



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **B. J.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2004, čj. 5374/130/2003-An, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 6. 2007, čj. 31 Ca 187/2006 - 43,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 12. 2004, čj. 5374/130/2003-An, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Svitavách (správce daně) ze dne 10. 12. 2003, čj. 78418/03/263911/3924, čj. 78428/03/263911/3924, čj. 78431/03/263911/3924 a čj. 78436/03/263911/3924, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1.–4. čtvrtletí roku 2000 ve výši 38 784 Kč, 40 880 Kč, 39 972 Kč a 54 664 Kč.

II. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 29. 6. 2007, čj. 31 Ca 187/2006 - 43, zamítl. Podle krajského soudu byly v daném případě splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce neunesl důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nevedl evidenci skladu zásob a zboží v rozsahu, který mu ukládá § 15 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), čímž nemohl dodržet ani povinnosti vyplývající z § 7 odst. 2, § 29 a § 30 zákona o účetnictví, nevedl ani záznamy a evidenci podle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že byť žalobci nelze upřít aktivní přístup při probíhající daňové kontrole, podklady, které předložil, nejsou dostatečné

ke stanovení daně dokazováním. Krajský soud uzavřel, že žalovaný dostal požadavkům § 50 odst. 5 daňového řádu, když zkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek při stanovení daně, a jeho rozhodnutí posoudil jako řádně odůvodněné.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nesprávné aplikace § 46 odst. 3 daňového řádu v průběhu daňového řízení. Žalovaný se podle krajského soudu důkladně zabýval i okolnostmi, z nichž plynou pro žalobce výhody. Krajský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006 - 14, a uzavřel, že postup správce daně v předmětném daňovém řízení plně korespondoval s požadavky, které na stanovení daně podle pomůcek klade judikatura.

III. 1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. pro vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stěžovatel především namítl, že vzhledem k charakteru své činnosti (výroba bylinných směsí, tinktur, tablet a mastí) sice nevedl skladové karty, ale prováděl řádně inventarizaci, evidoval všechny vstupy a výstupy a vedl i evidenci výroby. Povinnosti vyplývající pro něj z § 11 zákona o DPH splnil, a z těchto údajů bylo možné dojít ke správným údajům o daňové povinnosti a stanovení daně dokazováním. Krajský soud proto podle stěžovatele posoudil uvedenou právní otázku nesprávně.

Dále stěžovatel namítl, že v žalobě poukazoval na konkrétní pochybení správce daně a žalovaného při aplikaci § 46 odst. 3 daňového řádu s tím, že správce daně nepřihlédl při stanovení nákladů nutných k výrobě finálních výrobků ke ztrátám při výrobě a skladování. Tyto skutečnosti žalovaný nesprávně vydával za výhodu svědčící stěžovateli. Stěžovatel zdůraznil, že vzhledem k charakteru výchozích surovin dochází k úbytkům váhy již od samého začátku výrobního procesu až do okamžiku konečného zpracování surovin, což je nutné zohlednit při výpočtu obchodní marže.

III. 2

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. 3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel zpochybnil, že v jeho případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a tvrdí, že správce daně mohl stanovit daň dokazováním.

Nejvyšší správní soud stížní námitce nepřisvědčil. Předpokladem pro užití pomůcek při stanovení daně je nesplnění zákonných povinností daňového subjektu při dokazování a současná nemožnost stanovit daň pomocí důkazů (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je tedy náhradním způsobem nastupujícím tehdy,

když daň nelze stanovit dokazováním a zároveň představuje výjimku ze základních zásad daňového řízení, a to zejm. zásady součinnosti (§ 2 odst. 2 daňového řádu) a zásady spolupráce daňového subjektu se správcem daně (§ 2 odst. 9 daňového řádu). Předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek, a to porušení zákonné povinnosti ze strany daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností a současně nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Jsou-li splněny všechny zákonné podmínky a správce daně stanoví základ daně a daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá již pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 daňového řádu) a i obrana daňového subjektu je omezena možností napadat pouze dodržení či nedodržení podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. Daňový subjekt proto již nemůže ovlivnit výši daně nebo volbu jednotlivé pomůcky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004 - 64, č. 633/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2004, čj. 28 Ca 428/2001 - 35, č. 290/2004 Sb. NSS).

Pokud jde o existenci zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, Nejvyšší správní soud přitakává krajskému soudu, že tyto podmínky byly v posuzované věci dány. Účetnictví stěžovatele vykazovalo nesrovnalosti způsobené tím, že stěžovatel v roce 2000 nevedl skladovou evidenci zásob ani daňovou evidenci ve smyslu § 11 zákona o DPH. Stěžovateli lze přisvědčit, že samotná absence skladových karet nevede bez dalšího k nemožnosti stanovit daň dokazováním. K problematice možného požadovaného rozsahu evidence skladových zásob lze odkázat např. na náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (č. 71/2001 Sb. ÚS, dostupné též na <http://nalus.usoud.cz>). Účetní předpisy nestanoví podmínky skladování zásob, je však důležité, zda je zboží řádně a průkazným způsobem evidováno v účetnictví a zda skladová evidence na účetnictví navazuje. V posuzovaném případě stěžovatel nevedl skladovou evidenci vůbec, pouze evidoval dodací listy a doklady o prodeji a dle jeho tvrzení vedl evidenci výroby. Přestože stěžovatel namítl, že řádně prováděl inventarizaci zásob a další evidence, žádné důkazy prokazující toto tvrzení správci daně nedoložil. Správci daně předložil na základě výzev mj. písemnost nazvanou „Kalkulace pořizovacích nákladů na výrobu vybraných produktů“, která obsahovala jednotlivé receptury na výrobu zboží s uvedením množství, ceny a ceny jednotlivých surovin. Tyto podklady spolu s dalšími (písemný přehled rozdělení sortimentu podle jednotlivých druhů na prodej se zásilkovou službou a členěním na velkoobchodní, maloobchodní a prodej v prodejně, dále procentní vyjádření podílu jednotlivých druhů zboží na celkových tržbách a přehled nákupních a prodejních cen vybraného zboží v roce 2000) pak v odvolání označil za hodnoty zaokrouhlené a odhadnuté. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je však nutné připomenout, že toto ustanovení nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, www.judikatura.cz, příp. <http://nalus.usoud.cz>). Důkazní břemeno spočívá ve zmíněném rozsahu na daňovém subjektu, který je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku uvedl celou řadu závažných pochybení stěžovatele při vedení účetní evidence, která jsou dokumentována již ve zprávě o daňové kontrole a kvůli nimž bylo účetnictví stěžovatele shledáno nesprávným, neúplným a neprůkazným. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nedostal ani své záznamní povinnosti ve smyslu § 11 zákona o DPH, nemohly být nedostatky v účetnictví stěžovatele odstraněny ani prostřednictvím této záznamní povinnosti. Její neexistence, resp. její nedoložení v daňovém řízení, pouze podpořilo závěr o splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v závěru, že vysvětlení a důkazy, které v daňovém řízení stěžovatel poskytl, byly zcela nedostatečné k tomu, aby bylo možné stanovit daň dokazováním.

Další námitkou stěžovatel zpochybnil způsob, jakým krajský soud posoudil aplikaci § 46 odst. 3 daňového řádu v daňovém řízení. Výhodou podle jeho názoru nemůže být nezohlednění ztrát při výrobě a skladování, ale naopak jejich promítnutí do nákladů na výrobu finálních výrobků.

Správce daně je při použití pomůcek pro stanovení daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu podle kterého je povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Citované ustanovení nestanoví, co může být onou výhodou, soudy se však k tomuto problému již vyjadřovaly. V tomto ohledu lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 (<http://nalus.usoud.cz>), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, čj. 2 Afs 2/2003 - 69 (č. 249/2004 Sb. NSS), které se otázkou výhod, k nimž je správce daně povinen přihlédnout, zabývaly. Za výhody, k nimž musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti, tak lze považovat skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník nárok. Taková zjištění žalovaný v dané věci provedl a zhodnotil, přičemž toto hodnocení přezkoumal řádně i krajský soud. V posuzované věci bylo přihlédnuto k uplatňování nižších prodejních cen při prodeji velkoodběratelům a dále správce daně zohlednil nárok stěžovatele na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění. Tyto skutečnosti vyplývají ze zprávy o daňové kontrole čj. 77201/03/263931/3332, i z rozhodnutí žalovaného. Lze však přisvědčit i krajskému soudu, který k této žalobní námitce konstatoval, že povinností správce daně není aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006 - 114, č. 1223/2007 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud uzavírá, že ani tuto stížní námitku neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížní námitky nejsou důvodné, napadené rozhodnutí krajského soudu je zákonné, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 25. července 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu