



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **J. B.**, zast. Mgr. Ing. Janem Krejsou, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 9. 2016, č. j. 41503/16/5300-22441-711661, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 111/2016 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2019, č. j. 15 Af 111/2016 - 54, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce obchodoval se spotřební elektronikou, zejména televizemi, které nakupoval převážně ve skladech na Slovensku a prodával odběratelům v České republice a v Německu. Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) osmi dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 9. 2015 doměřil podle pomůcek žalobci daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 a leden, únor, březen, květen, červen, červenec a srpen 2012 (č. j. 2011057/15/2501-50522-506666, č. j. 2011096/15/2501-50522-506666, č. j. 2011119/15/2501-50522-506666, č. j. 2011140/15/2501-50522-506666, č. j. 2011161/15/2501-50522-506666, č. j. 2011169/15/2501-50522-506666, č. j. 2011174/15/2501-50522-506666 a č. j. 2011189/15/2501-50522-506666). Odvolání proti platebním výměrům žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, které Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) v záhlaví uvedeným rozsudkem vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil. Byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno a vyvrátil věrohodnost, průkaznost, správnost či

úplnost evidence pro účely DPH podle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Žalobce ani předložením potvrzení o ekologické likvidaci a protokolu o likvidaci zásob (dále také „doklady o likvidaci“), ani jiným způsobem neprokázal správnost a úplnost této evidence. Správce daně však pochybil, pokud doklady o likvidaci nezohlednil jako pomůcku, neboť neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by doklady byly neprůkazné a nevěrohodné. Na tom nic nemění ani skutečnost, že žalobce tyto doklady doložil až po projednání zprávy o daňové kontrole, neboť samy daňové orgány tento postup shledaly souladným se zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Pochybení správce daně proto mohlo mít vliv na správnost stanovení daně podle pomůcek. Ve vztahu ke splnění podmínek pro osvobození od daně při dodání zboží do jiného členského státu žalobce poté, co správce daně uzavřel, že přeprava zboží nebyla daňovými doklady prokázána, předložil potvrzení od svých odběratelů o dodání zboží. Tím opět přešlo důkazní břemeno na správce daně, který však relevantně nezpochybnil průkaznost ani těchto potvrzení, ani samotných daňových dokladů. Dospěl proto k nesprávnému závěru, že žalobce neprokázal dodání zboží do jiného členského státu.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[4] Důkazní břemeno ve vztahu k dokladům o likvidaci nepřešlo na správce daně, neboť doklady byly předloženy až po ukončení daňové kontroly. Akceptování takového postupu by mohlo vést k oslabení daňové kontroly, neboť daňové subjekty by mohly během jejího průběhu zcela rezignovat na unesení důkazního břemene a důkazní prostředky předložit až po jejím ukončení. Správce daně by pak s ohledem na § 85 odst. 5 daňového řádu nemusel mít pravomoc daňovou kontrolu opakovat a musel by se s předloženými důkazními prostředky vypořádat, aniž by měl k dispozici odpovídající pravomoci. Daňový subjekt by při dokazování mimo daňovou kontrolu pozbyl práva vyplývajícího z § 86 odst. 2 daňového řádu. Dokazování mimo daňovou kontrolu by rovněž nemělo vliv na lhůtu pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu. V daňovém řízení se nadto ve vztahu k seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění uplatňuje zásada koncentrace řízení, která je následně prolomena až vydáním rozhodnutí správce daně.

[5] K přenesení důkazního břemene na správce daně nedošlo dále proto, že byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Správce daně tak musel pouze prověřit, zda lze doklady o likvidaci jako pomůcky použít. To učinil a dospěl k závěru, že to možné nebylo, neboť doklady byly jako důkazní prostředky zpochybněny. Ve vztahu k pomůckám neprobíhá standardní dokazování a správce daně si je může zvolit podle vlastního uvážení. Námitce nespolehlivosti pomůcek lze vyhovět pouze tehdy, pokud je výsledná daňová povinnost v hrubém nepoměru vůči odhadu. Pokud při stanovení daně podle pomůcek nelze zohlednit doklady o výhodách svědčících daňovému subjektu

pokračování

předložené poprvé v odvolacím řízení, musí se stejný postup uplatnit také na doklady předložené po ukončení daňové kontroly.

[6] Důkazní prostředky týkající se dodání zboží do jiného členského státu správce daně řádně zpochybnil, neboť žalobce neprokázal přepravu zboží a jeho dodání nepotvrdila ani německá daňová správa; náležitě zpochybněna byla také prohlášení odběratelů předložená žalobcem. Ani v tomto případě tedy tyto důkazní prostředky nemohly sloužit jako pomůcky. Při stanovení daně podle pomůcek již nebyl prostor pro další dokazování a odstraňování pochybností, neboť požadavky na hodnocení důkazních prostředků z hlediska jejich použitelnosti jako pomůcek se liší od požadavků na přenesení důkazního břemene při dokazování. Při stanovení daně podle pomůcek se důkazní břemeno vůbec nepřenáší a zpochybnění důkazního prostředku by mělo být považováno za nezákonné pouze tehdy, nemá-li vůbec oporu ve skutečnostech zjištěných v daňovém řízení. Správce daně má povinnost prokázat pouze vážné a důvodné pochyby o souladu důkazních prostředků se skutečností, nikoliv to, že jsou zcela nevěrohodné. O nevyužití důkazních prostředků jako pomůcek pak platí totéž, co bylo uvedeno k dokladům o likvidaci.

[7] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Stěžovatel vznáší v kasační stížnosti v první řadě otázku, zda může daňový subjekt po ukončení daňové kontroly, ale ještě před vydáním prvostupňového rozhodnutí, předložit nové důkazní prostředky.

[11] Závěrečné fázi daňové kontroly se NSS věnoval v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, č. 3720/2018 Sb. NSS, v němž uvedl, že „projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016-45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a

podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“

[12] Uplatní-li se koncentrační princip při projednání zprávy o daňové kontrole, uplatní se také v období mezi projednáním zprávy, resp. ukončením daňové kontroly, a vydáním prvostupňového rozhodnutí. Daňovému subjektu totiž svědčí především právo předložit bez omezení nové důkazy v odvolacím řízení, v němž má správce daně povinnost se s nově navrženými důkazy vypořádat (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2016, č. j. 2 Afs 34/2016 - 45). Žalobce v projednávaném případě předložil doklady o likvidaci teprve po projednání zprávy o daňové kontrole, kterou odmítl podepsat, tedy až po ukončení daňové kontroly. Pokud však správce daně i přesto posuzoval, zda lze doklady o likvidaci použít jako důkazní prostředek ve prospěch žalobce, tedy zda i po jejich předložení obstojí kontrolní závěr, že daň bude stanovena podle pomůcek (úřední záznam na č. l. 69 správního spisu), nezatížil své rozhodnutí nezákonností. Tímto postupem totiž správce daně nezasáhl do žádného subjektivního veřejného práva žalobce, postup správce daně ostatně aproboval také stěžovatel ve svém rozhodnutí a sám následně doklady o likvidaci posoudil. Námitka proto není důvodná.

[13] Za důvodnou však NSS považuje námitku, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný. Krajský soud totiž na jednu stranu akceptoval stanovení daně pomůckami, avšak následně v rozporu se zákonem posuzoval, zda správce daně při výběru pomůcek unesl důkazní břemeno, které jej vůbec netížilo, a nepřipustně tak zasahoval do diskrece správce daně při výběru pomůcek (k rozsahu přezkumu použitých pomůcek viz například body 78 a 79 rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017 - 69).

[14] Vnitřně rozporný a nedostatečně odůvodněný je navíc také závěr krajského soudu o zákonnosti stanovení daně pomůckami. Žalobce v žalobě s odkazem na judikaturu NSS namítl, že v projednávaném případě došlo ke zpochybnění daňové evidence pouze ve vztahu k jednotkám procent zboží, přičemž část těchto pochybností žalobce vyvrátil, a proto nebylo namístě stanovit daň pomůckami.

[15] Krajský soud na základě obsahu správního spisu konstatoval v bodě 34. rozsudku, že správce daně ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí 2011 zjistil rozdíl mezi nakoupeným (768 ks), prodaným (734 ks) a na skladě evidovaným (5 ks) zbožím, tedy rozdíl v počtu 29 ks. Ve zdaňovacích obdobích leden až srpen 2012 správce daně zjistil rozdíl mezi nakoupeným (1961 ks), prodaným (1930 ks) a na skladě evidovaným (5 ks ke dni 31. 12. 2011, 3 ks ke dni 2. 10. 2012) zbožím, tedy celkem 39 ks. Dále krajský soud dospěl k závěru odlišnému od správce daně a žalovaného, a to, že stěžovatel náležitě prokázal likvidaci zboží, avšak pouze 19 ks zboží ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí

pokračování

2011, a 12 ks ve zdaňovacích obdobích leden až srpen 2012. Ani s přihlédnutím k důkazům o likvidaci zboží však žalobce podle krajského soudu neunesl důkazní břemeno ohledně správnosti a úplnosti evidence pro daňové účely podle § 100 zákona o DPH, neboť neprokázal, jak naložil s 10 ks zboží (3. a 4. čtvrtletí 2011) a s 27 ks zboží (leden až srpen 2012). Protože nebylo možné zjistit, jak bylo s tímto zbožím naloženo, a tedy zda měl žalobce nárok na odpočet DPH, správce daně postupoval dle krajského soudu v souladu se zákonem, pokud stanovil daň pomůckami.

[16] Tento závěr je však v rozporu s judikaturou, na kterou krajský soud výslovně odkazoval v bodech 26., 39. a 40. napadeného rozsudku a z níž při svém posouzení vycházel. Stěžejním pro projednávaný případ je usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, podle něhož *„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. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje: „Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.“* Rozšířený senát tedy v usnesení č. j. 4 Afs 87/2015 - 29 konstatoval, že nelze konkrétně stanovit, při jakém procentuálním rozsahu zpochybněného účetnictví lze přistoupit ke stanovení daně pomůckami. Stále však platí závěr rozšířeným senátem citovaného rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, podle něhož intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že *zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu* (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142). O takovou situaci se v projednávaném případě zjevně nejednalo. Žalobce v kontrolovaných obdobích obchodoval se stovkami kusů zboží, zejména televizorů, a řádně tvrdil a prokázal stovky přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně měl však pochybnost pouze ve vztahu k dani na výstupu, a to konkrétně o tom, jak žalobce naložil s 10 ks, resp. 27 ks televizorů. Pochybnosti správce daně se tudíž týkaly pouze marginálního množství (potenciálně) uskutečněných zdanitelných plnění. Je proto zřejmé, že převážná část účetnictví (evidence) žalobce zpochybněna nebyla, a proto poskytuje věrohodný obraz o jeho hospodaření.

[17] Závěr daňových orgánů a krajského soudu, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, ale bylo nezbytné stanovit ji pomůckami, proto není správný. Krajský soud měl tedy rozhodnutí žalovaného zrušit, avšak z jiných důvodů, než učinil. V souladu s usnesením rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, podle kterého *„[z]ruší-li správně krajský soud rozhodnutí správního orgánu, ale výrok rozsudku stojí na nesprávných důvodech, Nejvyšší správní soud v kasačním řízení rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)“*, proto NSS

nezbylo, než přistoupit ke zrušení rozsudku krajského soudu, neboť nemůže nahradit důvody jeho rozhodnutí.

[18] Protože NSS dospěl k závěru, že v projednávaném případě nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami, ale měla být stanovena dokazováním, nemůže v této fázi předjímat posouzení (skutkové) otázky, zda došlo k dodání zboží do jiného členského státu ve smyslu § 64 zákona o DPH či nikoliv, a případného dalšího dokazování.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] NSS proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud bude v souladu se závazným právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) povinen o žalobě rozhodnout znovu.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. července 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu