



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: P. V., zastoupen JUDr. Pavlem Zahradníkem, advokátem se sídlem Sládkova 351/II, Jindřichův Hradec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 52/2020-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 26. 6. 2020, č. j. 24757/20/5200-10422-711919, žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 5. 2018, č. j. 1005172/18/2910-50521-711427, a č. j. 1006725/18/2910-50521-711427, jimiž byla žalobci za použití pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně a daňového bonusu a z doměřené ztráty.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 20. 4. 2021, č. j. 31 Af 52/2020-44.

[3] Krajský soud byl názoru, že v projednávané věci byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobcem předložená evidence majetku (skladová evidence za rok 2013 a 2014) byla neprůkazná, neúplná, nevěrohodná a nesprávná, a tato tedy nemohla být podkladem pro stanovení daňové povinnosti žalobce. Správci daně nadto vznikly oprávněné pochybnosti, zda žalobcem přiznaná daň z příjmů fyzických osob v daňových tvrzeních za předmětná zdaňovací období byla uvedena z veškerých uskutečněných plnění. Za této situace nebylo podle soudu možné ověřit, že žalobcem přiznaná daň z příjmů fyzických osob byla vykázána ve správné výši, tj. nemohla být ověřena úplnost a správnost údajů uvedených žalobcem v daňových tvrzeních, vykázaná výše uskutečněných zdanitelných plnění ani výsledná daňová povinnost. Krajský soud nesouhlasil ani s tvrzením žalobce, že v jeho případě bylo možné stanovit daň dokazováním. Správcem daně zjištěné skutečnosti odůvodněně zakládaly pochybnosti o úplnosti, správnosti, věrohodnosti i průkaznosti žalobcem uváděných údajů v jeho daňových tvrzeních, ale také v předkládaných evidencích. Z tohoto důvodu nebylo možné přikročit pouze k úpravě žalobcem deklarované daňové povinnosti o zjištěné nesrovnalosti. Krajský soud proto ve shodě s daňovými orgány nepokládal správcem daně nalezené nedostatky za pouze drobného charakteru. Krajský soud pak dodal i to, že nezpochybňuje žalobcem uváděné zničení nosiče účetnictví (počítače, ve kterém měl žalobce uloženy účetní a další evidence). Pokud však bylo následkem této škodní události zničení evidence nutné pro stanovení daně, bylo podle soudu tím spíše namístě stanovení daně podle pomůcek.

III.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[5] Podle stěžovatele krajský soud nedostatečně zohlednil konkrétní okolnosti věci, tj. že nosič účetnictví byl zničen a bylo nutné účetnictví rekonstruovat. Stěžovatel setrval ve svém názoru, že se jednalo pouze o dílčí vady účetnictví. Argumentace dílčími chybami v evidenci náhradních dílů je podle stěžovatele nepřipadná, neboť evidence netrpěla takovými vadami, které by znemožňovaly stanovení daně dokazováním. Stěžovatel dále namítal, že inventurní soupisy doložené po úplné rekonstrukci účetnictví odpovídaly daňovému přiznání. Podle stěžovatele z judikatury označené v žalobě vyplývá, že rozsah a četnost vad v účetnictví musí být většího charakteru a znemožňovat stanovení daně dokazováním. Stěžovatel proto uzavřel, že krajský soud nesprávně právně posoudil naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

[6] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s kasačními námitkami nesouhlasí. Odkázal na své rozhodnutí o odvolání, vyjádření k žalobě a na napadený

pokračování

rozsudek, s jehož závěry se plně ztotožňuje. Podle žalovaného krajský soud zcela adekvátně vyhodnotil stěžovatelovu námitku, že došlo ke zničení počítače, ve kterém měl stěžovatel uloženo účetnictví, když konstatoval, že tuto událost sice nezpochybňuje, nicméně za daného stavu bylo tím spíše nutno stanovit daň podle pomůcek. Žalovaný pak byl ve shodě s krajským soudem i v tom, že v přezkoumávaném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť stěžovatel nesplnil při dokazování své povinnosti, což mělo za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Žalovaný má dále za to, že v případě stěžovatele byly identifikovány takové nedostatky v daňových evidencích vedených pro účely daně z příjmů fyzických osob, které při zhodnocení ve vzájemné souvislosti vedly správce daně k oprávněnému závěru o neúplnosti a neprůkaznosti předložených evidencí, což mělo za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

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

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Mezi účastníky řízení je sporné, zda bylo možné stanovit stěžovateli daň z příjmů fyzických osob dokazováním, nebo zda bylo nutné přistoupit ke stanovení daně náhradním způsobem – za použití pomůcek.

[11] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení či jiných podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (viz § 92 daňového řádu). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. Svá tvrzení prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Předloží-li daňový subjekt formálně bezvadné účetní doklady, přenáší se důkazní břemeno na správce daně, který je následně povinen prokázat případné pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Pokud správce daně vážné a důvodné pochyby prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (viz např. rozsudky ze dne 30. 4. 2020, č. j. 1 Afs 174/2019-34, ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[12] Stanovení daně za použití pomůcek je postupem „náhradním“, který nastupuje, pokud daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech (§ 98 nebo § 145 daňového řádu). Jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě, již z povahy věci není možné určit její výši zcela přesně. Jedná se o výjimku ze zásady materiální pravdy, která ukládá daňovému subjektu povinnost nést následky svého pochybení v podobě stanovení daně „pouze“ kvalifikovaným odhadem.

[13] Tomu odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103).

[14] V posuzované věci byla daň stanovena za použití pomůcek z důvodu uvedeného v § 98 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že: *„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.“*

[15] Orgány finanční správy i krajský soud byly názoru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, neboť stěžovatel nesplnil při dokazování své povinnosti a toto jeho pochybení znemožnilo stanovit daň dokazováním. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožnil.

[16] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v rozhodné době prováděl opravy, nákup a prodej motorových vozidel. Správce daně u stěžovatele zahájil dne 12. 2. 2016 daňovou kontrolu zaměřenou mj. na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 (protokol č. j. 46468/16/2910-60561-306740). Při zahájení daňové kontroly stěžovatel správci daně nepředložil evidenci majetku, která by zachycovala evidenci náhradních dílů na opravy vozidel. Stěžovatel k tomu uvedl, že náhradní díly nakupuje přímo na jednotlivé zakázky a na vyúčtování zakázek je rozpis použitých náhradních dílů, nicméně jeho účetní nějakou evidenci náhradních dílů vede. Na ústním jednání konaném dne 14. 3. 2016 stěžovatel přislíbil předložit evidenci majetku (skladovou evidenci), z níž by bylo patrné, jak stěžovatel eviduje náhradní díly na opravu vozidel. Jelikož tato evidence nebyla následně předložena, vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 4. 2016, č. j. 819044/16/2910-60561-306740, v níž stěžovatele vyzval k předložení evidence majetku (zásob materiálu a náhradních dílů) vedenou pro účely daně z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období, aby prokázal, že veškeré nakoupené náhradní díly sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a aby doložil, že provedl průkazným způsobem porovnání skutečného stavu majetku, pohledávek a závazků (dluhů) ke konci let 2012, 2013 a 2014. Následně stěžovatel skladovou evidenci předložil, ta se však vztahovala pouze k roku 2013 a nebyly v ní evidovány ani všechny nákupy náhradních dílů a materiálu používaného při opravách vozidel. K tomu stěžovatel nepředložil ani evidenci závazků a pohledávek za předmětná zdaňovací období. Navíc neodstranil ani všechny správce daně uvedené pochybnosti. Proto správce daně vydal dne 27. 12. 2016 další výzvu k prokázání skutečností, č. j. 1800021/16/2910-60561-306740, na kterou reagoval stěžovatel předložením přehledu obchodního majetku 2013 a 2014

pokračování

(tj. skladové evidence zachycující náhradní díly na opravu vozidel) a předložením inventurního soupisu skladových zásob k 31. 12. 2012, 31. 12. 2013 a 31. 12. 2014. Porovnáním výdejek náhradních dílů ze skladu s fakturami vystavenými za opravy vozidel však správce daně zjistil řadu nesrovnalostí, ať již z hlediska ceny či spotřeby náhradních dílů. Kromě toho byly zjištěny také nesrovnalosti v předložených inventurách, jakož i v přehledu majetku za rok 2013, který stěžovatel dodal v průběhu řízení dvakrát, avšak s rozdílnými údaji. Správce daně stěžovateli vytýkal také porušení § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť neprokázal zjištění skutečného stavu zásob v pořizovacích cenách k poslednímu dni zdaňovacích období, tudíž neprováděl porovnání skutečného stavu se stavem evidenčním a neprokázal tak správnost údajů o stavech uvedených na daňových přiznáních. Zjištěné skutečnosti správce daně vyhodnotil tak, že předložené skladové evidence nejsou důvěryhodné a průkazné. Nadále pak ze strany stěžovatele nebyla předložena ani evidence závazků a pohledávek za předmětná zdaňovací období.

[17] Za popsané situace nemohl Nejvyšší správní soud jinak, než souhlasit s orgány finanční správy a krajským soudem, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, nýbrž bylo nutno tuto stanovit podle pomůcek, neboť stěžovatel nesplnil při dokazování své povinnosti a toto jeho pochybení znemožnilo stanovit daň dokazováním.

[18] Stěžovatelem předložená evidence majetku (skladová evidence za rok 2013 a 2014) byla neprůkazná, neúplná a nevěrohodná. Z této nebylo možno průkazně zjistit pohyb zásob (náhradních dílů a materiálu), jejich stav na počátku a na konci předmětných zdaňovacích období ani to, že náhradní díly byly skutečně spotřebovány podle předložených faktur a výdejek. Stěžovatel nadto měnil svá tvrzení ohledně dané otázky, když na začátku daňové kontroly uvedl, že nakupované náhradní díly byly používány přímo na jednotlivé zakázky, avšak v rámci odpovědi na první výzvu předložil skladovou evidenci a v reakci na druhou výzvu pak předložil další skladovou evidenci. Obě předložené evidence se přitom od sebe lišily a plynuly z nich různé stavy náhradních dílů a materiálu. Jako zásadní se pak jeví i správcem daně zjištěná pochybnost o tom, zda uskutečněná plnění neměla být vyšší, než ta, která stěžovatel uvedl ve svých daňových tvrzeních (k tomu viz zejména zjištění správce daně ohledně rozdílu mezi výší přiznaných příjmů a hodnotou vydaných náhradních dílů ze skladu uvedené na straně 20 zprávy o daňové kontrole č. j. 396797/18/2910-60561-306740). Popsané vady přitom zcela jistě nelze hodnotit jako drobné nedostatky, jak tvrdí stěžovatel. Tyto naopak zásadním způsobem znevěrohodňují stěžovatelem předložené evidence a návazně pak i jeho tvrzení uvedená v podaných daňových přiznáních. V takové situaci přitom skutečně, jak uvedly orgány finanční správy a krajský soud, nebylo možno stanovit daň dokazováním, neboť v důsledku uvedených skutečností (zejména v důsledku naprosté nevěrohodnosti předložené skladové evidence) nelze ověřit, zda údaje, které stěžovatel uvedl v daňových přiznáních, odrážejí skutečně veškerá zdanitelná plnění (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44).

[19] Kasační soud tudíž nemohl přisvědčit stěžovateli v tom, že by orgány finanční správy pochybily, stanovily-li mu daň z příjmů fyzických osob za využití pomůcek. Kasační soud pak nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, že krajský soud nedostatečně zohlednil skutečnost, že došlo ke zničení nosiče účetnictví a dalších evidencí (úderem blesku do počítače, ve kterém byly tyto evidence uloženy). Krajský soud v napadeném

rozsudku danou skutečnost neopomněl. Uvedl, že „*nezpochybňuje žalobcem uváděné zničení nosiče účetnictví, nicméně tato vede k pochybnostem, zda žalobce po této škodní události předkládal příslušnou daňovou evidenci skutečně úplně, tím spíše by pak dle soudu bylo na místě stanovení daně dle pomůcek.*“ S tímto posouzením věci se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Skutečností, že mělo dojít ke zničení počítače, ve kterém byly evidence uloženy, nelze v žádném případě ospravedlnit přístup stěžovatele, který správci daně předložil dvě rozdílné verze své skladové evidence, obsahující nadto výše popsané nedostatky. Naopak, jak již připomněl krajský soud, jsou to právě situace, kdy dojde ke zničení povinných evidencí, ve kterých bývá mnohdy namísto stanovení daně podle pomůcek.

[20] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 8. března 2023

David Hipšr
předseda senátu