



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **P. K.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem v Chrudimi, Rooseveltova 335, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 46/2006 – 62,

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 :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 6. 10. 2003, č. j. 2882/110/2003-Ja, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele do rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě (dále též „správce daně“) ze dne 17. 3. 2003, č. j. 15304/03/274970/2168, o uložení pokuty podle ust. § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ve věci již jednou rozhodoval, a to o kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 20. 10. 2004, č. j. 31 Ca 170/2003 - 25, na základě které byl rozsudek krajského soudu zrušen z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel uvedl důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel předně zdůraznil, že krajský soud se ve svém

rozhodnutí nevypořádal s argumenty uváděnými v žalobě. V první řadě uvedl, že způsob, jakým vedl skladovou evidenci, je plně dostačující, i když nejsou evidovány jednotlivé druhy zboží, ale hodnota stejných druhů zboží v prodejních cenách celkem, což je v souladu s principy evidence zboží. V maloobchodě nikdy nelze stanovit u zboží v momentě prodeje konečnou prodejní cenu po celou dobu jeho prodeje. Takto stanovené ceny nejsou slevou z ceny, ale řádně sjednanou cenou při uskutečňování obchodní smlouvy se zákazníkem, což je zcela v souladu s ust. § 2 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o cenách“), a což neporušuje ust. čl. IX odst. 5 Opatření Min. fin. ČR č. j. 281,283/77411/200, které respektuje tuto skutečnost (tedy, že rabat nemusí být po celou dobu prodeje stejný) s podmínkou, že tento způsob je veden po celé účetní období, což stěžovatel splňoval. Na základě denní evidence tržeb a průměrného rabatu je každý měsíc odepisováno ze skladové evidence zboží a je pořízen účetní doklad. Vedle ruční evidence je vedena korunová karta i v počítačovém programu. Pracovníci správce daně však doloženou evidenci skladových zásob odmítali ověřovat a stále vyžadovali jakousi evidenci slev. Stěžovatel však slevy poskytuje výjimečně. Dle jeho názoru sjednání nižší ceny při maloobchodu není slevou ani ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, když zákon o cenách ani předpisy související pojem sleva z ceny nezná. Případné změny rabatu jsou v průběhu roku vyrovnány a v ročním průměru jsou zcela objektivní; případná odchylka by byla zjištěna fyzickou inventurou, o které byl pořízen záznam ve formě skladové reglety. Pracovníci správce daně však odmítli i tyto reglety, ačkoliv čl. IX odst. 5 Opatření Min. fin. ČR č. j. 281,283/77411/200 zcela respektuje fakt, že tento způsob nemůže nikdy do posledního detailu zaznamenat skladové zásoby úplně přesně, neboť se jedná o určitý kompromis, který v časovém průběhu dostatečně věrně zobrazí skladovou evidenci tak, aby byla průkazná a mohlo se z ní vycházet také při stanovení základu daně a daně. Ačkoliv měl správce daně všechny tyto skutečnosti k dispozici, díky neznalosti zákona o účetnictví a o cenách a díky nezkušenosti při aplikaci těchto postupů v praktickém manažerském účetnictví jim nedal tu váhu, kterou mají pro praktické vedení účetnictví, a rozhodnými doklady se nezabýval. Krajský soud naprosto pominul zásadní námitku stěžovatele, že požadavky na něj kladené správcem daně jsou naprosto nemožné, neboť provádění inventur vždy při změně ceny jednoho nebo několika druhů z tisíců prodávaných druhů zboží je časově a technicky nemožné. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že v ust. § 15 zákona o účetnictví není uvedeno, že by byl povinen vést knihu slev. Nebyla mu ani uložena povinnost dokládat denní tržby výpisem z pokladny, když používání registrační pokladny není předmětem žádné zákonné normy a je v tomto případě pouze na stěžovatelově rozhodnutí, jak povede denní evidenci tržeb (což mu uložil správce daně). Správce daně tak po stěžovateli vyžadoval plnění povinností, které jednoznačně překračovaly povinnosti uložené mu zákonem. Vzhledem k okolnosti, že rozhodnutí v této věci má pro stěžovatele s ohledem na jiná probíhající řízení zásadní význam, navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Z obsahu správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 19. 9. 2002, č. j. 35283/02/274980/5150/01, byla se stěžovatelem zahájena daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce 8-12 roku 1999, 1-12 roku 2000 a 1-12 roku 2001 a na daň z příjmů za zdaňovací období let 1999 až 2001. V průběhu prováděné kontroly správce daně zjistil u stěžovatele

několik nedostatků týkajících se vedení účetnictví za rok 2001, které mu sdělil při ústním jednání dne 21. 2. 2003, ze kterého byl vyhotoven protokol č. j. 9039/03/274930/7018. Součástí Protokolu je i zpráva o nedostacích v účetnictví, na základě které správce daně rozhodl o uložení pokuty.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“), stanoví tento zákon rozsah a způsob vedení účetnictví a jeho průkaznosti pro všechny právnické osoby a dále pro fyzické osoby, které provozují podnikatelskou nebo jinou výdělečnou činnost podle zvláštních předpisů, pokud prokazují pro daňové účely své výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Pro účely tohoto zákona se považují osoby podle odstavce 1 za účetní jednotky.

Podle ust. § 4 odst. 2 zákona o účetnictví účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhlašuje je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů.

Podle ust. § 6 cit. předpisu účetní jednotky dokládají skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (dále jen "účetní případy"), účetními doklady nebo, jsou-li údaje o těchto skutečnostech zachyceny při jejich vzniku přímo na technický nosič dat zařízeními jiné techniky a účetní doklad nevzniká, způsobem uvedeným v projekčně programové dokumentaci. Účetní jednotky zapisují účetní případy v účetních knihách (dále jen "účetní zápisy"); účetní zápisy se prokazují buď účetními doklady nebo, odvozuji-li se tyto zápisy programem zpracování dat, způsobem uvedeným v projekčně programové dokumentaci. Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29. Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku podle § 18 odst. 1 jako řádnou, popřípadě jako mimořádnou, a kromě toho v případech stanovených v § 22 sestavují i konsolidovanou účetní závěrku.

Podle ust. § 7 odst. 1 cit. zákona účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.

Podle odst. 2 cit. ustanovení účetnictví účetní jednotky je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období.

Dle odst. 3 cit. ustanovení účetnictví účetní jednotky je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky.

Dle odst. 4 cit. ustanovení účetnictví účetní jednotky je správné, jestliže účetní jednotka s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí tímto zákonem.

Podle čl. IX odst. 5 Opatření č. 281,283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000 (OP) (dále jen „Opatření“), v účetních jednotkách provozujících maloobchodní činnost, při které je technicky obtížné vedení skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. prodej potravin), se za záznamy o zásobách považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, např. kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách účetní jednotka srozumitelně popíše a popis uloží jako účetní písemnost.

V souzené věci stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu, neboť se dle jeho názoru dostatečně nevypořádalo s jeho námitkami uvedenými v žalobě. S tímto hodnocením však Nejvyšší správní soud nemůže vyslovit souhlas. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je totiž zcela zřejmé, jakými úvahami byl soud veden při své reflexi žalobních námitek, a které skutečnosti byly pro tuto jeho úvahu rozhodující. Společně s rozhodnutími správního orgánu a správce daně tak vytváří celistvý obraz dokumentující nedostatky v účetnictví vedeném stěžovatelem (jak již ostatně vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, www.nssoud.cz). Před vlastním zhodnocením kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za nutné ještě zdůraznit, že soudy ve správním soudnictví rozhodují na základě skutkového a právního stavu rozhodného v době vydání napadeného rozhodnutí správního orgánu. Jestliže tedy stěžovatel ve správním řízení nenavrhl žádné důkazní prostředky na podporu svých tvrzení, jak je zřejmé ze spisu, nemůže mít jeho následná aktivita situovaná do žalobního řízení žádné účinky. K jednotlivým stížným bodům uvádí Nejvyšší správní soud následující.

Jak je zřejmé z vyjádření daňového subjektu učiněných v průběhu správního řízení, zvolil si tento pro sdružení, ve kterém podnikal společně se svojí manželkou, přičemž to byl on, kdo měl na starosti vedení účetnictví, způsob evidence zásob zvaný „kontrola korunou“. Využil tedy možnost danou mu Opatřením a nevedl knihu zásob (na karty zásob). Takovýto způsob je, jak vyplývá ze shora provedené citace uvedeného předpisu, možný. I při jeho aplikaci je však nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy. Lze tak jen ocitovat z rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2003, č. j. 22 Ca 339/2002 - 34, že „tzv. "kontrola korunou" je sice možným způsobem evidence zásob zboží, avšak i tento způsob musí být přesvědčivý a musí z něj být patrný veškeré údaje pro potřeby řádně vedeného účetnictví“ (citováno dle ASPI, č. 26304 JUD). Je tak třeba mít vždy na paměti, co je cílem evidence zásob, ať ve formě skladových karet či kontroly korunou, tj. vedení evidence zásob průkazným způsobem, oceňování nakoupených zásob stanoveným způsobem a provádění inventarizace zásob v souladu se zákonem. Ačkoliv zákon nestanovil bližší pravidla pro způsob vedení skladové evidence formou kontroly korunou a ponechal je na samotné účetní jednotce, nelze toto oprávnění vykládat tak, že by tím zákonodárce rezignoval na výše uvedené principy; naopak i tyto byla účetní jednotka při stanovení svého vnitřního účetního postupu povinna respektovat. V žádném případě tak nelze a priori jen na základě tvrzení účetní jednotky, že eviduje zásoby za pomoci tohoto prostředku, dospět k závěru o průkaznosti takovéto evidence. Proto i v dané věci samotná skutečnost, že stěžovatel evidoval zásoby tímto způsobem, neříká nic o tom, zda tato jeho evidence

dostála požadavkům účetních postupů. Bylo tak zcela legitimní, aby správce daně zkoumal věrohodnost této evidence tak, jak činil ve správním řízení. V této souvislosti je rovněž nutno odmítnout poukaz stěžovatele na objem a různorodost zboží, jenž je předmětem jeho podnikání, protože tato skutečnost nemá žádný vliv na jeho povinnosti jako účetní jednotky. Naopak, jestliže se rozhodl pro vedení skladové evidence za pomoci kontroly korunou, bylo na něm, aby si vytvořil natolik přehledný vnitřní systém, aby dostal všem povinností. I v případě, že stav zásob zboží není sledován v jednotkách množství a podle jednotlivých druhů, ale v celkovém peněžním vyjádření (v prodejních cenách), je nutné, aby tato evidence byla vedena přesně a průběžně, tj. aby byla věrným obrazem skutečného stavu zásob. Jestliže měl však stěžovatel různou výši marže pro různá období a různé komodity (když je sám ve správním řízení nebyl schopen přesněji konkretizovat) s tím, že se tato skutečnost odrážela v „cenové evidenci zásob“ až v měsíčním odpisování na základě průměrné výše rabatu, když dle tvrzení stěžovatele se „případné změny rabatu vyrovnají a v ročním průměru jsou zcela objektivní“, lze tak jen přisvědčit správci daně, že nastíněný způsob evidence je cokoliv jiného než věrohodný. Jestliže v průběhu správního řízení sám stěžovatel uvedl, že se marže (rabat) pohybovala v rozpětí od 6 % do 20 %, muselo zákonitě docházet ke značným rozdílům mezi zásobami takto „evidovanými“ a fyzicky přítomnými. To, že tento rozdíl stěžovatel následně zaúčtoval do výdajů snižujících základ daně, jen dokumentuje neprůkaznost jeho účetnictví. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom smyslu, že mu žádný právní předpis nestanoví povinnost mít po celou dobu podnikání stejnou výši marže, avšak za situace, kdy je právě výše marže esenciální pro vedení skladové evidence, je povinností daňového subjektu stanovit ji tak, aby umožňovala průkazný způsob vedení účetnictví. Rovněž je pravdou, že způsob faktického provádění kontroly korunou nastíněný správním orgánem v jeho rozhodnutí je pouze možný, nikoliv nutný (proto není ani v rozporu s Ústavou České republiky), což však nic nemění na faktu, že alternativou k tomuto způsobu rozhodně není způsob zvolený stěžovatelem (z důvodů popsaných výše). Na základě těchto skutečností je nutno posoudit stěžovatelovu námitku rozporující závěr správce daně o jeho nesprávně, neprůkazně a neúplně vedené skladové evidenci jako nedůvodnou.

Stěžovatel dále rozporuje jeho povinnost vést evidenci slev a cenovou evidenci. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že skutečně v účetních předpisech není tato povinnost explicitně uvedena, avšak vyplývá ze zvoleného způsobu vedení skladové evidence. Jestliže totiž stěžovatel evidoval zásoby pouze na základě faktoru ceny, byl ve svém účetnictví povinen zohlednit veškeré činitele, které mohly mít na stanovení ceny zásob vliv. Úbytek zboží vedeného v prodejní ceně totiž představuje nejen dosaženou tržbu za prodané zboží, ale i poskytnuté slevy při prodeji zboží a rovněž i prodejní cenu zboží vyřazeného (např. poškozené či neprodejné zboží) a prodejní cenu zboží použitého pro režijní spotřebu poplatníka, např. údržba, úklid (Vychopeň, J. Kontrola korunou, citováno dle ASPI, č. 26683 LIT). Jak je zřejmé i z obsahu kasační stížnosti, stěžovatel sám uvádí, že při prodeji zboží slevy poskytoval; tato skutečnost se však neodrazila v jeho účetnictví. Je tak možno jen přisvědčit správnímu orgánu, že zákon o účetnictví přikazuje účetním jednotkám vést nad rámec výslovně stanovené dokumentace i tzv. pomocné knihy, jestliže pro ně mají použití. Z těchto důvodů se rovněž jedná o nedůvodnou námitku.

Dále stěžovatel nesouhlasí s jeho povinností vést evidenci denních tržeb tak, jak požadoval správce daně. Stěžovateli lze přisvědčit v tom smyslu, že nebylo jeho povinností dokládat denní tržby pokladním dokladem, neboť tuto povinnost mu nestanovil ani právní předpis, ani takto *expressis verbis* záznamní povinnost ze dne 2. 11. 1993 (ta stanovila povinnost evidovat denní záznamy tržeb a výdajů z pokladny v knize

kontrolní pokladny). Jestliže však stěžovatel vedl tuto denní evidenci pouze „ručně“, dostal se sám do důkazní nouze, jestliže správce daně na základě jím provedeného šetření shledal, že zápis o denní evidenci tržeb neodpovídá skutečnosti. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že vedení denní evidence tržeb v kontextu celého daňového řízení nebylo průkazné, proto je i tato námitka nedůvodná.

K námitce týkající se inventarizace se Nejvyšší správní soud částečně vyjádřil již výše, zde je ještě nutné dodat, že v případě, kdy v účetnictví stěžovatele byly zjištěny tak závažné nedostatky jako v předmětné věci, musela se tato skutečnost nutně projevit i při faktické nemožnosti provedení inventarizace. Jak je totiž uvedeno v rozhodnutí správce daně, prováděl stěžovatel vadně evidenci zásob, což mělo za následek, že na základě takto nevedeného účetnictví nebylo možno stanovit účetní stav zásob. Proto ani následná fyzická inventura nemohla vést k žádnému závěru, protože zjištěný údaj nebylo s čím porovnat. Tato skutečnost jen v souhrnu s ostatními podtrhuje fakt, že stěžovatel vedl účetnictví v rozporu s právními předpisy, proto sankce udělená správcem daně, jejíž výše je v jeho rozhodnutí řádně odůvodněna, uložená prakticky na spodním okraji možného zákonného rozpětí, byla adekvátní. Na této skutečnosti nic nezměnily ani námitky stěžovatele prezentované v kasační stížnosti, které Nejvyšší správní soud shledal z důvodů výše uvedených nedůvodnými.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle 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 soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 9. října 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

