



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **P. K.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Ing. Karel Kuna, IČO: 401 09 607, insolvenční správce žalobce, se sídlem Velké Hamry 393, Ústí nad Orlicí, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2017, č. j. 41872/17/5200-10422-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 11. 2021, č. j. 3 Af 40/2017 – 51,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků ani osoba zúčastněná na řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro hl. m. Prahu (dále též „správce daně“ případně „správní orgán I. stupně“) ze dne 14. 11. 2016, č. j. 8030031/16/2001-51521-110585 (dále též „platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 5.968.230 Kč a stanovena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 1.193.646 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítnul, že žalovaný doručil napadené rozhodnutí nesprávné osobě, která nebyla žalobcem zmocněna, což má za následek, že rozhodnutí nemohlo nabýt právní moci. Ing. M. P. byl zmocněn zastupovat žalobce toliko před Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, jak jednoznačně vyplývá z plné moci ze dne 4. 12. 2015. Doručením napadeného rozhodnutí tomuto zástupci rozhodnutí žalovaného

nenabylo právní moci a byl porušen § 41 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „DŘ“). Stanovená daň vychází z nesprávného zjištění o chybějící vydané faktuře, která byla zahrnuta do výnosů. Chybějící doklady, jak nákladové, tak výnosové, však mají stejný následek. Správce daně tedy nemůže u chybějících dokladů co do nákladů a do výnosů mít na straně jedné za prokázané náklady a zvýšit základ daně, a na straně druhé mít u stejného za prokázané výnosy a snížit základ daně. Nesnížením daňového základu o nedoložené vydané faktury došlo k nesprávnému a neúplnému stanovení daně, a tím k porušení § 92 odst. 2 DŘ.

[3] Byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 DŘ z důvodu odcizení daňových dokladů prokazujících výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, a to v nikoliv malé výši, tj. ve výši 65 % v poměru k celkovým nákladům. Napadené rozhodnutí je ve zjevném nepoměru k daňovým subjektům srovnatelným k žalobci. Rozhodnutí tedy neodpovídá způsobu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť srovnatelné subjekty této daňové povinnosti nedosahují.

[4] Městský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Nepřisvědčil žalobci, že napadené rozhodnutí nenabylo právní moci, protože by bylo doručeno nezmocněnému zástupci. Účinnost plné moci vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení lze vyloučit jen tehdy, jestliže daňový subjekt udělil plnou moc k zastupování pouze před konkrétním správcem daně prvního stupně. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo, neboť z díkce plné moci vyplývá zmocnění zástupce žalobcem k právnímu jednání i v rámci navazujícího odvolacího řízení. Použití slova „zejména“ značí, že se plná moc nevztahuje jen na tento jeden konkrétní úkon v odvolacím řízení, ale že se jedná o výčet demonstrativní. Na úmysl žalobce ohledně rozsahu zmocnění lze rovněž usuzovat i z jeho faktického postupu, kdy odvolání ze dne 25. 11. 2016 a jeho doplnění z 16. 12. 2016 podal za žalobce jeho zástupce podle plné moci ze dne 4. 12. 2015. Text plné moci ve spojení s faktickým postupem žalobce tak svědčí o tom, že Ing. M. P. byl zmocněn i pro odvolací řízení.

[5] Orgány finanční správy správně neuznaly předložené tzv. zrekonstruované výdajové pokladní doklady, neboť se jednalo pouze nepodložené tvrzení a ani z šetření provedeného správcem daně nevyplývaly skutečnosti, které by osvědčily tvrzení žalobce. Správce daně nemá povinnost zjišťovat všechny důkazy svědčící jak v prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu. Při správě daní se totiž neuplatňuje zásada vyhledávací, jak ji známe zejména v trestním právu. Důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. K výzvě žalovaného správce daně doplnil odvolací řízení o svědecké výpovědi k ověření zrekonstruovaných pokladních dokladů. Se zjištěnými skutečnostmi byl žalobce seznámen a současně byl vyzván k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem. Správce daně disponoval dostatečným množstvím důkazních prostředků, tudíž daň bylo možné stanovit dokazováním. Jelikož nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, nelze přisvědčit ani námitce žalobce stran nezohlednění daňových povinností srovnatelných subjektů.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítl nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku. Městský soud se dostatečně nezabýval argumentací stěžovatele, že chybějící doklady, jak nákladové, tak výnosové, mají stejný následek pro stanovení daně. Soud dále dospěl k nesprávnému závěru, že plná moc udělená Ing. P. byla účinná i vůči žalovanému, a napadené rozhodnutí tak bylo doručeno zmocněnému zástupci stěžovatele, pročež rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci. Tento závěr městského soudu je v rozporu se závěry rozsudku NSS ze dne 22. 11. 2017,

pokračování

č. j. 6 Afs 8/2017 - 48. Dle něj se plná moc formulovaná jako zmocnění pro konkrétní finanční úřad, vykládá jako plná moc omezená na řízení před prvostupňovým správcem daně. Je-li plná moc udělena pro konkrétní finanční úřad, není udělena pro odvolací orgán. Že se jedná o plnou moc generální, či procesní, na tom nemůže nic změnit, neboť účinnost takové plné moci nastává vůči tomu finančnímu úřadu, který je v plné moci výslovně uveden.

[7] Městský soud nesprávně posoudil otázku zohlednění chybějících dokladů (jak nákladových tak výnosových) správními orgány. Absence dokladů způsobuje buď zvýšení základu daně (nákladové doklady) nebo snížení základu daně (výnosové doklady). Soud dospěl k nesprávnému závěru, že správce daně nemá povinnost zjišťovat všechny důkazy svědčící jak v prospěch, tak v neprospěch daňového subjektu, za situace, kdy předmět daňové kontroly nebyl věcně omezen, a tedy jejím předmětem byly všechny doklady. Z § 92 odst. 2 DŘ a § 114 odst. 3 DŘ vyplývá, že správce daně nemůže u chybějících dokladů co do nákladů a do výnosů mít na straně jedné za neprokázané náklady a zvýšit základ daně a na straně druhé mít za prokázané výnosy a snížit základ daně. Nesnížením daňového základu o nedoložené faktury došlo k nesprávnému a neúplnému stanovení daně, a tím k porušení § 92 odst. 2 DŘ. Není-li vymezen věcný rozsah daňové kontroly a jsou-li ztraceny jak doklady nákladové, tak doklady výnosové, správce daně k obojímu při stanovení daně přihlédne, neboť obojí je předmětem kontroly, a absence dokladů výnosových a nákladových má rozhodný vliv pro správné stanovení daně.

[8] Soud dále nesprávně posoudil otázku nepoužití pomůcek podle § 98 odst. 1 DŘ, když dospěl k závěru, že stanovení daně dokazováním není vyloučeno ani v případě, že je účetnictví zpochybněno z více než 60 %. Vzhledem k tomu, že při stanovení daně nebylo přihlédnuto k odcizeným dokladům na straně výnosové (nebyl snížen základ daně), nebyl daňový základ stanoven dokazováním, tedy postupem dle § 92 odst. 2 DŘ. Napadené rozhodnutí je ve zjevném nepoměru k daňovým subjektům srovnatelným se stěžovatelem a neodpovídá způsobu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť srovnatelné subjekty, které jsou daňovému subjektu známy a nepochybně jsou známy i správci daně, této deklarované daňové povinnosti nedosahují. Napadené rozhodnutí je proto ve zjevném nepoměru ke správnému stanovení daně, a proto byly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek dle § 98 DŘ.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že plná moc uplatněná stěžovatelem pro Ing. M. P. byla účinná i vůči žalovanému v souladu s § 27 odst. 3 DŘ. Pokud se stěžovatel chtěl vyhnout aplikaci tohoto ustanovení, nic mu nebránilo vymežit plnou moc negativně, tj. explicitně uvést, že si nepřeje být zastoupen před žalovaným, nebo že chce být zastoupen jen a pouze před Finančním úřadem pro hl. m. Prahu, což však neučinil. V případě stěžovatelem předložených zrekonstruovaných výdajových pokladních dokladů se jednalo pouze o ničím nepodložená tvrzení, a ani z šetření provedeného správcem daně nevyplývaly žádné skutečnosti, které by osvědčily tvrzení stěžovatele. Stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů jako daňově účinných, když nebylo zjištěno, že by na fakturách uvedené společnosti prováděly pro stěžovatele tvrzené práce. Stěžovatel důkazní břemeno neunesl.

[10] Nedošlo k porušení § 92 odst. 2 DŘ, neboť žalovaný postupoval tak, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly řádně zjištěny. Základ daně nebyl snížen o stěžovatelem uváděné výnosy, neboť o nich neměl správce daně pochybnosti, o těchto ani nebylo vedeno dokazování, a proto tyto nebyly správcem daně vyloučeny. V posuzovaném případě nedošlo k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 DŘ. Námitka zjevného nepoměru k daňovým subjektům srovnatelným se stěžovatelem se zcela mýjí

s podstatou věci, když v daňovém řízení nebyly zohledňovány žádné daňové povinnosti srovnatelných subjektů. Žalovaný měl dostatečné množství důkazních prostředků, proto daň stanovil dokazováním, což má přednost před stanovením daně dle pomůcek.

[11] Osoba zúčastněná na řízení se nevyjádřila.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Soud se v souladu se svou relevantní judikaturou (například rozsudky NSS ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 - 58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, či ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014 - 85) nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Dospěl přitom k závěru, že městský soud úvahy týkající se otázky chybějících daňových dokladů a jejich zohlednění správními orgány řádně odůvodnil (viz bod 33. - 35. napadeného rozsudku), ostatně stěžovatel s tímto odůvodněním věcně polemizuje a Nejvyšší správní soud se touto otázkou bude věcně zabývat níže.

[15] Jelikož zdejší soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, přistoupil k posouzení zbylé kasační argumentace.

[16] Z obsahu správního spisu zdejší soud ověřil, že Protokolem ze dne 16. 12. 2013, č. j. 5957536/13/2001-05401-101370, byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. Výzvou ze dne 17. 6. 2014, č. j. 4052624/14/2001-05401-101370, vyzval správce daně stěžovatele k předložení ve výzvě specifikovaných dokladů. Výzvou ze dne 21. 11. 2014, č. j. 6502989/14/2001-61561-101370, vyzval správce daně stěžovatele k doložení faktur přijatých za měsíc prosinec 2012, faktur vydaných od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2012, příjmových a výdajových pokladních dokladů za rok 2012, knihy jízd jednotlivých vozidel využívaných k pracovním cestám stěžovatele v roce 2012. Emailem ze dne 3. 12. 2014 stěžovatel informoval správce daně, že mu byly odcizeny požadované doklady; přílohou stěžovatel doložil Úřední záznam ze dne 3. 12. 2014 o podaném vysvětlení dle § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961, zákona o trestním řízení soudním (trestní řád). Opakovanou výzvou ze dne 5. 6. 2015, č. j. 4328648/15/2001-61561-101370, byl stěžovatel vyzván k předložení zde specifikovaných dokladů, mimo jiné faktur přijatých za měsíc prosinec 2012 a faktur vydaných od 1. 11. 2012 do 31. 12. 2012. S kontrolním zjištěním provedené daňové kontroly byl stěžovatel seznámen prostřednictvím Seznámení s kontrolním zjištěním ze dne 16. 12. 2015, č. j. 7399890/15/2001-61561-101370. Na základě vyjádření stěžovatele došlo ke změně kontrolního zjištění, a to přípisem ze dne 7. 9. 2016, č. j. 6404237/16/2001-61561-101370. Zpráva o daňové kontrole (č. j. 7424728/16/2001-61561-101370) byla se stěžovatelem projednána Protokolem o ústním jednání ze dne 3. 11. 2016, č. j. 7424729/16/2001-61561-101370.

pokračování

[17] V odvolacím řízení žalovaný uložil správnímu orgánu I. stupně doplnění řízení dle § 115 odst. 1 DR, aby zjistil, zda stěžovatelem deklarovaní dodavatelé, kteří jsou uvedeni ve zrekonstruovaných pokladních dokladech, jsou kontaktní pro místně příslušného správce daně, a zda skutečně pro stěžovatele jím uváděné práce provedli (viz Doplnění odvolacího řízení ze dne 6. 4. 2017, č. j. 16932/17/5200-10422-709598). Na základě tohoto dožádání vydal správce daně Doplnění odvolacího řízení ze dne 7. 6. 2017, č. j. 4982705/17/2000-11420-103266, ve kterém shrnul výsledky místních šetření u tvrzených dodavatelů stěžovatele a výsledky svědeckých výpovědí.

[18] Nejvyšší správní soud se neztotožnil s námitkou stěžovatele, že napadené rozhodnutí nebylo doručeno v souladu se zákonem, jelikož zástupce stěžovatele Ing. M. P., kterému bylo napadené rozhodnutí doručeno, byl zmocněn k jednání pouze před správcem daně prvního stupně. Městský soud správně připomněl, že v souladu s usnesením rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 8 Azs 16/2007 - 158, č. 1811/2009 Sb. NSS, je soud při posuzování rozsahu zastoupení povinen zkoumat, jakým úmyslem byli zmocnitel a zmocněnec vedeni při sepisování plné moci. Na úmysl smluvních stran je možné usuzovat z okolností o tomto úmyslu vypovídajících, přičemž jednou z nich je v případě dohody o plné moci vlastní text plné moci jako listiny, která uzavření této dohody navenek osvědčuje (srov. rozsudky NSS ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36, či ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 212/2020 - 28). Stěžovatel udělil Ing. M. P. plnou moc ze dne 4. 12. 2015, která zní: *„Já níže podepsaný, P. K., (...) uděluji tímto plnou moc a zmocňuji Ing. M. P. (...) aby mě zastupoval ve věci jednání před Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 1, Štěpánská 28, Praha 1, zejména účastnil se jednání, činil právní jednání a podání, vzdával se práva na odvolání, jakož i činil další potřebná právní jednání, a to i v případě kdy je zapotřebí zvláštní plné moci“*. Dle § 27 odst. 3 DR mimo jiné platí, že plná moc je účinná rovněž *i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna*. Jedná se mj. o žalovaného, který ve věci vedl řízení o řádném opravném prostředku (odvolání) stěžovatele. Účinnost plné moci vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení lze vyloučit jen tehdy, jestliže daňový subjekt udělil plnou moc k zastupování pouze před konkrétním správcem daně prvního stupně (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2014 č. j. 8 Afs 76/2013 -37). Ačkoli první část textace plné moci skutečně působí, že bylo zastupování uděleno pouze pro Finanční úřad pro hlavní město Prahu, coby prvostupňového správce daně, další část textace plné moci (*„zejména“*, *„vzdával se práva na odvolání“*) spolu s faktickým jednáním stěžovatele (resp. jeho zmocněného zástupce, viz podání odvolání ze dne 25. 11. 2016 a doplnění odvolání ze dne 15. 12. 2016 zplnomocněným zástupcem stěžovatele) v rámci odvolacího řízení, svědčí o tom, že úmyslem stran bylo udělit zmocnění vztahující se též na odvolací řízení v posuzované věci.

[19] Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani stěžovatelem zmiňovaný rozsudek NSS č. j. 6 Afs 8/2017 - 50, neboť v onom případě nevyvstal úmysl stran zmocnit zmocněnce též pro odvolací řízení, jako je tomu v nyní posuzované věci. Zdejší soud tedy k této otázce uzavírá, že textové znění plné moci společně s faktickým postupem stěžovatele svědčí o tom, že Ing. M. P. byl zmocněn pro odvolací řízení, a napadené rozhodnutí tak bylo doručováno v souladu se zákonem. Na okraj Nejvyšší správní soud doplňuje, že i pokud by bylo doručení napadeného rozhodnutí vadné z důvodů tvrzených stěžovatelem (hypoteticky), není zřejmé, jak by tím byl stěžovatel zkrácen na svých právech. Jak totiž vyplývá z judikatury kasačního soudu, procesní pochybení při doručování nemá vliv na zákonnost rozhodnutí, pokud se s jeho obsahem adresát prokazatelně seznámí. Jinak řečeno, takové rozhodnutí je tzv. materiálně doručeno (srov. např. rozsudky NSS ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 - 73, či ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95). Zde se tak nepochybně stalo, neboť stěžovatel proti rozhodnutí

žalovaného brojil včasně podanou žalobou, k níž napadené rozhodnutí přiložil, bezesporu se s ním tedy řádně a včas seznámil.

[20] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami stěžovatele stran nezohlednění chybějících výnosových dokladů ve vztahu k určení základu daně a nepoužití pomůcek dle § 98 odst. 1 DŘ.

[21] Podmínky konkrétního rozložení důkazního břemene podle shora citovaného § 92 DŘ vymezil Nejvyšší správní soud ve své judikatuře tak, že daňový subjekt unese své prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49).

[22] Nejvyšší správní soud námitce stěžovatele spočívající v nezohlednění chybějících výnosových dokladů ve vztahu k určení základu daně dle § 23 ZDP nepřisvědčil. Správní orgány v posuzovaném případě dospěly k závěru, že stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněných nákladů jako daňově účinných ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Ze strany správních orgánů tudíž nedošlo ke zpochybnění příjmů stěžovatele jako takových, nýbrž k neuznání daňově uznatelných nákladů jako nákladů snižujících základ daně. Pokud by kasační soud přistoupil na výklad zastávaný stěžovatelem, znamenalo by to, že každým zpochybněním daňově uznatelných nákladů (ze strany správních orgánů) by správce daně na sebe přenášel důkazní břemeno stran prokázání příjmů daňového subjektu, aniž by však konkrétně tvrdil nesprávnosti a nesrovnalosti na příjmové straně daňového subjektu (srov. *a contrario* rozsudek NSS ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 - 40). Námitky směřující vůči neunesení důkazního břemene (daňovými orgány) stran prokázání výše stěžovatelových příjmů tak zdejší soud neshledal důvodnými, neboť správní orgány výši příjmů stěžovatele jako takovou nezpochybnily, jak vyplývá ze správního spisu i napadeného rozhodnutí (kdy mimo jiné správní orgány o výši příjmů nevedly dokazování, a tyto nebyly správcem daně ani vyloučeny).

[23] Zdejší soud pak nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že mělo v posuzovaném případě dojít ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 DŘ. K podmínkám použití pomůcek dle právě uvedeného ustanovení se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v tom smyslu, že „pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat,

pokračování

*resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“* (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). V dané věci tedy NSS neshledal důvod ke stanovení daně dle pomůcek ani v důsledku ztráty účetnictví daňového subjektu a neprokázání zdanitelných plnění v rozsahu více než 63% uplatňovaných odpočtů (srov. rozsudek NSS v cit. věci ze dne 25. 2. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 35).

[24] V této souvislosti lze odkázat dále např. na rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, podle něhož intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví. Těmto kritériím postupu stanovení daně podle pomůcek však posuzovaný případ nevyhovuje. Absence části účetnictví stěžovatele (výdajové pokladní doklady stěžovatele za rok 2012, které odpovídaly částce celkem 36.691.020 Kč z celkových stěžovatelem uplatňovaných výdajů 103.256.000 Kč, tj. 36% z uplatňovaných výdajů) sice správním orgánům ztížila důkazní situaci, nicméně v posuzovaném případě neznemožnila stanovení daně dokazováním, neboť rozhodné skutečnosti bylo možné doložit jiným způsobem (viz zejména ve správním spisu obsažené doplnění řízení o svědecké výpovědi a místní šetření). V průběhu odvolacího řízení tedy správní orgány provedly obsáhlé zjišťování, které vyústilo v závěr, že stěžovatelem uplatňované výdaje v tomto rozsahu ve skutečnosti vynaloženy nebyly. Správní orgány tedy postupovaly zcela v souladu se zákonem, pokud stanovily daň dokazováním, a nikoli postupem dle § 98 DR. V posuzovaném případě totiž nevystaly takové pochybnosti, které by zatemnily obraz o hospodaření stěžovatele, jak vyplývá ze správního spisu (*a contrario* výše citovaný rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 30/2008). V této souvislosti jsou nepřijatelné námitky stěžovatele ohledně daňové povinnosti srovnatelných subjektů, neboť daň byla stanovena dokazováním, pročež srovnatelné subjekty zohledňovány nebyly.

[25] Nejvyšší správní soud závěrem dodává, že se jedná o věc odlišnou od věci postoupené rozšířenému senátu usnesením ze dne 6. 4. 2022, č. j. 8 Afs 296/2020 - 106, v němž osmý senát dovozuje nesoulad judikatury NSS ohledně některých otázek přechodu ke stanovení daně dle pomůcek. V nyní posuzované věci se totiž stěžovatel nedomáhal uznání tzv. esenciálních nákladů za služby či zboží, které k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nepochybně musel vynaložit, ani nebrojil proti zpochybnění určitého druhu výdajů. Stěžovatel požadoval snížení daňového základu o příjmy dle ztracených příjmových dokladů, které však (jak výše uvedeno) nebyl důvod jakkoli zpochybnovat, a rovněž dovozoval nutnost stanovení daně dle pomůcek z rozsahu neuznaných výdajů (což však samo o sobě není kritérium pro upuštění od stanovení daně dokazováním). Nebyl proto důvod k přerušení řízení do doby rozhodnutí rozšířeného senátu.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[26] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[27] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti. Žádné náklady v řízení o kasační stížnosti

nevznikly ani osobě zúčastněné na řízení.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. června 2022

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu