



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **SOFALAND, s. r. o.**, Chmelnice 28, Brno, zastoupené advokátkou Mgr. Hanou Krutilovou, Všetičkova 615/5, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2018, čj. 3012/18/5300-22444-702525, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 12. 2019, čj. 62 Af 21/2018-99,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (správce daně) doměřil žalobkyni na základě daňové kontroly zahájené dne 30. 10. 2014 patnácti dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 28. 4. 2017 a 3. 5. 2017 daň z přidané hodnoty za měsíce říjen 2011 až prosinec 2012 v celkové výši 2 779 399 Kč a současně jí uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně. Zjistil totiž, že žalobkyně za zkontrolované období nepřiznala a neodvedla daň na výstupu podle § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ze všech přijatých tržeb vložených na bankovní účet a z prodeje zboží pořízeného od slovenského dodavatele REMARK interiér. Žalobkyně podala proti těmto rozhodnutím odvolání, které žalovaný zamítl dne 29. 1. 2018.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou Krajský soud v Brně rovněž zamítl.

II. Kasační řízení

[3] Žalobkyně (stěžovatelka) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Setrvala na své žalobní námitce, že správce daně neměl stanovit daň dokazováním, ale podle pomůcek, anebo daň sjednat. Stěžovatelčino účetnictví, z něhož správce daně při stanovení daně vyšel (přestože ještě v kombinaci s důkazy zajištěnými od jiných subjektů), bylo neúplné, neprůkazné, nevěrohodné a nespolehlivé. Stěžovatelka tvrdí, že některé tržby započel správce daně do základu daně dvakrát a že započtené vysoké vklady v hotovosti na bankovní účet pocházely od společníků a nepodléhají dani z přidané hodnoty. Jelikož osoba pověřená stěžovatelkou vedla účetnictví společnosti neodborně, není stěžovatelka schopna svá tvrzení prokázat listinnými důkazy (spárovat faktury s úhradami do pokladny a vymezit vklady společníků) a kvůli časovému odstupu ani věrohodnými svědeckými výpověďmi. Správce daně vyšel z neúplných účetních knih a nerespektoval zásady podvojného účetnictví. Ve výsledku proto stanovil takový základ daně, kterého stěžovatelka nikdy dříve nedosahovala ani dosahovat nemohla vzhledem ke své velikosti a druhu podnikání (prodej luxusních sedacích souprav), základ daně zjevně neodpovídá poměrům na trhu v daném čase a místě a je pro stěžovatelku likvidační. K tomu stěžovatelka odkazuje na výši průměrných obrátů, kterých dosahovala od svého založení v roce 2006 i v období navazujícím na roky 2011 a 2012.

[4] Podle stěžovatelky je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné, a krajský soud ho měl proto zrušit. Žalovaný se nevypořádal se stěžovatelčinou odvolací námitkou, že stanovený daňový základ excesivně vybočuje z její reálné ekonomické situace, neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy daňovými přiznáními k dani z příjmů právnických osob a účetními uzávěrkami ani nevysvětlil, proč tak neučinil. Žalovaný se nevyjádřil ani k námitce, že z podkladů nelze stanovit daň, neboť není k dispozici rozpis pokladní knihy.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti rovněž setrval na svých postojích a souhlasí i se závěry krajského soudu. Shrnul, že správce daně si opatřil množství různých důkazních prostředků, z nichž mohla být daň stanovena dokazováním. Daň stanovená podle pomůcek je ve skutečnosti daní stanovenou odhadem, proto je třeba vždy upřednostnit dokazování. Rozpory v účetnictví nebyly takové intenzity, aby byla vyvrácena jeho průkaznost a věrohodnost jako celku. Bylo naopak na stěžovatelce, aby prokázala, že konkrétně označené hotovostní vklady na pokladnu a bankovní účet nebyly tržbami, nýbrž vklady společníků, či že z nich byla daň již jednou přiznána.

[6] Stěžovatelka v replice uvádí, že převody z pokladny do banky nelze bez hodnověrných důkazů považovat za tržby, protože výše tržeb je ve špatně vedeném účetnictví neprůkazná. Kdyby chtěla stěžovatelka tajit či nezdanit nějaké hotovostní příjmy, nepochybně by je nevkládala na svůj účet. Stěžovatelka použila vklady na účet na zajištění úhrad faktur za zboží a služby, na výplaty mezd, povinné odvody apod. Žalovaný, správce daně i soud rezignovali na cíl správy daně podle § 1 odst. 2 daňového řádu: správné zjištění výše daně a zabezpečení její úhrady.

[7] Žalovaný v duplice opáčil, že daňové orgány naopak cíl správy daní naplnily tím, že stanovily daň dokazováním.

III. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Stěžovatelka namítá, že správce daně jí měl doměřit daň z přidané hodnoty podle pomůcek či s ní daň sjednat, nikoli ji stanovit na základě dokazování.

[10] Podle § 98 odst. 1 věty první 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.*

[11] Podle ustálené judikatury NSS platí, že se daň stanoví podle pomůcek až tehdy, nelze-li ji stanovit dokazováním (srov. rozsudek ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54, ještě k § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který upravoval podmínky pro stanovení daně podle pomůcek totožně). Pro použití pomůcek však neexistuje žádné všeobecně platné pravidlo, vždy záleží na konkrétním skutkovém stavu. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno hodnotit rozsah neunesení důkazního břemene ve všech souvislostech. Záleží především na intenzitě pochybností ohledně nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS).

[12] Mezi stranami není sporu o to, že stěžovatelka nesplnila svou důkazní povinnost, neboť nevyhověla výzvám správce daně a neprokázala, že odvedla DPH na výstupu z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění v návaznosti na pořízení zboží (srov. též bod 17 napadeného rozsudku krajského soudu). Spor je o to, zda i přes nedostatky v účetnictví mohl správce daně ještě stanovit daň dokazováním.

[13] NSS dospěl ve shodě s krajským soudem k závěru, že správce daně shromáždil dostatek listinných podkladů pro to, aby mohl stanovit daň dokazováním. Správce daně vycházel z daňových dokladů, které mu předložila stěžovatelka, a z bankovních výpisů z účtů, které porovnal s evidencí pro účely DPH. Využil také daňové doklady, které získal od stěžovatelčina slovenského dodavatele, společnosti REMARK interiér, a porovnal je s jednotlivými příznáními k dani z přidané hodnoty. Správce daně tedy vyšel jak ze stěžovatelčina (neúplného) účetnictví, tak z dalších podkladů, které si sám opatřil. NSS jeho zjištění považuje za dostatečná, ačkoli stěžovatelka nepředložila všechny požadované evidence, které měla vést a o které ji správce daně požádal.

[14] Správce daně navíc stěžovatelku se svými zjištěními a jejich hodnocením průběžně seznamoval, přesně a podrobně označil jednotlivé hotovostní vklady na účet a faktury vydané k plněním od společnosti REMARK interiér, o nichž měl důvodné pochybnosti, že z nich stěžovatelka neodvedla daň. Stěžovatelku opakovaně vyzýval (celkem čtyřikrát), aby se k nim vyjádřila a doložila, že z označených plnění odvedla daň na výstupu. K některým položkám na seznamu stěžovatelka přiznala, že z nich daň neodvedla (uskutečněná zdanitelná plnění v souhrnné výši základu daně 2 664 689,07 Kč a daň ve výši 532 937,84 Kč), k jiným předložila další doklady (faktury). Správce daně se k podkladům vyjádřil, u některých daňových dokladů objevil početní chyby a dopracoval se ke správným hodnotám daně a základu daně, na základě některých poupravil svá kontrolní zjištění ve stěžovatelčin prospěch. K jiným podkladům nepřihlédl, neboť je shledal nedůvěryhodnými (ručně vedenou pokladní knihu) či rozpornými s jinými důkazy.

[15] Stěžovatelka správci daně vyčítá, že některé tržby započítal do základu daně dvakrát a že započtené vysoké vklady v hotovosti na bankovní účet pocházely od společníků a nepodléhají dani z přidané hodnoty. Tato svá tvrzení však stěžovatelka nijak neprokázala, ačkoli k tomu měla dostatek prostoru. NSS souhlasí s krajským soudem i v tom, že za této situace správce daně oprávněně považoval hotovostní vklady na pokladnu za tržby na základě svých vlastních zjištění, která stěžovatelka účinně nezpochybnila.

[16] Skutečnost, že stěžovatelce podle jejího tvrzení vedla účetnictví nekompetentní účetní, která za ni rovněž jednala při daňové kontrole, nemůže stěžovatelce nijak prospět. Je stěžovatelčinou věcí, kým se nechá zastupovat. Ani to, že stěžovatelka nebyla schopna předložit povinné evidence (skladovou evidenci zboží, inventury, předávací protokoly, pokladní knihy apod.) a její účetní knihy nebyly úplné, nevede k použití pomůcek v situaci, kdy má správce daně k dispozici ještě další podklady, z nichž lze daň stanovit. Oslabilo to sice zřejmě stěžovatelčinu důkazní pozici, neboť proto neunesla (alespoň to sama tvrdí) své důkazní břemeno ohledně hotovostních vkladů na účet, ovšem ani to nemohlo vést správce daně k tomu, aby hodnotil svá zjištění ve stěžovatelčin prospěch. Důkazní břemeno leželo na stěžovatelce a bylo na ní, aby svá tvrzení prokázala jakýmikoli prostředky, například i svědeckými výpověďmi zaměstnanců či společníků s časovým odstupem.

[17] Krajský soud i žalovaný rovněž správně posoudili stěžovatelčinu námitku, že žalovaný stanovil takový základ daně, kterého stěžovatelka nikdy dříve nedosahovala ani dosahovat nemohla. Tento argument nemůže zpochybnit závěry žalovaného a správce daně ohledně vkladů na účet. Mohl by být relevantní, pokud by správce daně stanovil daň odhadem podle pomůcek, on ji však stanovil na základě konkrétních důkazů, kterým nemohou účinně konkurovat stěžovatelčina obecná tvrzení o její ekonomické situaci a výši jejích průměrných obrátů v jiných letech. Žalovaný s ohledem na kontrolní zjištění správce daně nepovažoval za „směrodatné“ stěžovatelčino doporučení provést porovnání s daní z příjmů právnických osob. NSS s tímto hodnocením souhlasí. Výše průměrných stěžovatelčiných obrátů v jiných letech skutečně nemůže zjištění správce daně zvrátit.

[18] Tvrzení, že správce daně nerespektoval zásady podvojného účetnictví, je obecné a NSS se jím nebude blíže zabývat. Stěžovatelka na straně 11 kasační stížnosti popisuje různé druhy účtů (261, 211, 311 a 365). NSS konstatuje, že stěžovatelčina argumentace je na tomto místě jednak nesrozumitelná a bez jasného vztahu ke stěžovatelčině věci, jednak s ní stěžovatelka přichází poprvé až v kasační stížnosti. NSS se k ní proto rovněž nebude vyjadřovat.

[19] NSS tedy shledal stěžovatelčinu námitku nedůvodnou. Správce daně nestanovil daň svévolně, ale plně v souladu s daňovým řádem usiloval o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a správně stanovil daň dokazováním. Naopak stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a nepodařilo se jí zjištění správce daně zpochybnit, natož vyvrátit.

[20] Pro úplnost soud dodává, že rozhodnutí žalovaného není ani nepřezkoumatelné. Krajský soud se k jeho přezkoumatelnosti vyjádřil v bodech 8 až 12 napadeného rozsudku, na něž NSS stěžovatelku odkazuje. Z rozhodnutí žalovaného lze vyčíst jeho postoj ke všem stručným odvolacím námitkám, přestože je místy rovněž vyjádřen stručně. Žalovaný odůvodnil, proč na stěžovatelčino „doporučení“ neprovedl porovnání s daní z příjmů právnických osob a nepoužil jako důkaz její daňová přiznání a účetní závěrky. Z rozhodnutí žalovaného je patrné, že s ohledem na kontrolní zjištění nepovažoval stěžovatelčinu argumentaci předchozími obraty a likvidační výší dodatečných platebních výměrů za přílehlavou k věci. Stěžovatelka v odvolání uvedla, že k roku 2011 se nemohou přiřazovat tak vysoké obraty, pokud za tento rok není k dispozici rozpis pokladní knihy. NSS souhlasí s krajským soudem i v tom, že nejde o konkrétní námitku, k níž by se musel žalovaný konkrétně vyjadřovat, ale jen o dílčí tvrzení. O tom, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné, svědčí také to, že žalobkyně proti němu věčně argumentuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Stěžovatelčiny námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[22] Stěžovatelka neměla v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti; žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 22. července 2021

Zdeněk Kühn
předseda senátu