



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **TRANACO, s. r. o.**, se sídlem Hřensko 159, zastoupena JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 11. 2022, č. j. 15 Af 21/2018-107,

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] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 6. 10. 2016 dodatečně platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), č. j. 2119537/16/2503-50521-505854, č. j. 2119559/16/2503-50521-505854, č. j. 2119571/16/2503-50521-505854, č. j. 2119588/16/2503-50521-505854, č. j. 2119616/16/2503-50521-505854, č. j. 2119639/16/2503-50521-505854, č. j. 2119650/16/2503-50521-505854, č. j. 2119661/16/2503-50521-505854, č. j. 2119703/16/2503-50521-505854, č. j. 2119723/16/2503-50521-505854, č. j. 2119735/16/2503-50521-505854 a č. j. 2119757/16/2503-50521-505854, jimiž byla podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro rozhodné období (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 98 odst. 1 ve spojení s § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobkyni dle pomůcek doměřena DPH za měsíce leden až prosinec roku 2014 a současně jí byla uložena i zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně.

[2] Proti dodatečným platebním výměrům žalobkyně podala odvolání. Rozhodnutím ze dne 30. 1. 2018, č. j. 890/18/5300-21444-700333 (dále též „rozhodnutí žalovaného“), žalovaný platební výměry potvrdil a zamítl odvolání žalobkyně.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 11. 1. 2022, č. j. 15 Af 21/2018-65, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného byl tento rozsudek rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2022, č. j. 7 Afs 21/2022-31 (dále též „zrušovací rozsudek“), zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení. Návazně krajský soud vydal v záhlaví označený rozsudek, jímž žalobu zamítl. Soud přisvědčil správním orgánům, že byly splněny podmínky pro doměření DPH dle pomůcek vyžadované právní úpravou a navazující judikaturou. V řízení bylo prokázáno, že žalobkyně do evidence pro účely DPH za rozhodná zdaňovací období zjevně nezahrnula veškerá přijatá zdanitelná plnění od dodavatele JAS ČR, a. s., v důsledku čehož nebylo možné prokázat skutečný pohyb zboží, zjistit návaznost přijatých zdanitelných plnění na uskutečněná zdanitelná plnění, resp. prověřit přesnou výši uskutečněných zdanitelných plnění. Žalobkyně tak jednoznačně porušila své zákonné povinnosti, čímž byla splněna první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Podle názoru krajského soudu se správní orgány nedopustily v řízení ani žádných vad. Rozsudek krajského soudu (jakož i všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[4] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Ve stručné kasační stížnosti nesouhlasila s nosným závěrem krajského soudu stran přípustnosti stanovení daně pomůckami. Podle stěžovatelky nelze souhlasit s tím, že jako daňový subjekt při dokazování uváděných skutečností nesplnila některou ze svých zákonných povinností, čímž by byla splněna první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu). Odebrání zboží od dodavatele JAS ČR, a.s. (od 1. 10. 2018 GGT CZ, a.s. - pozn. Nejvyššího správního soudu) nebylo z její strany tvrzeno, proto ji v tomto rozsahu netížilo důkazní břemeno. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s kasačními námitkami nesouhlasí. Podmínky pro stanovení daně pomůckami byly v dané věci splněny. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

V.

pokračování

[6] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Jelikož se jedná o opakovanou kasační stížnost, vážil zdejší soud nejprve její přípustnost z hlediska § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovedla nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. i další výjimky. Kasační stížnost je nutno považovat za přípustnou mj. tehdy, pokud Nejvyšší správní soud vytkl v původním rozsudku prvoinstančnímu soudu procesní pochybení, nepřezkoumatelnost nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně pokud se (jako v dané věci) ve zrušujícím rozsudku závazně nevyjádřil ke všem sporným otázkám. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu a odporovalo by účelu a smyslu správního soudnictví (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165). V intencích výše uvedeného nelze námitky uplatněné v kasační stížnosti považovat za nepřipustné. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení kasační stížnosti.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že kasační stížnost je opravný prostředek směřující proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Jedná se tedy o mimořádný opravný prostředek. V rámci řízení o kasační stížnosti se zkoumá, zda se správní orgán, resp. krajský soud nedopustily vad či nezákonnosti v řízení, pro které by jejich rozhodnutí bylo nutno zrušit. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21). Optikou uvedeného nahlížel soud na uplatněné (poměrně obecné) námitky stěžovatelky a neshledal na jejich podkladě důvod ke zrušení rozsudku krajského soudu, resp. rozhodnutí orgánů finanční správy.

[10] 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 Nejvyššího správního soudu 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, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[11] 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 (vedle shora označené judikatury srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44). Tomu pak 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, a rozsudky téhož soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103 atp.).

[12] Orgány finanční správy i krajský soud byly názoru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, neboť stěžovatelka nesplnila při dokazování své povinnosti a toto její pochybení znemožnilo stanovit daň dokazováním. Stěžovatelka je názoru, že nebyla splněna první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, neboť dostala svým zákonným povinností.

[13] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu 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.*

[14] Podle § 100 odst. 1 zákona o DPH *plátce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely DPH veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání nebo souhrnného hlášení. Dle § 100 odst. 3 písm. b) zákona o DPH plátce je povinen vést v evidenci pro účely DPH přehled obchodního majetku. Bylo tak nepochybně povinností žalobkyně prokázat, že řádně evidovala uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, ale také svůj obchodní majetek [obchodním majetkem*

pokračování

je ve smyslu § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomických činností]. Podle § 93 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*

[15] I podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo v řízení jednoznačně prokázáno, že stěžovatelka do evidence pro účely DPH za rozhodná zdaňovací období zjevně nezahrnula veškerá přijatá zdanitelná plnění na nákup tabákových výrobků a smíšeného zboží mj. od dodavatele JAS ČR, a.s. (a to v částce přesahující třicet miliónů korun českých). S ohledem na zjevnou neúplnost evidence tak nebylo možné ověřit skutečný stav zásob, tj. nebylo možno prokázat skutečný pohyb zboží a jeho promítnutí do uskutečněných zdanitelných plnění, nebylo možné zjistit návaznost přijatých zdanitelných plnění na uskutečněná zdanitelná plnění a nebylo možné prověřit přesnou výši uskutečněných zdanitelných plnění. Za takové situace lze plně souhlasit s pochybnostmi správce daně a žalovaného o výši uskutečněných zdanitelných plnění, jakož i o přesném datu uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných v předložené evidenci. Uvedeným stěžovatelka porušila nejen povinnost vyplývající z § 100 zákona o DPH, ale i povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu. Nepředložení relevantních důkazních prostředků (obsahující veškerá přijatá a na ně navazující uskutečněná zdanitelná plnění, resp. vykázaný stav zásob neprodaného zboží) představuje porušení povinností zásadního charakteru, které objektivně vylučuje stanovení daně dokazováním. Pokud by totiž správce daně za dané situace nerozhodl o stanovení daně dle pomůcek, daň by byla stanovena dokazováním za pomoci neprůkazných, neověřených, neověřitelných a nesprávných hodnot. Jednalo by se tak o vadné zjištění skutkového stavu věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 371/2017-69). V dané situaci tak nebylo možno stanovit daň dokazováním, neboť v důsledku naprosté nevěrohodnosti předložené daňové evidence nelze ověřit, zda údaje, které stěžovatelka uvedla v daňových přiznáních, odrážejí skutečně veškerá zdanitelná plnění (srov. shora označenou právní úpravu a judikaturu). Nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že ji ohledně dodávek od dodavatele JAS ČR, a.s. netížilo důkazní břemeno, neboť tyto dodávky sama netvrdila. Jak již zdejší soud vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48: *„Daňový subjekt zcela jistě nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám, přičemž tuto úvahu je třeba vidět v kontextu především nálezu Ústavního soudu, sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze dne 1. 6. 2005. Ústavní soud zde vycházel z charakteru daňového řízení, v němž stíhá daňový subjekt, na rozdíl od jiných druhů řízení, rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se pak odvíjí od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, resp. od skutečností, které je daňový subjekt v daňovém přiznání povinen uvést. Tento závěr Ústavního soudu vycházel z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého daňový subjekt prokazoval nejen skutečnosti, které tvrdí sám, ale rovněž skutečnosti, na které se povinnost tvrzení vztahovala. Uvedené stejně tak platí dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Vznikne-li proto pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných daňovým subjektem v daňovém přiznání, může správce daně přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt sice netvrdí, ale vyvstala pochybnost o tom, že je daňový subjekt tvrdit má.“* Uvedené lze vztáhnout i na danou věc, ve které bylo správními orgány jednoznačně zjištěno, že stěžovatelka přijala zboží od dodavatele JAS ČR, a.s.

[16] Z výše uvedených důvodů tak nelze souhlasit se stěžovatelkou, že v dané věci nebyla splněna první podmínka pro stanovení daně dle pomůcek. Splněny byly i další podmínky,

proti nim však stěžovatelka v kasační stížnosti ničeho nenamítá, přičemž řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční (viz výše). Z procesní opatrnosti odkazuje soud stran splnění jednotlivých podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek na rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud dodává, že krajský soud postupoval plně v mezích závazného právního názoru obsaženého ve zrušujícím rozsudku. Z něho přitom nelze dovozovat oporu pro tvrzení stěžovatelky, že by první podmínka pro stanovení daně pomůckami nebyla v daném případě splněna. To nelze dovodit ani z bodu 14 zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[17] Ani žádná další stížní argumentace neměla potenciál vyvolat zrušení rozsudku krajského soudu, resp. rozhodnutí žalovaného. Jejich postup má plnou oporu v právní úpravě a judikatuře. Nejvyšší správní soud se proto plně ztotožnil s hodnocením a závěry žalovaného a krajského soudu, které považuje za správné a náležitě vyargumentované, a proto na ně v podrobnostech odkazuje. Z uvedených důvodů nemohl soud shledat případnou ani polemiku stěžovatelky s jejich argumentací. Soud dodává, že neshledal ani existenci vad, ke kterým je povinen přihlížet *ex officio* (viz např. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[18] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[19] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, 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.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 2. srpna 2023

Tomáš Foltas
předseda senátu