ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **R. R.,** , zastoupená JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 11. 2011, č. j. 10 Af 60/2011 – 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 11. 11. 2011 č. j. 10 Af 60/2011 - 28, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 23. 4. 2011, č. j. 2015/11-1100, o zamítnutí odvolání stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 24. 11. 2010, č. j. 31372/10/102970303553, kterým jí byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 89.980 Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 17.996 Kč a č. j. 31373/10/102970303553, kterým jí byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 26.937 Kč a sdělena povinnost platit penále ve výši 5.387 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že stěžovatelka uplatnila výpočet daně ze společného základu manželů podle ust. § 13a zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), přičemž žádný vlastní příjem neměla. Žalobní námitky tak směřovaly ke kontrolním zjištěním, která vyplynula z provozování řemeslných živností manžela stěžovatelky. Je-li v žalobě poukázáno na odvolací námitku o způsobu vedení kontroly, je průběh daňové kontroly u manžela stěžovatelky v odůvodnění napadeného rozhodnutí

popsán a tento popis odpovídá písemnostem založeným v daňovém spise. Krajský soud nesdílí názor, že nebylo přihlíženo k údajům v daňové evidenci a výpočet příjmů manžela stěžovatelky podle pomůcek je vadný. Pro věc je podstatné, že daňová evidence nebyla vedena v souladu s § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů). Bylo-li na základě daňové evidence zjištěno, v jaké hodnotě byl nakoupen a spotřebován materiál pro výkon řemeslné činnosti, ale jeho hodnota se neprojevila ve vydaných účetních dokladech, neodpovídá daňová evidence zákonným požadavkům. Toto zjištění pak nasvědčuje tomu, že část materiálu musela být spotřebována na zakázky, ohledně kterých nebyl daňový doklad vydán a příjem z takových zakázek se neprojevil v příjmu dosaženém za příslušné zdaňovací období. Na základě vadně vedené evidence není možno stanovit daň dokazováním a nelze tak učinit na základě dokladů, na které se odkazuje v odvolání. Okolnost, že daňové doklady měl správce daně po dobu kontroly k dispozici, není sporná. Právě na základě těchto dokladů byla daň i základ daně stanovena za použití pomůcek. Protože daňová evidence nebyla vedena tak, aby na jejím podkladě bylo možno zjistit základ daně a jiné důkazy než daňovou evidenci a účetní doklady manžel stěžovatelky nepředložil, je prostor pro použití pomůcek. Stanovení základu daně a daně takovým postupem nemůže být zcela přesné a je na poplatníkovi, aby nesl takové důsledky. Z podkladů poplatníka nelze spolehlivě rozlišit, zda a jak se do hodnoty zakázek projevoval pořízený režijní materiál a stěžovatelka v tomto ohledu žádný důkaz nepředložila. Přitom je to poplatník, který má prokázat správnost svých tvrzení, případně předložit důkazy k odstranění pochybností správce daně vyplývající z kontrolovaných dokladů. Finanční ředitelství se v odvolacím řízení zabývalo dodržením podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek a hodnotilo přiměřenost zvolených pomůcek. Správní uvážení o výši příjmů vychází ze zjištění z faktur, ve kterých je rozepsán podíl práce a spotřebovaného materiálu. Propočtem uvedeným v úředním záznamu byl zjištěn zpracovaný materiál v každém zdaňovacím období, dále byly stanoveny vyfakturované příjmy a od nich odečten vyfakturovaný materiál. Na nevyfakturovaný materiál pak byl vztažen poměr fakturované práce, a tím byl zjištěn rozsah nepřiznaných příjmů. Tento postup je odůvodněn tím, že vynaložené práce na nevyfakturovaný, ale spotřebovaný, materiál nelze přesně zjistit. Proto k výpočtu nepřiznaných příjmů dosažených zpracováním nevyfakturovaného materiálu byl využit průměrný podíl fakturované práce. Tato úvaha obsažená v úředním záznamu byla předmětem přezkoumání v odvolacím řízení a zhodnocena jako správná a využité pomůcky jako přiměřené. Krajský soud skutková a právní zjištění vyhodnotil jako zákonu odpovídající a uvážení o užitých pomůckách jako zcela správné. Příklad faktury uvedené v žalobě nijak nevyvrací správnost postupu správce daně při výpočtu veličiny, která byla následně využita jako pomůcka. Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatelky, že okamžitě spotřebovaný nakoupený materiál není předepsáno evidovat, ale představuje výdaje které se promítají do daňového základu, přitom veškerý spotřebovaný materiál se současně nepromítl do fakturace jednotlivých zakázek, a tudíž do příjmů. Pokud tak poplatník nečinil, dostává se pak do obtížné důkazní situace bez ohledu na to, co si dohodne se smluvními stranami, jak je argumentováno v žalobě. Stěžovatelka neuvedla, v čem spočívá nesprávnost propočtů a ze spisu je naopak zřejmé, že propočty obsažené v úředních záznamech vycházejí z daňové evidence. Z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí je zřejmé, že uplatněné odvolací námitky byly přezkoumány a bylo na ně reagováno. Finanční ředitelství se zabývalo i povahou dokladů, na které stěžovatelka v odvolání poukázala. Pro posouzení zákonnosti rozhodnutí je však podstatné, že daň byla

doměřena za použití pomůcek a na finančním ředitelství proto bylo posoudit dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek a jejich přiměřenost, což se také stalo. Účastníci se shodují na tom, že poplatníkovi bylo uloženo vést knihu zakázek a evidenci jízd motorovým vozidlem. Vedení knihy zakázek pak znamená, že je vedena řádně a obsahuje tudíž údaje o všech převzatých zakázkách. Taková kniha zakázek však předložena nebyla a z předložené evidence je zřejmé, že tu musely existovat další zakázky vedle těch, které byly vyfakturovány, jestliže existuje spotřebovaný materiál, který se v předložených fakturách neuplatnil. Rozhodnutí, jímž bylo uloženo vést knihu zakázek, není předmětem řízení, a ani se zřetelem ke lhůtám stanovených v s. ř. s. být nemůže. Pro přezkoumání napadeného rozhodnutí je podstatné, že žádná kniha zakázek dokládající rozsah provedených zakázek předložena nebyla. Porušení zákonné povinnosti poplatníkem pak spočívá v tom, že nebyl schopen prokázat správnost svých tvrzení při dokazování. Správce daně naopak dostál své povinnosti podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), protože prokázal, že účetní podklady jsou nevěrohodné. Důkazem o tom, že do daňového základu se nepromítly veškeré příjmy poplatníka, jsou jeho účetní doklady nasvědčující tomu, že spotřeboval nakoupený materiál jím tvrzeného rozsahu, který se však nepromítl ve fakturovaných zakázkách. Je-li namítáno, že zpráva o kontrole neobsahuje náležitosti, které by obsahovat měla, krajský soud tento názor nesdílí. Ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků nestanoví žádné speciální náležitosti předepsané pro kontrolní zprávu. Zpráva o daňové kontrole zcela srozumitelně popisuje průběh a výsledek řízení a odkazem na příslušné právní normy uvádí, jakým způsobem dojde k doměření daně. Daňovou evidencí se zabývá. Tato představuje důkazní prostředek, který byl hodnocen a není na závadu, že není výslovně uveden právní předpis, který poplatník vadným vedením daňové evidence porušil. Obsahem správního spisu manžela stěžovatelky je doloženo, že správce daně prokázal ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, že jeho účetnictví je nevěrohodné. To se týká nejen stránky příjmové, ale i výdajové, kdy u výdajových dokladů je třeba připomenout zjištění z vadně vedené knihy jízd, kdy údaj o počtu ujetých kilometrů neodpovídá skutečné vzdálenosti zjistitelné podle mapy, je hrazen provoz čtyř mobilních telefonů jednoho operátora, přičemž manžel stěžovatelky neměl žádné zaměstnance, je účtováno o spotřebovaném materiálu, který se neprojevil v příjmových dokladech. Rovněž nebyly evidovány zakázky přesto, že manžel stěžovatelky tak měl povinnost činit. V důsledku těchto závad nelze na základě účetnictví přesně zjistit výši dosažených příjmů. Způsob propočtu daňového základu a následně daně při stanovení podílu práce a materiálu na jednotlivých zakázkách představuje správní uvážení, které bylo aplikováno zcela v souladu se zákonem o daních z příjmů. Nic na ní nemůže změnit ani tvrzení o vyjmenovaných fakturách, protože ze spisu je patrné, že ani k nim nebyly doloženy další podklady, které by tvrzení poplatníka prokazovaly. Matematický propočet, na který se v žalobě odkazuje, dokládá postup při správním uvážení, je z něj zřejmé, že bylo vedeno snahou stanovit základ daně a daň co nejspolehlivěji a tento výpočet doprovází vysvětlení výpočtu, a tudíž úvahu, kterou byl finanční orgán veden. Nejedná se tak o situaci, kdy správní uvážení bylo nahrazeno matematickým výpočtem, protože ten posloužil především pro co nejspolehlivější stanovení základu daně a daně.

K procesnímu postupu finančního ředitelství poukázal krajský soud především na to, že právní norma, na kterou je odkaz v žalobě, již v době rozhodování neplatila. Protože se jednalo o daň stanovenou za použití pomůcek, postupovalo finanční ředitelství v souladu

s ust. § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že právě to se také v odvolacím řízení stalo. Důkazy nabídnutými v odvolacím řízení není vyvráceno, že daň dokazováním stanovit lze. Odkazy na několik faktur k tomu nepostačují. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je také zcela zřejmé, že účetními doklady, na které se v odvolání a jeho dodatku odkazuje, se odvolací orgán zabýval (např. na str. 10). Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení o porušení ust. § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Skutkový stav byl zjištěn správně, bylo-li konstatováno, že předložená daňová evidence trpí takovými vadami, že na základě těchto podkladů nelze daň stanovit dokazováním. Při stanovení základu daně a daně nedošlo ke kombinaci důkazních prostředků a pomůcek, ale k výpočtu došlo na základě účetních dokladů předložených poplatníkem, ze kterých byl vypočten nejpravděpodobnější podíl práce v poměru ke spotřebovanému materiálu a podklady poplatníka takto vypočtený podíl práce představují pomůcky při stanovení základu daně a daně a nikoli důkazní prostředky ani jejich kombinaci. Právě využití podkladů poplatníka svědčí o tom, že daň byla stanovena co nejspolehlivěji a pravděpodobné stanovení podílu práce na zhotovených zakázkách odráží přiměřenost zvolených pomůcek.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnosti, v níž namítala, že finanční ředitelství posoudilo nesprávně právní otázku, neprovedlo objektivní posouzení všech jejich námitek a nedoplnilo dokazování. Protože krajský soud se nevypořádal řádně se všemi žalobními důvody, je dán také důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka poukázala na to, že v kontrolovaném období nepodnikala a uplatnila pouze výpočet daně ze společného základu manželů. Podle jejího názoru byla daň doměřena v neúměrné výši a byl zvolen naprosto nevhodný způsob jejího výpočtu. Manžel stěžovatelky je fyzickou osobou, která je ze zákona povinna vést daňovou evidenci. Neměl však povinnost vést žádné další evidence a záznamy, kterými by dokládal na účetních dokladech i spotřebovaný režijní materiál, jak po něm požadoval správce daně. Nebyl povinen ani vést žádné evidence rozpracovaných zakázek. Z daňové evidence bylo zjistitelné, komu bylo fakturováno, jaká byla výše, nákup materiálu v průběhu účetního období i inventury ke konci účetního období. Dále stěžovatelka namítala, že správce daně při kontrole příjmových dokladů vypsal soupis materiálu v nich uvedený a tento pak porovnal s nakoupeným materiálem v průběhu účetního období a s inventurními soupisy. Z tohoto vznikl rozdíl, protože na všech příjmových dokladech nebyl vypisován veškerý spotřebovaný materiál. Zákazník to nevyžadoval a daňová evidence to neukládá. Správce daně dovodil, že se jedná o materiál prodaný tzv. „načerno“ a poté vypočetl matematickým výpočtem % marže z dokladů, kde byl materiál uvedený a tuto marži připočet na materiál, který nebyl uvedený v příjmových dokladech a inventurních soupisech. Tím dospěl k závěru, že o takto vypočtenou částku krátil manžel stěžovatelky tržby. Nesprávnost tohoto postupu byla namítána už v žalobě, ale krajský soud dal za pravdu finančnímu ředitelství, že manžel stěžovatelky nevedl potřebně evidence, tím porušil své povinnosti a založil důvod pro použití pomůcek. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90. Protože ke stěžovatelčinu odkazu v žalobě na chybný výpočet se nevyjádřil ani odvolací orgán, ani krajský soud, poukázala na to, že Nejvyšší správní soud se již problematikou nesprávného výpočtu daně podle pomůcek zabýval v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126. V další stížní námitce namítala vyžadování povinností poplatníka nad rámec zákona. Odkaz na neplnění povinností uložených v rozhodnutí o záznamní povinnosti je

uplatňován správcem daně, odvolacím orgánem i krajským soudem. Manžel stěžovatelky předložil správci daně svoji daňovou evidenci, ze které je evidence zakázek patrná. Bylo mu ale vyčítáno, že nevedl knihu zakázek, která by dokládala přijaté, provedené a rozpracované zakázky, zakázky, které ke konci roku zůstaly nedokončené a jaký materiál a v jaké výši byl na těchto zpracováván. Nepředložil podle správce daně zakázky, u kterých by prokázal rozdělení fakturovaného materiálu, tj. jaký materiál byl zpracován v roce 2006 a jaký v roce 2007. Stěžovatelka opětovně poukázala na to, že v daňové evidenci nejsou shora uvedené povinnosti daňovému subjektu zákonem uloženy a uložená záznamní povinnost je sama o sobě rozhodnutím nezákonným. K samotnému obsahu rozhodnutí o záznamní povinnosti se krajský sond nevyjádřil a námitku jeho neplatnosti zcela opomenul. Na základě výše uvedeného stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo stížní námitky za nedůvodné. Protože na základě daňové kontroly došlo ke zvýšení dílčího základu daně, a tedy i zvýšení společného základu daně manželů, provedl správce daně kontrolu daně z příjmů fyzických osob rovněž u stěžovatelky. O výsledku daňové kontroly sepsal zprávu, kterou po projednání předal stěžovatelce. Na základě uvedené zprávy vydal napadené dodatečné platební výměry. Manžel stěžovatelky v roce 2006 a 2007 provozoval řemeslnou živnost vodoinstalatérství, topenářství, podnikal v předmětu podnikání výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a provozoval zemědělskou činnost. Tyto jednotlivé činnosti nevedl v daňové evidenci samostatně. Instalatérské a topenářské práce zahrnovaly práce v zemi, instalace topení, vody, technologií jak pro právnické, tak i fyzické osoby, zemědělská činnost spočívala v sečení a sušení sena pro hovězí dobytek a v chovu hovězího dobytka na maso. Knihu instalatérských a topenářských zakázek v uvedeném období nevedl přesto, že mu vedení knihy zakázek bylo uloženo rozhodnutím Finančního úřadu ve Vimperku. Správce daně měl pochybnosti o úplnosti a správnosti vykázaných příjmů za instalatérské a topenářské zakázky, protože manžel stěžovatelky nedoložil evidenci přijatých a provedených zakázek a ze zjištění správce daně vyplynulo, že nebyl vyfakturován všechen nakoupený a spotřebovaný materiál (v roce 2006 minimálně ve výši 478.027 Kč a v roce 2007 minimálně ve výši 213.074 Kč). Proto byl manžel stěžovatelky vyzván, aby mimo jiné prokázal správnost a úplnost vykázaných zdanitelných příjmů za instalatérskou a topenářskou činnost, dále že vyfakturoval veškerý nakoupený a spotřebovaný materiál, že příjmy ze zemědělské činnosti jsou úplné a že výdaje na účastnická čísla mobilního operátora, výdaje na pracovní cesty vozidlem Škoda Fabia Combi a další platby v roce 2007 jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Manžel stěžovatelky však správci daně nepředložil žádnou evidenci, kterou měl nařízenou vést, a nevedl evidenci přijatých zakázek. Proto nebylo možné zjistit, jaké zakázky přijal, které dokončil, nevedl ani evidenci rozpracovaných zakázek, ze které by mohl správce daně zjistit, jaký materiál na zakázkách použil. Neprováděl inventarizaci majetku. Předložená daňová evidence vykazuje takové vady (nebyly evidovány veškeré příjmy, např. za poražený skot pro osobní spotřebu, za prodaný kovový šrot, nebyla vedena evidenci přijatých zakázek, v pohledávkách k 1. 1. 2006 byly uvedeny faktury, o kterých tvrdil, že již byly uhrazeny v roce 2005 a jindy tvrdil, že jsou v této evidenci uvedeny správně, protože nebyly uhrazeny a byly přihlášeny ke konkurzu, předložil dvojí faktury), že není možné ji považovat za věrohodnou. Z výše uvedeného je zřejmé, že i když měl manžel stěžovatelky dostatek prostoru k prokázání

tvrzených skutečností a prokazatelně a srozumitelně byl seznámen s pochybnostmi správce daně, nepředložil takové důkazní prostředky, které by správce daně mohl osvědčit jako důkazy prokazující jeho tvrzení. Nesplnil tak své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností a vzhledem k neprůkaznosti a neúplnosti daňové evidence jím vedené nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. První podmínka pro stanovení daně za použití pomůcek tedy nebyla splněna. Pokud jde o splnění druhé podmínky, tj. přiměřenost použitých pomůcek, vycházel správce daně z poznatků získaných při daňové kontrole tak, aby se jeho kvalifikovaný odhad daňové povinnosti v maximální možné míře přibližoval skutečnosti. Je tedy zřejmé, že daňový základ a daň byla stanovena dostatečně spolehlivě. „Dostatečná spolehlivost" daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu. Brojí-li stěžovatelka proti výpočtu daně a tvrdí, že správce daně vycházel z nesprávných propočtů, ale finanční ředitelství se jimi nezabývalo, tak i tato námitka je nedůvodná. V napadeném rozhodnutí jsou uvedeny jednak úřední záznamy o stanovení daně podle pomůcek a jednak popsány správní úvahy správce daně při tomto způsobu stanovení daňové povinnosti. To svědčí o tom, že se finanční ředitelství přiměřeností pomůcek zabývalo. Byla-li daň stanovena za použití pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost pomůcek. Finanční ředitelství se podrobně zabývalo postupem správce daně při použití pomůcek a stěžovatelce nepřiznalo v řízení úspěch proto, že neshledalo pochybení správce daně. Namítala-li stěžovatelka, že poukazovala v žalobě na rozhodnutí správce daně o uložení záznamní povinnosti, jež nemá náležitosti podle zákona o správě daní a poplatků, tuto námitku označilo finanční ředitelství za lichou. Manžel stěžovatelky nepředložil žádnou evidenci jednotlivých realizovaných zakázek, evidenci jejich rozpracovanosti, ze kterých by bylo možné zjistit, jaký materiál pro konkrétní zakázku nakoupil či použil ze zásob a jakou práci provedl na každé jednotlivé zakázce. Ani na výzvu se nepředložily správci daně relevantní důkazní prostředky, které by zhojily nedostatečně vedené nebo neexistující evidence tak, aby bylo možné zjistit, zda vykázaný zdanitelný příjem a uplatněné daňové výdaje odpovídají skutečnosti. Daňový spis mapuje jednotlivé kroky zjišťování skutečností správcem daně z předložených důkazních prostředků a jejich porovnání s tvrzeními manžela stěžovatelky v daňovém přiznání. Předložené evidence trpěly vadami a nepostihovaly jednotlivé činnosti a dostaly manžela stěžovatelky do stavu důkazní nouze, kdy nebyl schopen splnit svou zákonnou povinnost prokázat svá tvrzení. Jím předložená daňová evidence tak neposkytovala podklad, na základě kterého by bylo možno stanovit daň dokazováním. Na základě uvedených skutečností finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta jako nedůvodná.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podstatou sporu v daném případě je, zda byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, zejména jaké jsou povinnosti daňového subjektu při vedení daňové evidence a zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě.

Ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek se Nejvyšší správní soud již opakovaně vyjadřoval, a proto lze v tomto ohledu odkázat na konstantní judikaturu, např. rozsudky ze dne 3. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS, ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52, nebo ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/2006 Sb. NSS; všechny dostupné na www.nssoud.cz. V citovaných rozsudcích Nejvyšší správní soud zdůraznil, že předpokladem pro uplatnění tohoto způsobu stanovení základu daně a daně je kumulativní splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti daňovým subjektem při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stanoví-li správce daně základ daně a daň za použití pomůcek, odvolací orgán pak v souladu s ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků následně zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.

Stanovení daňové povinnosti je podle ust. § 31 zákona o správě daní a poplatků založena na jisté hierarchii postupu správce daně. Prioritu má stanovení základu daně a daně dokazováním. Při tomto způsobu stanovení daňové povinnosti je v co nejširším rozsahu zajištěna v daňovém řízení účast daňového subjektu, který může navrhovat provedení důkazních prostředků, popřípadě je správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit dokazováním, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tj. za použití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám i bez účasti daňového subjektu (odst. 5 citovaného ustanovení). Nastane-li ale dokonce nemožnost stanovení daně za použití pomůcek, pak může správce daně v dohodě s daňovým subjektem základ daně a daň sjednat (odst. 7 citovaného zákona).

Stěžovatelka v kasační stížnosti v zásadě namítala, že její manžel plnil povinnost vést daňové evidence tak, jak je stanoveno v zákoně a rozhodnutí o uložení záznamní povinnost bylo nezákonné, takže mu nemohla být stanovena daň za použití pomůcek, a pokud se tak stalo, daň byla vypočítána špatně, protože správce daně vycházel z nesprávných podkladů.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Má tedy povinnost prokázat všechny skutečnosti, které podle jeho tvrzení mají vliv na základ daně. Daňové řízení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má nejen povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tedy má břemeno důkazní. Pravidlo, že v daňovém řízení je důkazní břemeno na daňovém subjektu, má ale některé výjimky. V případě stěžovatelky se jedná o ust. § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Citovaná ustanovení tak vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností daňového subjektu a správce daně. K rozložení těchto povinností se Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil, např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, v němž vyslovil, že daňový subjekt splní *„svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) d. ř.], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné*

nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případu předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ V této souvislosti lze odkázat i na judikaturu Ústavního soudu, např. na nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (publikován ve Sbírce zákonů pod č. 130/1996 Sb.), v němž Ústavní soud konstatoval, že správce daně samozřejmě nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, požaduje-li prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

V daném případě vznikly správci daně pochyby o průkaznosti údajů obsažených v daňové evidenci manžela stěžovatelky proto, že v průběhu kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007 zjistil následující nesrovnalosti.

V daňovém přiznání za rok 2006 vykázal manžel stěžovatelky základ daně ve výši 57.600 Kč a daň ve výši 6.912 Kč. V průběhu daňové kontroly vznikly správci daně konkrétní pochybnosti týkající se daňové evidence, kterou vedl, a to hlavně ohledně přehledu o zakázkách sjednaných, provedených a vyfakturovaných a také o stavu materiálu, který byl nakoupen a nebyl inventarizován. Pochybnosti se týkaly rovněž provozu aut pro účely podnikání, evidence účelu jízd u automobilu, který si odepisoval, nákupu čtyř kusů mobilních telefonů pro účely jeho podnikání a rovněž nesrovnalostí v evidenci u zemědělské výroby. Při ústním jednání 3. 6. 2009 manžel stěžovatelky uvedl, že u faktur, kde není přiložen dodací list s materiálem, se jednalo pouze o dodanou práci a rovněž v případech, kdy byla cena stanovena dohodou není uveden rozpis užitého materiálu. K nesrovnalostem v evidenci pohledávek uvedl, že se musí poradit s účetní. Poté následovala další jednání, v jejichž průběhu správce daně požadoval, aby stěžovatel vysvětlil nejasnosti plynoucích z jím vedené evidence. Protože se nejasnosti nepodařilo odstranit, vyzval správce daně stěžovatele výzvou ze dne 2. 9. 2009 k jejich vysvětlení. Jednalo se o to, že správce daně ze stěžovatelem předložené evidence zjistil, že byl nakoupen materiál v hodnotě 1.305.103 Kč, avšak minimálně v částce 478.027 Kč vyfakturován nebyl a nebyl veden ani v inventarizačních knihách ani ve skladové evidenci. K tomu manžel stěžovatelky sdělil, že materiál v uváděné hodnotě byl vyfakturován až v roce 2007. Proto správce daně zahájil daňovou kontrolu i za zdaňovací období roku 2007. Situace však byla stejná i v tomto zdaňovacímu období a manželu stěžovatelky se tvrzení ohledně rozdílu na nakoupeném materiálu a spotřebovaném v následujícím zdaňovacím období nepodařilo prokázat. Oprávněnost některých výhrad správce daně týkající se mobilních telefonů a chybějící evidence jízd manžel stěžovatelky uznal již v této fázi daňového řízení. Výsledek obou kontrol byl shrnut ve zprávách o daňové kontrole, v nichž byly velmi obsáhle popsány veškeré pochybnosti správce daně, jakož i reakce manžela stěžovatelky se závěrem, že pro neunesení důkazního břemene nemohl správce daně stanovit daň

dokazováním vzhledem k různosti a mnohosti pochybností jako celku ovlivňujících konstrukci a stavbu daně. Podstatné však je rovněž to, že v této fázi vyměřovacího řízení byl již stěžovatel právně zastoupen a jeho zástupkyně při projednání výsledků kontrolního zjištění nic neuvedla, nedoplnila, nevznesla žádnou námitku proti uvedeným závěrům a zprávu podepsala. Lze učinit závěr, že pro užití náhradního způsobu stanovení daně (pomůckami) správci daně postačilo prokázat, že existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí daňovou evidenci nevěrohodnou, neprůkaznou a neúplnou, a to se správci daně podařilo (k tomu též srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 32 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71).

Nejvyšší správní soud se ztotožnil i s postupem správce daně při volbě pomůcek. K problematice volby pomůcek a spolehlivosti daně stanovené za použití pomůcek viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. Sb. NSS 633/2005.

Zákonnou podmínkou při stanovení základu daně s daně za použití pomůcek je i její dostatečná spolehlivost. Tento element je vnímán judikaturou jako její proporcionalita. Znamená to, že správce daně musí svoji úvahu o volbě pomůcek a rovněž tak o skutečnostech, které z nich dovozuje popsat a vyjádřit právě proto, aby i tento zákonný požadavek mohl být případně soudem přezkoumán. Tak tomu bylo i v tomto případě a jeho úvaha je podrobně obsažena v napadeném rozhodnut.

Stížní námitku týkající se nezákonnosti rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ze dne 9. 1. 1997, a potažmo i jeho vlivu na stanovení daně za použití pomůcek, vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako irelevantní. Povinnost vést daňovou evidenci o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně je stanovena v ust. § 7b zákona o daních z příjmů a doplněna v ust. § 39 zákona o správě daní a poplatků tak, že ukládala povinnost daňovým subjektům, kteří v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti přijímali nebo vydávali platby v hotovosti, vést průběžně evidenci těchto plateb, pokud nezaznamenává údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem. Smyslem tohoto zjednodušeného systému daňové evidence je zajištění údajů o příjmech a výdajích nutných pro určení základu daně, jakož i údajů o pohybu majetku, tj. pohledávkách a závazcích.

Podstatou nejasností v dané věci byl faktický stav objemu (hodnoty) materiálu, který manžel stěžovatelky nakoupil, resp. uplatňoval výdaj za jeho nakoupení jako výdaj ovlivňující základ daně, avšak v příjmech po jeho případném zapracování do výrobků už nepromítl. Neprokázal tedy vůbec k opakovaným výzvám správce daně „osud nakoupeného materiálu“, nevedl o něm ani inventarizační záznamy, a právě proto měl správce daně pochybnosti o úplnosti evidovaných příjmů. To bylo také podstatou vytýkaných vad a důvodem doměření daně za použití pomůcek pro neprůkazné vedení daňové evidence, a nikoliv to, že manžel stěžovatelky porušil záznamní povinnost, která mu byla správcem daně v roce 1997 uložena. Obsah ani kvalita rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti proto neměla v dané situaci žádný vliv na výsledek daňové kontroly. K námitce takto shodně vznesené i v žalobě se vymezil i krajský soud. Stížní námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku je proto nedůvodná.

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěry, k nimž dospělo finanční ředitelství i krajský soud, že manžel stěžovatelky porušil své zákonné povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností, a to takovým způsobem, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně byl proto oprávněn přistoupit k vyměření daně za použití pomůcek.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. července 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu