



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci **žalobce: R. P.**, zast. JUDr. Libuší Zemanovou, advokátkou se sídlem Široká 432/11, České Budějovice, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 20. 2. 2012, č. j. 676/12-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 10. 2012, č. j. 10 Af 374/2012 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích.

Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vimperku ze dne 26. 8. 2011, č. j. 41350/11/102970303494, jímž byla stěžovateli podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2007 ve výši 52 860 Kč, a sdělena povinnost platit penále ve výši 10 572 Kč, a proti rozhodnutí ze dne 26. 8. 2011, č. j. 41344/11/102970303494, jímž byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 ve výši 33 555 Kč a sdělena povinnost zaplatit penále ve výši 6 711 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, dle kterého daňovou povinnost stěžovatele nebylo možno stanovit dokazováním. Stěžovatel pochybnosti o skutečnostech rozhodných pro správné

stanovení daňové povinnosti, především o úplnosti a správnosti vykázaných příjmů za instalatérskou a topenářskou činnost, neodstranil a to ani na základě výzvy. Kvalita, úplnost a vypovídací schopnost stěžovatelem předložených evidencí a dokladů nebyla dostatečná pro stanovení daně dokazováním a potřebné údaje pro stanovení základu daně nebylo možno zjistit ani doplněním dokazování.

Stěžovatel nedoložil evidenci, ze které by bylo možné zjistit druhy a množství materiálu nakoupeného na zakázku, nebylo možné prokázat jeho spotřebu i následnou fakturaci, a proto ani nebylo možné prokázat, kdy byl materiál na konkrétní zakázku nakoupen a kdy byl následně prodán – vyfakturován. Stěžovatel neprokázal, že zdanitelné příjmy vyfakturované za instalatérskou a topenářskou činnost jsou úplné a správné a že odpovídají uplatněným výdajům za nakoupený materiál.

Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, potřebné údaje pro stanovení základu daně nebylo možno zjistit ani doplněním dokazování a daň bylo možné stanovit podle pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím byly dle krajského soudu splněny všechny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Za nedůvodnou označil krajský soud také námitku, dle které byl pro dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 2007 a 2008 nesprávně použit odlišný srovnatelný daňový subjekt, než pro dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 2006. Jako srovnatelný daňový subjekt byl vybrán daňový subjekt, který podnikal v oboru instalatérství a topenářství stejně jako stěžovatel, neměl žádné zaměstnance, neměl žádnou provozovnu, neuplatňoval odpisy hmotného majetku, vykázal řádově srovnatelný obrat jako stěžovatel, je fyzickou osobou podnikající na základě živnostenského oprávnění, vedl daňovou evidenci a byl i plátcem daně z přidané hodnoty. Jestliže byl obrat vykázaný stěžovatelem v následujících letech téměř jednou tak vysoký, než obrat vykázaný v roce 2006, nemohl správce daně v těchto obdobích při stanovení daně vycházet z totožných údajů jako za období roku 2006. Výše stěžovatelem uplatněných výdajů navíc zůstala správcem daně nezměněna.

Správce daně při stanovení základu daně postupoval v souladu s ustanovením § 98 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a přihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají pro stěžovatele výhody, zejména zohlednil změnu stavu pohledávek. Rovněž bylo přihlédnuto správcem daně k daňovému zvýhodnění na vyživované dítě a k uplatněné slevě na dani na poplatníka. Jiné skutečnosti, z nichž by vyplývaly výhody, nebyly zjištěny.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel poskytl správci daně při probíhající daňové kontrole svou plnou součinnost a splnil veškeré zákonem stanovené skutečnosti při dokazování. Prioritou při stanovení daně je stanovení daně dokazováním. Teprve nastane-li taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit dokazováním, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek. Správní orgán musí přesvědčivě zdůvodnit, jakým způsobem daňový subjekt porušil svou zákonnou povinnost a dále, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním. Porušení dílčích povinností nepostačuje.

V projednávané věci nebyla jak ze strany správních orgánů, tak ze strany krajského soudu konstatována existence jakékoliv zákonem stanovené povinnosti, kterou by stěžovatel porušil či nesplnil.

pokračování

Stěžovatel vedl daňovou evidenci řádně ve smyslu ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzovaná období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Stěžovatel se podnikatelskou činností zabývá již řadu let, přičemž správce daně mu nikdy žádné záznamní povinnosti vést neuložil, což by v případě neprůkazně vedené evidence jistě učinil.

Vést evidenci každého drobného (režijního) materiálu je nereálné. Je téměř vyloučeno, aby stěžovatel, který se zabývá instalatérskou a topenářskou činností, byl schopen ke každé nakoupené položce (např. spotřebovaný plyn, elektrody, ochranné pomůcky, nástroje, spotřební nářadí) uvést konkrétní zakázku, na níž byl uvedený materiál spotřebován. Kromě toho poměrně značná část používaného materiálu vyžaduje před jeho užitím na zakázce různé úpravy (galvanizace, povrchové či konstrukční úpravy), které se řeší subdodávkami a při konečné fakturaci by musel stěžovatel provést evidenci veškerého dodaného materiálu (hmoždinek, šroubů, objímek, lepidel apod.), což nelze rozumně požadovat. Drobný materiál je proto zahrnován do fakturační hodnoty práce. Právě z těchto důvodů zákonodárce umožnil vést daňovou evidenci.

Výše uvedené potvrzuje např. zakázka u společnosti ODYS, u které pan Z. K. (osoba odpovědná za upřesnění dodávek a realizace) správcí daně potvrdil, že stěžovatel dodával v letech 2006 a 2007 materiál nad rámec stavby, přičemž se na zakázce vždy podílel nějakým materiálem, a to podle potřeby. Ten také potvrdil, že běžný spotřební materiál stěžovateli uvedená společnost nedodávala.

Správce daně tak do svých propočtů nesprávně zahrnul spotřební a režijní materiál, což stěžovatel namítal již v odvolání.

Stěžovatel pochybnosti správce daně vyvrátil, když uvedl konkrétní doklady z daňové evidence s konkrétními částkami a druhy materiálu. Stěžovatel také trvá na své žalobní námítce, dle které byl z nevysvětlitelných důvodů použit pro doměření daně za roky 2007 a 2008 jiný srovnatelný daňový subjekt než pro zdaňovací období roku 2006. Tento subjekt nebyl správcem daně dostatečně konkretizován, čímž nebyla respektována jedna ze základních zásad, a to, že užití pomůcky musí správce daně jasně identifikovat tak, aby se k jejich volbě mohl daňový subjekt vyjádřit.

Správce daně nebyl schopen uvést konkrétní příjmy a výdaje srovnatelného subjektu, odmítl objasnit, jaký druh příjmů a výdajů ve svých výpočtech užíval, tedy zda se jednalo o příjmy po započtení pohledávek a výdaje po započtení závazků nebo pouze příjmy a výdaje použité pro výpočet daně. Vzhledem k tomu, že není vůbec zřejmé, z jakých údajů správce daně při stanovení daně vycházel, není ani tudíž možné jeho výpočty prověřit.

Další otázkou je, zda u srovnatelného subjektu vůbec proběhla daňová kontrola, s jakým výsledkem a jaký obrat vlastně srovnatelný subjekt za období 2007 a 2008 vykázal. Žalovaný své povinnosti důsledně přezkoumat přiměřenost použitých pomůcek nedostál.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje se závěry krajského soudu a odkazuje na svá vyjádření k žalobě. Pro věc je rozhodující, že z dokladů předložených

stěžovatelem nebylo možné ověřit, zda jím přiznané příjmy byly vykázány ve správné výši a zda všechny uplatněné výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Vážné pochybnosti správce daně nebyl stěžovatel schopen odstranit, přičemž správnost údajů uvedených v přiznání stěžovatel neprokázal a nesplnil tak zákonnou povinnost při dokazování.

Pomůckou bylo porovnání srovnatelného daňového subjektu a jeho daňových povinností, přičemž výše stěžovatelem uplatněných výdajů byla nezměněna.

Stěžovatelem vedená evidence a doklady, jejich kvalita, úplnost, vzájemná návaznost a vypovídací schopnost nebyla dostatečná pro stanovení daně dokazováním. Nesplnění důkazní povinnosti bylo takového rozsahu, že shromážděné důkazy neumožnily daň stanovit. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je v posuzovaném případě zejména otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 98 daňového řádu.

Úvodem je nutno konstatovat, že kasační námitky stěžovatele jsou na samé hranici projednatelnosti, neboť jsou ve své většině pouze doslovným zopakováním námitek žalobních.

Krajskému soudu stěžovatel výslovně vytýká zejména skutečnost, že ve svém rozsudku neuvedl, jaká konkrétní povinnost byla stěžovatelem porušena, přičemž názor soudu, dle kterého tímto porušením bylo nedoložení evidence, z níž by bylo možné zjistit druhy a množství materiálu nakoupeného na zakázky, jeho spotřebu i následnou fakturaci, za správný nepovažuje. Obdobně nepovažuje za porušení svých povinností při dokazování neunesení důkazního břemene.

Stěžovatel je naopak přesvědčen, že jím předložená evidence byla vedena v souladu s ustanovením § 7b zákona o daních z příjmů, přičemž má za to, že své důkazní břemeno unesl.

Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 98 daňového řádu tak, že 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 bez součinnosti s daňovým subjektem.

Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, 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 ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu

pokračování

byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury zdejšího soudu považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek, (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo rozsudek ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, všechna zde uváděná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz). Ustálená judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc.

Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

Zdejší soud nesdílí stěžovatelovo přesvědčení, že pochybnosti správce daně vyvrátil a plně unesl své důkazní břemeno, takže daňové povinnosti mohly být stanoveny dokazováním. Stěžovatel ve svých přiznáních k dani vykázal zdanitelné příjmy v určité výši. Tato svá tvrzení byl také povinen hodnověrným způsobem prokázat. Stěžovatel sice nevedl účetnictví, ale byl povinen vést daňovou evidenci podle ustanovení § 7b zákona o daních z příjmů.

Účelem daňové evidence je zajištění zjištění základu daně, přičemž podle uvedeného ustanovení daňová evidence obsahuje:

- a) údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně,
- b) údaje o majetku a závazcích.

Smyslem a účelem daňové evidence je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu, kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Daňovou evidenci by měl poplatník vždy vést tak, aby na jejím základě bylo možno zjistit dílčí základ daně a poplatník byl schopen prokázat a doložit všechny s tím související skutečnosti, tj. jak dosažené příjmy, tak částky uplatněné jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Součástí daňové evidence by proto měly být i příslušné doklady (vystavené a přijaté faktury, doklady o hotovostních a bezhotovostních platbách, o provedených zápočtech apod.).

Daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, v projednávané věci evidencí, ledaže správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Zdejší soud připomíná,

že správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí evidence nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Ne každá chyba proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním obchodním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví či evidencí, i když toto na první pohled o konkrétním případě předepsané informace poskytují) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím vedených evidencí se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

Vycházejí ze shora předestřených úvah, Nejvyšší správní soud ze spisového materiálu shodně jako krajský soud ověřil, že správci daně vystaly v průběhu daňové kontroly oprávněné pochybnosti o výši zdanitelných příjmů vykázaných stěžovatelem v přiznáních k dani. Za nesporné považuje zdejší soud to, že mezi stěžovatelem předkládanými fakturami a dodacími listy, které měly prokazovat použití nakoupeného materiálu na jednotlivých zakázkách, existovaly zjevné rozpory. V textu faktury např. nebyl materiál konkrétně specifikován, fakturovaná částka byla uvedena v celkové výši, aniž byla rozdělena na částku za provedenou práci a za dodaný materiál. V některých případech stěžovatel naopak přiložil dodací listy s rozepsaným materiálem také k fakturám, kterými byly dle textu na nich uvedených fakturovány pouze práce bez materiálu, dodací listy přiložil rovněž k fakturám za práce na cizích zakázkách pro jiné podnikatele v oboru instalatérství a topenářství, ačkoliv tito zákazníci stěžovatele si materiál opatřili sami.

Další pochybnosti byly vyvolány tím, že jeden z odběratelů stěžovatele, společnost ODYS s.r.o., měla ve svém účetnictví zaúčtovány faktury stěžovatele bez dodacích listů, přičemž některé z těchto faktur nebyly totožné s fakturami předloženými stěžovatelem v rámci kontroly.

Kontrolou předložených evidencí správce daně dále zjistil, že stěžovatel na dodací listy nerozepsal veškerý materiál, který v daném roce nakoupil a spotřeboval, hodnota materiálu včetně marže na dodacích listech byla nižší, než hodnota materiálu, který měl stěžovatel v uvedeném zdaňovacím období k dispozici. Stěžovatel přitom do protokolu dne 26. 1. 2010 uvedl, že na začátku a na konci roku 2007 a 2008 neměl žádné zásoby ani rozpracované zakázky, sklad nevede, materiál nakupuje na jednotlivé zakázky, ke spotřebovanému materiálu přidává určitou marži, na každé zakázce jinou. Zakázky eviduje pouze v jejich průběhu, po dokončení evidenci zlikviduje.

Vzhledem k uvedeným pochybnostem správce daně stěžovatele vyzval dne 30. 7. 2010 k prokázání skutečnosti, že zdanitelné příjmy vyfakturované za instalatérskou a topenářskou činnost jsou úplné a správné a že odpovídají uplatněným výdajům za nakoupený materiál, a současně k prokázání, že veškerý nakoupený a spotřebovaný materiál v hodnotě 1 506 505 Kč v roce 2007 a 1 238 423 Kč v roce 2008 byl vyfakturován včetně provedených prací.

Stěžovatel předložil prohlášení společníka společnosti ODYS s.r.o., Z. K., ve kterém je uvedeno, že stěžovatel v rámci subdodávek rovněž dodával svůj materiál, částku nelze stanovit, protože ceny byly stanoveny dohodou za dodanou subdodávku.

pokračování

K ověření tohoto tvrzení provedl správce daně výsledky svědků, a to společníka společnosti ODYS s.r.o., Z. K., který uvedl, že společnost si vždy zajistila nosný materiál, části materiálu dodával i stěžovatel, přičemž rozpis materiálu nebyl společnosti předáván. Změna rozsahu dodávek materiálu a práce však byla maximálně do 20 % zakázky. Svědek K. D. v rámci svědecké výpovědi předložil faktury, které společnost ODYS s.r.o. přijala, k fakturám nebyly žádné přílohy – dodací listy na materiál, přičemž ani na předložených fakturách není spotřebovaný materiál uveden. Faktura č. 33 přijatá společností nesouhlasí s originálem, který byl zajištěn u stěžovatele. Svědek se nebyl schopen vyjádřit k okolnostem, zda stěžovatel dodával také materiál. Rozsah použitého materiálu nepotvrdily ani svědecké výpovědi R. T. a R. B., pro které prováděl stěžovatel subdodávky v roce 2008. Hodnota materiálu na těchto dodacích listech přitom činila 64 % až 86 % fakturované částky.

Zdejší soud tedy uzavírá, že žádný ze svědků nepotvrdil, že stěžovatel na zakázky pro tyto osoby dodal materiál v takovém rozsahu, který rozepsal na dodací listy přiložené k prověřovaným fakturám. Svědek Z. K. výslovně uvedl, že stěžovatel dodával materiál pouze při změně rozsahu zakázky, cca do 20 % zakázky, dle dodacího listu však byl rozepsán materiál ve výši 62,1 % až 78,6 % z celkových fakturovaných částek. Svědek R. T. uvedl, že stěžovatel v rámci materiálu dodával pouze drobnosti, jako jsou ventily, roury, kolínka, stěžovatel však na dodacím listu uvedl mj. sanitární set, radiátory, ohřívač vody, čerpadla, vanu, kotel a další. Hodnota materiálu tak činila 83,6 % z celkové fakturované částky. Obdobně svědek B. uvedl, že stěžovatel dodal určité množství materiálu pro rozvod vody a kanalizace na zakázce bytových jader v panelových domech. K vystavené faktuře však stěžovatel přiložil dodací list, na kterém představoval materiál 82,8 % z fakturované částky, přičemž se jednalo opět o radiátory, kotel, bojler, kouřovod, čerpadlo. Na zakázku v rodinném domě pak svědek B. použil pouze vlastní materiál.

Nejvyšší správní soud tedy nemohl přisvědčit kasační námitce, dle které svědecké výpovědi pochybnosti správce daně vyvrátily, přičemž nesrovnalosti se týkaly dodání „režijního materiálu či drobností“, které není objektivně možné denně evidovat.

Zdejší soud se tak ztotožnil s hodnocením krajského soudu, dle kterého stěžovatel nedoložil evidenci, ze které by bylo možné zjistit druhy a množství materiálu nakoupeného na zakázky, nebylo možné prokázat jeho spotřebu i následnou fakturaci, a proto ani nebylo možné prokázat, kdy byl materiál na konkrétní zakázku nakoupen a kdy byl následně prodán – vyfakturován. Stěžovatel nedoložil ani žádnou evidenci zakázek, tj. žádným způsobem nedoložil, že některé zakázky byly ke konci zdaňovacího období rozpracované, avšak vyfakturované až v následujícím roce, přičemž na nich byl použit materiál nakoupený v roce předcházejícím. Stěžovatel setrval pouze v rovině ničím nepodložených tvrzení, přičemž tvrzení o rozpracovaných zakázkách je v přímém rozporu s tvrzeními, uváděnými v průběhu daňové kontroly, tj. že na konci roku 2007 a 2008 nebyly žádné zakázky rozpracovány.

Stěžovatel předloženými evidencemi ani jiným způsobem neprokázal, že jím vykázané zdanitelné příjmy vyfakturované za instalatérskou a topenářskou činnost jsou úplné a správné a že odpovídají uplatněným výdajům za nakoupený materiál. Stěžovatel tedy neunesl své důkazní břemeno, přičemž jím předložené evidence a důkazy z obsahového hlediska neobstály. Z hlediska unesení důkazního břemene je přitom nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, či jaká míra součinnosti byla ze strany stěžovatele poskytnuta, neboť určujícím je pouze obsah předložených dokladů či evidencí.

Zdejší soud se tak ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle kterého byla naplněna první podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

Obdobně nejsou důvodné ani námitky směřující do nepřiměřenosti použitých pomůcek. Jako hlavní pomůcka byly správcem daně použity údaje týkající se podnikatelské činnosti srovnatelného subjektu. Je zřejmé, že v daném případě se nejedná o přesné stanovení daňových povinností, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o jejich kvalifikovaný odhad. Zdejší soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, dle které správce daně z nevysvětlitelných důvodů použil jiné údaje pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2006 a jiné údaje pro stanovení daně za zdaňovací období posuzovaná v projednávané věci.

Vyčerpávající odůvodnění k této otázce je uvedeno jednak na str. 3 úředního záznamu ze dne 25. 8. 2011, č. j. 41204/11/102930304695 a č. j. 41205/11/102930304695, dále pak na str. 14 žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž uvedenou námitkou se zabýval i krajský soud a to na str. 6 napadeného rozsudku. Fotokopie těchto úředních záznamů byly předány zástupci stěžovatele dne 5. 9. 2011 a stěžovatel tak byl s konstrukcí pomůcek seznámen.

Stěžovatelovo tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu, přičemž je nutno zdůraznit i to, že při napadání konstrukce pomůcek stěžovatel neuvádí žádný konkrétní důvod, pro který by měly být posuzované daňové povinnosti stanoveny v nepřiměřené výši. Žádné důkazy, dle kterých by bylo možné dovodit, že se podnikatelská činnost stěžovatele, resp. jím dosažený obrat nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů přiblížit správcem daně stanovenému základu daně, stěžovatel soudu nenabídl. Skutečnost, zda byla či nebyla u srovnatelného subjektu provedena daňová kontrola, je při absenci konkrétních tvrzení ze strany stěžovatele zcela irelevantní.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. května 2013

JUDr. Radan Malík
předseda senátu