



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **M. Ř.**, zastoupen JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem, se sídlem Ovocný trh 573/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 9773/14/5000-14103-709175, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 28/2014 – 83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 28/2014 – 83, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

Včas podanou kasační stížností žalovaný napadá rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále „krajský soud“) ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 28/2014 - 83 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 9773/14/5000-14103-709175 (dále „napadené rozhodnutí“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále „správce daně“) ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1200561/13/2809 – 24801 – 605280 (dále „dodatečný platební výměr“), kterým správce daně podle § 98 zákona č. 289/2008 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 ve výši 112.215 Kč a penále ve výši 22.443 Kč, a to na základě provedené daňové kontroly jako jednomu ze dvou společníků veřejné obchodní společnosti Řehák & Řehák, v. o. s. (dále také „společnost“).

Většinu žalobních námitek shledal krajský soud neopodstatněnými. Krajský soud uvedl, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce porušil svou povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možno přesně stanovit daň dokazováním. Pochyby správce daně totiž vznikly tím, že žalobce neuváděl na fakturách ceny, následně byly dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů, přičemž celkem ve 158 případech, kdy se jednalo o částku ve výši 669.158 Kč, nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti, přičemž námitka žalobce, že v tomto rozsahu zasílal zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se jednalo nikoliv o zboží společnosti, se jeví ryze účelovou; žalobce nijak neprokázal tato svá tvrzení. Pochybnosti vzniklé v důsledku výsledků vyhledávací činnosti u České pošty, s.p. byly natolik významné, že je nelze hodnotit jako bagatelní a pokud je žalobce nebyl schopen rozptýlit, tj. racionálně objasnit, pak bylo na místě přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.

Krajský soud však přisvědčil žalobcově námitce, že výše tržeb při stanovování daně podle pomůcek byla za shodné zboží započtena dvakrát. Krajský soud poukázal na skutečnost, že žalobce má právo na stanovení daně podle pomůcek řádně, tedy tak, aby kvalifikovaný odhad, který je výstupem takového postupu, byl v souladu se zásadami logického vyplývání a aby úkony byly zdůvodněny a provedeny matematicky správně, tedy aby při zvoleném postupu nedocházelo k početním chybám. V dané věci byly tržby společnosti zjištěny jednak z nákladů společnosti tím, že došlo k jejich vynásobení koeficientem marže 1,29. Jednak k tomu byly přičteny tržby zjištěné z rozdílů mezi účetnictvím a údaji poskytnutými Českou poštou, s.p. ponížené o daň z přidané hodnoty. Právě v tomto kroku se žalovaný, resp. správce daně, dopustil podle krajského soudu pochybení, neboť nevzal v úvahu, že se jednalo o jiné částky tržeb, ale za zboží, u kterého již vzal za zjištěné tržby podle nákladů vykázaných v evidenci žalobce. Tím došlo k tomu, že tržby za zboží zařazené žalovaným do kroku 2 stanovení tržeb (rozdíly oproti údajům poskytnutým Českou poštou, s.p.) byly započítány dvakrát (byť patrně v rozdílné výši, ale jednalo se o totéž zboží), a to jednou zjištěním tržby tak, že se náklady vynásobily marží (zahrnuto v prvním kroku) a podruhé tak, že se od zjištěných rozdílných tržeb ohledně tohoto zboží odečetla daň z přidané hodnoty a výsledek se přičetl k dílčímu výsledku z prvního kroku. Uvedené však již neplatilo o třetím kroku stanovení tržeb, neboť u tohoto zboží nebyly náklady zahrnuty do účetní evidence, tudíž nebyly (nemohly být) podkladem pro výpočet dílčí tržby v prvním kroku. Z napadeného rozhodnutí přitom není zřejmé, že uvedený chybný postup byl napraven při odečtení nákladů v následujícím kroku. Krajský soud uzavřel, že přestože byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nebyla vyměřená daň stanovena přiměřeně, tedy spolehlivě.

V **kasační stížnosti** žalovaný (dále „stěžovatel“) poukazuje na skutečnost, že vzhledem k tomu, že žalobce nevedl své účetnictví tak, aby poskytovalo věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho hospodaření (resp. hospodaření společnosti), bylo třeba přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. Tento postup také jako správný potvrdil krajský soud v napadeném rozsudku. Pokud jde o konstrukci pomůcek, správce daně postupoval v souladu s požadavky konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, tedy tak, aby daň stanovená tímto postupem měla vztah k realitě, aniž by byla stanovena v maximální možné výši. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že daň nebyla stanovena spolehlivě z důvodů, že tržby za zboží zahrnuté v dílčím druhém kroku (z rozdílu částek tržeb získaných prostřednictvím České pošty, s.p.) byly započítány opětovně, aniž tento postup (podle krajského soudu chybný) byl zohledněn i při odečtení nákladů. Stěžovatel poukazuje na to, že správce daně se při konstrukci pomůcek zaměřil na vyhledání srovnatelných subjektů za účelem stanovení tržeb společnosti, jejichž výši vzhledem k nedostatkům v účetních evidencích a z důvodu neunesení důkazního břemene ze strany žalobce nebylo možno stanovit přesně. Tržby proto byly nejprve stanoveny z těch obchodních transakcí, které byly, byť částečnou formou, zachyceny

pokračování

v účetnictví. Zde správce daně vycházel z nákladového účtu 504, jelikož předpokládal, že ty položky, které jsou evidovány jako nákupy zboží (tedy ve formě nákladů) byly v daném období i prodány. Přitom však správnost nákladového účtu nebyla společností prokázána, neboť některé doklady předložené svědky v účetnictví společnosti nebyly nalezeny a o výdeji daného zboží nebyl dohledán k danému dni prodeje záznam ve skladové evidenci. Tedy nebylo prokázáno, jaké náklady byly vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží a že nákladový účet 504 obsahoval všechny náklady realizované v daném účetním období. Proto i údaje z tohoto účtu mohly být pouze pomůckou.

Aby došlo ke zdanění výnosů veškerých obchodních aktivit, zahrnul dále správce daně do základu daně tu část tržeb, kterou společnost neuvedla v účetnictví společnosti. Jednalo se o tržby z obchodních případů, které se uskutečnily pomocí plateb zákazníků na dobírku prostřednictvím České pošty, s.p. V rámci této části tržeb se jednalo jednak o skupinu případů, v nichž žalobce částku inkasovanou od České pošty, s.p. sice zahrnul do účetnictví společnosti, avšak v nižší částce, než činila částka na dobírkové poukázce, a další část představovaly tržby z obchodních případů vůbec v účetnictví společnosti nezahrnutých do výnosů. Z té části tržeb, u nichž byl shledán rozdíl mezi cenou na dobírkové poukázce a částkou zaznamenanou za prodej uvedeného zboží v účetnictví, stanovil správce daně kladný rozdíl uvedených položek a od něj odečetl částku daně z přidané hodnoty, jejímž byl žalobce plátcem. Právě tomuto kroku bylo vytýkáno nesprávné započtení tržeb, které byly za stejné zboží do výnosů použity dvakrát, jednou při navýšení nákladů o marži 21,9 % (pozn. Nejvyššího správního soudu – správně se jedná o 29 %) a po druhé právě při zahrnutí rozdílu částek inkasovaných od České pošty, s.p. a částek evidovaných v účetnictví. Podle stěžovatele však k tvrzenému pochybení v podobě dvojího započtení tržeb za totéž zboží dojít nemohlo, jelikož vzhledem k vypovídací schopnosti účetnictví nelze učinit jednoznačný závěr, že zboží prodané právě v předmětném zdaňovacím období bylo zahrnuto do nákladů společnosti v tom samém účetním období na účtu 504, neboť vznikly důvodné pochybnosti o řádném vedení skladové evidence společnosti. Stav účtu 504 (prodané zboží) tedy mohl být jen pomůckou, nikoliv důkazem o skutečném stavu věci, a nemůže být obrazem skutečné výše nákladů vztahujících se k určitému konkrétnímu druhu zboží. Nebylo proto možno dovozovat dvojí započtení tržeb v rámci konstrukce pomůcek.

Konečně třetí část tržeb byla stanovena jako výnos veškerých částek, které žalobce inkasoval od České pošty, s.p. prostřednictvím dobírkových poukázek, které vůbec nebyly v účetnictví společnosti zachyceny. I tato částka byla ponížena o alikvotní část daně z přidané hodnoty. Celková výše tržeb poté byla stanovena součtem dílčích částek v naznačených třech krocích. Tak došlo podle stěžovatele ke stanovení výše tržeb sice odhadem (podle pomůcek), avšak bylo dosaženo maximálního přiblížení se realitě, tedy spolehlivě.

Pokud jde o zohlednění vynaložených nákladů, stěžovatel uvádí, že je stanovil alikvotně v rozsahu připadajícím na dílčí částky tržeb ve všech naznačených krocích, tedy i ve vazbě na stanovení výše tržeb v kroku dvě a tři (rozdíly tržeb z dobírkových poukázek a tržby z neevidovaných dobírkových poukázek). Tržby ve výši stanovené v krocích dvě a tři byly sečteny a následně poníženy o marži 21,9 % (pozn. Nejvyššího správního soudu – správně se jedná o 29 %), tedy o marži srovnatelných subjektů, která byla použita i při stanovení tržeb v kroku jedna. Tak byla stanovena alikvotní výše nákladů připadajících na tržby v krocích dvě a tři. Z popsaných důvodů stěžovatel nesouhlasí se závěry krajského soudu o chybném postupu při stanovení výše tržeb a o nejasnostech, zda došlo k jejímu odstranění v následném kroku při zohlednění nákladů. Z napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru je podle stěžovatele zjevné, že jednak nedošlo k pochybení při stanovení výše tržeb odhadem a jednak k těmto tržbám byly přiznány adekvátní náklady.

Stěžovatel tedy má za to, že daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě a při konstrukci pomůcek byla respektována ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu. Závěrem stěžovatel doplňuje, že námitka dvojího započtení tržeb nebyla v napadeném rozhodnutí posuzována výslovně, jelikož ji žalobce v odvolacím řízení neuplatňoval. Má za to, že krajský soud se při přezkumu napadeného rozhodnutí zaměřil pouze na konstrukci pomůcek a stanovení tržeb dle nich, avšak konstrukci nákladů dle pomůcek v napadeném rozsudku pominul. Stěžovatel zdůrazňuje, že napadené rozhodnutí obsahuje ohledně konstrukce pomůcek a posouzení spolehlivosti daně značnou část odůvodnění na stranách 12 - 18, ale i v dalších částech obsahujících závěry týkající se nevěrohodnosti účetnictví a nutnosti použít pomůcky. Proto rekapituluje, které pomůcky byly při stanovení daně použity, a poukazuje na skutečnost, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, jaké náklady byly společností vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží. Stěžovatel konstatuje, že jak ve zprávě o daňové kontrole, tak i v odůvodnění dodatečného platebního výměru i napadeného rozhodnutí byla konkrétně uvedena a zhodnocena kontrolní zjištění, včetně uvedení pomůcek, jejichž kombinací došlo ke stanovení základu daně. Ze všech uvedených důvodů tedy stěžovatel navrhuje, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve **vyjádření ke kasační** stížnosti uvádí, že tím, že správce daně při použití pomůcky stanovení marže podle srovnatelných subjektů navýšil tržby žalobce o takto zjištěnou marži 29 %, došlo k paušálnímu navýšení všech tržeb bez ohledu na reálnou skutečnost i bez ohledu na to, že u žalobce správce daně zjistil jinou výši marže, a to v rozsahu 17,23 %, což vůbec nezohlednil. Již při tomto stanovení daně došlo k započtení tržeb dvakrát, jelikož vykázané tržby s marží žalobce v rozsahu cca 17 %, navýšil o marži zjištěnou u srovnatelného subjektu, tedy výsledná, správcem daně použitá, marže činila nikoliv 29 % (jako u srovnatelného subjektu), nýbrž cca 46 %. Přitom správce daně měl správně tržby navýšit pouze o rozdíl marží zjištěných u srovnatelného subjektu a zjištěných u žalobce. Z uvedeného důvodu je třeba na rozhodnutí správce daně pohlížet jako na nepřezkoumatelné. Další pomůckou byly skutečné účetní doklady společnosti a zjištění od České pošty, s.p. Za použití této pomůcky k tržbám komplexně zvýšeným podle hospodářských výsledků srovnatelných subjektů připočetl správce daně další tržby, aniž zohlednil, že tržby v účetnictví zachycené již byly navýšeny o marži za použití pomůcky marže srovnatelného subjektu. Tedy zboží sice bylo prodáno jednou, do tržeb však bylo zahrnuto dvakrát a tyto příjmy byly dvakrát zdaněny. Poprvé byly „chybějící“ tržby zvýšeny postupem podle pomůcky spočívající v použití marže srovnatelného subjektu a podruhé podle zprávy České pošty, s.p. Proto žalobce považuje napadený rozsudek krajského soudu v této části za správný.

Dále žalobce uvádí, že u pomůcky spočívající v použití v evidenci přiznaných tržeb a tržeb zjištěných ze sdělení České pošty, s.p. (kterou nazval pomůckou č. 2) správce daně ani žalovaný také nezohlednili, že součástí dodávek zákazníkům bylo i zboží pro jejich soukromou potřebu mimo sortiment zboží prodávaného společností, které zakoupil žalobce z vlastních peněz a dodal spolu s objednaným zbožím. Při stanovení tržeb však žalovaný nezohlednil ty náklady, které měl žalobce s pořízením uvedeného zboží, ani poštovné a balné, které dosahovalo vysokých částek. Správce daně také nezohlednil, že zboží tvořící součást jedné zásilky, jejíž vyplacení zjišťoval z dobírky od České pošty, s.p., bylo zákazníkem objednávalo postupně a společností také postupně a v delším časovém horizontu zajišťováno, zejména kvůli úsporám na poštovním a snížení počtu zasílaných zásilek. Proto zboží, které žalobce zajistil v jiném časovém okamžiku, není uvedeno na tom paragonu, který správce daně zkoumal, ale na paragonu jiném, který si však správce daně nedokázal dát do časové souvislosti s prodejem tohoto zboží. Na uvedenou skutečnost žalobce upozorňoval od počátku daňového řízení. Jelikož správce daně u vybraných případů v řádu desítek kusů z celkového počtu několika tisíc

pokračování

kusů paragonů zjistil rozdíly, prohlásil celé účetnictví za neprůkazné a začal daň stanovovat podle pomůcek. Správce daně si podle stěžovatele sice mohl vybrat, kterou ze dvou žalobcem uvedených pomůcek použije, jelikož obě vedou ke stejnému cíli, avšak nemohl použitím další pomůcky zvyšovat daňovou zátěž žalobce. Podle žalobce je také otázkou, zda pomůcka č. 2 v sobě nenese rysy zastřené dokazování, které je v případě doměření daně podle pomůcek nepřijatelné. Má za to, že pomůcka č. 2 je fakticky provedením dokazování směřujícím ke stanovení skutečné výše daně, když správce daně zjistil skutečné příjmy. V takovém případě nebyl důvod ke zvyšování nákladů postupem podle marže dle srovnatelného subjektu. Podle žalobce měl být zvolen postup odpovídající co možná nejvíce realitě. Žalobce proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že téměř zcela shodnou věcí, jež se týkala pouze jiného zdaňovacího období (rok 2008), se již zabýval 5. senát tohoto soudu, když v rozsudku ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 18/2015 – 51 (veškerá zde uváděná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele (žalovaného) je důvodná a napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v nyní posuzovaném případě neshledal jakékoliv okolnosti, které by opodstatňovaly odchýlení se od názoru vysloveného v uvedeném rozsudku, a proto z něj vycházel.

Daňové řízení obecně spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.

Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení (řádném či dodatečném) 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 tuto důkazní povinnost splní, prokáže-li svá tvrzení účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 61. Proto je nezbytné, aby především daňová evidence byla vedena tak, aby z ní bylo možno zjistit základ daně z příjmů, tedy aby obsahovala údaje o příjmech a výdajích a o závazcích a majetku (§ 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů), tedy aby poskytovala věrný, ucelený a průkazný obraz o celkovém hospodaření daňového subjektu.

V nyní posuzované věci správce daně vyšel v rámci daňové kontroly, kterou u společnosti prováděl, z těchto naznačených východisek a dospěl k závěru, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 nelze u společnosti a v důsledku toho ani u žalobce, který je jedním ze dvou společníků společnosti, stanovit dokazováním. K tomuto závěru dospěl s ohledem na závažné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti

předložených evidencí, především vzhledem k pochybám o skutečné výši tržeb. Proto přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu.

Krajský soud uvedený postup správce daně shledal správným a opodstatněným. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Krajský soud však zároveň dovodil, že daň stanovená dle pomůcek nebyla stanovena spolehlivě. Právě tento požadavek na stanovení daně podle pomůcek, tedy aby daň byla stanovena spolehlivě, je v nynější věci jádrem sporu.

Krajský soud totiž ze způsobu, jakým správce daně stanovil tržby společnosti, od nichž se odvíjela i výše tržeb připadajících na žalobce jako jejího společníka, dovodil, že ze strany správce daně došlo k dvojímu započtení tržeb, a to za stejné zboží, byť v rozdílné výši částek tržeb, aniž bylo lze z napadeného rozhodnutí, jímž stěžovatel potvrdil dodatečný platební výměr správce daně, zjistit, zda toto pochybení bylo napraveno při odečtení nákladů. Uvedený závěr krajského soud však není správný a Nejvyšší správní soud se s ním neztotožňuje.

Nejvyšší správní soud nejprve zdůrazňuje, že stěžovatel se otázkou spolehlivého stanovení daně dle pomůcek detailně zabýval na stranách 13 - 18 napadeného rozhodnutí a za tímto účelem posuzoval nejen správnost stanovení tržeb za prodané zboží (především na stranách 13 a 14), ale také způsob a správnost postupu při stanovení nákladů, a to na stranách 14 - 16 napadeného rozhodnutí. Zde poukázal i na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 48/2005 ze dne 6. 12. 2006 (dostupný na nalus.usoud.cz), podle něhož platí: *„Povinnosti dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů pak odpovídá mimo jiné možnost zdanit jen tu část finančního zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění příjmů. Při realizaci práva státu na vybírání daní je potřeba toto respektovat, neboli nelze opomíjet nutnost vybírat daň ve výši správně stanovené, jelikož sledování zájmu státu na vybírání daně nelze vnímat jako princip jakkoliv přednostní či řídicí.“* Z uvedeného je zřejmé, že si stěžovatel byl vědom nutnosti přiřadit v rámci stanovení daně odhadem zjištěným výnosům i poměrnou část nákladů nutných k jejich dosažení. V této souvislosti je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že námitka dvojího započtení tržeb, kterou v napadeném rozsudku posuzoval krajský soud, nebyla předmětem odvolacích námitek žalobce, tedy nebylo ani důvodu, aby tuto otázku stěžovatel v odvolacím řízení hodnotil výslovně. Postup při stanovení základu daně a v rámci něj stanovení tržeb a nákladů byl však dostatečně konkrétně vyložen již v dodatečném platebním výměru správce daně, který srozumitelně popsal, jakým způsobem postupoval a jakými úvahami se řídil při stanovení základu daně a také při stanovení konečné výše daně daňového subjektu jako jednoho ze dvou společníků společnosti. Tento postup pak přezkoumal stěžovatel v napadeném rozhodnutí právě v souvislosti s hodnocením, zda daň byla stanovena spolehlivě (viz strany 12 - 18 napadeného rozhodnutí).

K vlastnímu posouzení, zda se správce daně a stěžovatel dopustili vadného postupu, když při vyčíslení tržeb tyto započteli dvakrát, je nezbytné uvést konkrétní skutečnosti, jež vyplývají ze správního spisu.

Z dodatečného platebního výměru (strany 4 - 13) a ve shodě s ním i z napadeného rozhodnutí (strany 12-14) vyplývá, že nejprve byly stanoveny tržby společnosti, a to postupně ve třech krocích. Pro přehlednost tyto kroky opakuje i Nejvyšší správní soud.

V první řadě došlo ke stanovení dílčí výše tržeb z nákladů vykázaných společností v účetnictví na účtu 504 - prodané zboží ve výši 10.572.313,80 Kč, které byly navýšeny o marži zjištěnou u srovnatelných subjektů (29 %). Takto byly stanoveny tržby ve výši 13.638.283 Kč (tzv. první krok).

pokračování

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 ponížen o daň z přidané hodnoty, jejíž byla společnost plátcem, a takto došlo ke stanovení další části tržeb ve výši 561.006 Kč (tzv. druhý krok).

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 k ponížení zjištěné částky o výši daně z přidané hodnoty a třetí část tržeb po těchto úpravách byla vyčíslena ve výši 562.294 Kč (tzv. třetí krok).

Celková výše tržeb tedy byla správcem daně stanovena jako součet dílčích částek zjištěných v jednotlivých krocích, tj. 14.761.583 Kč.

Správce daně (i stěžovatel v napadeném rozhodnutí) se však dále zabýval i výší nákladů. Tuto skutečnost sice krajský soud v napadeném rozsudku zmínil, avšak blíže se náklady a způsobem stanovení jejich výše, tedy i jejich zohledněním při stanovení základu daně a konečné daňové povinnosti, nezabýval. To však bylo nezbytně nutné pro možnost učinit závěr o tom, zda daň byla stanovena spolehlivě. Příjmy a výdaje jsou totiž spojitě nádoby, které nelze pro účely stanovení daně (byť podle pomůcek) oddělovat a hodnotit izolovaně.

Výše nákladů byla správcem daně stanovena v návaznosti na postup, který aplikoval i při stanovení výše tržeb (viz stranu 13 dodatečného platebního výměru a strany 13 - 14 napadeného rozhodnutí). I v tomto případě došlo k postupnému stanovení výše nákladů, a to jednak korespondujícím tržbám vyčísleným v prvním kroku a dále korespondujícím tržbám, jejichž výše byla stanovena ve druhém a třetím kroku.

Zde považuje Nejvyšší správní soud za nejpodstatnější, že správce daně opakovaně vyslovil (část 1. 2 bod 1 i 2 odůvodnění dodatečného platebního výměru), že „*prodané zboží uvedené svědky nenalezl ve skladové evidenci zásob, resp. nenalezl žádný záznam o výdeji předmětného zboží v příslušný den, tj. v den prodeje*“, nebo že „*v souvislosti s platbami uvedenými v tabulce č. 2 (v některých případech i v tabulce č. 1) nebylo v průběhu daňové kontroly ... prokázáno, o jaké zboží se jednalo a tudíž nebylo ani prokázáno, jaké náklady byly společností... vynaloženy v souvislosti s prodejem zboží* [poznámka zdejšího soudu - údaje v tabulkách se týkaly dobírkových plateb realizovaných zákazníky skrze Českou poštu, s.p., které byly posuzovány v prvním a druhém kroku]. (...) *Na základě výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že (...) nebyla prokázána správnost výše nákladů na prodané zboží vykázaná v roce 2009 v částce 10.572.313,80 Kč, a proto stanovuje výši nákladů na prodané zboží za použití pomůcek*“.

Tedy správce daně, a ve shodě s ním i stěžovatel, výslovně ve svých rozhodnutích deklarovali, že výši nákladů na dosažení výnosů zachycenou v účetnictví nelze považovat pro shora uvedené pochybnosti za správnou, a proto byla také stanovena (stejně jako tržby) pomocí pomůcek. Tento postup považuje Nejvyšší správní soud za jediný, který umožňuje stanovit daň tak, aby se co nejvíce blížila reálnému stavu za situace, kdy ji není možno dokazováním stanovit přesně. Naopak odlišný přístup by založil disproporce mezi příjmy a výdaji, tedy požadavek na to, aby daň podle pomůcek byla stanovena spolehlivě, by nemohl být dodržen. Krajský soud však při posouzení věci k tomu, že náklady byly stanoveny dle pomůcek, vůbec nepřihlédl, ač byla zcela zásadní.

Nelze ani nezmínit, že správce daně již v dodatečném platebním výměru uvedl to, co následně potvrdil i stěžovatel v napadeném rozhodnutí, totiž že výše nákladů na prodané

zboží stanovené podle pomůcek, musí být v relaci s výší tržeb za zboží stanovené dle pomůcek. Takto také následně výši nákladů stanovil.

Náklady vztahující se k tržbám, jejichž výše byla vymezena v prvním kroku, stanovil v rozsahu vykázaném v účetnictví, což koresponduje skutečnosti, že i v prvním kroku při stanovení dílčí části tržeb vzal tuto výši za základ (částka 10.572.313,80 Kč). Správce daně i stěžovatel tak respektovali korelaci výnosů a nákladů v tomto dílčím kroku.

Další část nákladů stanovil správce daně ve vztahu k tržbám, které byly vyčísleny ve druhém a třetím kroku. Zde znovu poukázal na nemožnost zjistit přesnou výši nákladů na prodané zboží, které se vztahují k jednotlivým platbám za něj od zákazníků prostřednictvím České pošty, s.p. Přistoupil tedy k tomu, že náklady na jejich pořízení vypočetl z výše tržeb stanovených podle pomůcek ve druhém a třetím dílčím kroku tak, že součet těchto tržeb (1.123.300 Kč) ponížil o marži, kterou jako pomůcku použil i v případě stanovení tržeb v prvním kroku (marže srovnatelného subjektu ve výši 29 %). Náklady odpovídající tržbám stanoveným v druhém a třetím kroku tedy činily částku 870.775,20 Kč.

Jak bylo již výše uvedeno, Nejvyšší správní soud považuje tento postup správních orgánů obou stupňů za správný, korespondující logickým úvahám a respektující zásady, které jsou vyžadovány i dosavadní judikaturou zdejšího soudu, na niž také v napadeném rozhodnutí stěžovatel v této souvislosti poukazuje (např. rozsudky ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, nebo ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného uzavírá, že krajský soud pochybil, když dovodil, že při stanovení daně dle pomůcek došlo ze strany stěžovatele (a správce daně) při určení výše tržeb k jejich započtení dvakrát (v prvním a v druhém kroku), a proto nebyla daň stanovena spolehlivě. 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 jednotlivé 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.

K tomu, aby výsledná daň byla, byť podle pomůcek, stanovena odhadem co nejbližší reálnému stavu, když přesně nebylo možno pro neunesení důkazního břemene ze strany společnosti i daňového subjektu daň stanovit dokazováním, použil správce daně stejnou pomůcku (výši marže srovnatelného subjektu v rozsahu 29 %) jak na straně tržeb, tak i na straně výdajů. Tím bylo dosaženo i proporcionality těchto dvou vzájemně souvisejících částí evidencí, jež jsou (mimo jiné) určující pro stanovení konečné výše daně. Ze strany stěžovatele tedy nedošlo k vadám při výpočtu výše daně spočívajícím ve dvojnásobném započtení tržeb.

Krajský soud tedy neposoudil uvedenou otázku správně, když pominul, že náklady na dosažení příjmů byly stanoveny také dle pomůcek, a to pomůcek shodných jako v případě tržeb. To bylo pro posouzení věci zcela zásadní. Bez současného hodnocení postupu

pokračování

při stanovení výše nákladů nebylo totiž možno vytknout vady v postupu při stanovení výše tržeb. Lze přitom připomenout, že postup při stanovení výše nákladů byl jasně vyložen v odůvodnění dodatečného platebního výměru i napadeného rozhodnutí. To však krajský soud nezohlednil.

III. Závěr

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná v důsledku nesprávného posouzení postupu stěžovatele při stanovení daně dle pomůcek v části týkající se výše tržeb ze strany krajského soudu. Proto byl napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 část věty první před středníkem s. ř. s. zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s.

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

V Brně dne 23. listopadu 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu