



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **O. V.**, zastoupený Mgr. Anetou Bendovou, advokátkou se sídlem 500 02 Hradec Králové, S. K. Neumanna 725, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem 500 02 Hradec Králové, Horova 17, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 8. 2008, čj. 7518/08-1100-602177, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 12. 2008, čj. 31 Ca 203/2008 - 24,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 10. 2007, čj. 226000/07/228913/1052, jímž Finanční úřad v Hradci Králové stanovil za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (daňový řád, d. ř.) základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a uložil žalobci zaplatit dodatečně vyměřenou daň ve výši 74 868 Kč.

Při rozhodování o odvolání vycházel žalovaný mimo jiné ze závěrů Krajského soudu v Hradci Králové vyjádřených v rozsudku ze dne 30. 5. 2008, čj. 31 Ca 71/2008 - 25. Krajský soud jím zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného (ze dne 7. 2. 2008, čj. 654/08-1100-607112) a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Učinil tak pro nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Soud žalovanému vytknul, že se nikterak nevypořádal s odvolacími námitkami, pouze obecně konstatoval, že správce daně splnil veškeré podmínky stanovené daňovým řádem pro použití pomůcek a daň vyměřil zákonným způsobem.

V nyní posuzovaném rozsudku krajský soud uvedl, že žalovaný v novém rozhodnutí napravil svá předchozí pochybení jímž byla žaloba zamítnuta. Podle soudu se tak stalo po skutkové i právní stránce správně. Účetnictví žalobce vykazovalo vážné nedostatky, neboť nebyla vedena skladová evidence ani prováděna inventarizace zásob. Podle toho správce daně nejen zvolil správně způsob výpočtu daně dle pomůcek, ale také jejich charakter.

Žalobce (stěžovatel) podal včas kasační stížnost, v níž navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení. Stížnost opíral o důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy namítal nezákonnost rozhodnutí soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky; tu stěžovatel vymezil jako nesprávný výklad a aplikaci § 31 odst. 5 a § 46 odst. 3 d. ř.

Stěžovatel nezpochybnil závěry správce daně, že s ohledem na nedostatečnost skladové evidence a neprovedení inventury k 31. 12. 2005 (ani k 31. 12. 2004) nebylo možno stanovit daň dokazováním a souhlasil se stanovením daně podle pomůcek. Namítal však, že fakticky v posuzovaném období skladová zásoba existovala; tuto skutečnost, která musela být správci daně i žalovanému známa, bylo dle stěžovatele třeba zohlednit jako *okolnost, z níž vyplývají výhody pro daňový subjekt* ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř. Krajský soud se dle stěžovatele vůbec nezabýval zásadními žalobními námitkami ohledně porušení § 46 odst. 3 d. ř., nelogického a nesprávného způsobu výpočtu daňové povinnosti a matematicky chybného výpočtu marže bez respektování dalších vlivů.

Žalovaný navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Ze spisů vyplynuly následující skutečnosti:

Finanční úřad v Hradci Králové zahájil u stěžovatele dne 1. 11. 2006 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzické osoby za rok 2004 a 2005 a daně z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí 2004 a 2005.

Stěžovatel byl osobou samostatně výdělečně činnou; předmětem jeho činnosti byl nákup a prodej tuningových náhradních dílů, úpravy a opravy motorových vozidel a uskutečňování ochutnávek.

Do protokolu o ústním jednání dne 1. 11. 2006 uvedla zástupkyně stěžovatele, že stěžovatel v kontrolovaných obdobích nevedl skladovou evidenci materiálu a zboží a ani jinou náhradní evidenci prokazující stav a pohyb zásob, dále že nebyly prováděny inventarizace materiálu a zboží k 31. 12. 2003, 2004, 2005 ani k jinému datu v průběhu těchto let.

Výzvou ze dne 14. 11. 2006 vyzval správce daně stěžovatele k tomu, aby sdělil, jakým způsobem nakupoval materiál a zboží na jednotlivé opravy a úpravy vozidel v roce 2004 a 2005, konkrétně zda se tak dělo přímo na jednotlivé zakázky, či zda měl materiál na skladě. Dále měl stěžovatel předložit zápisy skutečného stavu zásob k 31. prosinci 2003 až 2005. Správce daně výslovně zdůraznil, že *„v případě, že stavy zásob nebyly k uvedeným datům nulové, je potřebné, aby správce daně znal jejich skutečný stav, bez něhož nelze spolehlivě ověřit správnost údajů v daňových přiznáních a správnost vedení daňové evidence“*. K tomu ještě stěžovatele vyzval, aby předložil a vysvětlil způsob vedení evidence (skladové či náhradní), podle které by bylo možno dohledat, na kterou zakázku byl použit nakoupený materiál a zboží.

V odpovědi na tuto výzvu (z 28. 11. 2006) stěžovatel odpověděl, že *„materiál na opravy či úpravy byl nakupován na konkrétní zakázku dle momentální potřeby. Zboží bylo nakupováno na objednávku zákazníka. Zápisy skutečného stavu zboží nebyly prováděny vzhledem k výše uvedenému.“* Stěžovatel k tomu

dále uvedl, že ne všechno zboží si však zákazníci vyzvedli, proto zůstávalo na skladě; evidenci zásob prováděl „kontrolou korunou“.

Na výzvu správce daně, aby vysvětlil tuto „kontrolu korunou“, předložil stěžovatel místo požadovaného vysvětlení 125 skladových karet, které, jak sám sdělil, vyhotovil teprve během daňové kontroly. Později předložil i „soupis objednaného a neodebraného zboží“, jehož stav k 31. 12. 2005 vyčíslil na částku 67 870 Kč; o několik dní později jej nahradil novým soupisem, tentokrát s výsledkem 66 000 Kč.

Správce daně následně několika výzvami žádal o odstranění pochyb ohledně úplnosti a průkaznosti daňové evidence; stěžovatel reagoval pouze sdělením, že odlišnosti obou předložených soupisů vyplynuly z toho, že při jejich vyhotovování neměl k dispozici skladové karty. Na pozdější výzvu již neodpověděl vůbec a nedostavil se ani k projednání zprávy o výsledku daňové kontroly.

Je třeba vyzdvihnout, že mimo jiné správce daně žádal o vysvětlení rozporů v předložených soupisech objednaného a neodebraného zboží se stavem dle skladových karet, podle nichž by – pokud by zobrazovaly skutečný stav zboží a materiálu – činil zůstatek na skladě k 31. 12. 2005 v částce 428 215 Kč. Stav zásob dle skladových karet a dle soupisu zboží a materiálu se tak lišil o 362 215 Kč.

Správce daně dospěl k závěru, že účetnictví stěžovatele neposkytuje možnost stanovit daň dokazováním a stanovil daňový základ a daň za pomoci pomůcek. Dle sdělení stěžovatele, že materiál a zboží nakupoval pro konkrétní zakázky, vyšel správce daně z dokladů o nákupu materiálu a zboží uskutečněného v roce 2005, k němuž poté připočetl marži ve výši 35%. Marži stanovil na základě marží zjištěných ze skladových listů, u nichž se podařilo ověřit záznamy nezpochybněnými doklady o příjmech a výdajích. K dalšímu výpočtu správce daně nepoužil extrémní marže, tj. pod 10 % a nad 100 %; aritmetickým průměrem vypočtená marže 36,7 % byla dále snížena (zaokrouhlena) na 35 %. Nadto správce daně do výpočtu daňového základu zahrnul skutečnost tvrzenou stěžovatelem, že ke konci zdaňovacího období měl na skladě (zákazníky) nevyzvednuté zboží za 66 000 Kč, a to přesto, že stěžovatel toto tvrzení nikterak neprokázal. K příjmům z prodeje náhradních dílů a jejich použití při opravách připočetl správce daně rovněž cenu práce a příjmy z ochutnávek (vyčíslené stěžovatelem).

Na základě uvedených výpočtů upravil správce daně údaje daňového přiznání, tedy především řádek 101 „příjmy“ zvýšil z 1 507 942 Kč na 2 088 489 Kč, výdaje (v řádku 102) ponechal beze změny (1 655 493 Kč), čímž oproti původní stěžovatelem uplatněné ztrátě 147 551 Kč vyčíslil zisk 432 996 Kč.

Nejvyšší správní soud o věci uvážil takto:

V kasační stížnosti, ač obsáhlé, nikoli však obsažné, stěžovatel toliko zopakoval námitky uvedené již v žalobě, k nimž navíc pouze poznamenal, že se jimi buď krajský soud nezabýval, popř. se ztotožnil se závěry žalovaného.

Veškeré dílčí námitky stěžovatel ve svých podáních včetně odvolání proti platebnímu výměru koncentroval do následujícího okruhu: správce daně sice správně použil k dodatečnému doměření daně pomůcky, opomenul však zohlednit okolnosti, z nichž pro stěžovatele vyplývaly výhody ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř. Stěžovatel nezpochybnil, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, neboť si byl plně vědom, že nevedl řádně skladovou evidenci a neprováděl inventarizace. Dle jeho názoru však i přes tyto nedostatky bylo správcem daně zřejmé, že na začátku

i ke konci roku 2005 jisté zboží fyzicky v provozovně stěžovatele existovalo. Existence zboží na skladě vyplývala dle stěžovatele z jeho daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005, z účetnictví za rok 2006, z předložených skladových karet a také je viděli sami pracovníci správce daně při místních šetřeních; o vědomosti správce daně o tomto zboží svědčí také zpráva o výsledku daňové kontroly a výzva z 11. 4. 2007, v níž správce daně uvedl, že dle předložených skladových karet by na skladě zůstalo zboží ve výši 428 215 Kč. Stěžovatel argumentoval, že „*kdyby takové zboží v držení trvale neměl, neměl by na prodejné co prodávat a jeho podnikatelská činnost by pozbyla smyslu a účelu*“. Právě tuto částku měl dle stěžovatele správce daně zohlednit (tedy odečíst) při výpočtu příjmů z prodeje zboží a zohlednit i další skutečnosti jako výhody pro stěžovatele.

Zohledněním výhod dle § 46 odst. 3 d. ř. se dle stěžovatele krajský soud dostatečně nezabýval a toliko konstatoval, že správce daně při výpočtu daně zohlednil nevyzvednuté zásoby a použil pro výpočet ceny dosahované stěžovatelem při jeho obchodní činnosti.

Nejvyšší správní soud neshledal tuto kasační námitku důvodnou. Především není pravda, že by se krajský soud spokojil pouze s citovaným vyjádřením. Soud se naopak zohledněním stavu zásob zabýval velmi podrobně a uzavřel, že s namítaným pochybením správce daně spočívající v tom, že „*neuvažoval o prodejích zboží ze zásob roku 2005 od počátku roku 2006 a nezohlednil ani nutnost prezentačního zboží na prodejné, jak byly žalobcem deklarovány v daňovém přiznání či správcem daně vypočteny ze skladových karet*“ nelze souhlasit. Daňová kontrola jednoznačně prokázala nevěrohodnost údajů uvedených v daňovém přiznání i ve skladových kartách, což nakonec bylo i důvodem pro stanovení základu daně za pomoci pomůcek. Požadavek stěžovatele, aby správce daně při určení základu daně zohlednil údaje zachycené ve skladových listech, jejichž hodnověrnost byla ve správním řízení úspěšně zpochybněna, označil soud za nezákonný.

Nejvyšší správní soud s takovým závěrem souhlasí. Stěžovatel požadoval přihlídnutí ke skutečnostem, jejichž existenci nebylo možno spolehlivě prokázat v důsledku stěžovatelova neplnění zákonných povinností. Za relevantní stěžovatel považoval „*logicky existující skladovou zásobu, která jen nesplnila požadavky pro účely stanovení daně dokazováním*“. Takový požadavek neobstojí. Nebylo-li možno prokázat faktický stav zásob z vedeného účetnictví stěžovatele, nemohl se dožadovat, aby správce daně dohledával tento stav ať již na základě zřejmě neprůkazných skladových listů, zkoumáním zásob přímo v provozovně stěžovatele, či pouhým uvěřením tvrzení stěžovatele uvedeného v daňovém přiznání. Nutno opět zdůraznit, že na četné výzvy správce daně, jimiž se prostřednictvím zcela jasných a konkrétních dotazů zjevně snažil stanovit daň dokazováním, resp. alespoň zjistit maximum průkazných informací ohledně zdanitelných příjmů stěžovatele, ten reagoval zčásti protichůdnými a vzájemně se popírajícími údaji (rozpor mezi dodatečně vyhotovovanými skladovými listy a soupisem nevyzvednutých zásob), tvrzeními, která nikterak neprokázal a od nichž posléze sám ustoupil (provádění kontroly korunou), či je později zpochybnil (nakupování zboží na konkrétní zakázky později vyložené jako nákupy zboží na určité značky automobilů). Těžko mohl stěžovatel v odvolání proti platebnímu rozkazu a v podáních v soudním řízení namítat, že správce daně byl povinen zjišťovat veškeré výhody pro stěžovatele, a to i bez jeho iniciativy, a přitom neodpovídat na výzvy správce daně, nedokládat požadované písemnosti, nedostavit se k projednání zprávy o daňové kontrole, ani nenavrhnout jakékoli jiné důkazy (např. účetnictví za rok 2006). Je nutné si uvědomit, a to je klíčový bod celého sporu, že pokud by stěžovatel prokázal faktický stav zásob, nebylo by nutné vůbec přejít na pomůcky.

Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že se žalovaný dostatečně zabýval použitím pomůcek vč. zohlednění výhod dle § 46 odst. 3 d. ř. Žalovaný i krajský soud správně uvedli, že správce daně zohlednil nezdanitelnou část základu daně a daňové zvýhodnění na děti,

a při samotném výpočtu daňové povinnosti přihlédl ke stavu zásob, jež si dle stvrzení stěžovatele jeho zákazníci k 31. 12. 2005 nevyzvedli (ve výši 66 000 Kč). Přestože stěžovatel soupis nevyzvednutého zboží ničím nedoložil, správce daně tuto okolnost zohlednil v rámci vyčíslení celkových příjmů. Vyšel tedy z informací sdělených stěžovatelem, že zboží nakupoval na konkrétní zakázky svých zákazníků, ale zároveň mu ke konci roku některé zboží zůstalo nevyzvednuté. Za situaci, kdy nebylo možné zjistit přesnou výši daně a bylo nutno dospět pouze ke kvalifikovanému odhadu, zpronevěřil by se správce daně své zákonné povinnosti, pokud by bez dalšího vzal za prokázané tvrzení stěžovatele o stavu zásob v daňovém přiznání či stav vyplývající ze skladových listů, které byly zhotoveny až v průběhu daňové kontroly a zjevně nezahrnovaly veškerý sortiment zboží a materiálu. Takovýto postup by byl nezákonný.

Žalovanému nebylo rovněž možné vytknout, že by se nedostatečně či nesprávně vypořádal s námitkou, že správce daně nezohlednil slevy, neprodejnost některého zboží, ztratné apod. Správně vysvětlil, že k takovým okolnostem nebylo možno přihlédnout, neboť nebyly zjištěny (což je seznatelné i ze správního spisu).

Výpočet průměrné marže, tedy rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami, za zkoumané zdaňovací období, proti němuž směřovala další námitka, se stal hlavní pomůckou použitou správcem daně, na jejímž základě dospěl k celkové výši stěžovatelových příjmů, a která tedy vedla i ke stanovení daňové povinnosti. Způsob výpočtu správce podrobně popsal ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Plyne z něho, že vycházel z poznatků týkajících se zdaňování stěžovatele v příslušném zdaňovacím období (nikoli např. jiného jeho zdaňovacího období či údajů týkajících se srovnatelného daňového subjektu), přičemž byly použity doklady předložené stěžovatelem ke kontrole. Za základ výpočtu průměrné marže vzal správce daně údaje zjištěné z konkrétních dokladů, u nichž mohl dohledat souvislost mezi přijetím zboží, záznamem ve skladovém listu a jeho výdejem, vč. nákupní a prodejní ceny. Šlo tedy o zcela reálná čísla vycházející z marží určených samotným stěžovatelem. Správce daně použil dostatečně reprezentativní vzorek marží (jak do kvality tak kvantity); dohledat veškeré tyto údaje nebylo u mnoha zásob vůbec možné. U 15 ze 67 (tj. u 22 %) náhodně vybraných položek se to nepodařilo ani stěžovateli.

Vstřícným krokem bylo také vyloučení „extrémních“ marží, které mohly celkový průměr negativně ovlivnit a také snížení vypočtené marže jejím výsledným zaokrouhlením.

Námitka proti výpočtu marže prostým aritmetickým průměrem vybraných marží, nikoli průměrem váženým, rovněž nemůže být důvodná, neboť jak správně uvedl krajský soud i žalovaný, pro tento typ výpočtu neexistovaly dostatečné podklady; pro uplatnění takové metody by bylo třeba bezvadného stavu skladové evidence z důvodu vstupu přesného počtu uskutečněných nákupů a prodejů za konkrétní nákupní a prodejní ceny do výpočtu za příslušné období. Takové údaje zcela v daném případě chyběly.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že se krajský soud dostatečně vypořádal se všemi relevantními námitkami žalobce a provedl i správné právní posouzení. Úvaha stěžovatele, zda měl žalovaný dostatek času zabývat se jeho „doplněním odvolání“, v němž mu zaslal kopii žaloby ve věci doměření daně z přidané hodnoty, je spekulativní. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl, jaké konkrétní námitky tímto „doplněním odvolání“ předestřel. Stěžovatel ani netvrdí samotné předestření nových námitek, a to, že se s nimi žalovaný nezabýval, pouze „důvodně dovozoval“, že žalovaný nebyl s tímto podáním seznámen. Nelze vytýkat krajskému soudu, že se touto nekonkrétní úvahou stěžovatele nezabýval. Naopak je nutno zdůraznit, že jak krajský soud, tak žalovaný se podrobně vyjádřili k veškerým okruhům námitek, které stěžovatel namítal v této „druhé“ žalobě; v obou věcech se totiž jednalo o stejný skutkový základ, o výsledky stejné daňové

kontroly a také námitky stěžovatele směřovaly *de facto* do stejných okolností. Sám stěžovatel v předmětném podání zdůraznil, že „*hlavním problémem je skutečnost, že správce daně svým postupem při stanovení daně dle pomůcek postupoval tak, že ve svých závěrech rozprodal veškerý stav zásob mé maloobchodní prodejny s marží a nepřiblédl k tomu, že maloobchodní prodejna musela mít ke konci roku zásoby. Více rozvedeno v textu žaloby.*“

Nejvyšší správní soud tedy zhodnotil stížní námitky jako nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s.: stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně 31. srpna 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu