



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška a soudců JUDr. Ivo Pospíšila (soudce zpravodaj) a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **Global Drink, s. r. o. v likvidaci**, IČO 268 69 811, se sídlem nám. Jana Zajíce 3196/1, 787 01 Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2015, č. j. 10977/15/5200-11432-701175, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 30. 5. 2018, č. j. 65 Af 24/2015 – 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Šumperku (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 6. 2010, č. j. 66966/10/398912800412 a č. j. 66986/10/398912800412, doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007 v celkové výši 225 840 Kč včetně povinnosti uhradit příslušné penále v celkové výši 40 168 Kč. Správce daně vyhodnotil skladovou evidenci zásob žalobce jako nevěrohodnou, a daň tudíž vyměřil podle pomůcek. Správce daně použil většinu údajů z daňových přiznání a výkazů zisku a ztráty žalobce, včetně nákladů na pořízení zboží. Tržby žalobce ovšem správce daně stanovil za použití obchodní marže srovnatelného daňového subjektu R. M., kterou připočetl k žalobcem uváděným nákladům na pořízení zboží. Odvolání žalobce proti platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě dvěma rozhodnutími ze dne 9. 3. 2011, která byla následně zrušena rozsudkem Krajského soudu

v Ostravě ze dne 29. 8. 2013, č. j. 22 Af 85/2011 – 48. Krajský soud dospěl k závěru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny, shledal však nedostatečným odůvodnění ve vztahu ke srovnatelnosti žalobce a srovnatelného daňového subjektu R. M.

[2] O odvoláních žalobce poté rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 4. 2015, č. j. 10977/15/5200-11432-701175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým změnil výši doměřené daně na celkovou částku 135 840 Kč a výši penále na celkovou částku 27 168 Kč. Žalovaný konstatoval, že nebyl schopen najít žalobci srovnatelný daňový subjekt. Při stanovení daně tedy postupoval tak, že použil údaje z daňových přiznání žalobce a výkazů zisku a ztráty, včetně uváděných tržeb z prodeje zboží. Oproti prvostupňovému správci daně však náklady na pořízení zboží neurčil dle výkazů zisku a ztráty žalobce, ale použil údaje o výdeji zboží ze skladu v nákupních cenách dle evidence, kterou žalobce předložil správci daně jako 3. variantu evidence zásob (poté, kdy první dvě byly shledány nevěrohodnými).

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 65 Af 24/2015 – 58 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud dospěl k závěru, že zdůvodnění použité „metody“ stanovení daně podle pomůcek, resp. pomůcek samotných, je nesrozumitelné. Krajský soud nerozumí tomu, jaký byl logický sled kroků, které žalovaný při stanovení daně podle pomůcek provedl. Není zřejmé, o čem má vypovídat žalovaným provedená a do tabulek zpracovaná analýza nákupů dle jednotlivých sortimentů s vyčíslením jejich procentního zastoupení k celku. Žalovaný taktéž přesvědčivě nezdůvodnil, proč za základ svých úvah vzal tzv. 3. verzi předložených sestav, když se jednalo o data, která byla předtím označena za neúplná a neprůkazná, a z čeho vyplývá, že se má tímto způsobem doměřená daň maximálně blížit realitě. Odůvodnění zvolených pomůcek je současně vnitřně rozporné, neboť žalovaný na straně jedné setrvalé zdůrazňuje, že účetnictví bylo žalobcem vedeno zcela neprůkazně a neúplně, pročez nebylo možné stanovit daň dokazováním, na druhé straně z něj nyní jako z celku vychází a paradoxně jeho části prohlašuje za nezpochybněné. Dle setrvalé judikatury je stanovení daně podle pomůcek na místě pouze tehdy, pokud z důvodu absence vedení řádných evidencí je obraz o hospodaření daňového subjektu prakticky zatemněn. Jen výjimečně a stěží si pak lze při stanovení daně podle pomůcek vystačit toliko s podklady doloženými daňovým subjektem.

II.

Kasační stížnost

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Úvodem stěžovatel upozorňuje, že stav vedené skladové evidence žalobce znemožnil ověřit správnost celkové výše účetního stavu zásob a inventarizačních rozdílů v posuzovaných zdaňovacích obdobích, a znemožnil tak stanovit daň dokazováním. Jako pomůcku použil stěžovatel hodnotu vyskladněných zásob zboží v pořizovacích cenách, která představuje daňově účinný náklad. Tuto hodnotu získal stěžovatel z účetních sestav o pohybu zboží na skladě předložených žalobcem (jednalo se o 3. variantu žalobcem předložené evidence, která představuje nejucelenější evidenci o pohybu zboží), z níž stěžovatel zjistil i jednotlivý podíl sortimentu na celkové hodnotě zboží, což zanesl do analytické tabulky. Je tedy zřejmé, že analýza představuje výpočet nákladů žalobce na prodané zboží. Veškeré ostatní údaje převzal stěžovatel z žalobcova účetnictví a daňových přiznání. Absence podrobnějšího odůvodnění ve vztahu k výběru předmětného podkladu jako pomůcky pro stanovení daně (resp. určení základu daně a daně) v daném případě nemůže způsobit nepřezkoumatelnost zvoleného postupu, resp. závěru o spolehlivosti a přiměřenosti užitých pomůcek. Daňový subjekt totiž může polemizovat pouze

pokračování

s výsledným určením daňové povinnosti a je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Napadené rozhodnutí dle stěžovatele obsahuje srozumitelnou právní úvahu nejen ve vztahu k volbě využitých pomůcek, ale rovněž ohledně postupu stěžovatele při stanovení daně podle těchto pomůcek, který je popsán zejména na str. 11 – 13 napadeného rozhodnutí.

[5] Krajský soud dle stěžovatele taktéž nesprávně posoudil otázku, zda bylo možné využít části účetnictví žalobce jako pomůcek za situace, kdy neprůkaznost účetnictví byla důvodem nemožnosti stanovit daň dokazováním. Tím, že krajský soud takto paušálně odmítl všechny pomůcky vycházející z účetnictví stěžovatele, aniž by zkoumal jejich přiměřenost či míru spolehlivosti odhadu, zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností. Krajský soud navíc odkázal na jakousi ustálenou judikaturu, aniž by citoval jediné konkrétní rozhodnutí.

[6] Jelikož stěžovatel nezjistil srovnatelný daňový subjekt, jediné dostupné pomůcky byly podklady doložené samotným žalobcem. Stěžovatel tak vycházel z nezpochybněných částí účetnictví a z těch informací doložených žalobcem, které byly vyhodnoceny jako relevantní. Stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012 – 24, uvádí, že prioritní užití podkladů získaných od daňového subjektu jako pomůcek pro stanovení daně má sloužit maximálnímu přiblížení reálné výši daňové povinnosti. Stěžovatel je toho názoru, že takový postup je v zásadě přípustný. Tento názor pak podporuje Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 6. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142, ve kterém doslova uvádí: „*Jednalo-li se svým objemem o podstatnou část účetnictví stěžovatele, která byla zpochybněna a správcem daně neuznána, stěží lze konstatovat, že vypovídací schopnost účetnictví jako celku nebyla zpochybněna, resp. byla zachována. Zákon o správě daní a poplatků v ust. § 31 odst. 5 naopak nevylučuje, aby nemohlo být údajů z účetnictví, které není úplně a průkazně použito jakožto jedné z možných pomůcek.*“ Rovněž v rozsudku ze dne 15. 5. 2012, č. j. 2 Afs 8/2012 – 25, Nejvyšší správní soud výslovně uvádí, že: „*Kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná, což ovšem neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpresnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti.*“ Závěr krajského soudu o nemožnosti využití části účetnictví jako pomůcek je tedy nepřezkoumatelný a zároveň nesprávný.

[7] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[8] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas a osobou oprávněnou. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[10] Podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., 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.* Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 – 88, vyplývá, že „*správce daně při stanovení daňové povinnosti*

zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod“. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 9 Afs 4/2007 – 92, dále platí, že „nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovodit závěr o nemožnosti stanovení daně a základu daně dokazováním. Správce daně je povinen před vynesením závěru o splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek zkoumat, zda není možno s využitím dosud zjištěných údajů o příjmech a výdajích daňového subjektu za daně zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním.“

[11] Obecně lze dát stěžovateli za pravdu, že i v případě, kdy je daň stanovena podle pomůcek, je možné použít některé podklady získané od daňového subjektu. Jedná se o ty podklady či části účetnictví, které nebyly v průběhu daňového řízení zpochybněny, resp. v případě neúplnosti účetnictví jeho dílčí části (kromě stěžovatelem citovaných rozhodnutí srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 – 56, nebo ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014 – 40, shodně BAXA, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011: „jako pomůcku často použije správce daně část dokladů, část účetnictví či dílčí důkaz o daňové povinnosti, které získá od samotného daňového subjektu“). Stanovení daně podle pomůcek je však na rozdíl od stanovení daně dokazováním formou kvalifikovaného odhadu správce daně, jehož cílem je, aby se daň stanovená pomocí pomůcek maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). I v případě použití účetnictví daňového subjektu spočívá podstata stanovení daně podle pomůcek v tom, že správce daně za pomoci získaných údajů stanoví daň odhadem s ohledem na další skutečnosti. Těmi jsou zpravidla výsledky hospodářské činnosti daňového subjektu v minulosti, výsledky hospodářské činnosti srovnatelných subjektů či jiné informace týkající se činnosti daňového subjektu, případně obecněji oboru podnikání, v němž daňový subjekt působí.

[12] Z tohoto pohledu je nutné hodnotit závěr krajského soudu o vnitřní rozpornosti odůvodnění zvolených pomůcek z důvodu, že stěžovatel jednak zdůrazňuje neprůkaznost a neúplnost účetnictví žalobce, avšak zároveň z něj jako z celku vychází. Nejvyšší správní soud uvádí, že tak tomu skutečně je. Stěžovatel zpochybnil průkaznost a úplnost všech předložených variant účetnictví žalobce a přešel tedy ke stanovení daně podle pomůcek. Jako pomůcku však využil výhradně údaje o nákladech na prodané zboží získané z 3. varianty předložené evidence, jejímž obsahem jsou informace o pohybu zboží na skladě žalobce. S těmito údaji nijak dále nepracoval (krom skutečnosti, že sečetl nákupní ceny zboží vydaného ze skladu) a označil je bez bližšího odůvodnění za nejucelenější evidenci o pohybu zboží. Stěžovatel nepoužil údaje z jiných zdaňovacích období, od jiného daňového subjektu ani dílčí nezpochybněné údaje žalobce, které by doplnil vlastními úvahami. Naopak použil jako celek evidenci (její 3. variantu), jejíž průkaznost a věrohodnost předtím zpochybnil. Krom jisté nelogičnosti takového postupu tak žalovaný v podstatě fakticky nestanovil žalobci daň pomůckami, ale dokazováním, neboť převzal výhradně a bez další úpravy data z evidence skladových zásob žalobce. Takový postup je však obecně nepřipustný (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2013, č. j. 7 Afs 96/2013 – 34).

[13] Krajský soud dále napadenému rozhodnutí vytýká, že není jasný logický sled kroků stěžovatele při stanovení daně podle pomůcek, význam analytické tabulky na str. 11 – 12 napadeného rozhodnutí a důvod, proč byly použity údaje z tzv. 3. verze předložené evidence. Nejvyššímu správnímu soudu je na rozdíl od krajského soudu logika postupu stěžovatele při výpočtu daňové povinnosti známa, neboť (jak uvedl již výše) je z napadeného rozhodnutí zřejmé, že stěžovatel použil všechny údaje z daňových přiznání a výkazů zisků a ztrát žalobce vyjma údajů o nákladech na prodané zboží. Náklady na prodané zboží naopak byly získány součtem nákupních cen zboží, které bylo dle 3. varianty evidence v příslušných zdaňovacích obdobích vyskládáno z jednotlivých skladů. Tento součet pak stěžovatel zanesl do tabulky

pokračování

označené jako „Analýza nákupů zboží a poměrné zastoupení sortimentu“ a použil jej pro výpočet daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud nerozumí tomu, proč stěžovatel v tabulce zároveň rozdělil zboží dle sortimentu s vyznačením jeho procentního podílu na celku, když s tímto rozdělením napadené rozhodnutí dále nikde nepracuje. V tomto ohledu se však nejedná o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[14] Po prvním zrušujícím rozsudku ve věci se žalobce dne 25. 2. 2015 z písemnosti označené jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“ poprvé dozvěděl, že stěžovatel hodlá změnit způsob výpočtu daňové povinnosti a oproti správci daně nebude vycházet z nákladů uplatněných stěžovatelem v daňovém přiznání a „dopočítávat“ za užití pomůcek tržby. Stěžovatel naopak deklaroval, že bude vycházet z tržeb žalobce dle daňového přiznání a náklady na prodané zboží hodlá získat z 3. varianty předložené evidence. V písemnosti z 18. 3. 2015 v reakci na toto sdělení žalobce uvedl, že již ve svém vyjádření ze dne 14. 1. 2010 sdělil správci daně ohledně nákupních cen vyskladněného zboží jiné částky a není tudíž jasné, proč k nim stěžovatel nepřihlédl a zvolil právě 3. variantu předložené evidence. Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že žalobce skutečně dne 14. 1. 2010 sdělil správci daně, že v 3. variantě byly uvedeny nesprávné údaje. Po vysvětlení správce počítačového programu dospěl následně žalobce k jiným hodnotám vyskladněného zboží, což mělo být dáno nesprávným zprůměrováním cen v počítačovém programu při převodech mezi sklady. Současně žalobce doložil nové sestavy výdejů ze skladu, tedy jakousi „4. variantu evidence“.

[15] Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že z napadeného rozhodnutí není jasné, proč stěžovatel využil právě 3. variantu předložené evidence. Pokud hodlá s těmito údaji stěžovatel v dalším řízení nadále pracovat, je třeba zejména srozumitelně vysvětlit, proč právě tyto údaje představují nejucelenější evidenci o pohybu zboží, a z jakého důvodu je nutné odmítnout argumentaci žalobce a údaje, které žalobce doložil dne 14. 1. 2010 poté, kdy upravit 3. variantu evidence.

IV.

Závěr a náklady řízení

[16] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[17] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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 řízení úspěch neměl, proto mu nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 27. února 2019

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu