

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce: **J. T.**, zastoupen Mgr. Janem Cimbůrkem, advokátem se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621, č. j. 40816/15/5200-10422-711621, č. j. 40817/15/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2017, č. j. 31 Af 8/2016 - 71,

takto:

I. Výrok I. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2017, č. j. 31 Af 8/2016 - 71, **se zrušuje** ve vztahu k rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621.

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Ve zbývající části **se** kasační stížnost **zamítá**.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

V. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **24.456 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jana Cimbůrka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též správce daně) dne 14. 1. 2015 dodatečnými platebními výměry č. j. 166014/15/2910-50521-707490, č. j. 166668/15/2910-50521-707490 a č. j. 167486/15/2910-50521-707490, doměřil žalobci podle § 98, § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, daň z příjmů fyzických osob a penále.

[2] Konkrétně se jednalo o daň ve výši 4.125 Kč a 5.083 Kč penále za zdaňovací období kalendářního roku 2009, 7.155 Kč daň a 2.048 Kč penále za zdaňovací období kalendářního roku 2010 a 6.000 Kč daň a 1.200 Kč penále za zdaňovací období kalendářního roku 2011.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal, žalovaný však v záhlaví specifikovanými rozhodnutími odvolání žalobce zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Řízení před krajským soudem

[4] Žalobami, které krajský soud spojil ke společnému řízení, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného a vrácení věci k dalšímu řízení. Krajský soud však shledal, že jsou žaloby nedůvodné.

[5] Soud zdůraznil, že z hlediska prokazování pochybností o předloženém účetnictví žalobce je klíčový způsob přechodu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno a identifikuje konkrétní skutečnosti, na základě kterých hodnotí předložené účetnictví nebo záznamy jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Správce daně však není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento daňový subjekt sám.

[6] V případě žalobce nebyla daňová evidence spolehlivě vedena. Potřebné skutečnosti bylo možné prokázat jinými důkazními prostředky, to se však v daném případě nestalo. Žalobce přes výzvy správce daně neprokázal úplnost a věrohodnost jím předložených evidencí a dokladů. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Bylo na žalobci, aby navrhl provedení dokazování jakýmkoliv z takových prostředků.

[7] Co se týče zpochybnění věrohodnosti dokazování žalobce, podle krajského soudu správce daně zjistil (a ve zprávě o daňové kontrole specifikoval) řadu konkrétních položek, u nichž nebylo možné ze žalobcem předložených dokladů zjistit jejich prodej z daňové evidence. U řady položek žalobce dodatečně předkládal protokoly o tom, že zboží bylo předáváno odběratelům zdarma jako propagace a podpora prodeje. Kromě toho byly zjištěny nesrovnalosti v datech dodání zboží. Žalobce sice dodatečně tento rozpor vysvětluje tím, že se nejedná o data dodání, nýbrž data zhotovení objednávky, nicméně již tato skutečnost zpochybňuje bezvadnost předložené evidence. Další nesrovnalostí dle názoru krajského soudu byla skutečnost, že předávané zboží mělo sloužit mimo jiné také k podpoře prodeje firmy Hartman a spol., s. r. o., od něhož ovšem žalobce výrobky nakupoval (nikoliv dostával zdarma pro účely propagace).

[8] Z hlediska zpochybňování věrohodnosti výsledků inventarizace a souvisejícího dokazování žalobce předně vykazoval nulový stav zásob, ačkoliv dle předložených neuznaných reklamací měl zboží k datu inventury skladem. Zásadní pochybnosti vzbuzují též data inventarizací uvedená v zápisech o jejich výsledku. V těchto datech nebyl žalobce dle knihy jízd v místě podnikání (Žirovnice).

[9] Žalobce namítal i další nesrovnalosti, které mu správce daně vytýkal a které se nyní snažil v žalobách uvést na pravou míru. Ostatně některá vysvětlení správce daně ve zprávě o daňové kontrole uznal (například tvrzení o chybě účetního programu v případě uvedení jednotky „V. Š."). Rozporování těchto počátečních úvah správce daně proto nemůže z povahy věci vést ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. To je založeno na závěru o nemožnosti zjistit daň dokazováním, pro který je stěžejní východisko, že žalobcem předložené podklady jako celek nelze považovat za úplnou a průkaznou daňovou evidenci dle § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[10] Co se týče povinnosti vést v rámci daňové evidence evidenci majetku, včetně zásob, této povinnosti se žalobce nemůže v dané věci zprostit tvrzením, že evidenci nevedl s ohledem na okamžitý prodej nakoupeného zboží, ani tvrzením, že tato evidence vyplývá z jím předložených dokladů. Jak bylo uvedeno výše, správce daně vyvrátil úplnost a věrohodnost žalobcem předložených dokladů. Za této situace je vyloučeno použití předložených dokladů jako evidence majetku, stejně jako je zásadně zpochybněno tvrzení žalobce o okamžitém prodeji nakoupeného zboží. Na těchto úvahách stojí také žalobou napadená rozhodnutí (potažmo zpráva o daňové kontrole).

[11] Správce daně zpochybnil také řadu peněžních toků, které žalobce evidoval jako osobní půjčky a osobní vklady. Žalobce přes výzvu nedoložil, že se jedná o částky, které nejsou předmětem daně.

[12] Rovněž došlo ke zpochybnění daňové uznatelnosti výdajů na užívání nájemního bytu v Buštěhradě. Krajský soud se ztotožnil s hodnocením správce daně, že žalobce neprokázal, že výdaje za ubytování a nákupy elektrické energie v bytě na adrese R. 656, B., jsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[13] Došlo ke zpochybnění účelu některých pracovních cest žalobce. Krajský soud považoval za správný závěr žalovaného, že žalobce neprokázal, že výdaje na nákup motorové nafty vztahující se k pracovním cestám s označením „katalogy" jsou výdaji k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[14] Co se týče zpochybnění daňové uznatelnosti výdajů na nákup materiálu u Ing. F., žalobce dále neprokázal ani u dokladů za reklamu a propagaci firmy, že jde o výdaje k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce totiž deklaroval pouze prodej zboží společnosti Hartman a spol., s. r. o., což v daném případě nestačilo.

[15] Navíc žalobce uplatnil v nákladech některé položky, které i dle jeho tvrzení nebyly použity k okamžitému prodeji, jedná se například 2 kusy reproduktorů Behringer B412DSP, a krém proti vráskám Garnier Ultra lift SPF 15 či ohřívač vody DZ Dražice OKCE.

[16] V souvislosti s nedostatečným vedením skladové evidence se jeví jako nevěrohodná tvrzení žalobce, například, že si reproduktory značky Behringer pouze zapůjčil. Soud hodnotil jako účelové tvrzení, že toto zboží bylo zakoupeno na objednávku zákazníka, který si to pak rozmyslel, a proto bylo alespoň zapůjčeno bezplatně. Pochybnosti vzbuzuje nejen ekonomická racionalita takového jednání ale také skutečnost, že žalobce uhradil reproduktory dobírkou dne 16. 11. 2010 a již téhož dne je údajně bezplatně zapůjčil. A nakonec nelze ani nákup ohřívače vody DZ Dražice OKCE považovat za nákup zboží použitý k ekonomické činnosti žalobce. Žalobce konkrétně tvrdil, že se jedná o výdaj související s pracovní cestou, neboť byl zakoupen do bytu v B.

[17] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že si správce daně měl pořídit znalecký posudek, neboť vystupuje jako ekonomický odborník, avšak bez odpovídajících znalostí v oblasti podnikání a marketingu.

[18] Na základě všech posuzovaných skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žalobcem předložené doklady nebylo možné považovat za úplnou a průkaznou daňovou evidenci. V daném případě se rozhodně nejednalo o dílčí nedostatky daňové evidence, které jsou odstranitelné, či nesplnění pouze okrajové povinnosti žalobcem. Nedostatky (respektive nevedení řádné, úplné a věrohodné evidence) jsou natolik zásadní, že stanovení daně dokazováním zkrátka možné nebylo.

[19] Současně žalobce svá tvrzení ani přes výzvu správce daně nedoložil jinými prostředky, tudíž daň nebylo možné stanovit dokazováním. Soud přitom nemohl přisvědčit námitce žalobce, že správce daně měl provést výslechy osob uvedených v jím předložených listinách a další důkazy, které se ze spisového materiálu nabízely. Žalobci svědčí důkazní povinnost, a bylo tak jeho povinností navrhnout veškeré důkazy, které jsou způsobilé prokázat jeho tvrzení.

[20] Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že byly splněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. Soud shledal zvolené pomůcky jako přiměřené a spolehlivé pro doměření daně. Žalobce namítal, že existují srovnatelné subjekty v České republice, toto tvrzení však nemůže, i kdyby bylo pravdivé, zpochybnit volbu konkrétních pomůcek správcem daně. Ani existenci srovnatelných subjektů totiž není povinen použít jako pomůcku poznatky o těchto subjektech.

[21] Žalovaný se dle krajského soudu vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Nepochybil, když na základě jedné daňové kontroly následně vydal tři samostatné platební výměry.

III. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[22] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.).

[23] Stěžovatel napadá závěry krajského soudu co do neunesení svého důkazního břemene a přechodu na pomůcky. Soud na jednu stranu připouští, že netřeba vést přímo skladovou evidenci a že její absence bez dalšího nevede k možnosti stanovit daň dokazováním. Na stranu druhou však – v rozporu s názorem stěžovatele – soud dospěl

k závěru, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl. Stěžovatel trvá na tom, že úplnost a průkaznost jím předložené zákonné evidence zboží dostatečně prokázal. Skutkový stav, ze kterého soud a žalovaný vycházel, nemá oporu ve spise. Stěžovatel k tomuto konstatoval, že konkrétní okolnosti, které stěžovatel svými důkazními prostředky prokázal, stěžovatel uvedl v žalobě a některé dále rozvádí v kasační stížnosti.

[24] Soud zpochybnil věrohodnost dokazování stěžovatele ohledně skladové evidence. Stěžovatel nehovořil o předávání zboží zdarma (jako promoční akce), protože ho tato souvislost s úvahami správce daně zprvu nenapadla. Ostatně daňový subjekt ani nemá povinnost tvrdit od počátku daňové kontroly vše.

[25] Postupné dodávání protokolů nesnižuje jejich věrohodnost s ohledem na to, že stěžovatel předložil celou ucelenou sestavu protokolů o předání zboží ke každému správcem daně tvrzenému (údajně neprodanému) zboží. Tím zcela dostál své povinnosti zboží evidovat. Skutečnost, že nebyly číslovány jako ucelená řada, či že nebyly souhrnně evidovány, rovněž nesnižuje jejich věrohodnost.
[26] Soud opřel svůj závěr o nedostatcích evidence rovněž o skutečnost, že uvedené protokoly obsahují nesrovnalosti v datech dodání zboží. To stěžovatel vysvětloval tím, že se nejedná o data dodání, ale zhotovení objednávky. Jedná se přitom toliko o formální nedostatek, z něhož nelze dovozovat tak podstatné závěry. Zcela běžně dochází k nedorozuměním mezi osobou, která vede podnikateli účetnictví, a podnikatelem.

[27] Stěžovatel vysvětlil ekonomické důvody svého počínání, tedy že zboží nakupoval za běžné ceny od společnosti Hartman a v rámci propagace toto zboží následně předával zdarma. Stěžovatel propaguje i firmu Hartman, působí totiž jako její obchodní zástupce. Činil tak logicky ve svém vlastním zájmu. Jednalo se toliko o základní reklamní sady zdarma, příp. o vzorkovou sadu v hodnotě 700 Kč. Z pohledu stěžovatele se nejedná o překvapivý způsob propagace.

[28] Z hlediska zpochybňování věrohodnosti výsledků inventarizace a souvisejícího dokazování stěžovatel nemohl inventarizovat zboží, které bylo u držitele nebo zůstalo u zákazníků (reproduktory). Sám správce daně uvedl, že datum dodání bylo ve skutečnosti datum zhotovení objednávky. Od tohoto okamžiku bylo možné zboží odebrat, nikoliv že zboží již odebráno bylo. Inventarizovat lze obecně zboží, které má podnikatel fyzicky u sebe. Nebylo proto možné inventarizovat fyzicky naftu v nádrži osobního automobilu. Nesrovnalosti v datech v knize jízd svědčí toliko o chybě v psaní a počtech v účetním programu, konkrétně v datu. Inventarizace skutečně byla provedena v jiný den, který stěžovatel uvedl správci daně.

[29] Stěžovatel uvedl v žalobě další okruhy problémů, ke kterým podle něj žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřihlédl, jedná se o hodnověrnost průkaznost jednotlivých výše citovaných důkazů a tvrzení. Tyto důkazy pak jasně svědčí ve prospěch tvrzení stěžovatele, že své důkazní břemeno unesl. K některým z nich přitom ve svém právním hodnocení nepřihlédl ani krajský soud.

[30] Stěžovatel předložil řádný a úplný stav evidence a skladového majetku, pohledávek i závazků jak ve smyslu § 7b odst. 1 a 4 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel namítá, že žalovaný i soud měly komplexně zhodnotit veškeré důkazy, které stěžovatel předložil. Soud ani správce daně nepopírají, že daňová evidence byla stěžovatelem předložena, její

neprůkaznost dovozují toliko z nepředložení skladové evidence, což je nepřípustné. Zákon o účetnictví ani zákon o daních z příjmu přitom konkrétní členění skladové evidence nestanoví – vyjma požadavku, aby na jeho základě bylo možné správně stanovit základ daně.

[31] V otázce označování důkazních prostředků správcem daně je podstatou sporu mezi správcem daně a stěžovatelem to, že správce daně dle stěžovatele ve většině případů neidentifikoval konkrétní zkušenosti, na základě kterých hodnotí předložené účetnictví nebo záznamy jako neúplné. Stěžovatel nejenže tvrdil, ale i prokazoval své tvrzení uvedenými doklady, v nichž zboží bylo uvedeno. Správce daně nevyvrátil úplnost a věrohodnost předložených dokladů, právě proto není vyloučeno použití těchto dokladů jako evidence majetku.

[32] Stěžovatel předložil důkazy o tom, že byt používal výhradně k podnikatelské činnosti (za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, zejména podnájemní smlouvy a prohlášení paní A.. Ze souhrnu těchto důkazů plyne, že byt používal k e svým podnikatelským činnostem. Stěžovatel neví, proč by skutečnost, že v bytě končil a začínal většinu svých pracovních cest, znamenala, že zde ve skutečnosti bydlel. Zákon neukládá povinnost začínat pracovní cesty v místě bydliště. Ačkoliv v nájemní smlouvě je účel bydlení definován, nelze vyloučit, aby sem spadalo i bydlení dočasné v rámci pracovních cest. Skutečnost, že paní A. užívá byt k trvalému bydlení, nebyla prokázána.

[33] Z hlediska zpochybňování účelu pracovních cest stěžovatel předložil knihu jízd, kde se nacházely pouze tři dílčí nedostatky, které v průběhu řízení odstranil. Spor mezi stěžovatelem a správcem daně spočívá v tom, zda správce daně pracovní cestu neuznává za přínosnou pro podnikatelovu činnost za situace, kdy není výsledkem pracovní cesty objednávka. Krajský soud tvrdil opak, nicméně právě toto je i právním názorem žalovaného. Dokazování až na hranici, kdy by byly předkládány protokoly o předání katalogů jednotlivým zákazníkům, se jeví jako absurdní – zvážíme-li průběh pracovní cesty a požadavek na osobu, aby podepisovala předávací protokoly za něco, co obdržela zdarma.

[34] Z hlediska zpochybňování daňové uznatelnosti výdajů na nákup materiálu u Ing. F. správce daně neviděl ekonomický přínos ve výdajích spojených s pořizováním reklamních vzorníků od Ing. F. ve vazbě na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel však předložil smlouvu o spolupráci, uvedl potenciální zákazníky, kterým vzorníky předával a poskytl podrobná vysvětlení toho, proč se obchody nepodařily. Je logickou otázkou, proč by jinak vzorníky nakupoval, když se jedná o zboží, které běžný zákazník nekoupí a je tedy za jiným účelem neuplatnitelné. V dokladu č. 140 V/75 je uveden pouze „materiál“, což však nevylučuje, že šlo o vzorník. Skutečnost, že byla smlouva o spolupráci doložena až 1. 1. 2010 v průběhu daňové kontroly, bez předchozího tvrzení její existence, neznamená bez dalšího účelovost předložení.

[35] Skutečnost, že některé položky nebyly použity k okamžitému prodeji (například 2 kusy reproduktorů Behringer B412DSP, krém Garnier Ultra lift SPF 15 či ohřívač vody DZ Dražice OKCE), nevylučuje možnost, že bylo zboží ihned prodáno. Reproduktory i krém proti vráskám byly pracovní pomůcky nebo součást dlouhodobého majetku.

[36] Správce daně ve výzvě zpochybnil i výdaje za kontrolované období 2011 spojené s pořízením bojleru do bytu v Buštěhradě. Stěžovatel se domnívá, že posouzení této námitky je závislé na posouzení uznatelnosti výdajů spojených s bytem v Buštěhradě.

[37] Stěžovatel zpochybňuje ekonomickou odbornost správce daně. Opakovaně zdůrazňuje, že správce daně při svém striktním výkladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu vystupuje jako odborník - avšak bez odpovídajících znalostí z oblasti ekonomiky podnikání a marketingu. Bez těchto znalostí si nemohl učinit úsudek o daňové uznatelnosti vykázaných výdajů. Úvaha žalovaného až přesahuje do osobní zaujatosti vůči stěžovateli. Pro odborný typ úsudku nadto bylo zapotřebí znaleckého posudku.

[38] Stěžovatel má za to, že unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Zákonné požadavky na obě dvě zmiňované evidence tkví v tom, aby byl zaznamenán vstup a výstup z obchodního majetku daňového subjektu u každé jednotlivé položky. Správce stěžovateli nevyložil, jak si konkrétně představuje prokázání, jak bylo se zbožím naloženo (např. pořízením fotografií při převzetí a předání) za situace, kdy je zboží objednáno a ihned vyexpedováno (prodejem nebo zdarma). Stěžovatel se domnívá, že z těchto důvodů se důkazní břemeno ve skutečnosti přesunulo zpět na správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Se stěžovatelem předloženými důkazy se žalovaný nadto vypořádal nedostatečně a v rozporu s principy logiky.

[39] Pro postup stanovení daně pomůckami nebyly naplněny zákonné podmínky. Důvodem pro použití pomůcek dle judikatury není nesplnění pouze některé povinnosti daňového subjektu nebo dílčí nedostatky účetnictví, které jsou odstranitelné. Porušení zákonné povinnosti musí být zásadního charakteru, což se v případě stěžovatele nestalo.

[40] Stěžovatel poskytl správci daně plnou součinnost a správce daně mohl a měl provést výslechy osob uvedených v listinách, které stěžovatel k prokázání svých tvrzení předložil (p. H., A., F., K.). Mohl provést i další uvedené důkazy, jejich návrhy implicitně vyplývaly z listin, které stěžovatel předložil.

[41] Správce daně se nadto uchýlil k použití pomůcek, aniž by dodržel judikatorní zásady přiměřenosti, spolehlivosti a materiální pravdy. Výpočty průměrné obchodní přirážky jsou prováděny na základě příliš krátkého období. Mělo být použito období delší, které by věrohodněji zohledňovalo tuzemskou ekonomickou situaci. Správce daně konstatoval pouze celkové výdaje po úpravě dle pomůcek. Pokud správce daně uvádí, že se jedná o příjmy nezpochybněné správcem daně, pak toto chybí v odůvodnění. Správce daně nepoužil ve prospěch daňového subjektu výhody.

[42] Odvolací orgán toliko mechanicky přebral hodnocení důkazů ze strany prvostupňového správce daně a nevnáší do věci žádnou svou novou úvahu. Stěžovatel ani nepovažuje za správný postup, kdy v případě daně z přidané hodnoty doměřil daň jedním rozhodnutím za více zdaňovacích období a v případě daně z příjmů doměřuje daň za každé období samostatně.

[43] Žalovaný ve svém vyjádření rekapituloval svou dosavadní argumentaci s tím, že stěžovatel v řízení o kasační stížnosti nepřináší žádné nové argumenty, které by mu již předtím nebyly spolehlivě vysvětleny.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[44] Kasační stížnost je přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v mezích uplatněných důvodů a vad, ke kterým je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[45] Kasační stížnost je částečně důvodná.

IV.A Nepřezkoumatelnost

[46] Předně se kasační soud zabýval nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, k níž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti i bez námitky stěžovatele (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). K otázce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu se opakovaně vyjadřuje judikatura jak Ústavního, tak i Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 12. 12. 2012, č. j. 9 As 89/2011 - 32, a tam citovaná rozhodnutí). Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů například tehdy, pokud se soud nevypořádal vůbec či alespoň dostatečně s uplatněnými žalobními body, neprovedl navržené důkazy a ani řádně nevyložil, proč tak neučinil (tzv. opomenutý důkaz), z rozhodnutí nebyly seznatelné jeho nosné důvody anebo tyto důvody neměly oporu v provedeném skutkovém zjištění. Povinností soudu je stranám sporu ozřejmit, jakými úvahami byl při svém rozhodování veden a k jakým závěrům na ně navazujícím dospěl. Tyto úvahy pak musí mít odraz v odůvodnění rozhodnutí, neboť jen prostřednictvím odůvodnění rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vycházel, jak jej v daných souvislostech uvážil, jaké právní předpisy aplikoval a k jakému konečnému rozhodnutí tímto způsobem dospěl. Tyto judikatorní závěry obdobně platí i pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí správních orgánů.

[47] Stěžovatel v obecné rovině namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů, následně však brojí proti důvodům rozhodnutí krajského soudu a v podrobnostech jeho závěry rozporuje. Je patrné, že sám stěžovatel tedy důvodům soudního rozhodnutí rozumí – jinak by s nimi ostatně nemohl polemizovat.

[48] Část kasační stížnosti v obecnosti namítá nedostatečné vypořádání odvolacích bodů žalovaným, které krajský soud ve svém rozsudku nezákonným neshledal, čímž by zatížil i své rozhodnutí nepřezkoumatelností (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 4 Ads 23/2004 - 49). Kasační soud však na tomto místě přisvědčil krajskému soudu, že způsob vypořádání se s odvolacími body nevybočuje z obvyklého a přípustného způsobu nakládání s argumentací účastníků. Jelikož podle ustálené judikatury rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a rozhodnutí odvolacího správního orgánu tvoří jeden celek, žalovaný nepochybil, když část jinak vyčerpávajícího odůvodnění prvostupňového správce daně přejal, aniž by dále rozsáhle doplňoval argumentaci. Podstatné je, že se žalovaný vypořádal se smyslem stěžovatelem přednesených bodů.

IV. B Splnění podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek

[49] Stěžovatel v kasační stížnosti zpochybňuje oprávnění správce daně stanovit daň pomůckami, a to jednak tím, že (i) splnil svou zákonnou povinnost už primárním předložením dle stěžovatele odpovídající daňové evidence, jednak tím, že (ii) správci daně měly stačit důkazy a tvrzení, které k výzvě správce daně stěžovatel navrhl a přednesl.

Stěžovatel tyto své úvahy v kasační stížnosti dokládá tím, že rozporuje úvahy správce daně stran jednotlivých dílčích závěrů o nedostatcích evidence.

[50] Obecně platí, že podle § 92 daňového řádu „[s]*právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“ (odstavec 3). „[P]*okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“ [odstavec 5 písm. c)].

[51] 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*“

[52] V některých pasážích kasační stížnosti stěžovatel nabízí možné řešení rozporu mezi jeho tvrzeními a pochybnostmi správce daně vyslovenými ve výzvě k prokázání skutečností – nelze však opomenout, že tento scénář stěžovatel přináší až v kasační stížnosti a především poté, co na možnost takového vysvětlení (či na eventuální označení návrhu důkazu) upozornil příkladmo sám krajský soud s tím, že je měl stěžovatel včas, a tedy především řádně uplatnit v rámci správního řízení (nejpozději pak v žalobě). Právě nemožnost stanovit daň dokazováním (s ohledem na nerelevantnost či absenci důkazů nabízených stěžovatelem v průběhu správního řízení) přitom otevřela správci daně prostor ke stanovení daně pomůckami.

[53] Ve smyslu výše citovaného § 92 daňového řádu byl na počátku stěžovatel vyzván k předložení úplné daňové evidence. Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů totiž *daňová evidence zajišťuje zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a závazcích.* Podle § 7b odst. 2 zákona o daních z příjmů *pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále stanoveno jinak.* Ustanovení § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2013, pak podrobněji upravuje evidování zásob.

[54] Všechny tři platební výměry za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011 ovšem shodně vyhodnotily, že stěžovatel nebyl schopen prokázat pravdivost a úplnost vykázaných výdajů v daňové evidenci a daňovém přiznání, protože nesplnil povinnosti dané zákonem, tj. nepředložil evidenci majetku (zásob zboží), neprokázal, že porovnal k poslednímu dni zdaňovacího období skutečný stav zásob se stavem zjištěným dle daňové evidence a o případné rozdíly neupravil základ daně, a neprokázal ani správnost předloženého zápisu o výsledku řádné inventarizace pokladny, pohledávek a závazků a stav obchodního majetku.

[55] Předložená stěžovatelem vedená evidence totiž měla rozsáhlé nedostatky a výše uvedené zákonné požadavky nesplňovala. Neumožnila správci daně ověřit, které zboží bylo prodáno nebo jakým způsobem s ním bylo naloženo, zda bylo veškeré zboží zaevidováno v daňových příjmech. V důsledku toho pak správce daně ani nemohl ověřit vykázanou ztrátu z podnikání.

[56] Stěžovatel sice veškeré nedostatky evidence shledává za toliko formální a dílčí. Kumulativně však nasvědčují pochybnostem správce daně. Jakkoliv může dle námitky stěžovatele docházet k formálním nedostatkům v důsledku toho, že účetnictví stěžovateli vede jiná osoba (účetní), podstatné je, že povinnost i odpovědnost za vedení řádného účetnictví (a tedy i zajištění jeho řádného vedení) má právě podnikatel.

[57] Krajský soud na jedné straně skutečně uvedl, že dílčí nesrovnalost v daňové evidenci by sama o sobě nevedla k závěru o neúplnosti účetnictví a navazující možnosti stanovit daň dokazováním. Dopověděl však, že v daném případě správce daně dostatečně individualizoval celou řadu konkrétních pochybností nasvědčujících tomu, že daňová evidence měla značné nedostatky a v důsledku toho bylo možné pochybovat o zákonnosti snížení základu daně v daných zúčtovacích obdobích.

[58] Například stěžovatel zpočátku daňové kontroly nepřednesl argument, že část zboží byla odběratelům předávána zdarma. Zprvu namítal, že nakoupené zboží okamžitě prodává, přičemž veškeré zboží je uvedeno na fakturách. Nelze opomenout, že protokoly o předání dodal správci daně postupně až poté, co bylo poukázáno na konkrétní položky, jejichž prodej nebyl z daňové evidence ani souvisejících dokumentů zjištěn. Kasační soud sice stěžovateli přisvědčuje, že postupné předkládání protokolů o předávání zboží zdarma v průběhu daňové kontroly by za jiných okolností nebylo samo o sobě podezřelé. Skutečnost, že tyto protokoly nijak neevidoval v rámci evidence plnění, která jsou osvobozena od daně nebo nejsou předmětem daně, i podle kasačního soudu snižuje věrohodnost takto dodaných důkazů. K tomuto krajský soud uvedl, že dodané protokoly nebyly ani jinak systematizovány (například číslovány apod). Ve svém souhrnu jsou proto tyto dodatečné protokoly i z pohledu kasačního soudu nedůvěryhodné a z hlediska důkazního nedostatečné.

[59] Správce daně dále konkretizoval a vysvětloval nesrovnalosti týkající se řady konkrétních položek, u nichž nebylo možné ze stěžovatelem předložených dokladů zjistit jejich prodej. Jedná se například o nesrovnalosti v datech dodání zboží k podpoře prodeje společnosti Hartman a spol., s. r. o., od něhož stěžovatel výrobky (tj. vzorky fólií, věncových lišt a skleněných výplní) nakupoval - nikoliv dostával pro účely propagace zdarma. Společnost Hartman a spol., s. r. o. však k propagaci svých výrobků nabízí zdarma řadu standardizovaných vzorků včetně možnosti zapůjčení nabídkového stojanu. Vedle toho nabízí také vzorkovou sadu v ceně 700 Kč, jejíž nákup a prodej pak stěžovatel zahrnul do svých výdajů i příjmů. Skutečnost, že stěžovatel jakožto obchodní zástupce této firmy dodával budoucím zákazníkům propagační výrobek objednaný na míru očekávané zakázce, se rovněž nejeví jako věrohodná.

[60] Nadto stěžovatel v průběhu daňové kontroly zprvu argumentoval tak, že skladovou evidenci nevedl právě proto, že zboží bylo určeno k okamžitému prodeji. Teprve poté, kdy správce daně vyzval stěžovatele v souvislosti s nezjištěným prodejem a nesrovnalostmi

v datech při ústním jednání (opakovaně) k dodání protokolů o předání zdarma, stěžovatel svou argumentaci změnil.

[61] Výše popsané nesrovnalosti kumulativně vylučují možnost, aby stěžovatelem předložené doklady byly použity jako úplná a věrohodná daňová evidence, a to včetně evidence majetku.

[62] Z hlediska věrohodnosti výsledků inventarizace kasační soud přisvědčil krajskému soudu, že i přes vysvětlení dílčích nesrovnalostí mezi stěžovatelem a správcem daně přetrvávají zcela zásadní nesrovnalosti, které věrohodnost zápisů zpochybňují. Stěžovatel dodatečně některé nesrovnalostí k žalobě vysvětloval chybou účetního programu, aniž by uvedl, v čem přesně chyba spočívá (zda například v datu či místě) a především ani ke kasační stížnosti nepřinesl žádná konkrétní vysvětlení. Argument stěžovatele, že inventarizace skutečně byla provedena v jiný den, který stěžovatel uvedl správci daně, proto s ohledem na výše uvedené neobstojí – zvláště s ohledem na to, že tento argument přinesl příkladmo v odůvodnění napadeného rozsudku sám krajský soud.

[63] Lze proto uzavřít, že ani podle kasačního soudu nebyla předložená daňová evidence dle § 7b zákona o daních z příjmů, kterou správce daně po stěžovateli požadoval, úplná, věrohodná a průkazná. Ve svém souhrnu není způsobilá ke stanovení daně. V důsledku toho se správci daně otevřel prostor k tomu, aby daň stanovil dokazováním.

[64] K otázce dokazování Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že stěžovatel správci daně v rámci jednotlivých okruhů pochybností zpravidla nabídl tvrzení, proč jím vedený stav daňové evidence obstojí, ovšem nikoliv důkazy k prokázání její hodnověrnosti či důkazy, kterými by „vyplnil“ slabá místa evidence, jež správce daně specifikoval.

[65] V této souvislosti neobstojí kasační námitka stěžovatele, že lze důkazy namítat „implicitně“, tj. že pokud v předložených dokladech a čestných prohlášeních figurují jména třetích osob, měl správce daně takový doklad vnímat jako současný „implicitní“ návrh na provedení důkazů (například výslechem zde uvedených osob jako svědků). Stěžovatel se mýlí, pokud se domnívá, že lze tím to způsobem zákonně navrhovat důkazy. Takový přístup není z hlediska zákonné úpravy důkazního řízení možný a především (jak se stěžovateli pokusil ozřejmit již krajský soud), jednalo by se *de facto* o uplatnění zásady vyšetřovací, jež však daňové řízení neovládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[66] Správce daně nemusel ani příkladmo uvádět, jak by podle něj měl být konkrétně prokázán způsob naložení se zbožím tak, jak se domnívá stěžovatel – to by naopak mohlo být s ohledem na práva daňového subjektu zavádějící. Je vždy daňovém subjektu, aby navrhoval na svou obranu rozličné důkazy. Zákon správci daně neukládá povinnost označování potenciálních důkazních prostředků, jimiž by daňový subjekt mohl prokázat svá tvrzení správci daně. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. Je zcela na stěžovateli, aby (řádně a včas) navrhl v rámci daňové kontroly provedení dokazování jakýmkoliv z takových prostředků.

[67] Pro nyní projednávaný případ je tak podstatné, že ani se zřetelem ke všemu, co stěžovatel následně nabídl správci daně jakožto důkazní prostředky, nebylo možné stanovit daň dostatečně spolehlivě dokazováním.

[68] V průběhu daňové kontroly správce daně zpochybnil *věrohodnost řady hotovostních vkladů* s tím, že vložené prostředky (425.057 Kč v roce 2010 a 777.538 Kč v roce 2011) nemohly s ohledem na ziskovost stěžovatele pocházet z jeho dřívější podnikatelské činnosti (v roce 2006 uplatnil stěžovatel základ daně 57.674 Kč, v roce 2007 základ daně 13.110 Kč a v letech 2008, 2009 a 2010 ztráty). Logickým požadavkem správce daně na stěžovatele tedy bylo prokázat konkrétní vklady na účet. Z hlediska důkazního stěžovatel v této souvislosti doložil čestné prohlášení paní A. o finanční výpomoci, čerpání úvěrů a využívání kreditních karet nebo vedení exekuce na majetek stěžovatele, které mělo tyto osobní vklady a půjčky zdůvodňovat. Stěžovatel ovšem neprokázal přímou vazbu mezi možnými prostředky, které mohl čerpat prostřednictvím kontokorentního úvěru a kreditních karet, a částkami, které vykazoval jako osobní vklady a půjčky. Navíc tím, že nevedl řádně daňovou evidenci, již nemohl odstranit pochybnost, zda se jednalo o příjmy z podnikání. Argument stěžovatele, že se ve svém důsledku jednalo toliko o doplňování chybějících peněžních prostředků za účelem udržování obratu na účtech, za této situace není podstatný. Stěžovatel měl především povinnost prokázat, že se jedná o částky osvobozené od předmětu daně, což se mu s ohledem na výše uvedená vágní tvrzení a nedostatek navržených důkazů nepodařilo.

[69] Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil s krajským soudem, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly žádným věrohodným způsobem neprokázal, že vykázané osobní vklady nebyly předmětem daně nebo že se jedná o částky od daně osvobozené či již zdaněné.

[70] Správce daně po stěžovateli požadoval prokázat výdaje na motorovou naftu a výdaje spojené s provozem osobního automobilu zahrnutým v obchodním majetku *u účelu cest „katalogy“*. Podle stěžovatele posoudily správní orgány podnikatelský účel pracovních cest příliš přísně, když pracovní cestu neuznaly za přínosnou pro jeho podnikatelskou činnost za situace, kdy není výsledkem pracovní cesty objednávka. Podstatné pro tuto námitku ovšem je, že stěžovatel si dle zprávy o daňové kontrole uplatnil z hlediska výdajů na naftu a provoz osobního automobilu velké množství cest, konkrétně z celkových 28.210 najetých km vykázal na tyto cesty 12.768 km. Tyto cesty byly označené jako „katalog“, neboť jejich účelem bylo nabízení vzorků společnosti Hartman a spol. s.r.o. pro podporu prodeje. Z hlediska důkazního stěžovatel k doložení účelu cest předložil toliko nedatované čestné prohlášení této společnosti. Naproti tomu správce daně zjistil, že od uvedené společnosti nenakoupil v roce 2009 velké množství vzorků. S ohledem na uvedené a se zřetelem k tomu, že stěžovatel dále nedoložil automobil v evidenci dlouhodobého majetku, dospěl žalovaný k závěru, že stěžovatel uplatnil tyto náklady neoprávněně, přičemž kasační soud se s tímto ztotožňuje.

[71] Ani podle kasačního soudu tak stěžovatel neprokázal výdaje na motorovou naftu a výdaje spojené s provozem osobního automobilu zahrnutým v obchodním majetku u účelu cest „katalogy“. Teprve v průběhu kontroly stěžovatel přiřazoval jednotlivé nákupy zboží a související prodeje a následně předkládal předávací protokoly o bezplatném předání zboží na propagaci své firmy a k podpoře prodeje formy Hartman a spol. Správce daně však zjistil, že toto zboží předal dříve, než ho od výrobce Hartman odvezl. Stěžovatel neprokázal, jak naložil s reklamovým zbožím.

[72] Stěžovatel uplatnil v nákladech některé položky, aniž by byly použity k okamžitému prodeji. Jedná se konkrétně o reproduktory (zdaňovací období 2010), krém proti vráskám (zdaňovací období 2011) a ohřívač vody (zdaňovací období 2011). Tvrzení, že krém proti vráskám byl pracovní pomůckou, se jeví jako ne příliš pravděpodobné. Stěžovatel nicméně v kasační stížnosti brojil proti pochybnostem vztahujícím se k *ohřívači vody* a *reproduktorům*.

[73] Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že v době dodání *reproduktorů* mu již bylo známo, že zákazník, pro kterého je objednával, o ně již nemá zájem (tj. objednávku zrušil). Nešlo o zboží, se kterým běžně obchodoval, v době ekonomické krize se však podnikatel snažil pouze využít jakoukoliv příležitost výdělku. Podle kasačního soudu je však takové tvrzení nepříliš přesvědčivé. Stěžovatel nepředložil evidenci majetku a reproduktory nevykázal v zápise o výsledku inventarizace k 31. 12. 2010, ani 31. 12. 2011. Stěžovatel na podporu svých tvrzení stěžovatel nenavrhl žádné důkazy, resp. přinesl toliko argumentaci. Nejedná se o zboží, se kterým by stěžovatel běžně obchodoval a navíc stěžovatel uhradil reproduktory dobírkou dne 16. 11. 2010 a již téhož dne je údajně bezplatně zapůjčil.

[74] Kasační soud tak sdílí závěry správce daně, kterým přisvědčil i krajský soud, že u nákupu reproduktorů značky Behringer stěžovatel neprokázal, že se jedná o výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (a ne o výdaj na osobní potřebu).

[75] Skutečnost, zda si stěžovatel mohl za účelem podnikání uplatnit v nákladech *ohřívač vody* do bytu v B. jako dlouhodobý majetek, souvisí s námitkou daňové uznatelnosti výdajů na užívání *nájemního bytu v Buštěhradě*.

[76] Správce daně dospěl k neuznatelnosti výdaje na *užívání nájemního bytu* na základě celé řady pracovních cest. Z těchto poznatků v jejich vzájemné souvislosti vyplývá, že stěžovatel byt fakticky užíval pro osobní potřebu. Stěžovatel označil v průběhu daňové kontroly paní A. jako svou přítelkyni. Na její osobu je například i zřízen bankovní účet, který stěžovatel při svém podnikání využívá, s uvedením trvalého pobytu v místě bytu v Buštěhradě. I podle kasačního soudu je zjevné, že byt užívali společně. Dle knihy jízd se zde stěžovatel v roce 2010 zdržoval 257 dnů a v roce 2011 241 dnů. Jakkoliv stěžovatel namítal, že byt užíval pouze pro pracovní cesty a k administrativní činnosti, paní A. byt užívala spolu se stěžovatelem. Podnájemní smlouvu s paní A. stěžovatel dodal až dodatečně, když mu bylo prokázáno, že z nájemní smlouvy vyplývá nemožnost byt k podnikatelskému účelu užívat. Její písemné dobrozdání je s ohledem na výše uvedené nevěrohodné.

[77] Kasační soud proto konstatuje, že stěžovatel neprokázal výdaje vykázané na ubytování (elektřinu a nájemné), resp. zda se jedná o výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (a ne o výdaje na osobní potřebu).

[78] Stěžovatel rozporoval závěry správce daně týkající se zpochybnění daňové uznatelnosti výdajů na *nákup materiálu u Ing. F.* (vzorových kuchyňských dvířek a nábytkových dílců). V kasační stížnosti klade otázku, proč by jinak vzorníky nakupoval, když se jedná o zboží, které běžný zákazník nekoupí a je tedy za jiným účelem neuplatnitelné. Podstatou pochybností správce daně ve vazbě na dosažení, zajištění a

udržení příjmů ve smyslu 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů však bylo mimo jiné i to, že například na dokladu č. 140 V/75 překvapivě nejsou uvedeny vzorníky k propagaci, ale běžné zboží - „dodávka nábytkových dílců vč. ABS, bílá perla, buk, ořech, javor“. Nadto stěžovatel z počátku daňové kontroly tvrdil, že na základě uvedeného dokladu byl vytvořen set pro truhláře, podle kterého byly následně udělány objednávky. Posléze však konstatoval, že podnikatelský záměr nedopadl podle očekávání a nedošlo k realizaci podnikatelského záměru. Stěžovatel opět setrval v rovině tvrzení. Smlouvu o spolupráci s podnikatelem F. ze dne 1. 1. 2010 pak stěžovatel předložil až před ukončením daňové kontroly, přičemž namítat její existenci mohl již přímo v reakci na výzvu správce daně k prokázání skutečností. Rovněž v této otázce stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

[79] I podle Nejvyššího správního soudu tak neprokázal, jak naložil se zbožím od Ing. A. F..

[80] Z výše uvedeného množství nesrovnalostí jasně vyplývá i splnění druhé zákonné podmínky přechodu na stanovení daně pomůckami ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu – tedy že nešlo daň stanovit dokazováním, ale bylo nutné přejít na pomůcky. Stěžovatel totiž své důkazní břemeno neunesl a většinou setrval toliko v rovině tvrzení s tím, že s ohledem na jeho dodatečná vysvětlení je dle jeho názoru předložená daňová evidence dostatečná. Nejvyšší správní soud se však ve všech kasačních bodech ztotožnil se správcem daně a za těchto okolností tu byl dán prostor k přechodu na stanovení daně pomůckami. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu totiž platí, že pokud daňový subjekt nesplní 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. Způsob, jakým správce daně v průběhu řízení vypořádal námitky stěžovatele směřující k jednotlivým sporným účetním případům, navíc svědčí o tom, že správce daně přechodem na stanovení daně podle pomůcek neomezil stěžovatele v možnosti ochrany jeho práv.

IV.C Volba pomůcek

[81] V nyní projednávaném případě správce daně neměl informace a poznatky o poplatníkovi v obdobném postavení, který by se stejně jako stěžovatel zabýval prodejem kuchyňských dvířek ve srovnatelném objemu, rozhodl se proto použít jako pomůcky vykázané výdaje stěžovatele snížené o zpochybněné výdaje a zjištěnou průměrnou obchodní přirážku u prodaného zboží [tj. důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny v souladu s 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu].

[82] Ve zdaňovacím období roku 2009 správce daně využil pro stanovení *příjmů* vykázané výdaje za zboží stěžovatele v částce 1.091.691 Kč, zjištěné průměrné obchodní přirážky u prodaného zboží stěžovatele ve výši 33,31 % a nezpochybněný příjem vykázaný v daňové evidenci ve výši 7.157 Kč. Stanovené příjmy za zdaňovací období roku 2009 tak byly na základě pomůcek stanoveny v částce 1.462.490,27 Kč.

Pro stanovení *výdajů* správce daně využil doklady předložené stěžovatelem, které správce daně nezpochybnil (tj. vykázané výdaje v částce 1.395.837 Kč), snížené o zpochybněné výdaje na ubytování ve výši 59.800 Kč a elektřinu ve výši 7.680,96 Kč a dále snížené o výdaje související s provozem vozidla v případě jízd za účelem, který stěžovatel označil jako „katalogy“ a které stěžovatel neprokázal. Z celkového počtu ujetých 28 210 km

vykázal na tyto jízdy 12.768 km, což je 45,26 %. Z vykázaných výdajů na motorovou naftu je to 22.808,73 Kč a u dalších výdajů spojených s provozem vozidla (opravy aj.) je to 39.109,11 Kč. Stanovené výdaje související s příjmy za zdaňovací období roku 2009 jsou tedy v částce 1.269.438,20 Kč.

Správce daně rovněž přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají *výhody* pro poplatníka, což byla ve zdaňovacím období roku 2009 toliko sleva na dani ve výši 24.840 Kč.

[83] Ve zdaňovacím období 2010 správce daně využil pro stanovení *příjmů* vykázané výdaje za zboží stěžovatele v částce 1.210.550,44 Kč, zvýšené o pořízení zboží Ing. F. vykázané v daňové evidenci jako provozní režie ve výši 76.520 Kč a 62.350 Kč, u kterého stěžovatel neprokázal předání tohoto zboží za jím tvrzeným účelem, tj. na částku 1.349.420,44 Kč. Dále pak využil zjištěné průměrné obchodní přirážky u prodaného zboží stěžovatele ve výši 30,63 %. Stanovené příjmy za zdaňovací období roku 2010 tak byly na základě pomůcek stanoveny v částce 1.762.747,35 Kč.

Pro stanovení *výdajů* správce daně využil doklady předložené stěžovatelem, které správce daně nezpochybnil (tj. vykázané výdaje v částce 1.679.854 Kč), které snížil o zpochybněné výdaje na ubytování ve výši 61.200 Kč a elektřinu ve výši 8.190,17 Kč, dále snížil i o zpochybněný výdaj za reproduktory Behringer v částce 16.647 a o výdaje související s provozem vozidla v případě jízd za účelem, který stěžovatel označil jako „katalogy“ a které stěžovatel neprokázal. Z celkového počtu ujetých 31.063 km vykázal na tyto jízdy 13.467 km, což je 43,35 %. Z vykázaných výdajů na motorovou naftu je to 26.720,49 Kč a u dalších výdajů spojených s provozem vozidla (opravy aj.) je to 17.357,76 Kč. Stanovené výdaje související s příjmy za zdaňovací období roku 2010 jsou tedy v částce 1.549.467,91 Kč.

Správce daně rovněž přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají *výhody* pro poplatníka, což byla ve zdaňovacím období roku 2010 toliko sleva na dani ve výši 24.840 Kč.

[84] Ve zdaňovacím období 2011 správce daně využil pro stanovení *příjmů* vykázané výdaje za zboží stěžovatele v částce 1.176.063,90 Kč, zvýšené o pořízení zboží Ing. F. vykázané v daňové evidenci jako provozní režie uhrazená v hotovosti ve výši 20.250 Kč, u kterého stěžovatel neprokázal předání tohoto zboží za jím tvrzeným účelem, tj. na částku 1.196.313,90 Kč. Dále pak využil zjištěné průměrné obchodní přirážky u prodaného zboží stěžovatele ve výši 29,24 % a nezpochybněné příjmy vykázané v daňové evidenci za pojistné plnění v částce 13.729 Kč a 3.984 Kč; a za prodej služebního auta ve výši 10.000 Kč. Stanovené příjmy za zdaňovací období roku 2011 tak byly na základě pomůcek stanoveny v částce 1.573.829 Kč.

Pro stanovení *výdajů* správce daně využil doklady předložené stěžovatelem, které správce daně nezpochybnil (tj. vykázané výdaje v částce 1.490.520 Kč), které zvýšil o nevykázaný daňový doklad uhrazený v hotovosti Ing. F. ve výši 20.250 Kč a snížené o zpochybněné výdaje na ubytování ve výši 63.600 Kč a elektřinu ve výši 13.347,69 Kč, dále snížil i o zpochybněný výdaj za krém proti vráskám Garnier a ohřívač vody v částce 5.015,90 Kč a o výdaje související s provozem vozidla v případě jízd za účelem, který stěžovatel označil jako „katalogy“ a které stěžovatel neprokázal. Z celkového počtu ujetých 36.668 km

vykázal na tyto jízdy 13.569 km, což je 37 %. Z vykázaných výdajů na motorovou naftu je to 31.090,68 Kč a u dalších výdajů spojených s provozem vozidla (opravy aj.) je to 28.195,95 Kč. Stanovené výdaje související s příjmy za zdaňovací období roku 2011 jsou tedy v částce 1.369.520,78 Kč.

Dále správce daně stanovil položky zvyšující *rozdíl* mezi příjmy a výdaji. Rovněž přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají *výhody* pro poplatníka, což byla ve zdaňovacím období roku 2010 toliko sleva na dani ve výši 24.840 Kč.

[85] Výše popsanému stanovení daně pomůckami podle Nejvyššího správního soudu nelze nic vytknout. Rovněž námitka nepřiměřenosti zvolených pomůcek je nedůvodná.

[86] Nejvyšší správní soud konstatoval již ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS, že jako pomůcky mohou být použity poznatky zjištěné správcem daně, které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny. Také např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, Nejvyšší správní soud potvrdil, že zákon o správě daní a poplatků nevylučuje, aby byly údaje z účetnictví, které není úplné a průkazné, použity jako jedna z možných pomůcek [viz také § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého bylo možné jako pomůcky využít mimo jiné „*vlastní poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu*“, nebo § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu, který mezi pomůcky výslovně řadí „*důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny*“].

[87] Stěžovatel namítá, že správce daně nepoužil tu část účetnictví (daňové evidence), která podle něj obstojí. Pokud by byla část daňové evidence ve skutečnosti (tedy v rozporu se závěry správce daně) věrohodná, měla být podle jeho názoru i ona součástí pomůcek, kterými správce daně stanovil daňový základ. Ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu však stanoví, že za situace, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, je možné přejít na stanovení daně podle pomůcek, které má správce k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Jak bylo výše uvedeno v bodech 67 až 80 odůvodnění tohoto rozsudku, stěžovatelem namítaná část daňové evidence byla správcem daně shledána nevěrohodnou, přičemž kasační soud se s tímto posouzením ztotožnil. Z povahy věci tedy nevěrohodná a zpochybněná část evidence nemohla správci daně sloužit jako pomůcky.

[88] Obecně lze konstatovat, že při stanovení daně za použití pomůcek je v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy omezený rozsah přezkumu. 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 (s těmito námitkami se kasační soud vypořádal již v části IV.B odůvodnění tohoto rozsudku), nebo 2. může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Tyto závěry vyplývají z ustálené judikatury tohoto soudu (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, odst. 25 a 37, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

[89] V rámci výše zmíněného 2. okruhu námitek, kterému se kasační soud bude dále věnovat, směřujícího proti volbě samotných pomůcek pak lze konstatovat, že na

stěžovateli leží břemeno tvrzení a důkazní břemeno o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil podle pomůcek, byly zřejmě *nepřiměřené* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014 - 77). Odvolací orgán a následně ani správní soudy pak dále nejsou oprávněny přezkoumávat konkrétní *volbu* a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126). Skutečnost, že daňový subjekt nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek ani právo navrhnout konkrétní pomůcky, představuje zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

[90] Daňovému subjektu však nelze upřít právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně. Jakkoliv je obtížné obecně vymezit „*dostatečnou spolehlivost*“ stanovení daně, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba tuto dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. shora citované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 a č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, nebo rozsudek ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 85/2013 - 72). Daňový subjekt může ve svých žalobních námitkách proti pomůckám polemizovat s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v *hrubém nepoměru* s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá žalobní tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy.

[91] Stěžovatel však pouze v obecné rovině namítá, že jsou výpočty průměrné obchodní přirážky prováděny na základě příliš krátkého období, že mělo být použito období delší, které by věrohodněji zohledňovalo tuzemskou ekonomickou situaci. Podle Nejvyššího správního soudu však stěžovatel (pouhým tvrzením) neunesl své *břemeno důkazní* o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně doměřil podle pomůcek, byly zřejmě nepřiměřené (rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS). Stěžovatel neprokázal, že daňový základ nemohl být ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Ani kasační soud neshledal, že by toto uvážení (tj. volba pomůcky) správce daně vybočovalo z mezí zákonnosti.

IV.D Ostatní námitky

[92] Kasační námitka, že správce daně nemá dostatečnou ekonomickou erudici na to, aby pochopil a především posoudil některé ekonomické záměry stěžovatele z pohledu podnikání a marketingu zachycené v jeho daňové evidenci, je zcela nedůvodná. Žalovaný má dostatek znalostí na to, aby si učinil úsudek o daňové uznatelnosti vykázaných výdajů. Ze spisového materiálu nevyplývá nutnost pořízení znaleckého posudku na jakoukoliv odbornou otázku, kterou před správními soudy stěžovatel vznesl.

[93] Skutečnost, že žalovaný rozhodl o přezkumu každého z dodatečných platebních výměrů za každé zdaňovací období samostatně, nepředstavuje vadu řízení před správními orgány. Je na zvážení správce daně, zda vydá o odvoláních směřujících proti více dodatečným platebním výměrům jedno společné rozhodnutí o odvolání, nebo s ohledem

na přehlednost a srozumitelnost vydá pro každý tento dodatečný platební výměr rozhodnutí o odvolání samostatně. Tomuto postupu tak nelze nic vytknout.

IV.E Penále jako trest

[94] Nejvyšší správní soud se však dále *ex officio* zabýval zákonností uložení penále, ke kterému správce daně přistoupil. Podle čl. 40 odst. 6 Listiny se totiž trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.

[95] V této souvislosti je třeba zohlednit přechodné ustanovení daňového řádu a především dvě odlišné právní úpravy pro stanovení výše penále.

[96] Podle § 264 odst. 13 daňového řádu, uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.

[97] Tímto dosavadním předpisem byl zákon o správě daní a poplatků. Podle § 37b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010 vznikla daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně nebo z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tak, jak byla stanovena oproti poslední známé daňové povinnosti, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,
b) 20 %, je-li snižován odpočet daně nebo nárok na vrácení daně, nebo
c) 5 %, je-li snižována daňová ztráta.

Stávající úprava zakotvená v daňovém řádu je však z hlediska stanovení penále příznivější. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu totiž daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

a) 20 %, je-li daň zvyšována,
b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

[98] Zmiňovaný článek 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle kterého se trestnost činu posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán, se uplatní i ve věcech správního trestání. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 5 As 104/2013 - 46, č. 3528/2017 Sb. NSS, „[r]*ozhoduje-li krajský soud ve správním soudnictví o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kterým bylo rozhodnuto o vině a trestu za správní delikt v situaci, kdy zákon, kterého bylo použito, byl po právní moci správního rozhodnutí změněn nebo zrušen, je povinen přihlédnout k zásadě vyjádřené ve větě druhé čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, podle níž se trestnost činu posoudí a trest ukládá podle právní úpravy, která nabyla účinnosti až poté, kdy byl trestný čin spáchán, je-li to pro pachatele příznivější.*“ K tomu lze dodat, že nová právní úprava musí být brána v potaz, i kdyby nabyla účinnosti až v řízení před krajským nebo Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 1 As 29/2017 - 45).

[99] Skutečnost, že penále má povahu trestu (ať již podle § 37b zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2010, nebo podle § 251 daňového řádu), konstatoval rozšířený senát v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57,

č. 3348/2016 Sb. NSS. Rozšířený senát jasně vyslovil, že na penále je třeba aplikovat čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a články 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.). Ostatně dopady závěrů tohoto usnesení rozšířeného senátu z hlediska aplikace čl. 40 odst. 6 Listiny na daňové penále se již podrobně zabývala rozsáhlá navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 5. 1. 2016, č. j. 2 Afs 147/2014 - 44, rozsudek ze dne 10. 2. 2016, č. j. 6 Afs 15/2015 - 31, rozsudek ze dne 15. 12. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 70, nebo ze dne 23. 2. 2017, č. j. 1 Afs 276/2016 - 29).

[100] Jak dodatečný platební výměr prvostupňového správce daně č. j. 166014/15/2910-50521-707490, tak rozhodnutí žalovaného, byla vydána za účinnosti daňového řádu a na základě přechodného ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu byla pro výpočet výše penále z částky dodatečně snížené daňové ztráty aplikována relevantní ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která stanovila sazbu penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty - tj. § 37b odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s 264 odst. 13 daňového řádu, a nikoliv ustanovení v době rozhodnutí účinného daňového řádu, který ve stejné situaci stanoví pro daňový subjekt příznivější sazbu penále ve výši 1 % [§ 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Přechodné ustanovení § 264 odst. 13 daňového řádu mělo být správně vyloženo způsobem souladným s ústavním pořádkem, protože při jeho aplikaci v doslovném znění byl v posuzovaném případě uložen trest v rozporu s čl. 40 odst. 6 Listiny.

[101] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v dodatečném platebním výměru č. j. 166014/15/2910-50521-707490, potvrzeném rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621, správce daně nezákonně stanovil penále.

V. Závěr a náklady řízení

[102] Kasační stížnost je částečně důvodná s ohledem na nezákonně stanovené penále v jednom ze správních rozhodnutí, ke kterému musel Nejvyšší správní soud přihlédnout *ex offo*.

[103] S ohledem na to, že ostatní platební výměry již stanovují penále ústavně konformním způsobem, a s ohledem na nedůvodnost všech stěžovatelových kasačních námitek směřujících proti ostatním platebním výměrům, Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu toliko v části, kterým soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621. Ve zbylé části rozsudek krajského soudu zcela obstojí a jak bylo výše uvedeno, kasační soud se ztotožnil se závěry krajského soudu.

[104] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (byť částečně), a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[105] V dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, vzhledem ke zjištěným vadám správního rozhodnutí, než zrušit rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 11. 2015, č. j. 40815/15/5200-10422-711621. Nejvyšší správní soud proto v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. rozhodl tak, že sám citované rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V něm je žalovaný vázán právním názorem vysloveným kasačním soudem v tomto rozsudku, který lze shrnout tak, že za dané zdaňovací období provede výpočet penále podle § 251 odst. 1 písm. c) daňového řádu [§ 78 odst. 5 ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.].

[106] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. platí, že pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí žalovaného podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci částečný úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení.

[107] Náklady řízení stěžovatele v tomto případě tvoří soudní poplatky, odměna jeho zástupce a hotové výdaje.

[108] Na soudních poplatcích ve vztahu ke zrušenému rozhodnutí žalovaného stěžovatel zaplatil celkově 8.000 Kč za podání žaloby a kasační stížnosti.

[109] Výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Náklady řízení před krajským soudem sestávají ze třech úkonů právní služby, konkrétně převzetí a přípravě zastoupení, sepsání žaloby směřující proti zrušenému rozhodnutí a repliky [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Náklady řízení o kasační stížnosti tvoří pouze její podání. Soud proto stěžovateli přiznal částku 12.400 Kč za čtyři úkony právní služby před správními soudy. K těmto čtyřem úkonům právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1.200 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele před soudem doložil, že je plátcem DPH, a proto mu náleží odměna navýšená o 21 % (§ 14 advokátního tarifu). Výše takto vypočtené odměny zástupce činí 16.456 Kč.

[110] Celkem tedy stěžovateli (včetně zaplacených soudních poplatků ve vztahu ke zrušenému rozhodnutí) náleží náhrada nákladů řízení před správními soudy ve výši 24.456 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli na účet advokáta Mgr. Jana Cimbůrka, se sídlem Bořetín 73, Kamenice nad Lipou, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně 15. listopadu 2018

JUDr. Filip
Dienstbier předseda
senátu