



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobců: **a) T. H.** a **b) G. H.**, oba zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 8. 2018, čj. 38172/18/5200-10424-709923, a čj. 38174/18/5200-10424-709923, a ze dne 18. 9. 2018, čj. 40437/18/5300-21443-710979, o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 6. 2019, čj. 50 Af 29/2018 - 63,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 6. 2019, čj. 50 Af 29/2018 - 63, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Vymezení věci

[1] Žalobce a) (dále „stěžovatel“) provozuje podnikatelskou činnost spočívající v nákupu a prodeji zboží a poskytování občerstvení prostřednictvím stánkového prodeje. Žalobkyně b) (dále „stěžovatelka“) je pak osobou spolupracující, na kterou stěžovatel rozděluje část příjmů a výdajů. Dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 7. 2017 doměřil Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále „správce daně“) stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 ve výši 517 514 Kč, daňový bonus ve výši -32 118 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 109 926 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, čj. 38172/18/5200-10424-709923, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[2] Dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 7. 2017 doměřil správce daně stěžovatelce daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013 ve výši 69 432 Kč, daňový bonus ve výši -26 808 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 19 248 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný

rozhodnutím ze dne 24. 8. 2018, čj. 38174/18/5200-10424-709923, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Dvaceti dvěma dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 7. 2017 doměřil správce daně stěžovateli daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až prosinec 2013 (vyjma listopadu a srpna 2013) celkem ve výši 640 777 Kč a stanovil povinnost uhradit penále celkem ve výši 128 148 Kč. Proti dodatečným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 9. 2018, čj. 40437/18/5300-21443-710979, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Následně podali stěžovatelé společně proti rozhodnutím žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[5] Tvrzení, dle kterého tržba dosažená prodavači byla zahrnuta do zdanitelných příjmů a zdanitelných plnění stěžovatele, nemá podle krajského soudu oporu ve spise. Porovnání vkladů na dva účty, které stěžovatel neměl přihlášené u správce daně, s daňovou evidencí o příjmech prokazuje, že částky vložené prodavači na bankovní účty nebyly v evidenci příjmů zahrnuty. Daňová evidence proto nezobrazuje skutečný stav příjmů stěžovatele pro účely zjištění základu daně. Veškerá hotovost představující tržbu od zákazníků nebyla odvedena na bankovní účty. V tom, že tržby byly v hotovosti předávány stěžovateli a zčásti odvedeny na účet, přičemž o takto odvedených tržbách na účet nebylo v daňové evidenci účtováno, nelze spatřovat rozpor s ekonomickou realitou.

[6] Výzva k předložení konkrétně vyjmenovaných evidencí není změnou taktiky pro účely stanovení daně podle pomůcek. Vedení daňových evidencí je stanoveno v § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném od 1. 1. 2014 (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Evidence vedená stěžovatelem neodpovídá požadavkům tohoto ustanovení. Stěžovateli nic nebránilo pořizovat zápis o stavu zásob podle § 7b odst. 4 téhož zákona. Ze svědeckých výpovědí totiž vyplývá, že zboží dodané na jednotlivé stánky, jakož i zboží tam neprodané, bylo evidováno, a že po ukončení prodeje byla provedena kontrola tržeb proti prodanému zboží, jakož i kontrola vráceného neprodaného zboží. Nepostačuje předložení účetních podkladů formálně označených jako inventura, evidence či soupis. Rozhodný je obsah těchto evidencí. Musí totiž být způsobilé prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení základu daně a její výše. Stěžovatelem předložené evidence a daňové doklady neprokazují správnost skutečnosti tvrzených v daňových přiznáních.

[7] Daň lze stanovit pomůckami podle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“), jestliže daňový subjekt nesplní povinnosti při dokazování jím uvedených skutečností. Údaje tvrzené stěžovatelem v daňových přiznáních nekorespondují s tím, co vyplynulo z jeho účetnictví, svědeckých výpovědí a z dalších důkazů opatřených správcem daně. Stěžovatelem předložené daňové doklady, evidence a ani k jeho návrhu provedené důkazní prostředky neprokazují, že jeho tvrzení uvedená v daňových přiznáních odpovídají skutečnosti. Nesplnil proto svou povinnost prokázat tato tvrzení.

[8] Svědecké výpovědi neprokazují, že veškeré tržby byly odvedeny na bankovní účty. Ve všech případech, kdy tržby byly odvedeny na bankovní účty, nebyly tyto příjmy zaznamenány v účetnictví stěžovatele. Nepromítly se proto do základu daně a její výše. Jestliže příjmy neuvedené v účetnictví a poukázané prodavači na bankovní účty správce daně zhodnotil jako nepřiznané příjmy, pak postupoval v souladu s předpisem o stanovení daňového základu. Jednalo

pokračování

se o příjmy z podnikání. Oba bankovní účty stěžovatel neohlásil správci daně a sám ve vyjádření uvedl, že vklady na tyto účty představují jeho vklady osobní. Netvrdil, že jde o odvod hotovosti z pokladny. K úvaze, že se jedná o nepřiznané příjmy, krajský soud vedly i další skutečnosti zjištěné správcem daně. Jde o nízkou marži, která neodpovídala té, co byla zjištěna při místním šetření, a nezaevidování vkladů na bankovní účty v daňové evidenci.

[9] Daň nebyla fakticky stanovena dokazováním. Výše příjmů sice byla zvýšena o vklady na bankovních účtech, to však samo o sobě neznamená, že daň byla stanovena dokazováním. Stěžovatel předložil daňové doklady a evidence neúplné a se zřetelem ke zjištěným rozporům nevěrohodné. Nebylo proto možné při přezkoumání daňového základu a výše daně z takto vedeného účetnictví vyjít. Zvýšení příjmů a snížení výdajů tak neznamená, že ve výsledku byla daň stanovena dokazováním. Důkazní prostředky nezpochybněné správcem daně je možné použít jako pomůcky podle § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu. Správce daně je však nevyužil pro stanovení daně dokazováním. Nýbrž je použil proto, že nepřicházelo v úvahu použití pomůcek jiných, jestliže nebylo možné z podkladů stěžovatele a jeho vlastních poznatků vypočítat průměrnou marži. S ohledem na způsob provozování podnikatelské činnosti pak správce daně nemohl nalézt srovnatelný daňový subjekt.

[10] K namítané nepřiměřenosti pomůcek nebyla v žalobě obsažena žádná bližší argumentace. Z rozhodnutí žalovaného je zjevné, že se žalovaný přiměřeností využitých pomůcek zabýval. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně tvrzených výdajů. Nepředložil totiž na výzvu správce daně žádné důkazní prostředky. Správce daně a žalovaný neporušili zásadu volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Z kontrolní zprávy i z napadených rozhodnutí vyplývá, že veškeré opatřené důkazní prostředky jakož i vyjádření stěžovatele byly zhodnoceny ve své souvislosti i jednotlivě, a to tak, že stěžovatel svou povinnost prokázat jím tvrzené skutečnosti uvedené v daňových přiznáních nesplnil. Správce daně splnil svou povinnost podle § 92 odst. 7 daňového řádu. Poté, co doplnil řízení o důkazy navržené stěžovatelem, všechny shromážděné podklady zhodnotil a uzavřel, že důkazní prostředky skutečnosti uvedené v daňových přiznáních neprokazují. Pomůckami se tak staly nezpochybněné důkazní prostředky. Ty jsou označeny jak v kontrolní zprávě k jednotlivým daním, tak vyplývají i z napadených rozhodnutí.

[11] Závěrem krajský soud k předloženému usnesení Policie ČR ze dne 20. 12. 2018, čj. KRPC-33341-49/TČ-2018-020781, jímž byla odložena věc podezření ze spáchání zločinu kráčení daně, uvedl, že odložení věci neznamená, že důvody pro doměření daní nejsou dány. Daňové řízení a trestní řízení jsou ovládány různými principy a porušení daňových předpisů neznamená případné založení trestní odpovědnosti.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[12] Stěžovatelé napadli rozsudek krajského soudu kasační stížností, podle jejího obsahu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[13] Namítají, že krajský soud opřel své závěry o skutková tvrzení, která nemají oporu ve spise. V bodě 25 napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že porovnáním vkladů na dva účty a daňovou evidencí o příjmech je prokázáno, že částky doložené prodavači na bankovní účty nebyly v evidenci příjmů zahrnuty. Správní spis však žádné porovnání, ze kterého by tvrzený závěr vyplýval, neobsahuje. Naopak ve správním spise jsou založeny pokladní lístky a odpovědi banky na dožádání, ze kterých bylo zjištěno, že vklady na účet prováděli zaměstnanci. Prodavači J. K. a L. V. potvrdili, že na bankovní účet vkládali hotovost, která byla součástí tržby, jejíž výši předtím nahlásili administrativní pracovníci P. K. Ta přijímání hlášení o výši tržeb při výslechu

potvrdila. To, že peníze vkládané na účet byly součástí denní tržby, potvrzují i výsledky provedené policejním orgánem. Tvrzení krajského soudu, dle kterého „[ž]alobní tvrzení, že tržba dosažená prodavači byla zahrnuta do zdanitelných příjmů a zdanitelných plnění žalobce nemá oporu ve spisové dokumentaci.“ je proto v přímém rozporu s obsahem spisu.

[14] Vklady na účet nebyly zdanitelným příjmem. Jednalo se o převod finančních prostředků z pokladny do banky. Takový převod se ovšem do daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů nezahrnuje. V rozporu s obsahem spisu je proto i tvrzení krajského soudu, dle kterého se nejedná o rozpor s ekonomickou realitou, jestliže byly tržby v hotovosti předávány žalobci a zčásti odvedeny do bank, přičemž o takto odvedených tržbách do bank nebylo v daňové evidenci účtováno. Stěžovatelé v průběhu daňového řízení netvrdili, že veškeré tržby byly prodavači odváděny do banky. Naopak tvrdili, že veškeré finanční prostředky, které byly prodavači do banky odvedeny, byly součástí nahlášených a řádně zdaněných tržeb. To bylo potvrzeno výsledky prodavačů. Tvrzení krajského soudu, že správce daně postupoval v souladu s předpisem o stanovení daňového základu, jestliže zhodnotil příjmy poukázané na bankovní účty jako nepřiznané příjmy, proto nemá oporu ve spise.

[15] Při projednávání žaloby stěžovatelé navrhli provedení důkazu usnesením Policie ČR o odložení věci podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně. Strohé hodnocení tohoto důkazu krajským soudem je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Bylo povinností krajského soudu vyhodnotit svědecké výpovědi, které policejní orgán provedl. Smyslem § 52 odst. 2 s. ř. s. je zajistit soulad jednotlivých vzájemně souvisejících rozhodnutí. V právním státě totiž nelze připustit, aby existovala dvě správní rozhodnutí, která by z podobných skutkových zjištění činila diametrálně odlišné závěry (rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2007, čj. 4 As 58/2006 - 94). Zjistí-li proto soud takové rozpory, musí se s nimi náležitě vypořádat a svůj postup zdůvodnit. Pokud má policejní orgán za prokázané, že v případě vkladů na bankovní účet se nejednalo o zatajenou tržbu, ale o převod finančních prostředků z pokladny do banky, měl by ke stejnému závěru dospět i krajský soud. Bez ohledu na rozdílné principy a zásady trestního a daňového řízení je proces dokazování a hodnocení provedených důkazů postaven na stejných principech a zásadách.

[16] Krajský soud nesprávně posoudil právní otázku přiměřenosti zvolených pomůcek. Odůvodnění zvolených pomůcek je vnitřně rozporné. Žalovaný zdůrazňuje neprůkaznost a neúplnost účetnictví, avšak zároveň z něj jako z celku kompletně a bezesbytku vychází. Zároveň jako pomůcku používá vklady hotovosti na účet, ačkoliv bylo prokázano, že se jednalo o hotovost, která byla součástí přiznaných tržeb. Zahrnutí vkladů do pomůcek prakticky znamená druhé zdanění jednoho a toho stejného příjmu. To je mimo ekonomickou realitu. Pokud jde o zahrnutí neprokázaných výdajů, stěžovatelům není zřejmé, na základě jaké úvahy žalovaný dospěl k závěru, že nebyla prokázána jejich souvislost s podnikáním. Stěžovatelé v rámci daňového řízení odpověděli na výzvu k jejich prokázání a u většiny výdajů objasnili jejich souvislost s podnikáním. Rovněž policejní orgán dospěl k závěru, že rozhodná část vytýkaných dokladů vykazuje z pohledu trestního řízení takové obchodní případy, které sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatelů.

[17] Finanční orgány rezignovaly při sestavování pomůcek na výběr subjektu podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Správce daně však mohl srovnatelný subjekt vyhledat s vynaložením minimálního úsilí. V těsné blízkosti sídla správce daně totiž probíhá každoroční Svatováclavská pouť, na které prodávají srovnatelný sortiment desítky různých prodejců. K tvrzení krajského soudu, že v žalobě není k namítané nepřiměřenosti obsažena žádná bližší argumentace, stěžovatelé odkazují na bod 28 a 29 žaloby, ve kterých namítají nepřiměřenost

pokračování

z toho důvodu, že za pomůcky byly vzaty vklady na bankovní účty, ačkoliv bylo prokázáno, že se jednalo o již zdaněné tržby.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační uvedl, že při správě daní se neuplatňuje vyhledávací zásada jako v trestním právu. Důkazní břemeno stran výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt, a to ohledně skutečností, které je povinen uvádět ve svých tvrzeních. Rozsah trestní odpovědnosti nemusí být shodný s rozsahem odpovědnosti daňové, a to nejen v rovině dokazování. Daňový subjekt může být z hlediska daňového práva odpovědný i přesto, že jeho jednání nedosahuje intenzity trestného činu. (rozsudek NSS ze dne 6. 10. 2010, čj. 9 Afs 11/2010 - 71). Závěry rozsudku NSS sp. zn. 4 As 58/2006 nelze s ohledem na odlišný skutkový stav použít. Při stanovení daně podle pomůcek lze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí (rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2012, čj. 2 Afs 8/2012 - 25). Správce daně může použít jako pomůcky mj. i nezpochybněné důkazní prostředky získané v rámci dokazování [§ 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Pokud jde o neprokázané výdaje, stěžovatelé se sice vyjádřili, ale žádné důkazní prostředky k prokázání požadovaných skutečností nepředložili a nenavrhli. Žalobní námitka nepřiměřenosti pomůcek byla omezena pouze na výběr pomůcek pro stanovení daně. Stěžovatelé však nepředestřeli žádná tvrzení, jimiž by vyvrátili dostatečnou spolehlivost vyměřené daně. Museli by však prokázat, že při způsobu, jakým uskutečňovali podnikání, nemohl být základ daně i při nejvyšším možném rozsahu ani přibližně tak vysoký, jak jim byl stanoven správcem daně. Prokázali by, že daň nebyla stanovena spolehlivě, pak by mohli napadat konkrétní použité pomůcky. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[19] Stěžovatelé v replice na vyjádření žalovaného uvedli, že správce daně má zákonem omezenou míru volné úvahy. Použití pomůcek má vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně. Výsledná daň se má proto co nejvíc blížit skutečnosti. Nepřiměřenost pomůcek namítali již v rámci odvolacího řízení. Tu spatřovali v tom, že zvolenými pomůckami byl jeden a ten samý příjem zdaněn dvakrát. Správce daně mohl srovnatelný subjekt vyhledat s vynaložením minimálního úsilí s ohledem na každoroční pouť. Finanční orgány mohly jako pomůcku použít údaje Českého statistického úřadu v oboru podnikání daňového subjektu (rozsudek NSS 25. 7. 2019, čj. 9 Afs 80/2018 - 40).

[20] Žalovaný v duplice na repliku stěžovatelů uvedl, že pomůcky použité správcem daně jsou racionální a v maximální reálně dostupné míře usilují o přesně stanovení daňové povinnosti stěžovatelů. Způsob, kterým správce daně provedl kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, neodporuje elementárním zásadám logického myšlení. Námitka, dle které správci daně nic nebránilo, aby použil jako pomůcku údaje Českého statistického úřadu, je nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je částečně důvodná.

[22] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. platí, že *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jebož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[23] Nejvyšší správní soud ze spisu krajského soudu zjistil, že stěžovatelé v žalobě (ani případně ve lhůtě pro její podání) nenamítali, že finanční orgány mohly jako pomůcku použít údaje Českého statistického úřadu v oboru podnikání daňového subjektu. Tato námitka je proto

nepřípustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť ji stěžovatelé neuplatnili v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohli.

[24] Pokud jde o námitku, dle které stěžovatelé prokázali u většiny výdajů jejich souvislost s podnikáním, Nejvyšší správní soud podotýká, že se míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu. Ten se totožnou žalobní námitkou zabýval v bodě 40 napadeného rozsudku. Uvedl, že pouhé písemné vyjádření k prokázání výdajů nepostačuje, má-li daňový subjekt zákonem uloženou povinnost své tvrzení prokázat. Pakliže stěžovatelé k jednotlivým výdajům žádné důkazní prostředky nenabídli, pak svou zákonnou povinnost nesplnili, čímž neunesli důkazní břemeno. S těmito závěry stěžovatelé v kasační stížnosti nijak nepolemizují. Omezili se pouze na zopakování žalobní námitky a citaci z usnesení Policie ČR o odložení věci. Pakliže se však krajský soud v napadeném rozsudku žalobní argumentací řádně zabýval a stěžovatelé se v kasační stížnosti přesto omezili na pouhé zopakování žalobní námitky, jedná se o nepřipustnou kasační námitku (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), neboť se opírá jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As 181/2019 - 63, č. 4051/2020 Sb. NSS).

[25] Stěžovatelé dále namítají, že skutková tvrzení krajského soudu týkající se vkladů na bankovní účty nemají oporu ve spise. Převod hotovosti z pokladny na účet nemusí být zahrnut do daňové evidence podle § 7b zákona o daních z příjmů. Výsledky zaměstnanců pak bylo potvrzeno, že veškeré peníze, které byly vloženy na účty, byly součástí nahlášených a řádně zdaněných tržeb.

[26] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda je poplatník povinen uvádět v daňové evidenci podle § 7b zákona o daních z příjmů převody hotovosti z pokladny na bankovní účet. Vyřešení této otázky je významné pro posouzení toho, zda krajský soud nehodnotil chybně skutkový stav věci z důvodu nesprávného právního posouzení rozsahu evidenční povinnosti. Daňová evidence totiž podle něj nezobrazuje skutečný stav příjmů pro účely zjištění základu daně, není-li příjem vložený na bankovní účet v daňové evidenci zahrnut.

[27] Podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů platí, že *daňovou evidencí se pro účely daní z příjmů rozumí evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o a) příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, b) majetku a dlužích.*

[28] Daňová evidence by měla poskytnout tomu, kdo ji vede, a správci daně úplný průkazný a správný přehled o hospodaření daňového subjektu (rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2013, čj. 9 Afs 85/2012 - 33). Má proto mj. obsahovat údaje o příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně. Základem daně je pak částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů). V daňové evidenci je proto třeba vést údaje o těch příjmech, které ovlivňují základ daně. Pakliže příjmy, které byly vloženy jako hotovost do pokladny, byly poplatníkem již jednou v daňové evidenci zahrnuty jako příjmy, které ovlivňují základ daně, pak samotný převod hotovosti odpovídající výši deklarovaných příjmů na bankovní účet nepředstavuje příjem, který by opětovně základ daně ovlivňoval. Byl totiž již jednou v daňové evidenci pro účely zjištění základu daně zahrnut. V takovém případě samotný převod této hotovosti na účet není třeba znovu v daňové evidenci uvádět. Opačný výklad by nepřipustně kladl na poplatníky, kteří vedou daňovou evidenci, novou povinnost jdoucí nad rámec § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Smyslem a účelem daňové evidence totiž není, aby poplatník vedl natolik podrobný přehled o pohybu jeho finančních prostředků jako v případě účetnictví, nýbrž aby evidoval své příjmy a výdaje společně s majetkem a dluhy takovým způsobem, aby bylo

pokračování

možné na jejím základě určit základ daně. Lze proto přisvědčit stěžovatelům, že převod hotovosti z pokladny na účet nemusí být uveden v daňové evidenci podle § 7b odst. 1 zákona o daních z příjmů, pakliže tato hotovost byla již jednou jako příjem v daňové evidenci uvedena. Nelze však ztrácet ze zřetele, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu. Má-li proto správce daně pochybnosti o tom, zda vklady na účet byly jako hotovostní příjmy evidovány, je na poplatníkovi, aby tuto skutečnost prokázal. K tomu mu může sloužit i to, že nad rámec zákonné povinnosti si v daňové evidenci vede i přehled o převodech hotovosti z pokladny na účet.

[29] Dospěl-li proto krajský soud k závěru, že tržby vložené zaměstnanci na účty stěžovatele nepředstavovaly již jednou přiznané hotovostní příjmy, protože vklady nebyly v daňové evidenci zahrnuty, pak zatížil napadený rozsudek nezákonností, neboť hodnotil skutkový stav věci ve světle nesprávného právního názoru. Stěžovatelé nebyli povinni uvádět v daňové evidenci převody hotovosti z pokladny na účet, pokud již tyto příjmy byly jednou v daňové evidenci zahrnuty. Z tohoto důvodu je rovněž chybný závěr krajského soudu, že porovnáním vkladů na účty s daňovou evidencí je prokázáno, že částky vložené zaměstnanci na účty nebyly v daňové evidenci zahrnuty. Jestliže totiž stěžovatelé nebyli povinni uvádět v daňové evidenci převod hotovosti z pokladny na účet, pak toto porovnání nemůže prokazovat, že vklady nebyly jako zdanitelné příjmy přiznány. Krajský soud se měl proto správně zabývat tím, zda stěžovatelé unesli důkazní břemeno stran tvrzení, že vklady na účet byly již zdaněny jako hotovostní příjmy, a to s přihlédnutím ke všem skutečnostem vzešlých z daňového řízení. Nejvyšší správní soud nemůže tento nedostatek zhojit v řízení o kasační stížnosti. Z obsahu žaloby je totiž zřejmé, že jedním z namítaných důvodů, pro který se stěžovatelé domnívají, že nebyly naplněny podmínky pro stanovení daně pomůckami, je právě skutečnost, že unesli důkazní břemeno stran tvrzení, že vklady na účet byly zahrnuty do zdanitelných příjmů jako hotovostní příjmy. Je proto na krajském soudu, aby v dalším řízení jako první posoudil, zda stěžovatelé důkazní břemeno unesli či nikoliv, a zda byl i v důsledku toho dán důvod pro stanovení daně pomůckami.

[30] Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že důvod, pro který byla daň stanovena pomůckami, byl jiný v případě daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty. Krajský soud by proto měl vzít i tuto skutečnost v úvahu při posouzení, zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky podle § 98 daňového řádu. Respektive by měl posoudit, zda nejasnosti ohledně vkladů na účty hrají z hlediska naplnění podmínek pro přechod na pomůcky rozhodující roli ve vztahu k jednotlivým daním. Stěžovatelé v kasační stížnosti nezpochybnili závěr žalovaného a krajského soudu o tom, že stěžovatel nevedl řádně daňovou evidenci majetku podle § 7b odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. Nelze proto vyloučit, že i kdyby neobstál jeden z důvodů přechodu na pomůcky, mohl by obstát jiný (zejména ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob). Nejvyšší správní soud však nyní nemůže posoudit důvodnost přechodu na pomůcky, neboť stěžejní myšlenky krajského soudu se upínaly právě k nedostatku při vedení daňové evidence ve vztahu k převodům hotovosti z pokladny na účty stěžovatele.

[31] Nejvyšší správní soud se nemohl v tuto chvíli zabývat ani namítanou nepřiměřeností zvolených pomůcek. Stěžovatelé v žalobě namítali, že způsob stanovení daně pomůckami je nepřiměřený, protože bylo prokázáno, že vklady na účty nepředstavovaly nepřiznané příjmy. S ohledem na takto uplatněnou žalobní námitku nelze v tuto chvíli hodnotit přiměřenost zvolených pomůcek. Nejprve se totiž musí krajský soud vypořádat s tím, zda stěžovatelé důkazní břemeno ohledně této skutečnosti unesli, a následně v mezích včas uplatněných žalobních bodů zhodnotí namítanou nepřiměřenost pomůcek. Krajský soud proto rovněž posoudí, zda námitka, dle které mohl správce daně vyhledat srovnatelný daňový subjekt, byla uplatněna včas (§ 71 odst. 2 s. ř. s.).

[32] Stěžovatelé dále namítají, že strohé hodnocení usnesení Policie ČR o odložení věci podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně krajským soudem (viz rekapitulaci v bodě [11] tohoto rozsudku) je v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Krajský soud měl vyhodnotit svědecké výpovědi, které policejní orgán provedl. Pakliže policejní orgán má za prokázané, že se v případě vkladů na bankovní účty nejednalo o zatajenou tržbu, měl by ke stejnému závěru s ohledem na § 52 odst. 2 s. ř. s. dospět i krajský soud. Nejvyšší správní soud shledal tuto námitku nedůvodnou.

[33] Podle § 52 odst. 2 s. ř. s. platí, že *soud je vázán rozhodnutím soudů o tom, že byl spáchán trestný čin a kdo jej spáchal, jakož i rozhodnutím soudu o osobním stavu. O jiných otázkách si soud učiní úsudek sám; je-li tu však rozhodnutí o nich, soud z něj vychází, popřípadě tam, kde o nich náleží rozhodovat soudu, může uložit účastníku řízení, aby takové rozhodnutí vlastním návrhem vyvolal.*

[34] Stěžovatelům lze obecně přisvědčit, že smyslem citovaného ustanovení, které mj. zakládá povinnost soudu vycházet ze správních rozhodnutí, jež nejsou předmětem přezkumu v dané věci, je zajistit soulad jednotlivých vzájemně souvisejících rozhodnutí, tzn. zabezpečit obsahovou shodu různých aktů veřejné správy, které se týkají podobné otázky. V právním státě totiž nelze připustit, aby existovala dvě správní rozhodnutí, která by z podobných skutkových zjištění činila diametrálně odlišné závěry. Pokud soud takové rozpory zjistí, musí se s nimi náležitě vypořádat a svůj postup musí patřičně zdůvodnit (rozsudek NSS sp. zn. 4 As 58/2006). To nicméně neplatí automaticky vždy. V trestním řízení je důkazní povinnost nastavena odlišně, než je tomu v řízení daňovém. Orgány činné v trestním řízení prokazují, že pachatel svým jednáním naplnil znaky skutkové podstaty trestného činu. Naproti tomu v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu. Ten musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Příznivý výsledek trestního řízení pro daňový subjekt proto může být ovlivněn i nedostatkem důkazů shromážděných v jeho neprospěch, zatímco v daňovém řízení může mít shodná skutková situace (s ohledem na opačně nastavené důkazní břemeno) pro tutéž osobu výsledek zcela opačný (rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2012, čj. 2 Afs 33/2011 - 78, a ze dne 28. 7. 2011, čj. 8 Afs 4/2011 - 71).

[35] Usnesení o odložení věci podezření ze spáchání zločinu zkrácení daně proto nemá na daňové řízení žádný vliv. Proto i hodnocení důkazů policejním orgánem nijak nezavazuje krajský soud v tom, jak by měl hodnotit důkazy vzešlé z daňového řízení. Ostatně to by bylo v přímém rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, jejíž porušení se stěžovatelé dovolávají. Je totiž na soudu, aby důkazy zhodnotil podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a pečlivě přihlížel ke všemu, co vyšlo za řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci. Krajský soud v souladu s touto zásadou postupoval. Dospěl nicméně k závěru, že stěžovatelé neunesli důkazní břemeno stran tvrzení uvedených v daňových přiznáních. To však není nijak v rozporu s tím, že policejní orgán věc odložil, protože nebyl schopen zkrácení daně prokázat. Jedná se totiž o projev rozdílného rozložení důkazního břemene v daňovém a trestním řízení.

[36] Pokud jde o samotné hodnocení usnesení Policie ČR o odložení věci krajským soudem, přestože je stručné, nijak z mezí zásady volného hodnocení nevybočuje. Krajský soud správně uvedl, že odložení věci neznamena, že nejsou dány důvody pro doměření daní (viz bod [34] tohoto rozsudku). Nebylo povinností krajského soudu hodnotit svědecké výpovědi, které policejní orgán provedl, jak mylně namítají stěžovatelé. Úkolem krajského soudu bylo zabývat se usnesením o odložení věci, které k návrhu stěžovatelů při jednání jako důkaz provedl. Tento úkol krajský soud splnil a provedeným důkazem se v napadeném rozsudku zabýval. Nadto je zcela logické, že se v napadeném rozsudku zaměřil na svědecké výpovědi vzešlé z výslechů v daňovém řízení a nikoliv na jednotlivá vysvětlení získaná policejním orgánem. Z obsahu žaloby



pokračování

ani z protokolu o jednání před soudem totiž nevyplývá, jaké konkrétní skutečnosti zamýšleli stěžovatelé usnesením o odložení věci prokázat, a proč byla podaná vysvětlení z pohledu stěžovatelů pro nyní projednávanou věc důležitá.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[37] Nejvyšší správní soud dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná. Proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právními závěry uvedenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 9. prosince 2021

Petr Mikeš  
předseda senátu