

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **J. P.**, zast. JUDr. Markem Křížem, Ph.D., advokátem se sídlem Masarykovo nám. 91/28, Karviná-Fryštát, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2015, čj. 6629/15/5200-10422-709598, a ze dne 4. 3. 2015, čj. 6630/15/5200-10422-709598 a čj. 6631/15/5200-10422-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 4. 2017, čj. 22 Af 30/2015-30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Třemi žalobami podanými u Krajského soudu v Ostravě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2015, čj. 6629/15/5200-10422-709598, a ze dne 4. 3. 2015, čj. 6630/15/5200-10422-709598 a čj. 6631/15/5200-10422-709598, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 7. 8. 2014 čj. 2532120/14/3217-24805-805038, čj. 2548832/14/3217-24805-805038 a čj. 2554032/14/3217-24805-805038, kterými byly žalobci doměřeny daně z příjmů podle pomůcek za zdaňovací období let 2010, 2011 a 2012.

[2] Krajský soud usnesením z 12. 4. 2017 čj. 22 Af 30/2015-26 spojil všechna tři řízení ke společnému projednání pod sp. zn. 22 Af 30/2015. Dále rozsudkem z 12. 4. 2017

všechny tři žaloby zamítl. V odůvodnění svého rozsudku soud uvedl, že dne 24. 7. 2013 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, 2011 a 2012. Předmětem hlavní činnosti žalobce byl nákup a prodej zboží při provozování velkoobchodu s nápoji a tabákovými výrobky a při provozování bistra. V průběhu daňové kontroly bylo u všech zdaňovacích období zjištěno, že žalobce nezaevidoval v daňové evidenci značnou část pořízeného zboží v celkové výši 4 084 664,59 Kč (rok 2010), 6 613 751,28 Kč (rok 2011) a 7 868 597,60 Kč (rok 2012). Žalobce byl dne 11. 11. 2013 vyzván k prokázání tvrzení v přiznáních k daním z příjmů a k prokázání toho, že faktury vystavené dodavateli, jejichž zboží nezaevidoval, byly součástí předložené daňové evidence. Pro případ, že by tomu tak nebylo, byl žalobce vyzván k prokázání účelu pořízení zboží, a jak bylo s tímto zbožím naloženo, případně zda bylo prodáno a s jakou obchodní přirážkou. Dále byl žalobce vyzván k prokázání obchodních přirážek, které za jednotlivá zdaňovací období činily 9,6 % (rok 2010), 5,7 % (rok 2011) a 19 % (rok 2012). Dne 16. 12. 2013 žalobce do protokolu uvedl, že zboží, které nezaevidoval, nebylo zakoupeno za účelem dalšího prodeje, ale pro známé na rodinné oslavy, pro rodinné příslušníky. Doklady o úhradě zboží nevystavoval, není schopen dohledat všechny osoby, kterým měl zboží prodat, a proto navrhl, aby bylo toto zboží dodaněno průměrnou marží, a to v každém zdaňovacím období jinou. Dále žalobce uvedl, že fyzická inventura k poslednímu dni zdaňovacího období je prováděna namátkově a neprovádí se fyzický propočet každého druhu zboží. Dne 18. 12. 2013 byl žalobce opakovaně vyzván k prokázání svých tvrzení v daňových přiznáních a také byl upozorněn na možnost stanovení daně podle pomůcek. Žalobce doložil „propočet k prokázání marží za roky 2010 až 2012“, avšak pouze pro několik vybraných druhů sortimentu, současně jej nedoložil skutečnými nákupními a prodejními cenami. Tento doklad proto správce daně neosvědčil jako důkaz k prokázání obchodní přirážky. V protokolu ze dne 5. 2. 2014 žalobce uvedl, že souhlasí s dodaněním nezaevidovaného zboží, a současně navrhl, aby správce daně zohlednil osobní spotřebu ve výši přibližně 20 000 Kč měsíčně. V rámci tohoto protokolu byl žalobce seznámen se zjištěními učiněnými správcem daně v průběhu daňové kontroly, s tím, že nebyl osvědčen jako důkaz žalobcem předložený propočet marží, protože byl zaměřen jen na několik druhů zboží, a to bez uvedení nákupních a prodejních cen. Dále správce daně označil za neprokázané tvrzení žalobce o podílu prodeje cigaret z celkového prodeje zboží 70 %. Správce daně sdělil žalobci, že jím předložená daňová evidence je neúplná, a proto je oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Dle protokolu ze dne 19. 3. 2014 podepsal žalobce zprávu o daňové kontrole. Dne 9. 4. 2014 byl žalobce seznámen se způsobem stanovení daně podle pomůcek, tj. s obsahem úředního záznamu č. j. 18244/14/3217-05404-822472, který mu byl současně předán. Dne 14. 4. 2014 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž byly žalobci stanoveny daně podle pomůcek za uvedená zdaňovací období, proti nimž podal žalobce odvolání. Správce daně odvolání žalobce částečně vyhověl rozhodnutími ze dne 7. 8. 2014 a zohlednil dodatečně prokázaný nárok na odpočet platby příspěvků na penzijní pojištění. Ve zbytku zůstala rozhodnutí nezměněna. Proti těmto rozhodnutím o odvolání podal žalobce rovněž odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

[3] Krajský soud odkázal na § 98 zákona č. 280/2009 Sb. (daňového řádu) a uvedl, že žalobce brojí proti způsobu, jakým byly pomůcky použity. V žalobních bodech žalobce namítl, že správce daně nerespektoval prokázanou skutečnost, že hlavním předmětem žalobcovy podnikatelské činnosti je nákup a prodej zboží v jednotce velkoobchod s nápoji

a tabákovými výrobky, kdežto podnikatelská činnost vztahující se k účetní jednotce bistro tvoří pouze nepodstatnou část žalobcova podnikání. V souvislosti s touto skutečností považoval žalobce mechanickou aplikaci průměrné marže stanovené společně pro obě účetní jednotky za rozpornou s § 98 odst. 2 daňového řádu. Podle žalobce bylo prokázáno, že 70 % jeho příjmů pochází z provozu velkoobchodu, v němž prodává cigarety a sudové pivo, a také to, že sudové pivo nemůže prodávat v bistru. Žalobce rovněž poukázal na nerespektování maximální ceny cigaret stanovené Ministerstvem financí.

[4] Krajský soud uvedl, že žalobní námitky směřují proti způsobu stanovení pomůcek, neboť správcem daně stanovená průměrná marže fakticky představuje formu pomůcek, které byly ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu pro stanovení daňové povinnosti žalobce použity. Žalobce tedy považuje za porušení § 98 odst. 2 daňového řádu samotnou konstrukci pomůcek.

[5] Při posouzení důvodnosti žalobních bodů krajský soud vycházel především z úředního záznamu správce daně ze dne 28. 3. 2014 č.j. 1008244/14/3217-05404-802472, který je součástí správního spisu a obsahuje vyčíslení daňového základu daní z příjmů fyzických osob žalobce za zdaňovací období let 2010-2012 podle § 98 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu. Žalobce byl s obsahem tohoto úředního záznamu seznámen u jednání dne 9. 4. 2014. Označený úřední záznam obsahuje také zohlednění § 98 odst. 2 daňového řádu (zejména strana 4-5 úředního záznamu). Správce daně v záznamu uvedl, že nelze vypočítat zvlášť průměrnou marži pro velkoobchod a zvlášť pro bistro, neboť v průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno, které konkrétní zboží bylo pořizováno výhradně pro sklad a které výhradně pro bistro. Žalobce vedl skladovou evidenci pouze pro velkoobchod. Dle předložených daňových dokladů lze usuzovat, že zboží určené pro bistro (potraviny podléhající rychlé zkáze) žalobce nakupoval průběžně denně podle momentální situace poptávky a toto zboží skladem neprošlo. Průměrné obchodní přirážky u zboží určeného pro velkoobchod správce daně mohl relativně přesně vypočítat podle zjištěných nákupních a prodejních cen z dokladů, což učinil u namátkově vybraného souboru zboží (inventární seznam skladu I s datem 31. 12. 2011) a podle cen uvedených na provozovaných webových prodejních stránkách od roku 2011. Správcem vypočtená hodnota (30,9 %) se lišila od hodnoty vypočtené žalobcem (16,4 % - bez doložení prodejních cen). Průměrné obchodní přirážky v provozovně bistro však správce daně vypočítat nemohl, neboť žalobce nedoložil prodejní ceny u produktů teplé kuchyně; tzv. „kontrolu korunou“ a výpočet kalkulace prodávaného sortimentu produktů rychlého občerstvení žalobce neprováděl. Žalobcem opakovaně uváděné průměrné obchodní přirážky v provozovně bistro správce daně nijak nerozporoval, i když namátkovými výpočty zjistil marže vyšší, než uváděl žalobce. Správce daně dále zdůraznil, že žalobce do daňové evidence zaváděl jen část přijatých dokladů, tudíž nedoložil hodnoty neúplných tržeb i četnost prodejů jednotlivých druhů zboží. Nebylo proto možné postupovat jinak než použitím metody průměrné marže, která byla vypočtena na základě části dokladů předložených žalobcem k daňové kontrole. V další části své úvahy správce daně konkretizoval, ke kterým skutečnostem přihlédl jako k okolnostem dle § 98 odst. 2 daňového řádu.

[6] Správce daně postupoval v souladu s nálezem Ústavního soudu z 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/2005, a v rámci prvostupňového řízení seznámil žalobce s ucelenou

úvahou ohledně stanovení pomůcek a ohledně výhod, k nimž správce daně ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl. Žalobce v podaných odvoláních stejně jako v následně podané správní žalobě namítl především mechanickou aplikaci průměrné marže na veškeré zboží prodávané v obou účetních jednotkách. Konkrétně namítal aplikaci průměrné marže na zboží - cigarety a sudové pivo. Žalobce však ve svých námitkách žádným způsobem nerozporoval důvody, pro které správce daně použil pomůcky ve formě průměrné marže, ačkoliv jsou tyto důvody v úředním záznamu ze dne 28. 3. 2014 přesně specifikovány. V podané žalobě sice žalobce tvrdil, ale neprokázal, že podstatnou část jeho příjmů tvoří příjmy z velkoobchodu a nepodstatnou část příjmy z provozování bistra a že příjmy z provozu velkoobchodu tvoří 70 % celkových příjmů. Tato jeho tvrzení jsou v přímém rozporu se zjištěními správce daně vyplývajícími ze zprávy o daňové kontrole a z úředního záznamu ze dne 28. 3. 2014. Žalobní tvrzení jsou obecná a nekonkrétní a nejsou s to zpochybnit úvahy správce daně vedoucí ke stanovení pomůcek i k aplikaci § 98 odst. 2 daňového řádu, vyplývající z obsahu správních spisů. Správce daně srozumitelně a přezkoumatelně uvedl logické důvody, pro které musel přistoupit k uplatnění průměrné marže ve vztahu k veškerému zboží, s nímž žalobce obchodoval v obou účetních jednotkách, a uvedl rovněž důvody, pro které nemohl použít průměrné marže deklarované žalobcem a vypočítat zvlášť průměrnou marži pro velkoobchod a zvlášť pro bistro. Žalobce neuvedl žádné důvody, jimiž by tuto úvahu správce daně zpochybnil. Ani námitku o nesprávném použití průměrné marže na cigarety a sudové pivo nelze považovat za důvodnou právě proto, že určení průměrné marže představovalo konstrukci pomůcek, které se musely vztahovat na veškeré zboží. Skutečnost, že ceny cigaret jsou státem regulované, nemá na způsob stanovení pomůcek žádný vliv. Jak správně uvedl žalovaný, snížení marže na cigarety by nutně muselo vést ke zvýšení marže u zbývající části sortimentu zboží, aby byla průměrná marže zachována. Správce daně navíc neměl za prokázané žalobcovo tvrzení o 70% podílu prodeje cigaret z celkového prodeje zboží. Krajský soud zdůraznil, že stanovení daně na základě pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a správce daně do tohoto režimu vstupuje v situaci, kdy daňový subjekt nebyl schopen v důsledku porušení svých zákonných povinností unést důkazní břemeno. Proto také pomůcky, jakkoli jsou kvalifikovaným odhadem reálné situace, zůstávají vždy toliko v rovině odhadu, stanovují daň přibližně a nelze důvodně očekávat, že budou beze zbytku reflektovat reálný stav (srov. rozsudky NSS ze dne 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006-123, a ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54).

[7] Krajský soud shledal postup správce daně i žalovaného správným s ohledem na nedostatky v daňové evidenci žalobce zjištěné při daňové kontrole, a to včetně způsobu tvorby pomůcek a jejich aplikace, a učiněné závěry srozumitelnými a přezkoumatelnými. V průběhu daňového řízení žalobce nebyl krácen na svých procesních právech, což ostatně ani netvrdil. Krajský soud neshledal žaloby důvodnými, proto je v souladu s § 78 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen stěžovatel) včas kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Odvolání odůvodnil tím, že správce daně ani žalovaný nevzali v úvahu, že stěžovatel vedl skladovou evidenci pro velkoobchod. Z této evidence je zjistitelné, že 70 % jeho příjmu

pocházelo z velkoobchodu. Porovnáním skladové evidence a potvrzených dodávek zboží od jednotlivých dodavatelů byl zjištěn objem zboží, se kterým stěžovatel obchodoval v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Dále nebyla vypořádána jeho námitka, že u ceny výrobků regulovaných státem nelze stanovit jinou cenu, tj. vycházet z průměrné marže výrobku. Obdobně je tomu u sudového piva, které sice nemá stanovenou maximální cenu, ale i jiní podnikatelé je prodávají koncovým zákazníkům za prakticky shodné ceny. Správce daně poškodil stěžovatele nadsazením objemu zboží prodaného v bistru. Při porovnání objemu zboží nakoupeného stěžovatelem (doloženého dodávkami od jednotlivých dodavatelů) je zřejmé, že zboží v takových objemech nebylo možné prodat prostřednictvím bistra, nýbrž velkoobchodu.

[9] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil a odkázal na odůvodnění svých tří rozhodnutí ze dne 7. 8. 2014 a plně se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku. K vyměření daně přistoupí správce daně zejména tehdy, nesplní-li daňový subjekt své zákonné povinnosti v takovém rozsahu, že daň nelze stanovit dokazováním, přičemž za použití pomůcek lze daň stanovit dostatečně spolehlivě. Správce daně je při výběru pomůcek omezen pouze zákonem. Daňový subjekt vzhledem ke svému pochybení musí nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Napadat takto stanovenou daň může pouze v případě, nebyla-li daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě. Daň stanovená podle pomůcek nemusí vždy přesně odpovídat skutečnosti, což plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky z 2. 4. 2014, čj. 1 Afs 20/2014-40, z 28. 6. 2007, čj. 2 Afs 184/2006-123, z 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54). Stěžovatel nevedl daňovou evidenci v souladu s § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tato evidence byla nevěrohodná, neprůkazná a neúplná, proto z ní nebylo možné zjistit základ daně. I stěžovatel se ztotožnil s tím, že bylo nutné stanovit daň podle pomůcek. Stěžovatelem požadovaná marže ve výši 7,86 % nebyla prokázána. Žalovaný konstatoval, že v případě jím použitých obchodních marží ve výši 17 % (zdaňovací období roku 2010), ve výši 23 % (zdaňovací období toku 2011) a ve výši 19 % (zdaňovací období roku 2012) se jednalo o průměrné obchodní marže zohledňující jak marže vyšší, tak i marže nižší (pro tabákové výrobky a sudové pivo). Nebylo možné spočítat průměrnou marži zvlášť pro velkoobchod a zvlášť pro bistro, neboť nebylo zjištěno, které konkrétní zboží stěžovatel pořizoval pro sklad a které pro bistro, přičemž zboží bylo v obou provozovnách prodáváno s rozdílnými maržemi. Skladovou evidenci vedl stěžovatel jen pro velkoobchod a pro bistro nakupoval podle momentální poptávky, aniž toto zboží prošlo skladem. Průměrné obchodní přirážky správce daně vypočetl podle zjištěných nákupních a prodejních cen z daňových dokladů. V případě obchodní přirážky v bistru ale nemohl tímto způsobem postupovat, neboť stěžovatel nepředložil prodejní ceny u produktů teplé kuchyně. Žalovaný nerozporoval stěžovatelem tvrzené průměrné obchodní přirážky v bistru, byť namátkovou kontrolou zjistil vyšší marže. Bylo nutné postupovat metodou průměrné marže, protože stěžovatel, jak bylo uvedeno i v úředním záznamu, zaváděl do daňové evidence jen část přijatých daňových dokladů. Ohledně důkazních prostředků ke stanovení daně podle pomůcek žalovaný odkázal na úřední záznam z 28. 3. 2014. Správce daně vzal v úvahu všechny skutečnosti, které mu byly známy a v souladu s § 98 odst. 3 daňového řádu byly zohledněny pouze ty důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny. Žalovaný, resp. správce daně vzali v úvahu i stěžovatelem tvrzenou osobní spotřebu ve výši 240 000 Kč ročně, jakož i slevy na dani

(sleva na poplatníka, daňové zvýhodnění na dvě vyživované děti a dodatečně prokázaný nárok na odpočet příspěvku na penzijní pojištění).

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. NSS dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, v tomto případě žádnou z vad zakládajících nepřezkoumatelnost, ať již pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] NSS se plně ztotožnil se závěry krajského soudu a v podrobnostech na ně odkazuje. Stěžovatel opakuje námitky, na které již odpověděl jak krajský soud, tak i správní orgány ve svých rozhodnutích.

[13] Podle § 98 odst. 1 daňového řádu: *Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.* Podle odst. 2: *Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.* Podle odst. 3: *Pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností, d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.* Podle odst. 4: *Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.*

[14] NSS v obecné rovině uvádí, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud 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 (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) citovaného zákona, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející

věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a důkazních povinností mezi daňovým subjektem a správcem daně. K rozložení těchto povinností viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého splní daňový subjekt *„svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže (...) 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.“* K dané otázce lze rovněž odkázat na judikaturu Ústavního soudu, např. na jeho nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95. Zde Ústavní soud konstatoval, že správce daně nemůže postupovat zcela libovolně a požadovat po daňovém subjektu prokázání čehokoliv, nicméně je zcela v souladu se zákonem, pokud požaduje prokázání toho, co daňový subjekt sám tvrdí.

[15] Stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti určení daně dokazováním. Jestliže však daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele. V takovém případě zákon nabízí jiné způsoby stanovení daně. Nastane-li takový nedostatek důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně, a to prostřednictvím pomůcek.

[16] Mezi účastníky není pochyb o tom, že stěžovatel nesplnil svou daňovou povinnost stanovenou zákonem o daních z příjmů tím, že nevedl daňovou evidenci (nezjišťoval a nevykazoval stav zásob a nebylo možné od základu daně odečíst prokázané výdaje dle § 24 a § 25 zákona o daních z příjmů, neosvědčil prodejní ceny). S ohledem na neúplnost stěžovatelovy daňové evidence nebylo možné zjistit základ daně (stanovit daň na základě dokazování), proto ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu musel správce daně stanovit daň na základě pomůcek (odst. 3 uvedeného ustanovení). Jak správně uvedl krajský soud s odkazem na judikaturu NSS, daň stanovená na základě pomůcek je vždy toliko kvalifikovaným odhadem. Tuto skutkovou situaci způsobenou stěžovatelem nelze přičítat k tíži správci daně nebo žalovanému.

[17] Po procesní stránce byl stěžovatel v souladu se závěrem Ústavního soudu vyjádřeným v jeho nálezu sp. zn. IV. ÚS 359/2005 seznámen v řízení u správce daně (viz úřední záznam z 28. 3. 2014 a protokol z ústního jednání dne 9. 4. 2014) s úvahou správce

týkající se stanovení pomůcek a výhod, ke kterým správce přihlédl dle § 98 odst. 2 daňového řádu. S tímto závěrem správce daně se stěžovatel včas seznámil a měl možnost vznášet námitky, což též využil.

[18] K jednotlivým námitkám – své opakované tvrzení, že 70 % jeho příjmu plynulo z provozu velkoobchodu, stěžovatel neprokázal. To ani nebylo možné, pokud stěžovatel nezaevidoval zboží pořízené od různých dodavatelů v roce 2010 v celkové ceně 4 084 664.59 Kč bez DPH, v roce 2011 v celkové ceně 7 868 597,60 Kč bez DPH a v roce 2012 v celkové ceně 6 613 751,28 Kč bez DPH a z předložené daňové evidence nebylo zřejmé, jaké měl příjmy z provozu bistra.

[19] Stěžovatel namítal, že správní orgány neměly vycházet z průměrné marže u prodeje cigaret a prodeje piva. K tomu NSS uvádí, že doklady stěžovatele neumožňovaly stanovit daň na základě dokazování, proto správce daně správně stanovil průměrnou marži vztahující se na veškeré zboží, přičemž při stanovení výše marže byla vzata v úvahu i nižší marže na prodej cigaret. Průměrná marže byla vypočtena z údajů daňového subjektu. Správní orgány též akceptovaly stěžovatelem tvrzenou průměrnou obchodní přirážku v bistru.

[20] NSS se ztotožnil se závěrem krajského soudu, že správní orgány postupovaly v souladu s § 98 daňového řádu; vzaly v úvahu i okolnosti výhodné pro stěžovatele, přičemž daňová povinnost byla stanovena na základě pomůcek dostatečně spolehlivě.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[21] NSS s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl NSS podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. ve prospěch úspěšného žalovaného s přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně nad rámec běžné úřední činnosti. NSS proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu uvedených nákladů.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. března 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu