



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **V. Ž.**, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaníčkova 1594/1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2006, č. j. 16395/06-1100, ve věci daně z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 281/2006 – 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 281/2006 – 60 , **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 4. 10. 2006, č. j. 16395/06-1100, ve věci daně z příjmů fyzických osob, jakož i dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“), všechny ze dne 19. 9. 2005, č. j. 179691/05/214912/2865, č. j. 179698/05/214912/2865 a č. j. 179705/05/214912/2865, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 347 077 Kč, za zdaňovací období roku 2002 ve výši 214 768 Kč a za zdaňovací období roku 2003 ve výši 106 208 Kč, a to podle pomůcek.

Krajský soud shledal žalobu žalobce (dále jen „daňový subjekt“) jako důvodnou, když dospěl k závěru, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonem stanovené předpoklady, konkrétně podmínka stanovená v ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to nemožnost stanovení daně dokazováním. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že správce daně odůvodnil nutnost přechodu na stanovení daňových povinností za použití pomůcek tím, že v evidenci zásob piva v některých případech chybí údaje o pořízení zboží, nejsou v ní uvedeny příjmy zaúčtované v peněžním deníku a naopak obsahují tržby, které v peněžním deníku zaúčtovány nejsou. Dle názoru krajského soudu je však ze správního spisu zřejmé, že správce daně měl k dispozici jednotlivé doklady o nákupu piva, neboť na základě nich vypočetl průměrnou obchodní přírážku (viz úřední záznam ze dne 31. 8. 2005). Rovněž tak mu bylo známo, ve kterých konkrétních případech došlo k rozdílu mezi zaúčtováním tržeb za pivo v jednotlivých účetních evidencích daňového subjektu, a proto i přes tento nesoulad mohl výši příjmů přesně určit. I když správce daně označil daňovým subjektem předložené evidence zásob za nevěrohodné a rozporné s inventurními soupisy a dalšími důkazními prostředky, byl způsobilý stanovit výši tržeb za prodej zboží, a to na základě měsíčních pokladních pásek, jejichž zaúčtování ověřil v peněžním deníku. Správce daně tak vycházel z evidencí předložených daňovým subjektem, a proto na základě nich mohl určit přesnou výši daňových povinností.

Jako další důvod „přechodu na pomůcky“ správce daně uvedl, že evidenci zásob nebylo možno porovnat s denní evidencí tržeb, protože ta nebyla v rozporu s účetními předpisy daňovým subjektem předložena. Z obsahu správního spisu však dle krajského soudu vyplývá, že záznamy denních tržeb byly zachyceny na denních pokladních páskách a skutečnost, že tyto nerozlišovaly konkrétní druhy zboží prodávané daňovým subjektem v provozovně, nemůže jít k jeho tíži. Ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků neukládá daňovým subjektům, kteří přijímají platby v hotovosti, vést evidenci denních tržeb s rozlišením na jednotlivé druhy zboží. Daňový subjekt navíc předložil příjmové pokladní doklady a měsíční pokladní pásky, které byly rozděleny dle sortimentu zboží. Na základě těchto důkazních prostředků mohl správce daně zjistit úplnou výši tržeb daňového subjektu a tím i jeho daňových základů. Takto také správce daně ve skutečnosti postupoval, když daňové povinnosti byly stanoveny výlučně na základě údajů předložených daňovým subjektem, prodejní ceny zboží u srovnatelných subjektů pak sloužily pouze k porovnání cen daňového subjektu a nebyly podkladem pro stanovení jeho daňových povinností. Veškeré veličiny, které sloužily ke stanovení daňových povinností, včetně průměrné obchodní přírážky, byly správcem daně vypočteny na základě účetních evidencí a dokladů daňového subjektu, a proto stanovení daňových povinností není v souzené věci výsledkem kvalifikovaného odhadu, nýbrž odpovídá jejich správné výši. Výše uvedené závěry potvrdila i pracovnice správce daně svědkyně D. P., která daňovou kontrolu u daňového subjektu prováděla. Tato svědkyně při ústním jednání soudu potvrdila, že hlavním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo nepředložení evidence denních tržeb, ze které by byly patrné jednotlivé sortimenty zboží.

S ohledem na skutečnost, že uvedenou evidenci nebyl daňový subjekt povinen vést a její nedoložení nebránilo určit výši denních tržeb z jiných evidencí, krajský soud žalobou

napadená rozhodnutí dle § 78 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro nezákonnost zrušil.

Stěžovatel označil jako důvody své kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. s tím, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se posouzení podmínek pro možné stanovení daně dle pomůcek a navíc se dopustil jiné vady řízení, která způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel zejména namítá, že za období ode dne 28. 4. 2001 do dne 31. 12. 2001 a za zdaňovací období let 2002 a 2003 neměl k dispozici žádné exaktní důkazní prostředky k uplatňovaným prodejním cenám piva a nealkoholických nápojů, např. originály nápojových lístků, kalkulace cen a skladové evidence za uvedené roky, na jejichž základě by bylo možné prodejní ceny zjistit. Správce daně vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku, platném ke dni 27. 4. 2001, který získal sám při místním šetření. Krajský soud nevzal v úvahu, že tento nápojový lístek nepředložil daňový subjekt. Krajský soud také nevzal v úvahu, že mezi daňovým subjektem původně a následně doloženými nápojovými lístky existují rozpory, a proto je správce daně neosvědčil jako důkazy. Tyto nápojové lístky byly předloženy pouze ve fotokopiích, byly na nich přemazány údaje o cenách a obsahovaly pouze ceny za pivo a nealkoholické nápoje. Postup daňového subjektu při předkládání původních a následných nápojových lístků je podrobně popsán ve zprávě o kontrole.

Krajský soud se nezabýval věrohodností záznamů o přecenění nápojů a v té souvislosti návazností na evidenci zásob, ačkoliv evidence zásob nealkoholických nápojů evidentně nezobrazuje jejich skutečný pohyb, ale jedná se pouze o vyčíslení průměrného úbytku za určité časové období. Stejná situace je i u piva Radler, kde je uvedena pouze cena za pivo, přestože dle daňového subjektu se toto pivo skládá z 0,5 litrů piva a 1 decilitru nealko nápoje Sprite. Nápoj Sprite však není daňovým subjektem nikde evidován, a to ani na doložených nápojových lístcích, nelze tak určit ani jeho množství ani jeho cenu. Na nápojovém lístku ze dne 10. 4. 2001 jsou ceny rozdílné jak u piva, tak u nealkoholických nápojů, přitom dle nápojového lístku ze dne 27. 4. 2001, který si správce daně opatřil již dříve, je cena jednotná. Posouzením návaznosti jednotlivých protokolů o přecenění chronologicky a porovnáním údajů o zásobě piva k přecenění v litrech s údaji o nákupu piva bylo zjištěno, že k přecenění jsou uvedeny zásoby piva, které nemohly být jako zásoby vedeny, protože např. u lahvového a černého piva byla zásoba dle protokolu ze dne 1. 4. 2001 nižší, než byla zásoba k přecenění na den 10. 4. 2001, a dodávky tohoto druhu piva se uskutečnily až dne 25. 4. 2001. Z přecenění není zřejmé, jaké množství piva a za jaké ceny bylo prodáno, v protokolech je uvedena pouze procentní výše slevy na všechna piva a nealkoholické nápoje, většinou za měsíc. Z tabulek zpracovaných daňovým subjektem není zřejmé, kolik zákazníků vypilo tři a více piv a kolik piv tak bylo prodáno se slevou.

Tvrzení krajského soudu, že správce daně disponoval doklady o nákupu piva, na základě kterých vypočetl průměrnou obchodní přírážku, není pravdivé. Správce daně přistoupil ke kvalifikovanému odhadu jak prodeje zboží, tak tržeb, protože neznal skutečné množství nakoupeného zboží na sklad podle jednotlivých druhů a cen. Prodáno

bylo více zboží, než bylo doloženo doklady o nákupu, a skladová evidence zboží předložena nebyla.

S tvrzením krajského soudu, že správce daně měl k dispozici evidenci denních tržeb, nelze souhlasit, správce daně měl k dispozici pouze měsíční pokladní pásky, daňový subjekt doložil jinou, vlastní evidenci tržeb, ve které byly zjištěny rozpory, a proto nemohla být tato evidence podkladem pro dokazování.

Nelze souhlasit ani s tvrzením krajského soudu, že správce daně vypočetl průměrnou obchodní přírážku dle dokladů o nákupu piva a jeho prodejní ceny (totéž učinil rovněž u nealkoholických nápojů) a že uvedené veličiny tedy určil přesně na základě účetních evidencí a účetních dokladů předložených daňovým subjektem. Daňový subjekt nedoložil skladovou evidenci zásob zboží, nebylo tudíž možné ověřit, které druhy zboží, v jakém množství a za jakou cenu bylo nakoupeno na sklad, které druhy zboží, v jakém množství a za jakou cenu bylo následně vyskladněno k přímému prodeji a kolik zboží bylo vyskladněno ke spotřebě při výrobě jídel. Správce daně neznal skutečnou spotřebu veškerého nakoupeného zboží, provedl její odhad. Dále nebyla předložena ani kalkulace cen k nápojovým lístkům, ze které by mohly být, za předpokladu správného vedení povinné účetní evidence, zjištěny skutečné prodejní ceny.

K výslechu svědkyně, ze kterého krajský soud vycházel, stěžovatel uvádí, že vzhledem k časovému odstupu si již tato pracovnice správce daně nemusela pamatovat všechny okolnosti týkající se vypracování úředního záznamu obsahujícího konstrukci výpočtu daně podle pomůcek. Krajský soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí podle skutkového a právního stavu existujícího ke dni vydání tohoto rozhodnutí, a proto měl vycházet ze zprávy o kontrole a úředního záznamu, nikoli z výslechu svědkyně. Uvedeným postupem se tak krajský soud dopustil vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Správce daně při stanovení daňových povinností za všechna tři zdaňovací období vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku ze dne 27. 4. 2001, provedl odhad spotřeby zboží a zjistil výpočtem marže, které zprůměroval, a zprůměrovanou marži použil na zboží za období, za které neměl k dispozici žádné prodejní ceny. Při stanovení daně za zdaňovací období roku 2002 a 2003 tak bylo jako pomůcky využito nápojového lístku z dubna 2001, tj. údajů z jiného zdaňovacího období. Tento postup již není dokazováním, ale jedná se o stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel vycházel z právního názoru Nejvyššího správního soudu, a to z rozsudků sp. zn. 2 Afs 16/2004 a sp. zn. 8 Afs 8/2006.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu. Uvádí, že tvrzení stěžovatele, týkající se odlišnosti či rozdílnosti nápojových lístků doložených k období 2001 až 2003 oproti původně předloženým nápojovým lístkům, nejsou dostatečná, neboť o jaké rozdíly se konkrétně jedná, již uvedeno není,

resp. důvody uváděné v rozhodnutí o odvolání a kasační stížnosti nejsou přezkoumatelné. Tvrzení o nedoložení nákupních dokladů nemá oporu ve spisovém materiálu. Tvrzení o doložení pokladních pásek a „vlastní jiné evidence tržeb“ také nemá žádný podklad. Nesprávné vedení evidence zásob nebrání dle daňového subjektu stanovení obchodní přírážky, tedy marže. Marži lze zjistit za pomoci dokladů o plněních na vstupu, obtíže při jejím určení nemůžou zakládat důvodnost přechodu na stanovení daně dle pomůcek. Daňový subjekt zdůrazňuje, že evidenci o uskutečněných zdanitelných plněních a příjmech z nich v podobě tržeb doložil. Sám správce daně konstatuje ve zprávě o kontrole, že byla doložena evidence zásob – tzv. kontrola korunou a byly předloženy ceníky – nápojové lístky. Žádný předpis přitom nestanoví, jak má být evidence zásob daňovými subjekty jednotně vedena. Kontrola korunou je jedním z obvyklých a možných způsobů vedení evidence zásob, připuštěných i ministerstvem financí. Daňový subjekt nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, že správce daně při kontrole neměl k dispozici žádné prodejní ceny. Závěrem daňový subjekt navrhuje kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že daňový subjekt vykonával podnikatelskou činnost v oboru hostinské činnosti v Restauraci U Lípy, Ústí nad Labem, a v Restauraci u Františka, Ústí nad Labem. V rámci daňové kontroly pak daňový subjekt ke způsobu stanovení cen jím prodávaného zboží uvedl, že ceny stanovuje na základě platných jídelních a nápojových lístků, jejich evidenci ani archiv nevede, nemá evidenci denního prodeje jednotlivých druhů zboží, obraty za směnu jsou evidovány prostřednictvím registračních výdejových pokladen a je prováděno vyúčtování pokladní hotovosti. V srpnu roku 2002 zasáhly obě restaurace povodně, veškeré zásoby a zařízení bylo dle příkazů hygieniků odvezeno na skládku k likvidaci. Obchodní přírážku není schopen určit. Následně i přes svá předcházející tvrzení dne 31. 8. 2004 doložil daňový subjekt ceníky, a to jídelní a nápojové lístky z let 2001 - 2003. Poté byl správcem daně upozorněn, že ceníky neobsahují období jejich platnosti a u některých nápojů nejsou uvedeny ceny a následně byl vyzván k doplnění ceníků ve shora uvedeném smyslu. K výzvě správce daně daňový subjekt předložil nápojové lístky, které se dle správce daně neshodovaly s lístky původně předloženými, navíc mezi nimi chyběl nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001, tj. lístek, který si správce daně opatřil již dříve při místním šetření. Ceny na tomto lístku se od cen následně daňovým subjektem doložených lišily. Správce daně zjistil, že v evidenci zásob piva v některých případech chybí údaje o pořízení zboží, nejsou v ní uvedeny příjmy (dále také „tržby“) zaúčtované v peněžním deníku a naopak obsahují tržby, které v peněžním deníku zaúčtovány nejsou. Správce daně sdělil daňovému subjektu své pochybnosti o skutečném množství prodaného zboží za roky 2001 až 2003 a zákonem stanoveným způsobem jej vyzval k prokázání rozdílů tržeb v roce 2001, 2002 a 2003, zjištěných z předložených dokladů o příjmech a výdajích z inventurních soupisů, které byly zjištěny porovnáním dokladů o nákupu piva a nealkoholických nápojů, odsouhlasením na zaúčtované tržby za prodej na základě měsíčních pokladních pásek a zohlednění stavu zásob zboží uvedeného v předložených inventurních seznamech. Daňový subjekt uvedl, že s vykázanými rozdíly nesouhlasí, dále uvedl, že část prodávaného zboží neprochází pokladními páskami, protože je prodáváno fakturačně, a že v roce 2002 postihla jeho restauraci povodeň a část zásob bylo nutno zlikvidovat. Část piva je spotřebována v rámci přípravy jídel a část nesouladu může být způsobena pochybením personálu.

Správce daně ověřil, že v evidenci zásob zboží a v evidenci tržeb nejsou uvedeny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob. Rovněž konečný výsledek o tržbách z evidence dle jeho názoru nesouhlasil s výší tržeb, která je zaúčtována v peněžním deníku. Evidence dodatečně překládané daňovým subjektem označil správce daně za účelově vytvořené, neboť byly vytvořeny tak, aby při započítání přehledů o přeceňování nápojů, dále tzv. akčních slev, přehledů o použití piva při přípravě jídel, piva prodaného formou nápoje Radler a piva znehodnoceného při čištění pivního vedení, byl údaj o konečném stavu shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech, neboť údaje z inventárních seznamů jsou uvedeny v jednotlivých přiznáních. I když v těchto seznamech chybí některé nákupy i tržby, přesto konečný stav zásob v nich uvedený souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Pokud tedy vykázané chyby vznikly skutečně za provozu, tj. v době, kdy měly být evidence průběžně tvořeny, nemohl by daňový subjekt dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech. O účelově vytvořených evidencích svědčí dle správce daně např. i to, že k přecenění byly uvedeny i zásoby piva, které ještě nebyly nakoupeny. K evidenci slev byly předloženy protokoly o přecenění, ze kterých nebylo zřejmé, jaké množství piva a za jakou cenu bylo prodáno. V důsledku výše uvedené situace, tj. nevedení skladové evidence průkazným způsobem, při neznalosti daňovým subjektem používané obchodní přírážky, nebylo možné prokázat kolik zboží a za jaké ceny bylo prodáno a jaké příjmy z uvedené činnosti daňový subjekt v kontrolovaných letech dosáhl. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

Předmětem sporu je v posuzovaném případě zejména otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dle závěru krajského soudu stanovení obchodní přírážky na základě údajů doložených samotným daňovým subjektem není kvalifikovaným odhadem, ale jedná se o dokazování, a proto v souzené věci nebyla splněna zákonem stanovená podmínka, tj. že náhradní způsob stanovení daně má místo pouze tam, kde již nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Takový závěr však nemůže v souzené věci obstát. Nejprve považuje v této věci rozhodující 9. senát zdejšího soudu za vhodné uvést, že Nejvyšší správní soud již judikoval, že výpočet průměrné obchodní přírážky (marže) není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti (srov. rozhodnutí ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, dostupné na www.nssoud.cz.) V souzené věci byly navíc pro výpočet průměrné obchodní marže použity údaje, které daňový subjekt uváděl v rámci měsíce dubna 2001, tedy části konkrétního zdaňovacího období,

a takto vypočtená průměrná obchodní přírážka pak sloužila k výpočtu dosažených příjmů jak za celé zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roků 2002 a 2003. K výpočtu průměrné obchodní přírážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené daňovým subjektem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě částí daňovým subjektem předložených dokladů. Takový postup již je kvalifikovaným odhadem daňových povinností nikoli dokazováním. Nejvyšší správní soud se tak neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně v souzené věci vycházel pouze z údajů, které doložil sám daňový subjekt.

K dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je možné konstatovat následující. Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků 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. Předmětné ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)] či jiné povinné záznamy či evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 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). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která

správci daně předešle, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.

Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. Ze správního spisu je zřejmé, že daňovým subjektem předložené důkazy z hlediska jejich obsahu samy o sobě před správcem daně neobstály. Dále je zřejmé, že správce daně pro stanovení daňové povinnosti za všechna tři zdaňovací období vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku ze dne 27. 4. 2001, k němuž daňový subjekt uvedl, že jej nemá k dispozici, pravděpodobně jej zničila povodeň v roce 2002, navíc se ohradil, že ceník byl správcem daně převzat při místním šetření v kanceláři a pracovníky správce daně nebyla provedena kontrola na nápojovém lístku uvedených cen přímo v provozovnách. Skutečnost, že tyto údaje správce daně orientačně porovnával i s nápojovými lístky, následně doloženými daňovým subjektem (ty ovšem nebyly uznány ze shora uvedených důvodů jako důkazy), svědčí spíše o snaze správce daně co nejvíce přiblížit kvalifikovaný odhad daňových povinností jejich pravděpodobné výši. Ze spisu je dále patrné, že při úvahách o stanovení výše prodejních cen vycházel správce daně z provedených místních šetření v okolních provozovnách, zohlednil rozdílnou pozici provozovny (v některých provozovnách bylo prodáváno pivo za vyšší cenu, ale protože šlo o jiné druhy piva, při svých výpočtech správce daně prodejní cenu oproti nápojovému lístku z dubna 2001 nenavýšil), nepromítnutí daňovým subjektem uplatňovaných slev pak odůvodnil tím, že při místních šetření zjistil, že většina provozoven slevy neposkytovala a změny cen spíše vycházely ze zvýšení cen dodavatelských. Ze spisového materiálu je také patrné, že správce daně sám vypočítal předpokládanou výši tržeb a tu porovnával s tržbami zaúčtovanými v peněžním deníku. Skutečnost, že postupoval v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a do konečného

výpočtu daňových povinností zohlednil spotřebu piva při přípravě jídel, prodeje piva formou nápoje Radler, znehodnocení piva při výplachu, znehodnocení piva při povodních apod., nečiní z jeho postupu stanovení daně na základě dokazování.

Jako hlavní pomůcka byla správcem daně použita metoda pro výpočet průměrné marže daňového subjektu za jednotlivá zdaňovací období, na jejímž základě správce daně dospěl k celkové výši stěžovatelových příjmů. Je zřejmé, že v daném případě se nejedná o přesné stanovení daňových povinností, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o jejich kvalifikovaný odhad. Výpočet průměrné marže není důkazem, ale pomůckou, která v předmětné věci vedla k určení daňových povinností za tři různá zdaňovací období. Výše uvedené potvrdila i svědkyně při ústním jednání, která několikrát zdůraznila, že výpočet daňových povinností na základě průměrné obchodní marže je výpočet dle vzorce pořizovací a prodejní ceny a nedá se zjistit, zda odpovídá realitě. Na danou věc tedy nelze bez dalšího vztáhnout závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 87, www.nssoud.cz, ohledně nepřijatelnosti kombinace pomůcek a dokazování.

Na krajském soudu pak je, aby zhodnotil, zda daňovým subjektem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy, že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření daňového subjektu. Na krajském soudu bude dále, aby posoudil, zda způsob, kterým byly evidovány zásoby, byl pro ověření faktického stavu dostačující. Krajský soud tak bude muset posoudit a vyhodnotit, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Skutečnost, že správce daně pro výpočet průměrné obchodní přírážky, odhadu tržeb či spotřeby některých údajů z těchto evidencí využil, nelze zaměňovat se stanovením daně na základě dokazování.

Pokud jde o způsob, který si daňový subjekt pro evidenci zásob zvolil, tedy způsob zvaný „kontrola korunou“, ten vyplývá z 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“), dle kterého 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.

Při aplikaci výše uvedeného způsobu vedení evidence zásob je dle názoru zdejšího soudu nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srovnej s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, dostupný na www.nssoud.cz). Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna k datu inventarizace prokázat stav zásob a prokázat, že stav majetku a zásob uvedený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Při tomto způsobu evidence jsou zásoby na skladě evidovány v prodejních cenách. Součet tržeb, stavu zásob (evidovaných v prodejních cenách) a jiných úbytků zásob (např. manka, ztratné či soukromá nebo vnitřní spotřeba) musí odpovídat inventarizaci.

Při tomto způsobu evidence je tak třeba mít vždy na paměti, co je cílem evidence zásob, tj. takové vedení evidence zásob, aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný, faktický stav na stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Důležitou součástí této návaznosti je proto přesná evidence slev, marží a jiných způsobů úbytků zásob, než je prodej (např. manka, ztratné, vnitřní či soukromá spotřeba). Úbytek zboží vedeného v prodejní ceně totiž představuje nejen dosaženou tržbu za prodané zboží, ale i poskytnuté slevy při prodeji zboží, či vnitřní spotřebu, manka a škody či ztratné. Aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný faktický stav zásob, vedený v prodejních cenách na stav účetní, tedy na dosažené tržby (případně příjmy), musí být schopen pro účely inventury převést prodejní ceny na ceny nákupní, a proto musí znát jím používanou průměrnou obchodní přírážku (resp. přírážky, pokud používá pro různé druhy zboží odlišné marže - viz dále) a částku připadající na daň z přidané hodnoty, jinak není schopen provázat dosažené tržby a stav zásob evidovaný v prodejních cenách a jiné úbytky zásob na své vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přírážky nelze ověřit tržby a zůstatky zásob (evidovaných v prodejních cenách) na vstupy a doložit pohyb zásob. Pokud i přes tyto znalosti vzniknou případné rozdíly, pak je nutno tyto rozdíly doložit přeceněním zboží, tedy promítnutím jak slev, tak zdražení, jakož i případné vnitřní spotřeby či vzniklé škody, protože tyto ovlivní celkovou cenu zboží na prodejně. V případě, že daňový subjekt prodává různé druhy zboží, u kterých uplatňuje také různou marži, musí znát průměrnou výši uplatňované obchodní přírážky u každé komodity a porovnávat každou komoditu zvlášť.

Rozhodne-li se daňový subjekt pro vedení skladové evidence za pomoci kontroly korunou, je na něm, aby si vytvořil natolik přehledný vnitřní systém, aby bylo zřejmé, že je schopen stav zásob ověřit na své vstupy a prokázat tak, jak se zásobami naložil. Bez znalosti alespoň průměrné obchodní marže a sazby DPH prodávaného zboží nemůže evidence zvaná „kontrola korunou“, kdy se ceny zboží evidují v prodejních nikoli nákupních cenách, prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, potažmo do výše dosažených příjmů. Jinými slovy pro účely průkaznosti této evidence není tak podstatné vedení evidence denních tržeb, i když čím častěji se tržby evidují, tím je evidence průkaznější; podstatné je doložení návaznosti mezi zásobami na vstupu a výstupu (prodeje či jiné způsoby úbytku zásob). Samotné porušení zákonné povinnosti evidovat denní tržby nemusí nutně, za všech okolností znamenat neprůkaznost předmětné metody. V průběhu daňového řízení sám daňový subjekt uvedl, že se cena velmi často měnila, muselo tak zákonitě docházet ke značným rozdílům v obchodní přírážce a tedy i mezi zásobami takto „evidovanými“ a hodnotou zásob v nákupních cenách, na které je nutné, jak již bylo výše zmíněno, evidenci kontroly korunou vždy navázat. Přitom je třeba zdůraznit, že to byl daňový subjekt, který byl ve své evidenci povinen zohlednit veškeré činitele, které mohly mít na stanovení ceny zásob vliv.

Pokud jde o druhou námitku, tedy vadu řízení, tu kasační soud neshledal, i když je pravdou, že krajský soud si v napadeném rozsudku protiřečí. Na jedné straně konstatuje, že správce daně odůvodnil nutnost přechodu na stanovení daňových povinností za použití pomůcek tím, že v evidenci zásob piva v některých případech chybí údaje o pořízení zboží, nejsou v ní uvedeny příjmy (dále také „tržby“) zaúčtované

v peněžním deníku a naopak obsahují tržby, které v peněžním deníku zaúčtovány nejsou. Dále pak ovšem uvedl, že hlavním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo nepředložení evidence denních tržeb, ze které by byly patrné jednotlivé sortimenty zboží, což potvrdila svědkyně při ústním jednání, a protože uvedenou evidenci nebyl daňový subjekt povinen vést a její nedoložení nebránilo určit výši denních tržeb z jiných evidencí, krajský soud žalobou napadená rozhodnutí pro nezákonnost zrušil. Krajský soud však i přes výše uvedené vycházel při posuzování věci ze skutkového a právního stavu, který platil v době vydání napadeného rozhodnutí, a také svědkyně vypovídala o skutečnostech majících původ v tomto skutkovém stavu.

Závěry, které krajský soud v této souvislosti učinil, souvisí s jeho nesprávným posouzením základní právní otázky, a to zda metoda výpočtu průměrné obchodní přírážky, kterou v souzené věci správce daně zvolil, byla pomůckou či důkazem a dále také s vyhodnocením evidence zvané kontrola korunou. Skutečnost, že svědkyně uvedla, že hlavním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo nepředložení evidence denních tržeb dle sortimentu, je sice pravdivá, nicméně uvedené tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť jak je shora uvedeno, důvodů pro přechod na náhradní způsob stanovení daňových povinností uvedl správce daně i žalovaný hned několik (zpochybnění dodatečně doložených evidencí, neprůkaznost kontroly korunou, prodáno bylo více zboží než bylo doloženo doklady o nákupu, pochybnosti o správném zaúčtování tržeb). Jak již je shora konstatováno, samotné porušení povinnosti vést evidenci denních tržeb, za předpokladu, že se tržby evidují za delší časové období, ještě neznamená neprůkaznost předmětné evidence. Pokud však nelze porovnat stav vykázaný v účetnictví se stavem faktickým, není možné ověřit objem skutečně nakoupeného a prodaného zboží a v tomto důsledku není možné ověřit ani to, zda všechny tržby byly zahrnuty do celkových příjmů, stejně tak není možné prokázat, zda uplatňované výdaje byly oprávněně zahrnuty do daňově uznatelných nákladů, a proto není ani možné ověřit výši vykázané daňové povinnosti.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 22. října 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu