ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Petra Mikeše v právní věci žalobce: **Řehák & Řehák v. o. s.**, se sídlem Chorinova 23, Česká Třebová, zastoupen JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem se sídlem Pařížská 204/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 27. 6. 2017, č. j. 52 Af 52/2014 – 125,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 3. 10. 2014, č. j. 25354/14/5000-14303-701848, zamítl žalovaný odvolání žalobce a potvrdil celkem 24 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Pardubický kraj, územního pracoviště v Ústí nad Orlicí, ze dne 1. 8. 2013, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá měsíční zdaňovací období od ledna 2018 do prosince 2019.

II.

[2] Žalobce podal proti žalobou napadenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové (pobočka v Pardubicích), který ji rozsudkem ze dne 27. 6. 2017, č. j. 52 Af 52/2014 – 125, zamítl. Krajský soud poukázal na to, že dodatečným platebním výměrem byla žalobci rovněž doměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 ve výši 53 505 Kč a to na základě zprávy o daňové kontrole.

Z předloženého účetnictví pojal správce daně pochybnost o stanovení správnosti dílčího základu daně, zejména pokud jde o tržby z prodeje. Společnost neuváděla na daňových dokladech cenu zboží a další pochybnosti vznikly na základě svědeckých výpovědí vybraných odběratelů a porovnání jimi předložených listin s údaji vykázanými v účetnictví. V některých případech bylo zjištěno, že skladová cena, která by se měla rovnat pořizovací ceně, neodpovídá pořizovací ceně na fakturách. Ohledně plateb zboží na dobírku byly zjištěny nesoulady mezi cenami uváděnými Českou poštou s. p. a částkami uvedenými v účetnictví.

[3] Přestože v této věci jde o doměření daně z přidané hodnoty a nikoli daně z příjmů, skutkové okolnosti jsou v obou případech obdobné. I v této věci vycházel krajský soud při rozhodování z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 18/2015 – 32, který aproboval postup správce daně. Daň v tomto případě nebylo lze stanovit dokazováním, proto byla stanovena podle § 98 daňového řádu za využití pomůcek. Žalobce porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možné daň dokazováním stanovit. Spolehlivostí stanovení daně se správce daně zabýval a posuzoval nejen správnost stanovení tržeb za prodané zboží, ale také způsob a správnost postupu při stanovení nákladů.

[4] Žalobce nebyl zkrácen na procesních právech ve vztahu k výběru pomůcek, neboť daňový subjekt nemá právo podílet se na jejich výběru. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že daň byla stanovena kombinací dokazování a použití pomůcek. Správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybnitelných částí účetnictví jako pomůcek při stanovení daně podle pomůcek v souladu s judikaturou správních soudů. K námitce o nemožnosti zúčastnit se některých svědeckých výpovědí, krajský soud zdůraznil, že žalobce měl později možnost se k těmto výpovědím vyjádřit a zejména v žalobě neuváděl, jaký konkrétní vliv měla tato tvrzená vada na zákonnost napadeného rozhodnutí. Pochybnosti správci daně nevznikly pouze z vysvětlení těchto osob, ale především z paragonů, které předložily a rovněž z nesrovnalostí v účetnictví. Bylo zjištěno celkem 110 nezaúčtovaných případů, ve spojení s vyjádřením zástupce žalobce o vydávání celkem tří rozporných účetních dokladů (faktura za hotové, paragon, účetní doklad založený v účetnictví daňového subjektu). Účetnictví tak neposkytovalo dostatečný podklad pro spolehlivé stanovení daně a daň musela být stanovena náhradním způsobem, kvalifikovaným odhadem podle pomůcek.

[5] Správce daně vycházel především z jím nezpochybněných důkazních prostředků (přijatých plnění s místem plnění v tuzemsku, pořízené zboží z jiného členského státu, dovoz zboží). Správcem daně však byla zpochybněna zdanitelná plnění na řádku 210 daňových přiznání za rok 2008 a řádek 1 daňových přiznání za rok 2009. Bylo využito srovnatelných daňových subjektů, u kterých byla zjištěna výše obchodní přirážky a ta byla následně upravena vlastními poznatky správce daně, jak v souvislosti s prodejem použitého zboží žalobcem, tak vyhledávací činností u České pošty s. p. Použití kombinace obchodní přirážky srovnatelného daňového subjektu a dobírkových plateb vyplacených žalobci za prodané zboží má racionální povahu.

[6] Krajský soud považoval za nesprávný názor žalobce, že při stanovení daně podle pomůcek došlo při určení výše tržeb k jejich započtení dvakrát. Tak by tomu bylo, pokud by správce daně shledal výši nákladů na dosažení výnosů evidovanou na účtu 504 za

správnou. Daňové orgány však přehledně uvedly, že některé prodané zboží nebylo nalezeno v evidenci skladových zásob nebo nebyl záznam o výdeji předmětného zboží v určitý den a žalobce nebyl schopen dohledat a spárovat jednotlivé prodejky účetnictví s konkrétními zákazníky. V takovém případě nebylo možné identifikovat, jaké náklady žalobce vynaložil na konkrétní zboží, které prodal svým zákazníkům a k těmto nákladům vztáhnout konkrétní tržby (výnosy). Proto nebylo lze uzavřít, že tržby byly započteny na některé zboží dvakrát.

[7] Krajský soud neshledal pochybení ve způsobu stanovení tržeb při stanovení daně podle pomůcek. Podrobně, s odkazem na vyčerpávající odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, vysvětlil, jakým způsobem byla stanovena výše příjmů a rovněž jakým způsobem byla určena výše souvisejících nákladů. Obě rozhodnutí rovněž obsahují dostatečně konkrétní vymezení pomůcek a konkrétní vymezení částky doměřované daně. Neshledal rovněž důvodným tvrzení, že postup podle pomůcek a cílová částka byly správcem daně poprvé zmíněny v dodatečném platebním výměru, neboť uvedené bylo obsaženo v úředním záznamu ze dne 12. 8. 2013. Byl to žalobce, kdo porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možné přesně stanovit daň dokazováním.

III.

[8] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Přestože se správností a přiměřeností použití pomůcek zabýval krajský soud i Nejvyšší správní soud, nebyla tato otázka podle stěžovatele spolehlivě zodpovězena a vypořádána v celém rozsahu. Správce daně použil dvojích pomůcek. Jednak porovnal situaci s hospodářskými výsledky obdobného daňového subjektu a rovněž využil skutečné daňové doklady a vlastní šetření (zprávy od České pošty s. p.). Při stanovení marže ve výši 21,90 % v roce 2008 došlo k paušálnímu zvýšení všech tržeb stěžovatele, bez ohledu na reálnou skutečnost. Navíc došlo o navýšení o tuto marži již zjištěné marže ve výši 17,82 % v roce 2008. Tržby tak byly započteny dvakrát, správně měl tržby zvýšit pouze o rozdíl mezi marží zjištěnou podle pomůcek a marží skutečně zjištěnou. Stěžovatel se domnívá, že bylo při užití pomůcek zastřeně vycházeno z dokazování. U šetření s využitím informací od České pošty nebylo zohledněno poštovné a balné. Předmětem zásilek byly rozměrné a velmi těžké a drahé předměty, poštovné bývalo velmi vysoké, a to v řádu několika set korun Rovněž nebylo zohledněno, že zboží tvořící součást jedné zásilky, jejíž vyplacení z dobírky bylo zjišťováno u České pošty, bylo zákazníkem objednáno postupně a také daňovým subjektem postupně v delším čase zajišťováno. Konkrétní zboží nebylo uvedeno na paragonu s datem poštovní poukázky České pošty, které správce daně zkoumal, ale na jiném paragonu, které si však správce daně nedokázal dát do souvislosti s prodejem tohoto zboží. Přestože nesrovnalosti se týkaly řádově několika desítek paragonů z celkového počtu několika tisíc, prohlásil správce daně celé účetnictví za neprůkazné. Správce daně rovněž odmítl stěžovatelem nabízenou součinnost.

[9] Řádně rovněž nebyly zohledněny náklady na pořízení zboží. Nejvyšší správní soud ve věci sp. zn. 6 Afs 102/2016 konstatoval, že stěžovatel nezavedl do svého účetnictví na straně nákladů náklady na pořízení prodaného zboží, a to přesto, že nákladový účet 504 obsahuje všechny náklady realizované jinak v daném účetním období. Přesto byla daň

doměřena i z prodeje tohoto zboží, aniž by se správce daně zabýval tím, za jakou částku bylo toto zboží pořízeno.

[10] U zboží, které bylo v účetnictví dohledáno, nezohlednil správce daně podle stěžovatele náklady na jeho pořízení, resp. neodečetl DPH na vstupu a nebylo mu přiznáno právo odpočtu DPH při pořízení zboží.

IV.

[11] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ztotožnil se s právním názorem krajského soudu a odkázal na žalobou napadené rozhodnutí, své vyjádření k žalobě a na vyjádření ke kasační stížnosti ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem v řízení vedeném pod sp. zn. 6 Afs 18/2015. Nejvyšší správní soud se již zabýval námitkami o způsobu výpočtu daně podle pomůcek, jimiž stěžovatel brojil proti dvojímu započtení tržeb na nezohlednění nákladů na pořízení zboží při stanovení daně podle pomůcek.

V.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v kasační stížnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Jak připomněl již krajský soud, Nejvyšší správní soud se již v minulosti obsahově obdobnou problematikou zabýval. Ve věci vedené původně u krajského soudu pod sp. zn. 52 Af 33/2014 rozhodoval o žalobě proti rozhodnutí žalovaného, které se týkalo daně z příjmů jednoho ze společníků Ing. Daniela Řeháka za zdaňovací období roku 2008. Původní zrušující rozsudek krajského soudu zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 18/2015 – 32. V něm uzavřel, že daň byla podle pomůcek stanovena spolehlivě. Po zrušení rozsudku rozhodoval krajský soud ve věci znovu, žalobu, vázán právním názorem kasačního soudu, zamítl; následně Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost stěžovatele proti v pořadí druhému rozsudku krajského soudu rozsudkem ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 102/2016 – 26. Obdobně tomu bylo v případě daně z příjmů téže osoby za zdaňovací období roku 2009 projednávané u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 213/2017. Skutková východiska, jakož i právní posouzení věci, jsou v přezkoumávaných případech obdobná, kasační stížnost v nyní projednávané věci se obsahově téměř kryje s v pořadí druhou kasační stížností týkající se zdaňovacího období roku 2008. Nejvyšší správní soud neshledal důvod odchýlit se od předchozích rozhodnutí a v podrobnostech na ně odkazuje.

[15] Daňové řízení obecně spočívá na zásadě, dle níž má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále povinnost toto své tvrzení doložit. Uvedené důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a odpovídají-li údaje uvedené na dokladech zjištěnému skutkovému stavu. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového

řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt důkazní povinnost splní, prokáže-li svá tvrzení účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 - 61). Proto musí být především daňová evidence vedena tak, aby z ní bylo možno zjistit základ daně z příjmů, tedy aby obsahovala údaje o příjmech a výdajích i o závazcích a majetku a poskytovala věrný, ucelený a průkazný obraz o celkovém hospodaření daňového subjektu.

[16] Správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že daň z příjmů fyzických osob nelze u společnosti stanovit dokazováním. Měl totiž závažné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti předložených evidencí, především vzhledem ke skutečné výši tržeb. Proto přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel neuváděl na fakturách ceny zboží, které byly následně dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů. V některých případech nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti. Krajský soud shledal pochybnosti vzniklé na základě údajů poskytnutých od České pošty s.p. významnými, a jelikož se je stěžovateli nepodařilo rozptýlit, byl správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Pochybnosti správce daně vznikly i na základě paragonů předložených zákazníky a nesrovnalostí v účetnictví.

[17] Při stanovení daně podle pomůcek byly nejprve stanoveny tržby, a to postupně ve třech krocích. V první řadě došlo ke stanovení dílčí výše tržeb z nákladů vykázaných společností v účetnictví na účtu 504, které byly násobeny marží zjištěnou u srovnatelných subjektů (29 %).

[18] Další část tržeb byla stanovena z rozdílu mezi tržbami zjištěnými z plateb hrazených odběrateli za zboží prostřednictvím České pošty, s.p., jejichž výši tato sdělila a tržbami vykazovanými v účetnictví společnosti. Uvedený (kladný) rozdíl byl snížen o daň z přidané hodnoty, jejíž byla společnost plátcem, a takto došlo ke stanovení další části tržeb (tzv. druhý krok).

[19] Nakonec byla další část tržeb stanovena z plateb, které hradili zákazníci společnosti prostřednictvím České pošty, s. p., které však vůbec nebyly v účetnictví společnosti dohledány, tedy nebyly zaúčtované. I v tomto případě došlo ke snížení zjištěné částky o výši daně z přidané hodnoty (tzv. třetí krok).

[20] Celková výše tržeb tedy byla správcem daně stanovena jako součet dílčích částek zjištěných v jednotlivých krocích.

[21] Výše nákladů byla správcem daně stanovena v návaznosti na postup, který aplikoval při stanovení výše tržeb (viz strana 13 a 14 napadeného rozhodnutí). I v tomto případě došlo k postupnému stanovení výše nákladů, a to jednak korespondujícím tržbám vyčísleným v prvním kroku a dále odpovídajícím tržbám, jejichž výše byla stanovena ve druhém a třetím kroku.

[22] Stěžovatel k problematice splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek pouze konstatuje, že správce daně u vybraných případů v řádu desítek kusů z celkového počtu několika tisíc kusů paragonů zjistil rozdíly, prohlásil celé účetnictví za neprůkazné a začal daň stanovovat podle pomůcek. Nejvyšší správní soud proto podotýká, že dle ustálené judikatury obsah a kvalita žaloby (což platí i pro kasační stížnost) předurčuje

obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42). Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s hodnocením věci krajským soudem, neboť za popsaných okolností účetnictví stěžovatele skutečně neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním.

[23] Na tom nic nemění ani tvrzení stěžovatele, že zboží tvořící součást jedné zásilky bylo zákazníkem objednáváno postupně a společností také postupně a v delším časovém horizontu zajišťováno, proto zboží zajištěné v jiném časovém okamžiku, není uvedeno na tom paragonu, který správce daně zkoumal, ale na paragonu jiném. Jestliže tomu tak skutečně bylo, nelze dle Nejvyššího správního soudu správci daně vytýkat, že si jednotlivé paragony nedal do časové souvislosti s prodejem zboží. Nepostačilo, že na tuto skutečnost stěžovatel poukazoval, ale bylo na něm, aby své tvrzení doložil a rozptýlil pochybnosti správce daně. Požadavek, aby stěžovatel sám uvedl konkrétní souvislosti vyvracející popsané pochybnosti, byl zcela legitimní. V rámci prováděné daňové kontroly bylo (mimo jiné) zjištěno, že nákladový účet 504 obsahuje nákupy zboží, které nebyly v daném období ztotožněny s prodaným zbožím. Některé doklady předložené zákazníky společnosti totiž nebyly v účetnictví nalezeny vůbec a o výdeji daného zboží nebyl dohledán k danému dni prodeje záznam ve skladové evidenci. Nebylo tedy prokázáno, jaké náklady byly vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží a že nákladový účet 504 obsahoval všechny náklady realizované v daném účetním období. Lze tedy uzavřít, že účetnictví společnosti, vzhledem k popsaným nesrovnalostem, neposkytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jejím hospodaření.

[24] Neobstojí námitka, že byly tržby započteny v kroku 1 dvakrát. Uvedený závěr by byl správný za předpokladu, že by správce daně shledal výši nákladů na dosažení výnosů, kterou společnost evidovala v účetnictví na účtu 504, za správnou. Tak tomu však nebylo, což správce daně i žalovaný ve svých rozhodnutích uvedli, a to včetně konkrétních skutečností, z nichž to dovozují (některé prodané zboží nebylo nalezeno v evidenci skladových zásob společnosti nebo zde nebyl záznam o výdeji předmětného zboží v určitý den, společnost nebyla schopna dohledat a spárovat jednotlivé prodejky v účetnictví s konkrétními zákazníky). V takovém případě nebylo možno jednotlivě identifikovat, jaké náklady vynaložila společnost na konkrétní zboží, které prodala svým zákazníkům a k těmto nákladům vztáhnout konkrétní tržby (výnosy). Proto nebylo možno ani učinit závěr, že tržby byly započteny za stejné zboží dvakrát. Nebylo-li možno konkrétní zboží (z hlediska nákladů na jeho pořízení) podle záznamů v evidencích společnosti dohledat, pak nebylo možno ani určit, jaká konkrétní tržba z jeho prodeje byla dosažena a že byla při stanovení základu daně opakovaně započtena.

[25] Krajský soud aproboval postup, kdy správce daně využil jako pomůcku i zjištění učiněná v rámci prováděného dokazování u stěžovatele. Stěžovatel v kasační stížnosti sice takový postup zpochybňuje, konkrétně však neuvedl nic, co by svědčilo o jeho nezákonnosti. Nezbývá proto než odkázat na judikaturu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, jakož i ze dne 29. 7. 2015, č. j. 6 Afs 185/2014 - 84), dle níž je možné i v rámci stanovení daně podle pomůcek využít poznatky získané v průběhu dokazování.

[26] Stěžovatel namítl, že správce daně nezohlednil náklady na pořízení zboží, resp. neodečetl DPH na vstupu a nebylo mu tak přiznáno právo odpočtu daně při pořízení. Tato námitka není důvodná. Na straně 29 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný k námitce, že měla být uznána poměrná část přijatých zdanitelných plnění, zdůraznil, že bylo na stěžovateli, aby důkazně podložil tvrzení, že v souvislosti se započítanými dobírkovými platbami byla daň stanovena nepřiměřeně. Stěžovatel připustil, že není schopen předložit odpovídající důkazy k prokázání svého tvrzení. Žalovaný se přesto zabýval tím, zda byla daňová povinnost stanovena spolehlivě a zda byla uznána poměrná část zdanitelných plnění. Uzavřel, že správce daně uznal stěžovatelem tvrzená přijatá zdanitelná plnění z tuzemska, pořízení zboží z jiného členského státu i dovoz zboží, a to bez jakékoli změny, což dokumentoval podrobnými tabulkami na stranách 30-36 rozhodnutí o odvolání. V nich k jednotlivým zdaňovacím obdobím uvedl druh přijatého plnění, údaje v daňovém přiznání a po daňové kontrole (v podobě základu daně a DPH), jakož i zjištěné rozdíly mezi daňovým přiznáním a výsledky kontroly. Následně poukázal na to, že u zboží pořízeného z jiného členského státu příjemce zboží si sám vyměří daň na výstupu a zároveň je oprávněn uplatnit daň na vstupu a že k odvodu DPH reálně dochází pouze při prodeji zboží. Poukázal rovněž na odlišný režim při prodeji použitého zboží. Stěžovatel však podrobná skutková zjištění žalovaného žádným způsobem nezpochybňuje, zůstává pouze v rovině obecného tvrzení, aniž by jakkoli zohlednil přehledné vysvětlení žalovaného o tom, že názor stěžovatele neobstojí. Kasační námitce tak již z tohoto důvodu nelze přisvědčit.

[27] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[28] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 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 nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 28. června 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu