



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **E. T. Holding s. r. o.**, se sídlem Zahradní 225, Písek, zastoupený Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem Velké náměstí 119, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 9. 2013, č. j. 10 Af 1/2013 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 14. 11. 2012, č. j. 7578/12-1200, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Písku (dále též „správce daně“) ze dne 29. 6. 2012, č. j. 107363/12/097910301810 a č. j. 107376/12/097910301810. Citovanými platebními výměry správce daně z moci úřední stěžovateli jako daňovému subjektu snížil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006. do 31. 12. 2006 a tu samou daň zvýšil za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007.

[2.] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že správce daně na základě výsledků daňové kontroly snížil daň z příjmů právnických osob za rok 2006 o částku 31 440 Kč a za druhé

zdaňovací období ji zvýšil o 163 680 Kč. Za toto období rovněž vyměřil daňovému subjektu podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), penále ve výši 32 736 Kč. V odůvodněních těchto dodatečných platebních výměrů zcela odkázal na zprávu o daňové kontrole ze dne 28. 6. 2012, č. j. 106932/12/097930303566, přičemž důvodem k vydání dodatečných platebních výměrů byla změna vyměřovacího základu daně vyplývající z provedené daňové kontroly a zjištěných chyb uvedených stěžovatelem v daňovém přiznání (nesoulad jím uvedených nákladů a jejich výše zjištěná daňovou kontrolou ze skladové evidence).

[3.] Dodatečné platební výměry napadl stěžovatel odvoláním, které žalovaný zamítl výše uvedeným rozhodnutím ze dne 14. 11. 2012 a napadené rozhodnutí správce daně potvrdil. Své rozhodnutí opřel především o § 9 odst. 7 vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“). Konstatoval, že stěžovatel postupoval v rozporu s citovanou vyhláškou, poněvadž nesprávně prováděl účtování o zásobách, přičemž při kontrole zjištěná odlišná výše nákladů na prodané výrobky a zboží, stěžovatelem nijak neobjasněná, byla důvodem pro úpravu konečných nákladů a základu daně, ústící ve vyměření dodatečných platebních výměrů. Argument daňového subjektu, že předložená skladová evidence neodpovídá skutečným nákladům, žalovaný odmítl s odkazem na nepředložení důkazních prostředků svědčících tomuto závěru. Zároveň vytkl, že pochybení stěžovatele nelze odůvodnit vysokými náklady na vedení skladové evidence a administrativní zátěží. Jako nepravdivou odmítl rovněž stěžovatelovu námitku, že v průběhu daňové kontroly nemohl vyvracet výtky správce daně, protože jak dokládá daňový spis, tak stěžovatel byl o rozporných skutečnostech opakovaně informován a mohl vytykané pochybnosti objasnit. Z těchto důvodů a proto, že stěžovatel v odvolacím řízení nepředložil žádné nové důkazní prostředky, které by prokázaly jeho tvrzení, odvolání zamítl.

[4.] Stěžovatel zamítavé rozhodnutí napadl žalobou, v níž nejprve vytkl chybnou formulaci výroku napadeného rozhodnutí, poněvadž ačkoli podal odvolání proti dvěma rozhodnutím, výrok zněl: „odvolání se zamítá“. V žalobní argumentaci pak vytkl, že skutkový stav byl správcem daně zjištěn natolik nedostatečně, že neposkytuje zákonnou oporu k vydání rozhodnutí v prvním stupni a tudíž činí odvolací rozhodnutí věcně nepřezkoumatelným. V odůvodnění poukázal na odlišnost pojmu účetnictví v širším slova smyslu (dle zákona č. 536/1991, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“), které tvoří účetnictví v užším slova smyslu (tj. systém, ve kterém se přímo účtuje), a další „doplňkové“ okruhy – zejména skladovou evidenci či mzdovou agendu. Správce daně takto dle stěžovatele chybně porovnal náklady na prodané zboží vedené v účetnictví v užším slova smyslu a ve skladové evidenci i přesto, že jejich správnost se fakticky vylučuje a navíc nikterak nezdůvodnil, proč považoval za správnou částku uvedenou ve skladové evidenci a nikoli jím proklamovanou částku uvedenou ve vyúčtování (v užším slova smyslu) a daňovém přiznání.

[5.] Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. Přisvědčil sice stěžovateli, že formulace výroku napadeného rozhodnutí není zcela přesná, nicméně tato vada nevede k vadnosti celého rozhodnutí. Ve vztahu k žalobní námitce týkající se nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci soud uvedl, že nesrovnalosti zjištěné v průběhu daňové kontroly byly zcela konkrétně vyjádřeny, přičemž žalobce neposkytl žádné důkazní materiály, které by odstranily rozpory v údajích o nákladech na zboží na konkrétním účtu a ve skladové evidenci a vyvrátily tak názor správce daně, že správná částka je ta odvoditelná ze skladové evidence. Soud rovněž vytkl, že na povinnostech daňového subjektu při dokazování v daňové kontrole nic nemění, pokud bylo účetnictví stěžovatele zajišťováno dodavatelsky. Postup, při kterém bylo při určení výše nákladů

pokračování

na výrobky a zboží vycházeno z ceny prodaných výrobků podle dodacích listů, nepovažoval za nelogický. Proto soud žalobu zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[6.] Stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tedy pro nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech.

[7.] V odůvodnění kasační stížnosti stěžovatel tvrdí, že se odůvodnění napadeného rozsudku rozchází s obsahem žaloby. Opětovně zdůrazňuje nezbytnost rozlišení účetnictví v širším slova smyslu, které tvoří samostatné účetnictví v užším slova smyslu (tj. systém, ve kterém se přímo účtuje – provádějí se zápisy podložené prvotními účetními doklady), a další „doplňkové“ okruhy, ke které vznesla daňová kontrola připomínky (především ke skladové evidenci). V této souvislosti stěžovatel uznává, že teoreticky by hodnota prodaného zboží zachycená v účetnictví v užším slova smyslu měla být totožná s hodnotou prodaného zboží zjistitelnou ze skladové evidence, ovšem v praxi tomu tak (až na výjimky) není. Navíc, pro drobné podnikatele by samotné vedení „průkazné“ skladové evidence bylo natolik zatěžující, že se v praxi nevede a kontrola se provádí tzv. korunou (konečný stav zásob je konfrontován s celkovou částkou prodaného zboží a dosaženou tržbou při doložené obchodní přírážce).

[8.] Stěžovatel však především namítá, že správce daně chybně zvýšil (respektive snížil) daňový základ, poněvadž vyšel z rozdílu mezi částkou zachycenou v prvotním účetnictví (která není ani jednou ze stran zpochybňována) a částkou odpovídající celkovému součtu jednotlivých skladových dokladů. Ta však nebyla daňovou kontrolou ani finančním úřadem určena správně, protože správce daně svým postupem nectil zásady skladové evidence u drobných podnikatelů (především její podrobné nevedení). Stěžovatel pak nesouhlasí s názorem krajského soudu, že v případě rozporu mezi oběma částkami měl právě on předložit důkazy, které by svědčily o jím tvrzené nesprávnosti částky vypočtené ze skladové evidence, poněvadž naopak správce daně je povinen zjistit skutkový stav co nejúplněji, tj. vycházet při svém rozhodování z údajů, jejichž správnost sám ověří. Pokud skutkový stav řádně nezjistí, má správce daně určit daň pomocí pomůcek. Celkově stěžovatel postup správce daně při stanovení jeho daňového základu pokládá za dokazování s použitím neprůkazných, neověřených, neověřitelných a nesprávných hodnot, které není souladné se zákonem.

[9.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[10.] Žalovaný ve svém vyjádření odmítá, že by nesoulad mezi náklady na prodané zboží vykázanými v účetnictví a jejich výši plynoucí ze skladové evidence byl pouze administrativním rozdílem. Jak totiž plyne ze zákona o účetnictví, účetnictví by mělo podávat věrný a poctivý obraz finančně majetkové situace účetní jednotky. Dle žalovaného si stěžovatel musel být s ohledem na vyhlášku č. 500/2002 Sb. vědom povinnosti zajistit průkazné vedení evidence o zásobách s tím, že kdykoli v průběhu účetního období musí být schopen prokázat stav zásob včetně jejich ocenění. Tuto povinnost však stěžovatel nesplnil. V této souvislosti žalovaný zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně tvrzených skutečností nese ten, kdo je tvrdí, a pokud stěžovatel rozporoval údaje týkající se skladové evidence, měl k tomu předložit náležité důkazní prostředky, což však neučinil.

[11.] Žalovaný rovněž odmítl, že měl daň stanovit podle pomůcek, protože tento postup je využitelný pouze tehdy, pokud daňový subjekt neplní své zákonné povinnosti v takové míře, že daň nelze stanovit dokazováním. Absence důkazů pro prokázání stěžovatelem tvrzených skutečností však nemohla být důvodem pro stanovení daně za využití pomůcek, poněvadž správce daně disponoval množstvím relevantních důkazů, které mu umožnily stanovit daň v souladu s § 92 a násl. daňového řádu.

[12.] Žalovaný se tak plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Vlastní argumentace soudu

[13.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14.] Jak bylo již předestřeno výše, stěžovatel výslovně uplatnil dva kasační důvody. Za prvé namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že o nezákonnost napadeného rozsudku by se jednalo tehdy, jestliže by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (případně by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Za druhé stěžovatel vytýká vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[15.] S ohledem na shora uplatněnou stěžovatelovu argumentaci je přitom zřejmé, že rozhodná je v posuzované věci otázka, zda může správce daně na základě odlišné výše nákladů na prodané výrobky a zboží uvedené daňovým subjektem v účetnictví a zjištěné správcem daně ze skladové evidence změnit po provedené daňové kontrole vyměřovací základ daně a zda musí správce daně unést důkazní břemeno pravdivosti a přesnosti údajů zjištěných ze skladové evidence.

[16.] Podle ustanovení § 143 daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předeptá do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě. K doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle ustanovení § 145 odst. 2 cit. zákona.

[17.] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v případě stěžovatele byla daň doměřena na základě výsledků daňové kontroly ukončené zprávou o daňové kontrole ze dne 28. 6. 2012, č. 106932/12/097930303566. Zákonné podmínky pro doměření daně z moci úřední tedy byly splněny, když v odůvodnění dodatečných platebních výměrů bylo přímo odkázáno na výsledky provedené daňové kontroly (pro zákonnost tohoto postupu srov. § 147 odst. 4 daňového řádu), což žádná ze stran nezpochybňuje. Důvodem ke změně vyměřovacího základu daně byla odlišná výše nákladů za příslušná zdaňovací období zjištěná dle skladové evidence a stěžovatelem uvedená v daňovém přiznání.

[18.] Nejvyšší správní soud nejprve konstatuje, že žalovaný nemá pravdu, pokud tvrdí, že si stěžovatel musel být s ohledem na vyhlášku č. 500/2002 Sb. vědom povinností zajistit průkazné vedení evidence o zásobách s tím, že kdykoli v průběhu účetního období musí být schopen prokázat stav zásob včetně jejich ocenění. V příslušných zdaňovacích obdobích totiž povinnost vést skladovou evidenci prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb. nestanovila.

pokračování

Teprve ve znění účinném od 1. 1. 2008 je v nově přidaném ustanovení § 9 odst. 7 citované vyhlášky stanoveno, že „O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.“ Pokud se však v předmětné věci jedná o zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006, respektive od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007, nelze stěžovateli vytýkat, že dle vyhlášky 500/2002 nevedl evidenci o zásobách či ji vedl nedostatečně. Rovněž krajský soud proto chyboval, pokud stěžovatele ve svém rozhodnutí kritizoval za vadnost jím vedeného účetnictví s výslovným odkazem na ustanovení § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., protože v inkriminovaném zdaňovacím období dotčená právní norma ještě nebyla účinná.

[19.] Nejvyšší správní soud tedy uvádí, že v předmětných zdaňovacích obdobích let 2006 a 2007 tuto povinnost vést průkazné vedení evidence o zásobách upravoval pouze Český účetní standard pro podnikatele (č. 015 - zásoby), který byl zveřejněn jako oznámení Ministerstva financí č. FZ01/2003.

[20.] K závaznosti účetních standardů lze pro stručnost odkázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek ze dne 21. 4. 2010, č. j. 1 Afs 111/2009 – 97; veškerá judikatura zdejšího soudu je dostupná z: www.nssoud.cz), v níž se uvádí, že „[z]ákon o účetnictví v § 36 stanoví, že použití standardů účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle tohoto zákona. Účetní jednotky musí dle § 3 zákona o účetnictví účtovat o skutečnostech dle účetních metod, které jsou rozvedeny v § 4 odst. 2 zákona o účetnictví. Účtování dle českých účetních standardů tedy naplňuje povinnost účetní jednotky účtovat dle účetních metod stanovených v zákoně o účetnictví.“

[21.] Tento účetní standard dával daňovému subjektu na výběr, zda účtování o pořízení a úbytku zásob provede způsobem A (průběžný systém) nebo B (periodický systém). V případě způsobu B se v průběhu účetního období složky pořizovací ceny nakupovaných zásob účtují přímo do nákladů (např. u materiálu a zásob na účty 501 a 504), přičemž tento způsob využil též stěžovatel, jak vyplývá z jeho vyjádření i ze správního spisu. Pro tento případ bod 4.3.3. (č. 015) stanovil, že „při uplatnění způsobu B je nutné vést skladovou evidenci na analytických účtech běžně, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob.“ Povinnost vést skladovou evidenci tedy stěžovateli v dotčených zdaňovacích obdobích sice skutečně nepřikazovala vyhláška č. 500/2002 Sb., jak mylně tvrdil žalovaný i krajský soud, nicméně tato povinnost byla stanovena Českými účetními standardy pro podnikatele. Z hlediska Nejvyššího správního soudu je však relevantní to, že tato povinnost v rozhodném období předvídatelným a transparentním způsobem stanovena byla. Popsané pochybení krajského soudu a žalovaného proto nelze považovat za natolik významné, že by způsobovalo nezákonnost jejich rozhodnutí. Jinak řečeno, tento omyl se s ohledem na výše uvedené nemohl nijak projevit v celkovém výsledku správního a soudního řízení.

[22.] Ostatně o samotné povinnosti vedení skladové evidence se v tomto řízení spor ani nevede, když stěžovatel namítá, že při kontrole skladové evidence tzv. korunou svědčí o její správnosti pozitivní závěr z hlediska odchylek počtu kusů jednotlivých položek a odmítá její individuální kontrolu, kterou v daňové kontrole provedl správce daně. Při aplikaci této metody (tj. kontroly korunou) je ale 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98). 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. 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 ve vztahu ke stavu účetnímu.

[23.] Pokud tedy správce daně vyšel ze skladové evidence poskytnuté daňovým subjektem a našel v ní nesrovnalosti s údaji uvedenými v daňovém přiznání, nemůže se stěžovatel dovolávat nejasností v jím vedené skladové evidenci. Opačný názor by znamenal, že stěžovatelem nedodržena povinnost vést řádně skladovou evidenci by mu byla ku prospěchu. Tento výklad by tak mohl vést k absurdním závěrům, že daňový subjekt by za nesplnění této své povinnosti nemohl být postížen, nýbrž naopak by se tím mohl v případě nesrovnalostí hájit.

[24.] Nejvyšší správní soud tak musí v obecné rovině konstatovat, že nesprávné či neúplné vedení evidencí a účetnictví jde plně k tíži daňového subjektu. Navíc připomíná, že jedním z důvodů povinnosti vést řádně účetnictví (a tedy i skladovou evidenci, jak plyne z Českých účetních standardů pro podnikatele) je právě jeho případné využití v rámci daňové kontroly, jak tomu bylo i v posuzovaném případě. Pokud stěžovatel v této souvislosti uvádí, že by při vedení skladové evidence dle požadavků správce daně stouply náklady na její provádění (a tudíž i ceny koncových výrobků a služeb), nelze tyto námitky akceptovat. Jednak míří mimo podstatu problému a jednak zdejší soud připomíná, že vést příslušné evidence a věrné a poctivé účetnictví jsou povinnostmi stanovenými příslušnými právními předpisy. Celkově lze uzavřít, že stěžovateli nejde k tíži, že si zvolil vedení evidence zásob metodou kontroly korunou, nýbrž to, že nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb.

[25.] S naposledy uvedeným souvisí také fakt, že stěžovatel měl možnost závěry správce daně vyvrátit, pokud by dokazováním prokázal, že částky uvedené v daňovém přiznání a skladové evidenci jsou stejné (či odůvodněně odlišné), respektive že závěry daňové kontroly jsou chybné. Ostatně Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že správce daně v rámci daňové kontroly vyzýval stěžovatele k předložení důkazních prostředků a k prokázání jím uváděných tvrzení (tj. k předložení dokumentů, které by spolehlivě doložily skutečnosti jím tvrzené). V této souvislosti je vhodné připomenout, že Nejvyšší správní soud ve své judikatuře nevyloučil, aby daňový subjekt prokázal jím tvrzené skutečnosti i jinak než předložením účetnictví, vedeným v souladu s účetními standardy (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 – 174). Musí se však jednat o takové důkazní prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Daňový subjekt se tedy dokonce mohl v předmětném zdaňovacím období od účetních standardů odchýlit, např. tím, že by vůbec nevedl skladovou evidenci, či pokud by ji vedl nedbale, pokud by mohl prokázat faktickou správnost jím tvrzených údajů. V této souvislosti lze podpůrně odkázat na bod 51. zákona č. 304/2008 Sb., kterým bylo s účinností od 1. 1. 2009 novelizováno ust. § 36 odst. 1 zákona o účetnictví. Citované novelizované ustanovení mimo jiné výslovně umožňuje účetním jednotkám odchýlení se od standardů, pokud tím zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. I před touto novelizací však účetní jednotky takovou možnost měly. K novelizaci tohoto ustanovení (o něž se opírá i citovaná judikatura zdejšího soudu) je totiž v důvodové zprávě uvedeno, že „[v]ydávání Českých účetních standardů (standardů) vychází z historické skutečnosti, kdy byla vydávána pro jednotlivé skupiny účetních jednotek tzv. „Opatření“. Podrobná specifikace (popis) postupů účtování a použití účetních metod účetními jednotkami zajišťuje vyšší míru srozumitelnosti a poznatelnosti pravidel chování při vedení účetnictví. U vybraných účetních jednotek, které poskytují účetní záznamy pro potřeby státu, je za účelem dosažení co nejvyšší míry srovnatelnosti účetních výkazů a pro eliminaci možných chyb stanovena bezvýjimečná závaznost standardů. Ostatní účetní jednotky, zejm. podnikatelé zůstávají v režimu možnosti odchýlky od standardů, a to v odůvodněných případech.“

[26.] V těchto případech je však na daňovém subjektu, aby unesl důkazní břemeno svých tvrzení. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb.ÚS),

pokračování

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 § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

[27.] Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetní jednotky jsou povinny v souladu s § 8 odst. 1 zákona o účetnictví vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. To, za jakých podmínek lze účetnictví považovat za správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, je podrobně upraveno v odst. 2 až 6 citovaného ustanovení. Je-li účetnictví nekompletní, je daňový subjekt povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinými důkazními prostředky. Předloží-li kompletní účetnictví či důkazní prostředky k jím tvrzeným údajům (uvedeným v daňovém přiznání), správce daně je povinen je jako důkazní prostředky osvědčit, ledaže by je relevantním způsobem zpochybnil. Předloží-li daňový subjekt neúplné účetnictví a nedoloží žádné další důkazní prostředky, správce daně konstatuje neúplnost účetnictví, evidencí či záznamů.

[28.] Správce daně tedy měl povinnost prokázat, že náklady uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání neodpovídají faktickým nákladům. Za důkazní prostředek použil skladovou evidenci vedenou daňovým subjektem, přičemž prokázal, že v účetnictví jsou na účtu 504 zaúčtovány náklady na prodané zboží ve vyšší částce, než jsou vykázány ve skladové evidenci. Zároveň ze zprávy o daňové kontrole i z jejího průběhu je zřejmé, že daňovému subjektu správce daně opakovaně zdůvodnil, jakým postupem došel k těmto závěrům a vyzval ho k prokázání jeho tvrzení rozporujících závěr daňové kontroly. Pokud tedy správce daně v průběhu daňové kontroly i v její konečné zprávě jasně a přesvědčivě zdůvodnil, jak došel ke zjištěným závěrům, svá tvrzení prokázal konkrétními odkazy na účetnictví a skladovou evidenci vedenou stěžovatelem, unesl důkazní břemeno stanovené dle § 92 odst. 5 písm. písm. c) daňového řádu. Pokud za této situace stěžovatel nadále tvrdil, že závěry správce daně jsou nesprávné, bylo na něm, aby prokázal jejich chybnost, k čemuž ho ostatně správce daně vyzýval. V této situaci totiž vystupuje především povinnost daňového subjektu vést řádně účetnictví a prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pakliže stěžovatel tvrdí, že jím vedená skladová evidence v praxi nemůže být totožná s hodnotou prodaného zboží, bylo na něm, aby prokázal, že částka na náklady, které uvedl v daňovém přiznání, odpovídá reálným a fakticky vynaloženým nákladům a že se správce daně mýlí, pokud tuto částku porovnává s údaji vedených ve skladové evidenci. Stěžovatel se však ve svých podáních omezil především na odlišení účetnictví v úzkém slova smyslu (vedeného na základě prvotních účetních dokladů) a mj. skladové evidence, které dle něj nelze směřovat. Jakkoli Nejvyšší správní soud nepopírá, že skladová evidence je jednou ze součástí širokého pojmu účetnictví, nic to nemění na faktu, že dle právních předpisů má podnikatel povinnost tuto skladovou evidenci řádně vést. A lze takto předpokládat, že náklady na zboží uvedené v účetnictví (a později též v daňovém přiznání) budou blízké částkám, které lze získat ze skladové evidence. Pokud tomu tak není, je na daňovém subjektu, aby prokázal důvodnost tohoto rozdílu a prokázal, že správnost jím tvrzené částky. Takto i daňový řád v ustanovení § 86 odst. 3 písm. c) stanoví, že „(d)añový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, plní povinnosti podle § 82 a dále je povinen předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.“ Pokud tak neučinil, jde to jeho k tíži a nemůže se dovolávat neunesení důkazního břemene ze strany správce daně.

[29.] Argument stěžovatele, že správce daně měl daň vyměřit dle pomůcek, musí Nejvyšší správní soud rovněž odmítnout. Stanovení daně dle pomůcek upravuje § 98 daňového řádu, dle něhož „(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.“ Jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, tak jedním z důvodů, pro který správce daně může dospět k závěru, že daňovou povinnost nelze daňovému subjektu stanovit dokazováním, je i skutečnost, že v předmětných zdaňovacích obdobích nevedl skladovou evidenci (srov. např. rozsudek ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 – 174). Uvedená situace však v případě stěžovatele nenastala, protože ten skladovou evidenci vedl a o její existenci se nevedl spor (na rozdíl od správnosti dat získaných z této skladové evidence). Za této situace tedy nelze dospět k závěru, že se správce daně dopustil protizákonnosti, když nevyměřil daň dle pomůcek, jelikož bylo na správci daně a daňovém subjektu, aby unesli důkazní břemeno svých tvrzení.

V. Závěr

[30.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[31.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. ledna 2014

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu