



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 žalobkyně: **FII GROUP s.r.o.**, se sídlem Průběžná 1826/63, Praha 10, zast. Mgr. Janem Balciarem, advokátem se sídlem U studánky 250/3, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 12. 2015, čj. 43235/15/5200-11435-711918, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 7. 2018, čj. 3 Af 21/2016-55,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu platebním výměrem na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2011 ze dne 5. 6. 2015 čj. 4378622/15/2004-52522-109243, doměřil žalobkyni (dále „stěžovatelka“) daň z příjmů právnických osob vyšší o částku 548 340 Kč s tím, že jí současně vznikla zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 109 668 Kč. Odvolání stěžovatelky bylo rozhodnutím žalovaného specifikovaným v záhlaví zamítnuto a platební výměr žalovaný potvrzil. Kasační stížností napadeným rozsudkem Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) byla žaloba stěžovatelky dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuta.

[2] Stěžovatelka v průběhu roku 2011 vykoupila v rámci tzv. lidového výkupu odpad od fyzických nepodnikajících osob o celkové hmotnosti 905 182 tun, za který měla zaplatit celkem 2 447 850 Kč. Stěžovatelka nezkoumala identitu osob prodávajících jí odpad a těmto osobám nevydávala potvrzení o zaplacení ceny odpadu. Evidovala toliko množství, druh odpadu a vyplacenou částku za něj tak, že tyto údaje zanesla do své evidence a účetnictví (sešit „Výkup - ostatní za hotovost“). Ověřování identity těchto drobných prodejců, navíc pomocí občanského průkazu, by pro ni bylo značně problematické z důvodu chybějící právní úpravy. Správce daně vydal postupně tři výzvy k prokázání skutečností a dospěl k závěru, že provedenými důkazy nelze ověřit vynaložení částky 2 447 850 Kč v rámci lidového výkupu odpadu.

[3] Městský soud souhlasil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka nedoložila jednotlivé účetní doklady, které zahrnuje do souhrnného účetního záznamu, protože nemůže být prokázáno, že hodnoty uvedené v souhrnném účetním dokladu byly zaznamenány správně a úplně. Pokud stěžovatelka rezignovala sama o své vůli na vystavení jednotlivých prvotních dokladů, přivodila si stav své důkazní nouze. Nemůže proto úspěšně vytýkat správci daně, že neuznal vynaložení částky 2 447 850 Kč jako výdaj vynaložený za účelem dosažení zisku, který si stěžovatelka odečetla od svých příjmů, když nebylo možno vzít jednotlivé nákladové položky k částkám v sešitu „Výkup - ostatní za hotovost“ za prokázané.

[4] Městský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uvedl, že zpochybnění výdajů (náklady) v rozsahu 10 % z celkových nákladů (16 % z celkových nákladů na výkup), nepředstavuje zpochybnění celkových nákladů v takové míře, aby je bylo možné považovat za zpochybněné jako celek, a přistoupit proto ke stanovení daně za pomoci pomůcek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného k ní

[5] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že v posuzovaném případě měl správce daně postupovat dle § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, a stanovit daň pomocí pomůcek tak, že u podobných subjektů, jakým je stěžovatelka, zjistí obvyklou výkupní cenu odpadů, které stěžovatelka získala v rámci lidového výkupu, a takto stanovenou cenu s přihlédnutím k nakoupenému odpadu odečte od tržeb, které stěžovatelka následně utržila za odkoupený odpad. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala v této souvislosti na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011-75, ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42, ze dne 19. 11. 2015, čj. 2 Afs 164/2015-34, a ze dne 25. 4. 2018, čj. 2 Afs 360/2017-26.

[6] Stěžovatelka rovněž namítala, že z provedeného dokazování neplyne, že by bylo zpochybněno pouze 10 % z celkových výdajů (resp. 16 % z celkových nákladů na výkup), ale jedná se o 29,56 %.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelka požaduje část daňové povinnosti stanovit dokazováním a část podle pomůcek. To je však dle judikatury Nejvyššího správního soudu nepřipustné. Podle pomůcek je možné stanovit daň pouze za situace, kdy je za nevěrohodné či neprůkazné možné označit podstatnou část účetnictví daňového subjektu. V posuzované věci nebylo za neprůkazné či nevěrohodné shledáno celé účetnictví stěžovatelky, ale pouze evidenci související s lidovým výkupem surovin (cca 10 % z celkových stěžovatelkou uplatněných nákladů, resp. 16 % z celkových nákladů na výkup odpadu).

pokračování

[8] Námitku, kterou stěžovatelka rozporovala vypočítanou výši zpochybněných výdajů, nevznesla v žalobě, proto se jedná o námitku v kasační stížnosti nepřipustnou. Žalovaný rovněž považuje nově předestřený výpočet zpochybněných výdajů za nelogický. K tomu dále poznamenal, že ani zpochybnění účetnictví ve výši 30 % by nepostačilo k přechodu k užití pomůcek.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

[10] Námitka nesprávného výpočtu procentuální výše zpochybněných výdajů (bod [6] tohoto rozsudku) je nepřipustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s. V žalobě ze dne 24. 2. 2016 stěžovatelka pouze namítala, že mělo být přistoupeno k použití pomůcek při výpočtu daňové povinnosti ohledně nákladů týkajících se lidového výkupu. Nezpochybňovala samotnou vypočtenou výši, kterou následně městský soud převzal z rozhodnutí žalovaného (str. 17) do napadeného rozsudku. Ostatně již žalovaný ve svém rozhodnutí (str. 28) uvedl, že nelze přistoupit na stanovení daně pomocí pomůcek z důvodu zpochybnění pouze evidence související s lidovým výkupem surovin a nikoliv účetnictví jako celku. Nyní vznesená námitka nebyla namítána v řízení před městským soudem, a je proto nyní nepřipustná.

[11] Dle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), platí, že *[n]esplní-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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*

[12] V posuzovaném případě je sporné, zda mělo být přistoupeno k použití pomůcek ohledně části neuznaných výdajů týkajících se lidového výkupu odpadu.

[13] Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že stanovení daně částečně na základě dokazování a částečně podle pomůcek zákon nepřipouští (srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004-67, č. 991/2006 Sb. NSS, nebo ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003-87).

[14] Soud v první řadě poukazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 1. 2016, čj. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, v němž judikoval, 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, 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.

[15] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142 vyplývá, že ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku. V rozsudku ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86, pak Nejvyšší správní soud k naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek konstatoval, že tento způsob stanovení daně je na místě, když intenzita pochybností je v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu.

[16] Stěžovatelka se v kasační stížnosti odkazovala na čtyři rozsudky Nejvyššího správního soudu. Odkaz na tyto rozsudky, a rovněž nepřímý odkaz na doktrínu minimálně nutných (též esenciálních) výdajů, není případný, neboť stěžovatelka nezohledňuje předpoklady pro její uplatnění (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2019, čj. 5 Afs 169/2019-43, body [46] a [47]). Ve všech stěžovatelkou odkazovaných věcech se vždy jednalo o situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví daňových subjektů a daň tak měla být stanovena na základě pomůcek.

[17] V rozsudku sp. zn. 7 Afs 35/2011 kasační soud uvedl, že byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, neboť věrohodnost stěžovatelem vedené evidence byla zpochybněna a zároveň nebylo možné stanovit přesnou výši výdajů dokazováním. Jednalo se o zpochybnění veškeré vedené evidence, nikoliv pouze její části. O stejnou situaci se jednalo i v namítané věci sp. zn. 7 Afs 12/2013. Ve věci sp. zn. 2 Afs 164/2015 rozhodoval Nejvyšší správní soud znovu o stejné věci jako ve věci sp. zn. 7 Afs 12/2013 poté, co ji vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ani při novém posouzení nedospěl k jiným závěrům ohledně důvodu použití pomůcek jako v předchozím řízení. Ve věci sp. zn. 2 Afs 360/2017 Nejvyšší správní soud uvedl, že „[j]iž na tomto místě Nejvyšší správní soud předesílá, že poté, co se seznámil se spisovým materiálem, je toho názoru, že v nyní projednávané věci byly splněny všechny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel nepředložil potřebné evidence pro účely daně z přidané hodnoty, neboť mu mělo být jeho účetnictví odcizeno, se správcem daně nespolečně pracoval v potřebném rozsahu s ohledem na jeho pobyt v Litvě a správce daně shromáždil dostatek pomůcek pro spolehlivé stanovení daně, jak bude rozzebráno níže.“

[18] Taková situace ovšem v případě stěžovatelky nenastala, neboť se jednalo o stanovení daně dokazováním, v jehož rámci stěžovatelka neprokázala podle relevantně nezpochybněných závěrů správce daně daňovou uznatelnost u 10 % z celkových stěžovatelkou uplatněných nákladů, resp. 16 % z celkových nákladů na výkup odpadu. Neprokázaní daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není nutně způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a možnost stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011-68); zpochybnění účetnictví jako celku (jeho faktické zatemnění) ostatně z tvrzení stěžovatelky ani nijak nevyplývá.

[19] Stanovení daně pomocí pomůcek by mohlo být pro stěžovatelku v posuzované věci možná výhodnější. Obecně je však přechod na pomůcky vnímán daňovými subjekty zpravidla negativně. Výrazně se totiž omezuje jejich možnost polemizovat se závěry správce daně, jak mj. vyplývá z § 114 odst. 4 daňového řádu. Podle něj totiž v případě *stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek*. To zejména znamená, že odvolatel nemůže vznášet konkrétní námitky proti jednotlivým daňovým dokladům a závěrům správce daně a může rozporovat pouze „*přiměřenost použití pomůcek*“.

[20] V posuzované věci nebyly dány podmínky k přechodu od dokazování k použití pomůcek, jelikož nebylo zatemněno účetnictví jako celek, ale pouze její část. Námitka stěžovatelky tak není důvodná.

IV. Závěr

[21] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k názoru, že kasační stížnost je nedůvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

pokračování

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch. Žalovanému soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec 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 4. září 2020

Petr Mikeš
předseda senátu