ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobce: **M. Ř.**, zast. JUDr. Petrem Kubíkem, advokátem, se sídlem Pařížská 204/21, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 4. 2014, č. j. 9771/14/5000-14103-709175, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 30. 6. 2017, č. j. 52 Af 27/2014 - 138,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 8. 2013, č. j. 1200136/13/2809 – 24801 - 605280 (dále také „dodatečný platební výměr“), kterým správce daně podle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2008 ve výši 53.505 Kč a předepsal penále ve výši 10.701 Kč jako jednomu ze dvou společníků společnosti Řehák&Řehák, v.o.s. (dále také jen „společnost“).

[2] Žalobě, kterou se žalobce bránil napadenému rozhodnutí, Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 27/2014 - 72, vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil. Dospěl k závěru, že sice byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, avšak přisvědčil žalobci v jedné z námitek, že vyměřená daň nebyla stanovena spolehlivě, neboť došlo ke dvojímu započtení tržeb za některé zboží.

[3] S uvedeným závěrem krajského soudu se neztotožnil Nejvyšší správní soud a ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 18/2015 - 51 (dále také jen „zrušující rozsudek“), rozsudek krajského soudu ze dne 17. 12. 2014, č. j. 52 Af 27/2014 - 72 zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud následně žalobu zamítl rozsudkem ze dne 30. 6. 2017, č. j. 52 Af 27/2014 - 138 (dále jen „napadený rozsudek“). Vázán závěry Nejvyššího správního soudu nepřisvědčil námitce, že žalobce byl zkrácen na svém právu zaplatit daň ve skutečné výši a na právu uplatnit veškeré náklady, které vynaložil na zajištění, dosažení a udržení příjmu. Opět shledal za prokázané splnění podmínek § 98 odst. 1 daňového řádu ke stanovení daně podle pomůcek, neboť žalobce porušil svoji povinnost při dokazování a bez jeho součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Žalobce totiž neuváděl na fakturách ceny, následně byly dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů, přičemž celkem ve 110 případech nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti. Jako účelovou shledal námitku žalobce, že v tomto rozsahu zasílal zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se nejednalo o zboží společnosti. Žalobce měl prokázat tvrzení, že se jednalo o zboží v jeho vlastnictví, které on kupoval a následně bez zisku prodával dál, nejedná se tudíž o požadavek na prokázání tvrzení negativních skutečností, jak žalobce namítal. Krajský soud k tomu uzavřel, že *„[p]ochybnosti vzniklé v důsledku výsledků vyhledávací činnosti u České pošty, s.p. jsou natolik významné, že je nelze hodnotit jako marginální a pokud je žalobce nebyl schopen rozptýlit, tj. racionálně objasnit, pak bylo již na základě těchto pochybností vztahující se celkem ke 110 případům a k částce 724.830 Kč na místě přistoupení ke stanovení daně podle pomůcek.“*

[5] Krajský soud dále uvedl, že žalobce nebyl na svých právech zkrácen ani při výběru pomůcek, neboť daňový subjekt nemá právo podílet se na jejich výběru. Výběr pomůcek ovšem musí být řádně odůvodněn, což bylo v daném případě splněno (viz str. 16 a 17 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Nešlo ani o kombinaci stanovení daně dokazováním a podle pomůcek, neboť i Nejvyšší správní soud ve svém předchozím zrušujícím rozsudku shledal v této věci stanovení daně podle pomůcek plně zákonným. Správce daně využil poznatků z daňové kontroly a nezpochybněných částí účetnictví žalobce jako pomůcek při stanovení daně v souladu s judikaturou správních soudů.

[6] Neúčast žalobce při provádění některých svědeckých výpovědí neshledal krajský soud jako důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť žalobce měl později možnost se ke svědeckým výpovědím vyjádřit, přičemž neuvedl, jakým konkrétním způsobem měla mít tato vada řízení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Kromě toho pochybnosti správce daně vznikly zejména na základě paragonů předložených vyslýchanými osobami a rovněž na základě nesrovnalostí v účetnictví, které podpořila výpověď a další vyjádření samotného zástupce žalobce, a především na základě zjištění celkem 110 nezaúčtovaných případů. Proto tvrzená nemožnost žalobce účastnit se výslechů nemohla mít vliv na takto vzniklé pochybnosti správce daně o úplnosti a věrohodnosti účetnictví. Krajský soud shrnul, že *„přinejmenším pochybnosti vzniklé na základě 110 nezaúčtovaných případů ve spojení s vyjádřením zástupce daňového subjektu o vydávání celkem tří rozporných účetních dokladů (faktura za hotové, paragon, účetní doklad založený v účetnictví daňového subjektu), když tyto pochybnosti žalobce věrohodně neodstranil, byly dostatečné k tomu, aby mu v daném případě byla stanovena daň z příjmů podle pomůcek. Bylo totiž prokázáno, že účetnictví neposkytovalo dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním, neboť nebylo dostatečně spolehlivé“*.

II.

[7] Proti napadenému rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností. Navrhl jej zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel poukázal na to, že již v žalobě upozorňoval na nesprávnost a nepřiměřenost použití pomůcek při stanovení základu daně. Přestože se touto otázkou krajský soud a poté i Nejvyšší správní soud již zabývaly, nebyla vypořádána v celém rozsahu. Správce daně totiž dospěl k závěru o neprůkaznosti účetnictví stěžovatele, a proto vyměřil daň podle pomůcek. Jako pomůcky použil jednak porovnání s hospodářskými výsledky obdobného daňového subjektu, a také skutečné účetní doklady stěžovatele a vlastní šetření (zprávy České pošty, s.p.).

[9] Stěžovatel uvedl, že správce daně při použití pomůcky stanovení marže podle srovnatelných subjektů navýšil tržby stěžovatele o takto zjištěnou marži 21,9 %. Tím došlo k paušálnímu navýšení všech tržeb bez ohledu na reálnou skutečnost i bez ohledu na to, že u stěžovatele správce daně zjistil jinou výši marže, a to v rozsahu 17,82 %, což vůbec nezohlednil. Navýšení stěžovatelem vykázané marže o marži zjištěnou u srovnatelného subjektu správce daně navodil u stěžovatele marži cca 39 %, přestože u srovnatelného subjektu byla zjištěna marže 21,9 % (29 % v roce 2009). Přitom správce daně měl správně tržby navýšit pouze o rozdíl marží zjištěných u srovnatelného subjektu a zjištěných u stěžovatele. Tím podle stěžovatele došlo ke dvojímu zdanění. Z téhož důvodu nemá rozhodnutí správce daně oporu ve spise a je nepřezkoumatelné, jelikož uvádí marži cca 22 %, avšak ve skutečnosti činí zjištěná marže 39 %, což ale správce daně ani žalovaný nikde neuvedli.

[10] Tržby stěžovatele navýšené podle výše uvedené pomůcky byly navýšeny podruhé podle další pomůcky - zprávy od České pošty, s. p. Dle správních orgánů nebyly v účetnictví společnosti stěžovatele zahrnuty všechny tržby, nicméně stěžovatel upozorňuje, že většina ano. Správní orgány pak nezohlednily, že tržby společnosti byly navýšeny již na základě marže srovnatelného subjektu. Tedy zboží sice bylo prodáno jednou, do tržeb však bylo zahrnuto dvakrát a tyto příjmy byly dvakrát zdaněny.

[11] Dále stěžovatel tvrdí, že u právě uvedené pomůcky (kterou nazval pomůckou č. 2) spočívající v použití přiznaných tržeb a zjištění sdělených Českou poštou, s.p., správce daně ani žalovaný nezohlednili náklady spojené s pořízením uvedeného zboží, ani poštovné a balné, které dosahovalo vysokých částek. Správce daně také nezohlednil, že zboží tvořící součást jedné zásilky, jejíž vyplacení z dobírky zjišťoval u České pošty, s.p., bylo zákazníkem objednáváno postupně a společností také postupně a v delším časovém horizontu zajišťováno, zejména kvůli úsporám na poštovném 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 kusů paragonů zjistil rozdíly, prohlásil celé účetnictví za neprůkazné a začal daň stanovovat podle pomůcek. To však nemůže být kladeno k tíži stěžovatele, pokud vedl účetnictví standardním způsobem. Správce daně nevyužil stěžovatelem nabízené součinnosti a trval na požadavku předložení daňových dokladů, jak plyne ze správního spisu.

[12] Správce daně ani žalovaný se zcela nevypořádali ani s námitkou stěžovatele, že při zjišťování základu daně nebyly zohledněny náklady společnosti na pořízení zboží, jehož prodej správce daně nenalezl v účetnictví. Správce daně tudíž započetl v celé výši tržby z prodeje zboží, které nenašel ve skladové evidenci ani k němu nedohledal paragony o prodeji, ale nesnížil tržby o náklady na jeho pořízení. Z právě uvedeného by pak plynulo, že toto prodané zboží pořídila společnost zadarmo, což je však absurdní. Proto lze přijmout závěr, že zboží společnost zakoupila. Pak je nelogické, aby neuplatnila náklady na jeho pořízení ve svých výdajích za účelem snížení své daňové povinnosti. Druhým možným závěrem z výše uvedených skutečností je, že zboží nenáleželo společnosti. Ať tak či tak, daň byla podle stěžovatele doměřena nesprávně.

Buď nebyly zohledněny náklady na pořízení prodaného zboží, nebo byla daň doměřena někomu, komu zboží nepatřilo a komu příjmy z jeho prodeje nenáležely. Právě to, že zboží nenáleželo společnosti, přitom stěžovatel namítal. Jeho pochybením sice bylo zasílat zboží spolu se zásilkami označenými podacím razítkem společnosti, přesto však z uvedeného nelze dovozovat, že příjmy z prodeje tohoto zboží byly příjmem společnosti.

[13] Stěžovatel také poukazuje na zásadu proporcionality a spravedlivé stanovení daně, kterému by měl odpovídat i výběr pomůcek správcem daně tak, aby nedocházelo k nezákonnému zvyšování daňové zátěže daňového subjektu. Podle žalobce je také otázkou, zda pomůcka č. 2 (viz odst. [10] a [11]) v sobě nenese rysy zastřeného dokazování, které je v případě doměření daně podle pomůcek nepřípustné. 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 stěžovatele měl být zvolen postup odpovídající co možná nejvíce realitě.

III.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že souhlasí s posouzením věci, které učinil krajský soud v návaznosti na zrušující rozsudek ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 18/2015 - 51. V uvedeném rozsudku se Nejvyšší správní soud vypořádal s kasačními námitkami týkajícími se způsobu výpočtu daně podle pomůcek a nezohlednění nákladů na pořízení zboží při stanovení daně podle pomůcek a krajský soud následně tyto závěry kasačního soudu zohlednil v napadeném rozsudku. Není na místě, aby se těmito již vypořádanými otázkami Nejvyšší správní soud opětovně zabýval.

[15] Žalovaný poukázal i na výsledek řízení ve věci druhého ze společníků společnosti, Ing. D. Ř., vedeného před krajským soudem pod sp. zn. 52 Af 33/2014. V něm nejprve kasační soud zrušil rozsudek krajského soudu (na základě shodné argumentace jako v nynější věci učinil rozsudkem č. j. 5 Afs 18/2015 - 51). Krajský soud poté o věci znovu rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2016 č. j. 52 Af 33/2014 - 140, jímž žalobu zamítl. O kasační stížnosti podané Ing. D. Ř. na základě obdobné argumentace, jakou nyní uplatňuje stěžovatel, následně rozhodl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 102/2016 - 26; kasační stížnost zamítl. V obou těchto věcech jsou přitom předmětem řešení stejné právní otázky na podkladě téhož skutkového stavu, včetně posouzení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

IV.

[16] Nejvyšší správní soud se především zabýval přípustností kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť se nyní jedná o kasační stížnost podanou proti rozsudku krajského soudu poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 18/2015 - 51 (viz odst. [3]), původní rozsudek krajského soudu zrušil.

[17] K právní úpravě nepřípustnosti kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. se ve své judikatuře opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165) i Ústavní soud (např. v nálezu ze dne 16. 3. 2016, sp. zn. III. ÚS 1237/15). Podle ustálené judikatury je nutné citované ustanovení vykládat při vědomí jeho účelu, kterým je zamezit bezúčelnému řetězení kasačních stížností a prodlužování řízení v případech, ve kterých Nejvyšší správní soud ve věci již svůj závazný právní názor vyslovil. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. je přitom třeba rozumět v kasačním rozsudku vyjádřený závěr o interpretaci a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se Nejvyšší správní soud zabýval při posuzování kasačních námitek nebo nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[18] Nepřípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nicméně nelze chápat absolutně, citované ustanovení se neuplatní např. v případě, kdy Nejvyšší správní soud vytkl (při prvním přezkumu) krajskému soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, popřípadě nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Stejně tak v případech, kdy dojde ke změně skutkových nebo právních poměrů ve věci, resp. doplnění dokazování, změně či zrušení aplikovaného právního předpisu, deklaraci protiústavnosti předpisu Ústavním soudem, nebo podstatné změně judikatury, jež by byl i Nejvyšší správní soud ve svém novém rozhodnutí povinen akceptovat.

[19] Je třeba též přihlédnout k tomu, že pokud druhou kasační stížnost podá účastník řízení (osoba zúčastněná na řízení) odlišný od toho, který podal kasační stížnost první, nelze mu přičítat k tíži (v duchu zásady dispoziční a zásady *vigilantibus iura*), že neuplatnil své námitky již v předchozím řízení o první kasační stížnosti (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 808/13, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011 č. j. 1 As 79/2009 - 165, a dále jeho usnesení ze dne 24. 10. 2012, č. j. 6 As 35/2012 - 42), neboť jako původně úspěšný účastník kasační stížnost sám nemohl podat a své vyjádření mohl směřovat proti námitkám uplatněným v první podané kasační stížnosti. Podal-li první kasační stížnost žalovaný a druhou kasační stížnost žalobce, který nyní prezentuje své námitky poprvé a se kterými se kasační soud v prvním řízení s ohledem na dispoziční zásadu nezabýval nebo zabývat nemohl, nelze aplikovat ustanovení o nepřípustnosti kasační stížnosti.

[20] Stěžovatel v nynější kasační stížnosti rozporuje převážně otázky řešené již v předcházejícím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Za nepřípustné je tudíž nutno mít námitky vztahující se ke způsobu výpočtu daně podle pomůcek, jimiž brojí proti dvojímu započtení tržeb a nezohlednění nákladů na pořízení zboží při stanovení daně podle pomůcek, neboť k těmto námitkám Nejvyšší správní soud svůj závěr vyslovil již v předchozím zrušujícím rozsudku.

[21] Nejvyšší správní soud se proto opakovaně již nebude zabývat argumentací stěžovatele, dle níž marže, o kterou byly navýšeny tržby stěžovatele, činila ve skutečnosti 39 %, dále že byly tytéž tržby navýšeny dvakrát (jednou podle jedné pomůcky a podruhé podle jiné pomůcky), ani argumentací založenou na tom, že správní orgány při stanovení daně podle pomůcek nezohlednily náklady společnosti na pořízení zboží. Jak vyplývá z odůvodnění zrušujícího rozsudku na jeho stranách 4 a 5, argumenty stěžovatele stran způsobu stanovení daně podle pomůcek, které uplatnil ve vyjádření k předchozí kasační stížnosti žalovaného, jsou téměř totožné s argumentací obsaženou v jeho nyní projednávané kasační stížnosti. Odůvodnění zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu se s předmětnými námitkami plně vypořádalo a k otázkám, které stěžovatel učinil z velké části předmětem kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud již svůj právní názor zaujal. V tomto ohledu tudíž není kasační stížnosti přípustná. Nezbývá tedy než odkázat na strany 6 až 9 předchozího zrušujícího rozsudku, kde stěžovatel nalezne odpovědi na většinu nyní uplatněných kasačních námitek. Ostatně také krajský soud právě tyto již dříve vyslovené závěry do odůvodnění napadeného rozsudku převzal.

[22] Ohledně výše marže užité ke stanovení výše tržeb vyplývá z 6. odstavce na straně 7 zrušujícího rozsudku kasačního soudu, že marže v prvním kroku byla vztažena k nákladům vykázaným společností na účtu 504 Prodané zboží. Současně ve všech třech dílčích krocích stanovení výše tržeb byly zohledněny i náklady, ve druhém a třetím kroku tak, že součet tržeb byl ponížen o výši marže srovnatelného subjektu (viz 6. a 7. odstavec strany 8 zrušujícího rozsudku kasačního soudu).

[23] V nyní podané kasační stížnosti stěžovatel vyslovil i (byť stručný) nesouhlas s tím, že správce daně přistoupil k doměření daně podle pomůcek. Přestože z předcházejícího zrušujícího rozsudku plyne, že Nejvyšší správní soud implicitně aproboval i názor správních orgánů, dle něhož nebylo možné stanovit daň dokazováním, neboť účetnictví společnosti bylo nespolehlivé a neprůkazné, je třeba přisvědčit stěžovateli, že vzhledem k obsahu kasační stížnosti žalovaného (která reagovala na důvody zrušení napadeného rozhodnutí původním rozsudkem krajského soudu) nebyla tato námitka vypořádána v plném rozsahu ve vztahu k argumentaci nyní stěžovatelem uplatněné.

[24] Kasační stížnost žalobce však není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku uvedl, že 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.

[26] V nyní posuzované věci správce daně v rámci daňové kontroly dospěl k závěru, že daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 nelze u společnosti, resp. u stěžovatele, který je jedním ze dvou jejích společníků, stanovit dokazováním. Měl totiž závažné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti předložených evidencí, především vzhledem ke skutečné výši tržeb, ale též z hlediska vedení skladové evidence zásob. Proto správce daně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud v napadeném rozsudku shledal pochybnosti správce daně oprávněnými, neboť stěžovatel neuváděl na fakturách ceny zboží, které byly následně dopisovány na paragony ve výši rozporné se svědeckými výpověďmi odběratelů. Nadto celkem ve 110 případech nebylo zboží vůbec evidováno v evidenci společnosti. Argumentaci, že v tomto rozsahu zasílal stěžovatel zákazníkům z dobré vůle zboží bez marže a že se nejednalo o zboží společnosti, shledal účelovou. Správce daně nepožadoval prokázání negativních skutečností, nýbrž prokázání tvrzení, že zasílané zboží bylo ve vlastnictví stěžovatele, které on sám kupoval a následně bez zisku prodával dál. 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. Dále upozornil, že pochybnosti správce daně vznikly i na základě paragonů předložených zákazníky a nesrovnalostí v účetnictví, které podpořila výpověď a další vyjádření samotného zástupce stěžovatele. Za těchto podmínek považoval postup správních orgánů za zákonný.

[27] Nejvyšší správní soud se plně ztotožňuje s hodnocením věci krajským soudem, neboť za popsaných okolností účetnictví stěžovatele resp. další provedené důkazy skutečně neposkytovaly dostatečný podklad pro stanovení daně dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek tak bylo v souzené věci v souladu se zákonem (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

[28] 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 a odpovídá závěrům plynoucím z relevantní judikatury (viz odst. [25]).

[29] 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.

[30] Pro úplnost Nejvyšší správní soud poukazuje i na svá zjištění učiněná ve zrušujícím rozsudku, když konstatoval, že správce daně neshledal správnou výši nákladů na dosažení výnosů, kterou společnost evidovala v účetnictví na účtu 504, *„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“.*

[31] Jak již výše uvedeno, otázkou zohlednění nákladů na pořízení zboží se kasační soud zabýval již ve svém předchozím zrušujícím rozsudku, kde tuto otázku podrobně rozebral a přisvědčil postupu a úvahám správce daně a žalovaného. Uvedená námitka je tak nyní již námitkou nepřípustnou (srov. odst. [20]). Ani stěžovatelem namítanou nabídku poskytnutí součinnosti správce daně při objasnění daňových tvrzení ze správního spisu dovodit nelze. Stěžovatel se omezil na zpochybnění výpovědí svědků popřípadě dalších zjištění správce daně, ač jej správce daně opakovaně seznámil s tím, že jeho účetnictví považuje za neprůkazné a v čem tuto neprůkaznost spatřuje. Stěžovatel přesto neoznačil ani nepředložil žádné důkazní prostředky, jimiž by s ohledem na přenos důkazního břemene (viz odst. [25]) pochyby správce daně vyvrátil a naopak podpořil svá daňová tvrzení.

[32] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž aproboval postup, kdy správce daně využil jako pomůcku zjištění učiněná v rámci prováděného dokazování u stěžovatele. Jelikož stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl nic, co by tento názor Nejvyššího správního soudu změnilo, nezbývá než odkázat na judikaturu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56, 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.

V.

[33] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 téhož zákona. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné 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 27. června 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu