

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Tomáše Kocourka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 11. 2017, č. j. 45513/17/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 9. 2019, č. j. 30 Af 8/2018 – 44,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dvěma dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2017 byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012 a uložena povinnost uhradit penále. V těchto zdaňovacích obdobích byl předmětem činnosti žalobce nákup a prodej palet. Daň byla žalobci doměřena z toho důvodu, že neprokázal přijetí zboží od společností C. T. C. CZECH TRADE CORP, s. r. o. (dále jen „C. T. C.“) a SUPPORT ENERGY, s. r. o. (dále jen „SUPPORT“) podle faktur, které zahrnul do účetnictví.

[2] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil. Náklady, které měl žalobce vynaložit podle faktur vystavených společnostmi C. T. C. a SUPPORT, nebyly uznány z toho důvodu, že dokládají pouze formální stav. Důkazy provedenými v řízení nebylo prokázáno, od jakého dodavatele bylo zboží pořízeno, ani

to, zda žalobce vůbec nějaké náklady vynaložil, popřípadě zda vynaložené náklady odpovídaly rozsahu dodaného zboží. Naopak bylo prokázáno, že žalobce od uvedených společností žádné palety nenakoupil a finanční prostředky deklarované na dokladech nepředal v hotovosti jejich oprávněným zástupcům. Podmínky pro uznání tzv. esenciálních nákladů, vymezené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, nejsou v daném případě splněny, neboť není vůbec zřejmé, zda na dosažení výnosů musely být nutně náklady v takové výši vynaloženy. Z dokazování vyplynulo, že žalobce kupoval též poškozené palety, které opravoval, tudíž jejich pořizovací cena nemusela být tak vysoká, jak bylo deklarováno v daňových dokladech. Žalobce se ocitl v důkazní nouzi, neboť kupoval palety v hodnotě milionů korun od subjektů, jejichž identitu či podnikatelskou minulost nijak neověřoval. Neověřoval si ani, zda osoby, s nimiž jednal, měly právo zastupovat společnosti, s nimiž uzavíral právní vztahy, a značné částky platil těmto dodavatelům v hotovosti. V daném případě nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním a bylo třeba přejít na pomůcky. Neprokázané náklady tvoří ve zdaňovacím období roku 2011 necelou jednu čtvrtinu a ve zdaňovacím období roku 2012 jednu pětinu.

[3] Krajský soud v Plzni zamítl žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného shora uvedeným rozsudkem. Dovodil, že nezohlednění tzv. esenciálních nákladů nebylo v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, na kterou poukazoval žalobce (tj. rozsudky ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 – 38, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, a ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 – 46). Daňové orgány nevyloučily veškeré uplatněné náklady, nýbrž pouze necelou jednu čtvrtinu celkových nákladů (14 097 325 Kč z 57 631 227,62 Kč) za zdaňovací období roku 2011 a zhruba jednu pětinu celkových nákladů (16 655 475 Kč z 76 506 510,87 Kč) za zdaňovací období roku 2012. Mezi daňově uznatelnými náklady ponechaly také náklady na nákup palet od jiných dodavatelů. Neuznání konkrétních nákladů tedy nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek. Vyloučené náklady tudíž nelze dle názoru obsaženého v rozsudku č. j. 10 Afs 26/2018 – 46 označit ani za tzv. esenciální náklady, které by bylo nutné zohlednit. Lze souhlasit se žalovaným, že nedošlo k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním.

II. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, jejíž námitky lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně posoudil povinnost daňových orgánů stanovit daň podle pomůcek. Dále argumentuje tím, že neuznané náklady je třeba zařadit do kategorie tzv. esenciálních nákladů. Stěžovatel namítá s odkazem na rozsudky č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 a č. j. 2 Afs 238/2017 – 35, že povinnost daňových orgánů stanovit daň podle pomůcek je důsledkem existence tzv. esenciálních nákladů. Cílem správy daní je podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správné zjištění a stanovení daně. Použití pomůcek má podle ustálené judikatury vést ke kvalifikovanému

odhadu správné výše daně a výsledkem úsilí daňových orgánů by mělo být, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Nemůže tak obstát daň, která je stanovena bez zohlednění nákladů, které musely být vynaloženy, byť by se týkaly jen malé části této daně a účetnictví jako celek by zatemněno nebylo. Při stanovení daně podle pomůcek se přitom primárně vychází z důkazních prostředků, které nebyly správcem daně zpochybněny. Nezpochybněnou část účetnictví proto lze použít jako pomůcku a u zbývající zatemněné části lze určit daň kvalifikovaným odhadem. Takto stanovená daň bude nepochybně bližší realitě, než když u části výnosů z prodeje obalového materiálu nejsou uznány žádné náklady na jeho pořízení. Stěžovatel tedy namítá, že daň stanovená dokazováním při nezohlednění nákladů přesahujících 30 milionů korun je mnohem vzdálenější realitě než daň, která by byla stanovena podle pomůcek, a proto je nezákonná.

[6] Stěžovatel dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že neuznané náklady nelze považovat za tzv. esenciální náklady. Neztotožňuje se s aplikací závěrů rozsudku č. j. 10 Afs 26/2018 – 46 na projednávanou věc, neboť ta vykazuje podstatné skutkové odlišnosti. V nyní posuzované věci, na rozdíl od věci posuzované rozsudkem č. j. 10 Afs 26/2018 – 46, stěžovatel předložil správci daně bezvadně vedené účetnictví a skladovou evidenci. Správce daně prověřil všechny skutečnosti a neshledal žádná pochybení, vyjma dodávek obalového materiálu od společností C. T. C. a SUPPORT. Zatímco ve věci, k níž se vztahuje rozsudek č. j. 10 Afs 26/2018 – 46, vznikly pochybnosti o samotné existenci nakoupených náhradních dílů, které nebyly vyvráceny, v nyní posuzované věci bylo bezvadně vedenou skladovou evidencí prokázáno, komu stěžovatel prodal obalový materiál, u nějž uplatnil náklady na jeho pořízení. Je tak nepochybné, že daňové orgány ponechaly v tržbách jen prodej obalového materiálu nakoupeného od společností C. T. C. a SUPPORT a k nim nelze vztáhnout žádný přímý náklad na jeho pořízení. Tím vznikla nesmyslná daň a jednalo se prokazatelně o tzv. esenciální náklady.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a rozsudku krajského soudu, s nímž se ztotožnil. Zdůraznil, že ke stanovení daně podle pomůcek lze přistoupit až v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. To v daném případě nenastalo, neboť zpochybněny byly pouze doklady týkající se dvou dodavatelů. Nedošlo tedy k tak výraznému zatemnění účetnictví, aby nebylo možno stanovit daň dokazováním. V daném případě nebylo prokázáno, že by stěžovatel od společností C. T. C. a SUPPORT koupil jakékoliv zboží a že by oprávněným zástupcům těchto společností v hotovosti předal peníze. Námitka stěžovatele tak odporuje elementární logice, neboť požaduje, aby byly uznány přesně ty náklady, které však byly jednoznačně zpochybněny, a to jak z hlediska jejich vynaložení, tak i v souvislosti s dosahovanými výnosy. Pokud jde o aplikaci závěrů rozsudku č. j. 10 Afs 26/2018 – 46, v nyní posuzované věci je pochopitelně skutkový stav odlišný, ovšem shodné je to, že nebyly vyloučeny všechny uplatněné náklady, nýbrž jen ty, které nebyly způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek, tedy nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně. Vzhledem k tomu, že správce daně uznal většinu uplatněných nákladů, nebylo možné konkrétní vyloučené náklady označit za tzv. esenciální náklady. Stěžovatel neprokázal, zda vůbec, popř. v jaké výši a jakému jinému subjektu uhradil finanční

částky v souvislosti s nákupem palet. Naopak bylo prokázáno, že doklady nebyly vystaveny společnostmi, které v nich jsou uvedeny jako dodavatelé. Jen těžko lze tedy přisvědčit požadavku na uznání tzv. esenciálních nákladů, za něž stěžovatel považuje náklady na pořízení palet od společností C. T. C. a SUPPORT, když bylo prokázáno, že žádné palety od nich nenakoupil. Ostatní náklady, které správce daně uznal, souvisí rovněž s nákupem palet, nelze tedy mít za to, že by neuznal žádný náklad na pořízení palet, i když ve výnosech ponechal všechny tržby za jejich prodej.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Nejvyšší správní soud nenalezl žádné formální vady či překážky projednatelnosti kasační stížnosti, a proto přezkoumal jí napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v rámci kasační stížností uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí či jemu předcházející řízení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se zabýval oběma kasačními námitkami současně, neboť jsou spolu provázány do té míry, že je nelze oddělit. Stěžovatel namítá, že mu nemohla být stanovena daň dokazováním, nýbrž měla být stanovena podle pomůcek, neboť neuznané náklady je třeba považovat za tzv. esenciální náklady, které musel nutně vynaložit na dosažení výnosů podrobených dani z příjmů.

[11] Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[12] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.

[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.

[14] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 – 33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016 – 46), stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním. Ke stanovení daně podle pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla

zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142). Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních nákladů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68).

[15] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, zdůraznil, že *„pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, v němž se konstatuje:* ‚Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případu, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.‘“

[16] Otázka tzv. esenciálních nákladů je spojena se stanovením daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 – 39, shrnul závěry dosavadní judikatury, z níž dovodil, že tzv. esenciální náklady lze zohlednit v situaci, kdy je zpochybněna podstatná část účetnictví daňového subjektu, a proto je třeba stanovit daň podle pomůcek, a kdy není pochyb o existenci nákladů (sporná je jen jejich výše). Nejprve je tedy nutné posoudit, zda jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak byly vymezeny shora citovanou judikaturou. V tomto ohledu je nutno zkoumat konkrétní okolnosti případu a výlučně na jejich základě posoudit, jestli byly dány podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek. Dospějí-li daňové orgány k závěru, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, zohlední tzv. esenciální náklady, pokud není pochyb o existenci určitých nákladů, byť může být sporná jejich výše. Přiznat tzv. esenciální náklady není na místě tehdy, pokud daňové orgány zpochybní samotné dodání zboží či služby, na které měly být sporné náklady vynaloženy. Podmínkou pro přiznání těchto nákladů není, aby z dokazování vyplynulo, že zboží či služba byly dodány, je znám jejich rozsah a kdo je poskytl, neboť v takovém případě by bylo možné považovat náklady za prokázané na základě provedeného dokazování (daňový subjekt by unesl své důkazní břemeno). Je-li daň stanovena podle pomůcek, avšak z provedeného dokazování nevyplynulo, že daňový subjekt musel určité náklady vynaložit pro získání prokázaných výnosů, nelze tyto tvrzené náklady uznat jako tzv. esenciální náklady. Ačkoliv se to může zdát daňovému subjektu jako nespravedlivé a stanovená daň jako nesprávná, je třeba vzít v potaz, že tuto situaci zapříčinil sám daňový subjekt vlastní neopatrností při výběru obchodních partnerů, resp. nepředestřením přehledného a důvěryhodného obrazu o celé transakci.

[17] Nejvyšší správní soud nemá důvod, ani s přihlédnutím k okolnostem nyní projednávané věci a argumentaci uplatněné v kasační stížnosti, odchýlit se od výše

reprodukovaných závěrů ustálené jednotné judikatury tohoto soudu. Vzhledem k výše uvedenému proto nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že tzv. esenciální náklady je třeba zohlednit bez dalšího vždy, byť by se týkaly jen malé části daňové povinnosti a účetnictví jako celek by zatemněno nebylo.

[18] Nejvyšší správní soud považuje za účelné shrnout, jaké závěry učinily daňové orgány ve vztahu k nákladům vynaloženým stěžovatelem podle účetních dokladů vůči společnostem C. T. C. a SUPPORT. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně dospěl ve vztahu k nákladům vůči společnosti C. T. C. k závěru, že nebylo prokázáno dodání zboží ze strany této společnosti a že cena uvedená na účetních dokladech odpovídala rozsahu dodávek a dále nebylo prokázáno provedení hotovostních plateb vůči společnosti C. T. C. (tedy přijetí plateb osobami oprávněnými jednat za uvedenou společnost). Správce daně připustil, že nějaké zboží (palety) bylo skutečně dodáno, ovšem v situaci, kdy nebyly objasněny vzájemné souvislosti mezi jeho dodáním a náklady stěžovatele, nelze tyto náklady uznat ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Ve vztahu k dodávkám od společnosti SUPPORT správce daně uvedl, že nebylo prokázáno, že by zboží bylo dodáno uvedenou společností a za částky uvedené na fakturách. Byly nicméně prokázány skutečnosti nasvědčující tomu, že nějaké zboží (palety) bylo skutečně dodáno. Z důvodu neobjasnění vzájemných souvislostí mezi dodáním zboží a náklady stěžovatele je nemohl správce daně uznat jako náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí uvedl, že v daném případě nebylo prokázáno, od jakého dodavatele bylo zboží skutečně dodáno, ani to, zda stěžovatel vůbec nějaké náklady vynaložil, popřípadě zda vynaložené náklady odpovídaly rozsahu dodaného zboží. Doplnil, že není vůbec zřejmé, zda na dosažení výnosů musely být nutně vynaloženy náklady v takové výši. V této souvislosti zmínil, že z výpovědi zaměstnanců stěžovatele vyplynulo, že stěžovatel kupoval též poškozené palety, které byly před dalším prodejem opraveny, tudíž jejich pořizovací cena nemusela být tak vysoká, jak bylo deklarováno v dokladech.

[19] Žalovaný se tak ve svém rozhodnutí zabýval především tím, z jakých důvodů nelze mít stěžovatelem deklarované náklady za prokázané. Tuto otázku ovšem stěžovatel v kasační stížnosti nenapadá. Předmětem sporu je pouze správnost závěru žalovaného, že byly splněny podmínky pro stanovení daně dokazováním, a tedy nebylo třeba přejít na pomůcky. V této souvislosti lze doplnit, že argumenty pro stanovení daně podle pomůcek předestřel stěžovatel již v průběhu daňové kontroly (viz např. podání ze dne 12. 1. 2017) a dále též v odvolacím řízení.

[20] Důvody, pro něž není třeba stanovit daň podle pomůcek, nýbrž ji lze stanovit dokazováním (tj. vyloučením nákladů vynaložených dle účetních dokladů vůči společnostem C. T. C. a SUPPORT), spatřuje žalovaný v tom, že byla zpochybněna pouze malá část účetnictví (jedna čtvrtina, resp. jedna pětina všech nákladů) a že stěžovateli byla uznána část nákladů týkajících se totožné činnosti, s níž měly souviset i neuznané náklady. Tomu krajský soud ve svém rozsudku plně přisvědčil.

[21] Jak uvedl Nejvyšší správní soud již výše, je nesprávný výchozí předpoklad stěžovatele, že kdykoliv má správce daně za prokázané dosažení nějakého výnosu, je třeba ve vztahu k němu uznat i náklad, byť s ohledem na neunesení důkazního břemene

daňového subjektu pouze v nižší (esenciální) výši. Pokud daňový subjekt nesplní svoji povinnost dle § 92 odst. 3 daňového řádu a neunese důkazní břemeno ve vztahu ke konkrétnímu nákladu (či skupině nákladů), neznamená to bez dalšího, že by byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek není prostředkem k tomu, aby daňový subjekt mohl dosáhnout zohlednění alespoň nějakých (esenciálních) nákladů v situaci, kdy neunesl své důkazní břemeno. Následkem neunesení důkazního břemene je neuznání nákladu jako daňově účinného, což zpravidla (bez přistoupení dalších okolností) nebrání tomu, aby daň byla stanovena dokazováním. Byť se může takto stanovená daňová povinnost jevit stěžovateli jako nesprávná ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu či logicky nesmyslná, jedná se o přímý důsledek toho, že neunesl své důkazní břemeno. Pouze v situaci, kdy by bylo zjištěno, že jsou splněny obě podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (viz odst. [14] a [15] shora), je třeba stanovit daň tímto způsobem.

[22] Měl-li správce daně v posuzované věci pochybnosti, zda byly konkrétní náklady vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných výnosů, bylo povinností stěžovatele tyto pochybnosti vyvrátit. Jestliže své důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto náklady odečíst od základu daně. Ačkoliv neuznání těchto nákladů (a to alespoň v minimálně nutné výši) může vést k tomu, že dochází k pominutí určitých nákladů stěžovatele, které možná musel vynaložit pro získání prokázaných výnosů (což se může stěžovateli jevit jednak jako nespravedlivé, jednak jako nesprávné s ohledem na požadavek na stanovení daně ve správné výši), je třeba vzít v potaz, že tuto situaci sám stěžovatel zapříčinil. Stěžovateli nelze přisvědčit, že by v takovýchto případech bylo namístě „pravidelně“ přistupovat ke stanovení daně podle pomůcek a přiznávat daňovým subjektům tzv. esenciální náklady. Ve svém důsledku by to znamenalo, že i zpochybnění marginální části účetnictví by vedlo ke stanovení daně na základě pomůcek, což by tento způsob stanovení daně učinilo primárním (nikoliv náhradním). Takový přístup by byl i v rozporu se zásadou rovnosti daňových subjektů, neboť by mohlo dojít i k určitému znevýhodnění těch subjektů, které plní své povinnosti řádně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 206/2020 – 39).

[23] Z daňového spisu vyplývá, že stěžovatel byl při zahájení daňové kontroly vyzván k předložení úplné daňové evidence, včetně evidence zásob, HIM, pohledávek a závazků, inventurních soupisů majetku k 31. 12. 2010, 2011 a 2012. Ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, že by účetnictví stěžovatele bylo neúplné, že by nebyly řádně vedeny povinné evidence (např. skladových zásob). Ačkoliv vyslechnutí zaměstnanci stěžovatele vypověděli, že přímo na provozovnách nebyla vedena skladová evidence, přijaté zboží bylo vždy zkontrolováno, a to jak co do kvality, tak množství, a odsouhlaseno v dodacím listu. Jedno vyhotovení dodacího listu bylo vždy předáno stěžovateli. Totéž se týká i dodacích listů vystavovaných při vyskladnění zboží. Je tedy zřejmé, že existovaly podklady pro řádné sestavení skladové evidence. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl žádné výhrady týkající se skladové evidence, nepoukázal na žádné nedostatky, které by vyplývaly z chronologie naskladnění a vyskladnění zboží (ani co do druhu a množství zboží). Stěžovatelem dosažené výnosy měl za řádně prokázané.

[24] Stěžovatel v kasační stížnosti sám potvrzuje, že vedl bezvadnou skladovou evidenci. Není přitom zřejmé, v čem spatřuje naplnění již první podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tedy nesplnění zákonem stanovené povinnosti při dokazování. Stěžovatel předložil správci daně své účetnictví, které považuje za úplné, k odstranění pochybností správce daně navrhl provést důkazy, přičemž listiny (dodací listy) správci daně předložil. Závěr správce daně, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, pak sám o sobě neznamená, že by nesplnil zákonem stanovené povinnosti. Je přitom zřejmé, že daňové orgány měly k dispozici dostatek důkazů, s jejichž pomocí bylo objektivně možné stanovit daň dokazováním.

[25] Skutečnost, že stěžovatel reálně pořídil zboží, u něhož byly jako dodavatelé označeny společnosti C. T. C. a SUPPORT, je prokázána dodacími listy, které jsou vždy potvrzeny jedním ze čtyř vedoucích směny v provozovně stěžovatele v Plzni či Mýtě, a svědeckými výpověďmi vedoucích směny. Daňové orgány nezpochybnily věrohodnost výpovědí těchto svědků, byť je s ohledem na ostatní provedené důkazy nepovažovaly za průkazné, pokud jde o skutečnost, že zboží uvedené v dodacích listech skutečně dodaly společnosti C. T. C. a SUPPORT. Proto správce daně připustil, že určité zboží bylo dodáno. Naproti tomu ani na základě těchto důkazů neměl za prokázané, kdo zboží stěžovateli dodal a za jakou cenu.

[26] Z výše uvedeného vyplývá, že účetnictví jako celek nebylo zpochybněno. Došlo pouze k tomu, že na základě výsledků dokazování dospěly daňové orgány k závěru, že stěžovatel neprokázal vynaložení konkrétních nákladů, které do účetnictví zanesl na základě faktur od společností C. T. C. a SUPPORT. Skutečnost, že určité náklady byly posouzeny jako daňově neúčinné z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele, neznamená, že by byl obraz jeho hospodaření zatemněn a deklarované náklady nebylo objektivně možné prokázat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, ze dne 18. 11. 2020, č. j. 1 Afs 206/2020 – 39, a ze dne 15. 3. 2021, č. j. 6 Afs 85/2020 – 51). Přestože spolu náklady a výnosy úzce souvisejí, neznamená to, že by správce daně byl povinen při neprokázání části nákladů tomu odpovídajícím způsobem krátit výši prokázaných výnosů (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, a ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015 – 39).

[27] Jak uvedl žalovaný ve svém rozhodnutí a krajský soud v napadeném rozsudku, účetnictví stěžovatele nebylo zpochybněno v podstatném rozsahu, neboť neprůkazné bylo pouze na straně nákladů, a to pouze v rozsahu 20 – 25 % všech nákladů v daných zdaňovacích obdobích. Náklady na nákup druhově shodného zboží od jiných dodavatelů považoval správce daně za prokázané, skladová evidence nebyla zpochybněna. Nedostatky účetnictví, pokud jde o jeho průkaznost, nejsou takového charakteru, aby měly za následek zatemnění hospodaření stěžovatele, tedy zpochybnění účetnictví jako celku. Přitom nebyly zjištěny skutečnosti, které by objektivně bránily prokázat daňovou účinnost nákladů vynaložených podle účetnictví vůči společnostem C. T. C. a SUPPORT.

[28] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že bylo možné stanovit daň dokazováním. Důsledkem toho pak je, že při stanovení daně dokazováním bylo možné

zohlednit pouze ty náklady, ve vztahu k nimž stěžovatel unesl důkazní břemeno. Mezi takové náklady ovšem podle závěru žalovaného i krajského soudu, jenž ovšem nebyl zpochybněn kasační stížností, nepatří náklady vynaložené podle účetních dokladů vůči společnostem C. T. C. a SUPPORT. Jelikož daň byla stanovena dokazováním, nebylo možné ve vztahu k těmto nákladům zohlednit ani tzv. esenciální náklady, neboť takto lze postupovat pouze při stanovení daně podle pomůcek.

[29] Namítá-li stěžovatel, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 26/2016-46, z jehož závěrů vycházel krajský soud, na jeho případ nedopadá, poukazuje Nejvyšší správní soud na to, že po vydání rozsudku krajského soudu došlo další rozhodovací činností zdejšího soudu k upřesnění a zdůraznění podmínek pro aplikaci konceptu tzv. esenciálních nákladů. Shrnutí aktuálních závěrů judikatury je obsaženo např. v rozsudku č. j. 1 Afs 206/2020-39, z nějž Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci vycházel. Jelikož aplikace konceptu tzv. esenciálních nákladů je spojena se stanovením daně podle pomůcek, postrádá jakýkoliv význam zabývat se otázkou, zda stěžovatelem neprokázané náklady lze podřadit pod tento pojem, neboť v dané věci nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s.

[31] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 29. července 2021

JUDr. Radan Malík
předseda senátu