

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. R.,** zastoupeného Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 2. 2011, čj. 575/11-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 9. 2011, čj. 10 Af 27/2011 - 23,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 4. 8. 2010, čj. 24741/10/102970302330, Finanční úřad ve Vimperku doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 243 412 Kč a daňovou ztrátu ve výši 28 862 Kč a stanovil penále ve výši 48 682 Kč z dodatečně vyměřené daně a penále ve výši 1443 Kč z dodatečně vyměřené daňové ztráty. Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 2. 2011, čj. 575/11-1100.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 21. 9. 2011, čj. 10 Af 27/2011 - 23, zamítl.

3. Krajský soud souhlasil s žalovaným, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, protože daňová evidence předložená žalobcem byla neúplná (chyběly v ní doklady o některých činnostech v rámci podnikání žalobce). Správce daně měl proto pochybnosti, zda žalobce vykázal všechny zdanitelné příjmy. Tyto nedostatky žalobce neodstranil ani na základě opakovaných výzev správce daně.

4. Byť žádný právní předpis žalobci neukládá, které konkrétní doklady má mít k dispozici v rámci svojí daňové evidence, je povinen dodržet pravidla zakotvená v § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a v § 7 a § 8 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tato ustanovení ukládají daňovým subjektům vést takovou evidenci, aby z ní bylo možno spolehlivě zjistit základ daně. Krajský soud uzavřel, že žalobcem předložená evidence nepředstavovala spolehlivý podklad, na základě kterého by bylo možné stanovit daň dokazováním.

5. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle níž nebyl zmocněnci žalobce během daňového řízení položen žádný konkrétní dotaz týkající se podnikání žalobce. Obsah správního spisu svědčí o tom, že žalobce měl dostatek příležitostí uplatňovat svá procesní práva. Zmocněnec žalobce však nebyl schopen podat téměř žádné informace o podnikání žalobce, což přispělo k tomu, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, čj. 7 Aps 2/2010 - 51 (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), který byl vydán v rámci daného daňového řízení.

6. K názoru žalobce, že nelze prokázat správnost a úplnost daňové evidence, se krajský soud také nepřiklonil. Pokud by žalobce řádně plnil své povinnosti vyplývající ze zákona o daních z příjmů a zákona o účetnictví, byl by schopen výši svých zdanitelných příjmů spolehlivě prokázat, případně v součinnosti se správcem daně doložit potřebné informace správci daně jiným způsobem.

7. Dále krajský soud konstatoval, že jako pomůcky pro stanovení daně mohly zcela oprávněně posloužit i obecně dostupné publikace, které byly využity zejména pro zjištění množství vybouraného masa. Námitka žalobce ohledně jejich neaktuálnosti byla nedůvodná, neboť výtěžnost masa při porážkách zvířat není faktorem v čase proměnným.

8. Výhradu žalobce k použití nezákonných důkazních prostředků při stanovení daně krajský soud neshledal opodstatněnou, protože žalobce neuvedl, které konkrétní důkazní prostředky měl na mysli. Obdobně neurčitě žalobce napadl i náhradní způsob stanovení daně, přičemž nesdělil, v čem spatřuje namítanou nespolehlivost. Tímto postupem omezil potenciální rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí, neboť nebylo patrno, z jakých skutkových a právních důvodů jej považuje za nezákonné.

9. Dle názoru krajského soudu správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek oprávněně. Žalobce ani po opakovaných výzvách neodstranil pochybnosti správce daně o tom, zda přiznal veškeré zdanitelné příjmy. Neprokázal co a v jakém

množství skutečně vyrobil a prodal a skutečná výše jeho tržeb tak nemohla být ověřena. Žalobce se ocitl v důkazní nouzi, kdy nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podmínky uvedené v § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), proto byly splněny.

10. Závěrem krajský soud uvedl, že při stanovení daně podle pomůcek správce daně využil všech podkladů předložených žalobcem, které následně upravil podle norem, a zároveň přihlédl k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývaly výhody (§ 46 odst. 3 daňového řádu). Žalobce byl s propočty správce daně seznámen, v daňovém řízení je však nezpochybnil. Krajský soud uzavřel, že daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.

III.

11. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

12. Stěžovatel byl toho názoru, že správce daně nestanovil daň zákonně a spolehlivě. Stěžovatel řádně předložil správci daně veškeré evidence, jejichž vedení mu ukládají právní předpisy. Možná se mu nepodařilo zcela rozptýlit pochybnosti správce daně, ale byl přesvědčen, že úspěšně popřel hypotetickou výši svých tržeb. Správce daně neoznačil v rámci daňového řízení žádnou povinnost, kterou by stěžovatel nesplnil. Pochybnosti, ke kterým správce daně dospěl, nebylo možné vyvrátit žádnými důkazními prostředky. Pokud daňový subjekt přijímá peníze v hotovosti, není schopen vyvrátit pochybnost, že za rok utržil více, než uvedl v daňovém přiznání.

13. Pokud evidence předložená stěžovatelem neodpovídala propočtům správce daně, měl správce daně prokázat údajné krácení tržeb, a tím vyvrátit správnost evidence. Nesoulad měl být řešen zkrácením výdajů, které byly na dosažení vykázaných příjmů vynaloženy, nikoliv doměřením hypotetických příjmů. Stěžovatel setrval na stanovisku, že do daňové evidence promítl veškeré své příjmy. Připustil ovšem možnou nezachycenou změnu na straně výdajů.

14. Dále stěžovatel namítl, že správce daně vycházel při stanovení daně z neaktuálních výtěžnostních norem, proto nemohl dospět ke správnému vyčíslení výše daně.

IV.

15. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že správce daně byl oprávněn stanovit daň na základě pomůcek s ohledem na nedostatek předložených důkazních prostředků, kterými by stěžovatel prokázal úplnost a správnost vykázaných příjmů. V posuzované věci to byl stěžovatel, nikoliv správce daně, kdo byl povinen vyvrátit pochybnosti týkající se daňové evidence.

V.

16. 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, 4 s. ř. s.).

17. Kasační stížnost není důvodná.

18. Z obsahu podané kasační stížnosti vyplynuly tři hlavní námitky stěžovatele: a) správce daně měl povinnost vyvrátit správnost daňové evidence stěžovatele, b) daň z příjmů byla správcem daně stanovena v rozporu se zákonem, tj. nebyly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, c) náhradním způsobem daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě.

19. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu leží prvotní důkazní břemeno, tj. povinnost označit či navrhnout důkazy prokazující daňová tvrzení, na daňovém subjektu (k rozsahu a rozložení důkazního břemene srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či ze dne 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67). Pokud daňový subjekt neprokáže jím tvrzené skutečnosti, nelze usuzovat, že je za daňový subjekt povinen prokazovat tyto skutečnosti správce daně (viz např. rozsudky Nejvyššího právního soudu ze dne 30. 7. 2010, čj. 8 Afs 14/2010 - 195, ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, či ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005 - 72). Správce daně má povinnost prokazovat jen v případech uvedených v § 31 odst. 8 daňového řádu a jen tehdy, pokud daňový subjekt unese své důkazní břemeno.

20. V projednávané věci z obsahu správního spisu vyplynulo, že stěžovatel v rámci daňové evidence předložil pouze porážkovou knihu (jako evidenci poražených zvířat), týdenní záznamy teplot a časů ve výrobě tepelně opracovaných výrobků (jako evidenci těchto výrobků), tabulku spotřebovaných surovin na jednotlivé výrobky, normy ztrát z tepelného zpracování výrobků, evidenci denních tržeb jednotlivých prodejen, inventury zásob a vystavené faktury. Správce daně správně označil tuto evidenci za nedostačující, protože z ní nebylo možné zjistit veškeré údaje potřebné ke zjištění skutečné výše příjmů (množství a druh vybouraného masa, způsob jeho dalšího použití, objem výroby masných výrobků, ad.). Nadto správce daně dospěl na základě svých propočtů k závěru, že výše zdanitelných příjmů uvedených stěžovatelem v daňovém přiznání neodpovídá výši zjištěné správcem daně.

21. Pochybnosti, které správci daně vyplynuly, stěžovatel neodstranil ani na základě opakovaných výzev. Správce daně ve výzvách příkladmo uvedl, které doklady stěžovatel mohl použít (evidenci jednotlivých druhů výroby, vstupních surovin a realizovaných výrobků, zásob surovin, ad.), stěžovatel však další důkazní prostředky nedoplnil. K námitce stěžovatele, že mu žádný právní předpis neukládá mít takové doklady v rámci daňové evidence, zdejší soud uvádí, že právní předpisy (zejména zákon o daních z příjmů a zákon o účetnictví) stanovují povinnost vést takovou evidenci, aby z ní bylo možné spolehlivě zjistit výši základu daně. Záleží pouze na daňovém subjektu, jakým způsobem dostojí své povinnosti.

22. Nejvyšší správní soud proto souhlasil s žalovaným i s krajským soudem, že stěžovatel nesplnil zákonnou povinnost prokázat svá tvrzení, a neunesl tím důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Stěžovatel se proto mýlil v názoru, že bylo povinností správce daně vyvrátit správnost evidence stěžovatele a prokázat krácení tržeb. Důkazní břemeno na správce daně nepřešlo.

23. Dále stěžovatel namítl, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

24. Stanovení daně podle pomůcek je postupem „*náhradním*“, který nastupuje, pokud jsou shromážděné důkazní prostředky ve svém celku tak neúplné nebo nevěrohodné, že je nelze ke stanovení daně použít (srov. § 31 odst. 5 daňového řádu). Stanovení daně podle pomůcek představuje průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 uvedeného zákona, která daňovému subjektu zaručuje právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004 - 54).

25. Z výše uvedeného vyplynulo, že podklady předložené stěžovatelem byly nedostatečné, neboť z nich nebylo možno spolehlivě zjistit údaje nezbytné pro zjištění skutečné výše zdanitelných příjmů. Daňová evidence stěžovatele byla natolik neúplná, že nepředstavovala spolehlivý podklad pro zjištění základu daně dokazováním. Z obsahu správního spisu zároveň nevyplynulo, že by existovaly jiné důkazy, ke kterým by měl správce daně povinnost přihlédnout před tím, než přistoupí ke stanovení daně podle pomůcek. Existenci takových důkazů stěžovatel ostatně ani netvrdil.

26. Zdejší soud proto uzavřel, že se správci daně díky pasivitě stěžovatele nepodařilo nashromáždit potřebné množství důkazních prostředků, resp. získané podklady nebyly úplné a neprokazovaly tvrzení stěžovatele. Správce daně tak byl oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu (srov. například usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, sp. zn. II. ÚS 571/01, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004 - 67, či ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 142/2004 - 55).

27. K názoru stěžovatele, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, se Nejvyšší správní soud také nepřiklonil. Z obsahu správního spisu je zřejmé, že správce daně využil veškerých dostupných podkladů - porážkovou knihu, týdenní záznamy teplot a časů ve výrobě tepelně opracovaných výrobků, tabulku spotřeby surovin, publikace „Spotřební normy pro masné výrobky“ a „Výtěžnostní normy pro jatka a bourárny“ Ing. Václava Šedivého, faktury za nakoupené zboží od externích dodavatelů, ceník stěžovatele, vydané faktury a inventurní soupisy zboží. Zároveň v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédl k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývaly výhody – zohlednil normu ztrát u chladnutí masa, procento tepelných ztrát při výrobě tepelně opracovaných masných výrobků, přihlédl také k uplatněným slevám na dani podle § 35ba odst. 1 písm. a) a b) zákona o daních z příjmů a ke slevě na dani na vyživované děti.

28. Nelze přisvědčit ani výtce stěžovatele týkající se neaktuálnosti výtěžnostních norem z roku 2004. Tato pomůcka byla využita zejména ke zjištění množství vybouraného masa z poraženého dobytka, tj. výtěžnosti, která se v průběhu dvou let (od roku 2004) zřejmě výrazně nezměnila. Navíc stěžovatel nepředložil správci daně jiné normy, z nichž by vyplynula odchylka v množství vybouraného masa mezi roky 2004 a 2006.

29. Nejvyšší správní soud proto souhlasil s krajským soudem, že daň byla stanovena spolehlivě na základě všech dostupných a relevantních podkladů. V případě daně stanovené

podle pomůcek je možnost odchylky od daně stanovené na základě dokazování přirozeným jevem a nemůže být považována za vadu v postupu správce daně. V této souvislosti je možno poukázat na rozsudek ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005 - 90, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„požadavek dostatečné spolehlivosti však neznamená, že by daň měla být stanovena tak přesně, jak by to umožňovalo dokazování. Při použití pomůcek stanoví správce daně daň na základě těch podkladů, které má, a to i s vědomím, že výsledek nebude odpovídat skutečnosti tak úplně, jak by to umožňovalo stanovení daně dokazováním.*"

30. Námitka stěžovatele, že rozpor mezi výší příjmů uvedenou stěžovatelem a výší uvedenou správcem daně mohl být řešen zkrácením výdajů, které byly vynaloženy na dosažení vykázaných příjmů, nebyla vznesena v řízení před krajským soudem a je tudíž v řízení před zdejším soudem nepřípustná. Nad rámec nutného odůvodnění však soud podotýká, že tato námitka by zřejmě nebyla důvodná, protože podstatná část daňové evidence stěžovatele byla zpochybněna.

31. Závěrem zdejší soud konstatuje, že pochybnosti správce daně o skutečné výši zdanitelných příjmů mohl stěžovatel vyvrátit, kdyby řádně vedl svoji daňovou evidenci (tj. v souladu s § 7b zákona o daních z příjmů a § 7 a § 8 zákona o účetnictví) a důsledně spolupracoval se správcem daně.

32. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

33. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl 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 žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 29. srpna 2012

JUDr. Jan Passer
předseda senátu