, že L. L. byl vyslechnut pouze jako svědek „za žalobce“, nikoli rovněž jako svědek „za společnost“. Ztotožnil se přitom se závěry žalovaného, že druhý společník společnosti BlackField již vše podstatné sdělit a doložit mohl; případnou výpověď L. L. o ekonomické činnosti společnosti BlackField Picture je navíc třeba vnímat i v kontextu stanovení jeho vlastní daňové povinnosti.

[5] Žalobce se podle krajského soudu ocitl v důkazní nouzi vlastní vinou, neboť se o účetnictví a ekonomickou činnost své společnosti nezajímal. Rozvaha a výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2007 přitom bez doložení řádně vedeného účetnictví nemohou prokázat v nich uvedené údaje, natož pak v situaci, kdy žalobce tyto dokumenty předložil v průběhu daňového řízení dvakrát, avšak s navzájem rozdílnými údaji. Absenci účetnictví a účetních dokladů nelze zhojit ani listinou „*Problematika účtování dohadných položek – rok 1997*“, kterou žalobce navrhoval provést důkaz. Žalovaný tudíž postupoval správně, stanovil-li daň náhradním způsobem.

[6] Za nepodložená dále krajský soud označil žalobcova tvrzení týkající se nutnosti snížení daňového základu o částky vyplacené za právní zastoupení či smluvní pokuty. Žalobce a druhý společník, který měl nadto podle svých vlastních slov na starosti ekonomickou činnost společnosti, museli mít povědomost o činnosti společnosti a byli odpovědní za vedení účetnictví. Museli tedy být schopni popsat průběh obchodního případu bez jakýchkoli podezřelých nejasností či trhlin. Vyplacení pojistného plnění ve výši 36 276 211 Kč v roce 2007 je přitom nepochybně skutečností, která se musela promítnout do účetnictví a ekonomické sféry společnosti BlackField v témže roce.

pokračování

Konečně krajský soud neakceptoval ani námitku, že od pojistného plnění bylo třeba v roce 2007 odečíst „jistinu“ ve výši 12 957 945 Kč. Žalobce totiž neprokázal, že by o této částce společnost BlackField účtovala jako o dohadné položce pasivní v roce vzniku škody, která by se tak promítla do základu daně společnosti.

[7] Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „ř. s.“).

[8] Stěžovatel předně namítá, že nebyly splněny podmínky pro postup podle § 98 daňového řádu a žalovaný pouze zopakoval svou původní argumentaci z předchozího rozhodnutí zrušeného krajským soudem pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud tento postup aproboval, čímž se odchýlil od svého dřívějšího závazného právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku č. j. 62 Af 59/2012-91.

[9] Stěžovatel řádně podal daňové přiznání za zdaňovací období roku 2007 a správce daně tehdy neměl pochybnosti o jeho příjmech a výdajích; žalovaný přitom stěžovateli nyní podsouvá, že neprokázal, že na společnosti BlackField neměl žádný podíl. Správní orgány měly k dispozici výkazy zisku a ztráty a rozvahy ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 12. za roky 2003 až 2007, nicméně k obsahu těchto listin nepřihlédly. Nezohlednily navíc fakt, že společnost již neměla povinnost disponovat příslušnou účetní dokumentací, neboť těmto listinám uplynula skartační lhůta. S ohledem na tuto skutečnost je pak třeba hodnotit předložené listiny z pohledu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Byli to tedy správce daně a žalovaný, kteří měli dokazovat skutečnosti, jimiž vyvraceli věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost dokumentů předložených stěžovatelem. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěry žalovaného a krajského soudu, že neunesl své důkazní břemeno a trvá na tom, že správní orgány nepřipustně přenesly důkazní břemeno na něj.

[10] Dále stěžovatel žalovanému vytýká neprovedení opakovaného výsledku svědka L. L.. Tvrdí, že žalovaný nedůvodně kategorizuje důkazy a bez konkrétních poznatků snižuje věrohodnost svědecké výpovědi jen s ohledem na příbuzenský vztah svědka ke stěžovateli. Žalovaný na jedné straně odmítl provést tento výsledek, na straně druhé vyčítá stěžovateli neunesení důkazního břemene. Přitom právě výpovědi L. L. mohou být prokázána tvrzení stěžovatele o položkách snižujících základ daně, mj. o tom, že pohledávka za společností Allianz pojišťovna, a. s. byla zaúčtována jako dohadná položka aktivní. Výsledek tohoto svědka představuje stěžejní způsob, jakým stěžovatel nese své důkazní břemeno, a tento výsledek bylo nutné provést i proto, že L. L. přestal být společníkem již v roce 2003. I ze zrušujícího rozsudku č. j. 62 Af 59/2012-91, plyne, že žalovaný měl v daňovém řízení provést řadu dalších úkonů, včetně tohoto výsledku. Mimoto stěžovatel poukazuje na listiny ze spisové dokumentace vedené v trestní věci proti L. L., kterými bylo rovněž možno dokazovat skutečnosti o nákladech společnosti BlackField. Žalovaný měl tudíž k dispozici celou řadu důkazních prostředků, jimiž mohl prokázat tvrzení stěžovatele; k těmto prostředkům však v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu nepřihlédl, a v rozporu se zákonem tak stanovil daň podle pomůcek.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odmítl, že by pouze zopakoval svou argumentaci z předcházejícího rozhodnutí; skutečnost, že dospěl ke shodnému hodnocení důkazů jako v předcházejícím řízení, bez dalšího neznámá, že jeho závěry jsou nesprávné. Ostatně stěžovatel ani blíže nekonkretizoval, která argumentace se má opakovat a vymyká se závaznému právnímu názoru krajského soudu ve zrušujícím rozsudku č. j. 62 Af 59/2012-91.

[12] Dále žalovaný uvedl, že pokud stěžovatel, jako společník společnosti BlackField, nedisponoval účetnictvím této společnosti a ani se o něj nezajímal, jde tato skutečnost k jeho tíži. Stěžovatel rovněž nepředložil ani jiné důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Žalovaný dále uvedl, že správce daně tím, že některý důkazní prostředek neosvědčí jako důkaz, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci. Daňové řízení je založeno na zásadě formální pravdy, a povinnost tvrzení a dokazování tedy tíží daňový subjekt. Zásada volného hodnocení důkazů pak opravňuje správce daně určit důkazním prostředkům důkazní hodnotu ve vztahu k prokazovaným skutečnostem a skutkovým okolnostem případu.

[13] Pokud jde o námitku odmítnutí provedení opakovaného výsledku L. L., žalovaný uvedl, že hlavním důvodem neprovedení tohoto výsledku nebyly ani rodinné vazby svědka ani jeho poměr k věci či princip hospodárnosti, jak tvrdí stěžovatel. Žalovaný vycházel z toho, že svědek se již v předcházejícím výsledku k podstatným okolnostem, týkajícím se nákladů společnosti BlackField v roce 2007 vyjádřil, svá tvrzení ovšem nebyl schopen jakkoli doložit. Povinnost provést výsledek L. L. znovu ostatně neplyne ani ze zrušujícího rozsudku krajského soudu č. j. 62 Af 59/2012-91. Poukazuje-li pak stěžovatel na některé další důkazy (listiny ze spisové dokumentace v trestní věci proti L. L.), které měl mít podle jeho názoru žalovaný k dispozici, není žalovanému zřejmé, jak mají souviset s prokazovanými skutečnostmi. Stěžovatel nadto tyto důkazní návrhy nikdy předtím nevznnesl.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Stěžovatel především namítá, že žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 7. 1. 2014, č. j. 62 Af 59/2012-91, pouze převzal svou argumentaci z předcházejícího zrušeného rozhodnutí a, aniž by se pokusil provést další dokazování, ji aplikoval při vyměření stěžovatelovy daňové povinnosti podle pomůcek (§ 98 daňového řádu). Krajský soud podle stěžovatele tento postup pouze aproboval, aniž by blíže zkoumal, zda se žalovaný řídil závazným právním názorem citovaného rozsudku.

[17] Pro posouzení této námítky se Nejvyšší správní soud nejprve seznámil s rozsudkem krajského soudu č. j. 62 Af 59/2012-91, jímž bylo zrušeno první rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. V tomto rozsudku krajský soud dospěl k závěru,

pokračování

že se správci daně se nepodařilo shromáždit důkazy, z nichž by bylo možné stanovit správnou výši daňové povinnosti stěžovatele. Za této situace nebyly splněny podmínky pro vyměření daně dokazováním. Krajský soud uzavřel, že za stávajícího skutkového stavu nebylo možné postupovat jinak, než stanovit daň postupem dle § 98 daňového řádu; žalovanému dále uložil, aby se zabýval odvolací námitkou, dle které část platby ve výši 12 957 945 Kč představuje jistinu, o kterou měl správce daně základ daně snížit.

[18] Stanovení daně postupem podle § 98 daňového řádu je krajní možností v situaci, kdy standardní postup dokazování podle § 92 tohoto zákona, spočívající v tvrzení daňového subjektu o vlastní daňové povinnosti a doložení tvrzených skutečností, selže. Právě taková situace nastala dle krajského soudu v době rozhodování daňových orgánů v dané věci. Pokud krajský soud žalovaného zavázal právním názorem, že bylo namístě stanovit daň podle pomůcek, neznamená to, že by žalovanému *a priori* zapověděl stanovit daň (opětovně) cestou dokazování, podaří-li se žalovanému pro takový postup shromáždit v dalším řízení dostatek důkazních prostředků.

[19] Nejvyšší správní soud ze správního spisu žalovaného zjistil, že žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku č. j. 62 Af 59/2012-91 uložil správci daně důkazní materiál doplnit. Za tím účelem správce daně opakovaně vyzýval společnost BlackField k poskytnutí informací a vydání nebo zapůjčení listin týkajících se pohledávky vůči společnosti Allianz pojišťovna, a. s. Společnost na tato výzvy nereagovala a ani stěžovatel (který byl jejím společníkem) v průběhu dalšího řízení žádné další důkazní prostředky nedoložil. Žalovanému se tedy nepodařilo skutkový stav objasnit ani napodruhé do té míry, že by bylo možné daň stanovit dokazováním; odpovědnost za tento stav přitom ležela primárně na stěžovateli. Lze tedy konstatovat, že při vydání napadeného rozhodnutí v nyní projednávané věci (v roce 2015), se žalovaný ocitl prakticky v totožné situaci jako v roce 2012 a nezbylo mu, než v souladu se závazným právním názorem krajského soudu stěžovateli vyměřit daňovou povinnost podle pomůcek. Tvrzení, že se žalovaný při novém rozhodování neřídil závazným právním názorem krajského soudu, je tedy zcela liché.

[20] Stěžovatel dále nesouhlasil se žalovaným a krajským soudem v tom, že neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že na společnosti BlackField Picture, v. o. s. neměl žádný podíl. Nejvyšší správní soud konstatuje, že s touto námitkou se již dostatečně vypořádal krajský soud v napadeném rozsudku. Krajský soud předně odkázal na argumentaci v předchozím zrušujícím rozsudku č. j. 62 A 59/2012-91, přičemž zdůraznil, že je to především stěžovatel, kterého stíhá jako společníka veřejné obchodní společnosti důkazní břemeno ohledně jeho daňových tvrzení, neboť pojistné plnění přijaté v souvislosti s její činností bylo z hlediska daňového jeho příjmem (a příjmem druhého společníka podle podílu), nikoli příjmem společnosti; k tomu lze pouze dodat, že bez ohledu na tento fakt byla společnost BlackField povinna o přijetí tohoto plnění a o dalším nakládání s ním řádně účtovat. Krajský soud také správně vyzdvihl, že stěžovatel jako společník a statutární orgán veřejné obchodní společnosti musel mít přístup k údajům týkajícím se hospodaření společnosti BlackField., včetně všech dokladů týkajících se její činnosti. Prakticky jediným možným způsobem, jak mohl správce daně ověřit tvrzení stěžovatele ohledně neexistence jeho podílu na zisku této společnosti, a tedy jeho daňové povinnosti, bylo posouzení účetnictví společnosti BlackFields. To však stěžovatel ani jeho

bratr, jenž měl podle svých vlastních slov na starosti ekonomickou činnost společnosti, nepředložili. Krajský soud tak stejně jako žalovaný shledal, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že by ve jmenované společnosti neměl žádný podíl na zisku. S tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

[21] Důvodná není ani námitka stěžovatele, dle které nebylo možné předložit správci daně účetní dokumentaci společnosti BlackField, neboť ta ji již v té době nebyla povinna uchovávat a nedisponovala jí. Stěžovatel blíže nekonkretizoval, co rozumí „účetní dokumentací“, ani nespécifikoval důvody, o které opírá svůj právní názor a právní úpravu, ze které vychází. Nejvyšší správní soud proto rovněž pouze v obecné rovině podotýká, že doba uchovávání účetních záznamů je upravena především v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Podle § 31 odst. 1 tohoto zákona, „[ú]četní jednotky jsou povinny uschovávat účetní záznamy pro účely vedení účetnictví po dobu stanovenou v odstavci 2 nebo 3. Nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro nakládání s nimi zvláštní právní předpisy.“ Ustanovení § 31 odst. 2 písm. b) a c) citovaného zákona dále stanoví, že účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány, inventurní soupisy, účtový rozvrh a přehledy a dále účetní záznamy, kterými účetní jednotky dokládají vedení účetnictví (§ 33), se uschovávají, pokud v § 32 není stanoveno jinak, po dobu 5 let počínajících koncem účetního období, kterého se týkají. Tyto povinnosti přecházejí podle § 31 odst. 3 písm. a) tohoto zákona na právního nástupce účetní jednotky, respektive na likvidátora či insolvenčního správce. Podle § 32 odst. 1 téhož zákona, „[p]oužijí-li účetní jednotky účetní záznamy i pro jiný účel než uvedený v § 31 odst. 1, a to zejména pro účely trestního řízení, opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti, správního řízení, občanského soudního řízení, daňového řízení, výběru archiválií ve skartačním řízení nebo mimo něj, nebo pro účely sociálního zabezpečení, veřejného zdravotního pojištění anebo pro účely ochrany autorských práv, postupují po uplynutí dob úschovy uvedených v § 31 odst. 2 dále tak, aby byly zajištěny požadavky vyplývající z jejich použití pro uvedené účely; v případě, kdy účetní jednotky použijí účetní záznamy k těmto účelům, platí všechna ustanovení tohoto zákona týkající se účetních záznamů obdobně.“

[22] S ohledem na shora citovanou právní úpravu je zřejmé, že v době, kdy byli oba společníci společnosti BlackField (stěžovatel a jeho bratr) správcem daně vyzýváni k předložení účetnictví tohoto subjektu za rok 2007 (v roce 2011), doba stanovená pro uschování dokumentů, jimiž by bylo možno dokladovat konkrétní účetní transakce a vedení účetnictví [§ 31 odst. 2 písm. b) a c) zákona o účetnictví], dosud neuplynula. S ohledem na povinnost vyplývající z ustanovení § 32 odst. 1 zákona o účetnictví lze dále dovodit, že povinnost uschovat tyto dokumenty tížila uvedenou společností i později, a to do doby, kdy byl spor o výši daňové povinnosti stěžovatele za uvedené zdaňovací období s konečnou platností ukončen. Není totiž pochyb o tom, že osoby zastupující společnost BlackField si musely být vědomy, že účetní záznamy této společnosti *mají být použity pro účely daňového řízení*; není přitom podstatné, že se jednalo o řízení vedené s jiným daňovým subjektem. Dopustil-li stěžovatel jakožto společník uvedené společnosti zničení účetních záznamů, jednal proti výslovnému zákazu zákona, a to *de facto* k vlastní tíži.

[23] Stěžovatel dále žalovanému vytýkal, že neprovedl opakovaný výslech L. L. jako svědka a dále nezohlednil řadu dalších důkazů, které měl k dispozici. V této souvislosti upozornil, že L. L. již od roku 2003 nebyl společníkem společnosti BlackField Picture, v. o.

pokračování

s. Přestože nelze souhlasit s tvrzením, že L. L. ve zdaňovacím období roku 2007 již nebyl společníkem uvedené společnosti (s ohledem na princip materiální publicity je třeba vycházet z údajů zapsaných v obchodním rejstříku, z nichž vyplývá, že jeho postavení společníka zaniklo až v roce 2013), lze se stěžovatelem souhlasit v tom, že provedení této svědecké výpovědi principiálně nic nebránilo. Nejvyšší správní soud se nicméně ztotožňuje s posouzením relevance této výpovědi krajským soudem, který na straně 7 napadeného rozsudku podrobně vyložil, že informace, které tento svědek sdělil správci daně dne 6. 6. 2011, zůstaly pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení, a jeho výpověď tudíž k unesení důkazního břemena stěžovatele nikterak nepřispěla. Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že tento svědek již vše podstatné sdělit mohl a měl. S krajským soudem je třeba souhlasit i v tom, že pokud L. L. při své výpovědi v roce 2011 uvedl, že se pokusí doložit účetnictví společnosti BlackField, které nakonec nikdy dodáno nebylo, není zřejmé, jakými doklady by svá tvrzení měl podložit nyní. K tomu lze doplnit, že pokud L. L. již ve své výpovědi před správcem daně dne 6. 6. 2011 nebyl schopen přesvědčivým způsobem popsat a doložit okolnosti přijetí a zaúčtování pojistného plnění od pojišťovny, tím spíše by nebyl schopen předmětné skutečnosti prokázat s odstupem několika dalších let. I tato námitka je proto nedůvodná.

[24] Dílčí námitku týkající se možnosti provedení dalších důkazů stěžovatel poprvé uplatnil teprve v kasační stížnosti, ačkoli mu nic nebránilo uplatnit ji již v řízení před krajským soudem. Tato námitka je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[25] Nejvyšší správní soud konečně neshledal důvodnou ani námitku, dle které žalovaný nepřipustně přenesl důkazní břemeno na stěžovatele tím, že nepřihlédl k výkazu zisku a ztráty a rozvaze za zdaňovací období roku 2007, aniž by skutečnosti vyvracející jejich věrohodnost prokázal. Otázkou neunesení důkazního břemene v daňovém řízení a naplnění podmínek pro postup podle § 98 daňového řádu se již zabývala četná judikatura Nejvyššího správního soudu. Z ní plyne, že skutečnosti týkající se výše zdanitelných příjmů prokazuje daňový subjekt zásadně svým účetnictvím, které představuje základní důkazní prostředek pro vyměření daně z příjmů; účetnictví však není důkazem jediným. V rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003-68, č. 327/2004 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[j]ako důkazních prostředků lze podle § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [nyní § 93 odst. 1 daňového řádu], užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti (za předpokladu že nejsou získány v rozporu s právními předpisy); při neexistenci účetnictví, popř. jeho neúplnosti, by však daňový subjekt v rámci svého důkazního břemena ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků [nyní § 92 odst. 3 daňového řádu] musel snést takové důkazy, které by v plném rozsahu jeho neexistenci nebo neúplnost nahradily, a bezpochybným způsobem tak doložily veškeré jeho příjmy a uznatelné daňové výdaje, které v daňovém přiznání uvedl.“ Citovaný rozsudek se sice vztahuje k dříve účinnému zákonu o správě daní a poplatků, nicméně jeho závěry lze beze zbytku vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť právní úprava dokazování v § 92 odst. 3 a důkazních prostředků v § 93 odst. 1 daňového řádu obsahově odpovídá dříve účinné úpravě § 31 odst. 4 a 9 zákona o správě daní a poplatků.

[26] Na tyto závěry navázal Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, podle kterého není vyloučeno,

aby daň byla stanovena dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, respektive 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 břemena 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.“* Závěr o neunesení důkazního břemene, a tedy splnění podmínek pro postup podle pomůcek, je namístě až v situaci, kdy intenzita pochybností zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, *„a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví“* (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86).

[27] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem a žalovaným, že číselné údaje v rozvaze a výkazu zisku a ztrát představují pouhá tvrzení daňového subjektu, která nevypovídají o povaze a průběhu konkrétních transakcí stojících v základu těchto údajů. Žalovaný by z těchto tvrzení mohl vycházet jedině tehdy, doložil-li by je stěžovatel účetnictvím společnosti BlackField, nebo jinými důkazními prostředky se stejnou důkazní hodnotou. Daňové orgány k tomu stěžovateli poskytly dostatečný časový prostor, přičemž zcela oprávněně vycházely z premisy, že účetnictví jmenované společnosti musí být jejímu společníkovi dostupné. Stěžovatel žádné relevantní důkazy nepředložil; správci daně dodal jen dva exempláře rozvahy a výkazu zisku a ztráty s navzájem rozdílnými údaji, aniž by však tyto rozdíly přesvědčivě vysvětlil. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem konstatuje, že stěžovatel nedostal své důkazní povinnosti v daňovém řízení, a neunesl tak své důkazní břemeno. Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu je podle judikatury zdejšího soudu třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je irelevantní (viz shora citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 3/2003-68). Jelikož se správci daně nepodařilo ani při doplnění odvolacího řízení opatřit dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním, a to z důvodů stojících na straně stěžovatele, byl žalovaný oprávněn a zároveň povinen stanovit daň podle pomůcek postupem podle § 98 daňového řádu (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, č. 2507/2012 Sb. NSS).

[28] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto zamítl.

[29] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 10. ledna 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu