

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **L. F.,** zastoupené advokátem JUDr. Karlem Herrem se sídlem Mánesova 11, Cheb, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 9. 2004, sp. zn. 30 Ca 335/2001,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 13. 9. 2001, č. j. 6804/130/2001, č. j. 6805/130/2001, č. j. 6806/130/2001, č. j. 6807/130/2001, č. j. 6808/130/2001, č. j. 6809/130/2001, č. j. 6810/130/2001, č. j. 4086/130/2001, kterými byla zamítnuta stěžovatelčina odvolání proti dodatečným

platebním výměrům ze dne 15. 12. 2000, kterými jí Finanční úřad v Chebu (dále též „správce daně“) doměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za jednotlivá čtvrtletí let 1995 a 1996.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že správcem daně byl porušen zákon.

Stěžovatelka trvá na svém názoru, že důkazní řízení prováděné správcem daně umožňovalo v jejím případě určit daň podle dodatečně předložených listinných důkazů a výsledku jejího výslechu, takže nebylo namístě vyměřit daň za použití pomůcek. Stěžovatelka totiž opakovaně předkládala požadované doklady, přičemž při daňové kontrole zdůvodnila i zásahy, které na těchto dokladech prováděla, takže nebyl správný ani závěr krajského soudu o neúplnosti a nepoužitelnosti kontrolních pokladních pásek. Skutková podstata, z níž správce daně vycházel, je proto v rozporu s důkazy získanými v daňovém řízení. Nelze proto také podle stěžovatelky shledat nemožnost stanovit daň dokazováním, takže nebyla splněna jedna z podmínek ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na své stanovisko k žalobě a uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry obsaženými v rozsudku krajského soudu, a proto navrhuje, aby byla posuzovaná kasační stížnost zamítnuta jako nedůvodná.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že správce daně provedl u stěžovatelky kontrolu DPH za roky 1995 a 1996 a ve zprávách o těchto kontrolách ze dne 18. 8. 1997 určil její daňovou povinnost na 64 924 Kč za rok 1995 a na 66 016 Kč za rok 1996, když konstatoval, že stěžovatelka předložila při daňové kontrole za rok 1995 jednak výkaz tržeb a na výzvu správce daně také pásky registrační kontrolní pokladny. Správce daně však zjistil, že pásky nejsou všechny, neboť za některé dny chybí i přesto, že v těchto dnech stěžovatelka vykázala tržbu ve výkazu tržeb. Proto stanovil daňovou povinnost pomůckou. Při daňové kontrole za rok 1996 byl zjištěn obdobný nedostatek, přičemž chyběly pásky za celé měsíce červenec, srpen a září.

Na základě těchto kontrol vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 25. 8. 1997, č. j. 101526/97/123920/1852, kde stěžovatelce doměřil daň za zdaňovací období let 1995 a 1996 a také za čtvrté čtvrtletí roku 1994 v celkové výši 226 756 Kč. Stěžovatelka podala žádost o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní proti přiznání. Správce daně na tuto žádost odpověděl, že důvodem bylo, že stěžovatelka předložila požadované doklady pouze částečně.

Proti dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání, kde uvedla, že po ní nemohlo být požadováno, aby předložila kontrolní pásky z registrační pokladny, přestože jí není zákonem ani rozhodnutím uloženo, aby vedla evidenci určitou konkrétní formou, takže správce daně nemohl z nepředložení pásek dovozovat neprokázání skutečností rozhodných pro stanovení daně, když právě toto nepředložení bylo jediným důvodem pro doměření daně. Dále protestovala proti tomu, že jí byla doměřována daň i za II. a III. čtvrtletí roku 1995 a za I. a IV. čtvrtletí roku 1996, přestože správce daně vůbec neviděl doklady

za tato čtyři období. Celkově pak správce daně podle stěžovatelky neprokázal, že byl v dané situaci oprávněn stanovit daň podle pomůcek. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 2. 1998, č. j. 682/130/1998, kde žalovaný uvedl, že z vyměřovacího spisu je zřejmé, že při daňové kontrole kontroloval správce daně ve skutečnosti doklady za veškerá zdaňovací období. Dále poukázal na to, že stěžovatelka sama odkázala při ústním jednání se správcem daně na fakt, že eviduje denní tržbu na základě pásek z kontrolní pokladny, na základě kontroly těchto pásek však správce daně zjistil jejich neúplnost. Přezkoumání tohoto rozhodnutí zamítlo posléze i Ministerstvo financí podle § 55b odst. 1 daňového řádu.

Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 1998 podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, které krajský soud vyhověl svým rozsudkem ze dne 25. 11. 1999. Jím zrušil toto rozhodnutí i dodatečný platební výměr s odůvodněním, že právní závěry správce daně o nutnosti vyměřit daň podle pomůcek byly předčasné. Správce daně měl porovnat ručně psanou evidenci denních tržeb s předloženými páskami z kontrolní pokladny a teprve poté učinit závěr o tom, zda stěžovatelka doložila uskutečněná zdanitelná plnění. Ze správního spisu nebylo dle krajského soudu zřejmé, zda správce daně nemohl stanovit daň dokazováním alespoň za ta čtvrtletí, za něž byly pásky předloženy. Pokud tak správce daně bez odůvodnění neučinil a žalovaný to nenapravil, je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.

Správce daně proto doplnil kontroly daně z přidané hodnoty a jejich výsledek zrekapituloval ve dvojici zpráv o kontrolách ze dne 27. 11. 2000. Za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí 1995 stanovil nově daň na 83 290 Kč, když podrobně a opakovaně prozkoumal účetnictví stěžovatelky včetně faktur a pokladních dokladů, inventurních soupisů zboží, pásek kontrolní pokladny a přehledu slev. Díky opakovanosti těchto kontrol zjistil, že u stěžovatelky došlo k zásahům v účetnictví a k pozměňování údajů v listinných důkazech, které tím ztratily svou vypovídací schopnost. Správce daně zjistil podle zprávy z této kontroly přepisování a přelepování prodejních cen, přepisování prodejních kódů zboží, škrtání na přijatých fakturách a na dodacích listech. Tyto změny správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně rozepsal a označil je za porušení předpisů o vedení účetnictví ze strany stěžovatelky. Pásky kontrolní pokladny byly předloženy ve stavu neumožňujícím jejich akceptaci jako důkazních prostředků. Neúplností a nesprávností účetnictví stěžovatelky bylo porušeno ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, což znemožnilo správci daně stanovit daň dokazováním, proto ji opět stanovil za použití pomůcek. K obdobným závěrům vedlo ke stanovení daně za použití pomůcek na 109 828 Kč.

Na základě těchto daňových kontrol vydal správce daně nové dodatečné platební výměry ze dne 15. 12. 2000, kterými byla stěžovatelce doměřena DPH za všechna jednotlivá čtvrtletí let 1995 a 1996 a za 4. čtvrtletí 1994. Proti osmi dodatečným platebním výměrům za všechna čtyři čtvrtletí let 1995 a 1996 podala stěžovatelka odvolání. Zde uvedla, že při daňové kontrole konané v roce 1997 správce daně nijak nezpochybnil údaje uvedené v ručním výkazu tržeb, proto postupoval správce daně v rozporu s § 31 odst. 5 daňového řádu, když daň následně vyměřil podle pomůcek. Dále protestovala proti tomu, že v roce 2000 byla provedena nová daňová kontrola, včetně nutnosti nového předložení všech dokumentů z její strany, jakkoli byla tato kontrola označena pouze za doplnění daňové kontroly. Dále stěžovatelka protestovala proti tomu, že žalovaný během daňové kontroly opakovaně prodlužoval správci daně lhůtu pro vrácení stěžovatelčiných daňových dokladů, i proti průběhu projednávání skutečností potřebných k provedení kontroly DPH. Závěry správce daně obsažené v dodatcích ke zprávám o daňové kontrole pak byly podle stěžovatelky

úmyslně formulovány tak, aby navodily dojem nesprávného vedení účetnictví stěžovatelkou. Stěžovatelka se naopak domnívá, že pochybila pouze uváděním prodejních cen namísto cen nákupních, k čemuž ji ovšem vedla praktická nutnost při sledování pohybu zboží v maloobchodní prodejně, což se ostatně snažila vysvětlit i správci daně. Z těchto důvodů stěžovatelka konstatovala, že byl postup správce daně při této nové daňové kontrole nezákonný a nemohla být na jeho základě stanovena daň, a to ani dodatečně.

O tomto odvolání rozhodl žalovaný svými výše označenými osmi rozhodnutími ze dne 13. 9. 2001, kterými je zamítl, když konstatoval, že podle § 50 odst. 5 daňového řádu při odvolání směřujícím proti vyměření daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Dále v nich konstatoval, že správce daně byl v dalším řízení vázán právním názorem krajského soudu, podle nějž bylo přesvědčení správce daně o nezbytnosti doměření daně v prvním daňovém řízení předčasné a tedy i nezákonné. Podle žalovaného však tento názor krajského soudu neznemožnil správci daně provést i další nutné úkony daňového řízení, zejména sdělit daňovému subjektu své další pochybnosti; nejen porovnat kontrolní pásky z pokladny s předloženými výkazy tržeb. Nejednalo se zároveň o nové daňové řízení, jak se chybně domnívala stěžovatelka. Dále žalovaný připomněl, že na základě údajů z daňových přiznání, účetních dokladů a evidencí vedených stěžovatelkou vyjádřil správce daně své pochybnosti o skutečné výši uplatněné obchodní přirážky za jednotlivá zdaňovací období a vyzval stěžovatelku k vysvětlení. Stěžovatelka však uspokojivé vysvětlení neposkytla, když například rozdíly v jednotlivých typech evidencí odbývala tvrzením, že rozdíl byl určitě zdaněn v některém z pozdějších zdaňovacích období. Na dokladech, kde byla vedena stěžovatelkou cenová evidence včetně DPH, byla po porovnání nákupních a prodejních cen uváděna nižší výše obchodní přirážky, než přirážka skutečná. Sama stěžovatelka přitom některé nepřesnosti připustila. Dále stěžovatelka prováděla na dokladech týkajících se těchto období změny spočívající v přepisování, vymazávání a přelepování údajů, po těchto změnách přitom nebylo možno zjistit původně uvedené hodnoty. Účetnictví tak nebylo vedeno úplně, průkazně a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které byly jeho předmětem. Kontrolní pásky za jednotlivá zdaňovací období byly předloženy neuspořádaně, zmuchlané či srolované, za některé dny pak nebyly předloženy vůbec. Není přitom pravda, že správce daně stěžovatelku postihoval za to, že sledovala pohyb zboží v prodejních cenách; správce daně tento postup naopak akceptoval a důvody ke shledání neprůkaznosti účetnictví byly jiné a jsou uvedeny v dalších částech tohoto rozhodnutí. K námitce stěžovatelky ohledně opakovaného prodlužování lhůty pro vrácení dokladů poskytnutých stěžovatelkou žalovaný ve svých rozhodnutích uváděl, že zákon správci daně nezakazuje žádat o prodloužení této lhůty opakovaně. Před žalovaným neobstála ani námitka, že se stěžovatelka nemohla seznámit se všemi důkazy a vyjádřit se k nim, stejně jako námitka ohledně procesních nesrovnalostí při projednání kontrolních zpráv z daňových kontrol. Žalovaný také připomněl, že v novém daňovém řízení správce daně prozkoumal každé zdaňovací období zvlášť a za IV. čtvrtletí roku 1994 stanovil daň dokazováním, u ostatních období setrval na názoru, že stanovit daň dokazováním nebylo možno. Rozdíl mezi doměrkem původně vyměřeným a současným zdůvodnil žalovaný tím, že v daňovém řízení po rozhodnutí krajského soudu byly zohledněny další doklady a listiny, zejména evidence slev za roky 1995 a 1996, které měly vliv na výši daňové povinnosti. Z těchto důvodů žalovaný ve všech svých osmi rozhodnutích o odvolání uzavřel, že ve všech sledovaných obdobích byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Proti těmto osmi rozhodnutím žalovaného podala stěžovatelka osm žádostí o přezkoumání k Ministerstvu financí podle § 55b daňového řádu, kterým Ministerstvo financí nevyhovělo, když shledalo, že rozhodnutí žalovaného nebyla v rozporu se zákonem.

Dále podala stěžovatelka proti těmto osmi rozhodnutím žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Zde setrvala na tvrzení, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, když předložila ruční evidenci denních tržeb a pásky z kontrolní pokladny, přičemž správce daně nevyjádřil žádné pochybnosti o správnosti evidence denních tržeb, takže ji mohl použít bez dalšího jako důkaz. Poté co byla vyzvána k prokázání rozdílu ve výši obchodní přirážky prodávaného zboží, sestavila stěžovatelka pro správce daně přehled o uplatňované přirážce určující vážený průměr obchodní přirážky, který ovšem nebyl správcem daně akceptován. Dále stěžovatelka opět poukázala na neústavnost postupu správce daně a na opakované prodlužování lhůty pro zadržování jejích dokladů. Dále stěžovatelka uvedla, že nepozměňovala účetní doklady, toto jednání naopak přisuzovala správci daně. Konečně stěžovatelka uvedla, že žalovaný nerespektoval závěry z prvního rozsudku krajského soudu, a proto odkázala i na odůvodnění své prvé žaloby a připomněla, že absence některých kontrolních pásek nemůže sama o sobě znamenat nemožnost prokazování objemu tržeb, když žádným právním předpisem není stanovena povinnost vedení pohybu tržeb přes kontrolní pokladnu. Shledávala tedy porušení § 31 odst. 5 a odst. 8 písm. c) daňového řádu a navrhovala zrušení všech osmi napadených rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud v Plzni její žalobu zamítl svým rozsudkem ze dne 27. 9. 2004, napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Za nedůvodnou označil námitku neúplně zjištěného stavu věci, když stěžovatelka nikdy konkrétně neuvedla, v čem spatřuje neúplnost skutkových zjištění žalovaného, tedy jaké další důkazy měly být provedeny. Krajský soud se dále nezabýval stěžovatelčiným odkazem na předcházející žalobu, když uvedl, že nemá povinnost sám vyhledávat žalobní důvody mimo posuzovanou žalobu. Schválil také postup žalovaného a správce daně, když nad rámec příkazu směrem k doplnění skutkových zjištění obsaženého v prvním rozsudku provedli i další procesní úkony, a to nikoliv v nové daňové kontrole, jak tvrdila stěžovatelka, ale v pokračování stále téže daňové kontroly. K nálezu Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99, kterým stěžovatelka též argumentovala, podotkl, že se týkal jiných účastníků a nevztahoval se tedy procesně k dané věci, a proto byly závěry v tomto nálezu obsažené pouze vzaty na vědomí. Krajský soud také nezjistil, že by správce daně či žalovaný prováděl nějaké zásahy do daňových dokladů, a neshledal, v čem by prodlužování lhůty pro vrácení daňových dokladů stěžovatelce mělo mít vliv na samo napadené rozhodnutí žalovaného. Neuspěla konečně ani námitka, že nebyly splněny zákonné podmínky pro vyměření daně za použití pomůcek. Krajský soud souhlasil s tím, že stěžovatelka nemusela prokazovat tvrzené skutečnosti právě pomocí kontrolní registrační pokladny, pokud se však sama dobrovolně rozhodla pro prokazování zdanitelných plnění pomocí této pokladny, musely být její podklady úplné a průkazné. Ke splnění zákonných podmínek pro vyměření daně podle pomůcek pak krajský soud označil za splněnou podmínku neunesení důkazního břemene stěžovatelkou, která neodstranila pochybnosti správce daně ohledně vykázaných zdanitelných plnění a tak nesplnila výzvu správce daně. Krajský soud se také ztotožnil s názorem žalovaného ohledně stěžovatelčiných zásahů do jejích účetních dokladů i ohledně předložení pásek v neúplném a nepoužitelném stavu. Nebylo tak možno stanovit daň dokazováním, neboť stěžovatelčino účetnictví bylo neúplné, neprůkazné a nesprávné, nepoužitelné byly také pásky z kontrolní pokladny a v daňových dokladech byly provedeny nepovolené zásahy, přičemž nebylo jiných důkazních prostředků umožňujících stanovit daň dokazováním. Byly tak splněny zákonné

podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a žalovaný proto ve smyslu § 50 odst. 5 daňovému řádu nepochybil, když stěžovatelčina odvolání zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Rozhodující otázkou v posuzovaném případě je, zda byly naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, či nikoli. Podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek jsou obsaženy v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, které je stanoví takto: *„Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.“* Je proto třeba posoudit, zda byly v daném případě splněny kumulativně obě tyto podmínky, tedy nesplnění důkazní povinnosti stěžovatelkou a zároveň nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tímto směrem se ostatně mělo ubírat i posouzení stěžovatelčina odvolání žalovaným, jak jej k tomu zavazuje ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu: *„Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.“*

Při aplikaci těchto zákonných ustanovení na hlavní skutkový spor mezi stěžovatelkou a žalovaným, lze posouzení splnění obou podmínek obsažených v § 31 odst. 5 daňového řádu konkretizovat tak, zda stěžovatelka opravdu nesplnila svou povinnost prokázat skutečnosti, k nimž byla správcem daně vyzvána; a zda nesplnění této povinnosti uvedlo správce daně do nemožnosti vyměřit stěžovatelce daň dokazováním, jak požaduje druhá z podmínek.

Při přezkoumání splnění prvé podmínky jistě nelze od zdejšího soudu očekávat nové posouzení všech skutkových okolností, tedy nové přezkoumání všech dokladů předložených stěžovatelkou a jejich vzájemného souladu či nesouladu. Lze pouze posoudit, zda stěžovatelka opravdu nesplnila svou důkazní povinnost, jež je jí stanovena obecně v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, ve vztahu k dani z přidané hodnoty pak zvláště v ustanovení § 11 odst. 1 tehdy platného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle jehož tehdejšího znění byl plátce povinen vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních.

Ze zpráv o kontrolách DPH v konfrontaci s vyjádřeními daňového poradce stěžovatelky i podle zdejšího soudu vyplývá, že stěžovatelka nesplnila tuto svou důkazní povinnost. Z těchto zpráv správce daně plyne, že v dokladech předložených stěžovatelkou byly nesrovnalosti v soupisech slev, opravy v účetnictví přepisováním, zaškrtáváním a dalšími postupy. Sama stěžovatelka přitom prostřednictvím svého daňového poradce přiznala v odpovědi z 5. 6. 2000 nesrovnalost ve vykázaných tržbách za jednotlivá zdaňovací období v řádu desítek tisíc korun, jakkoli tvrdila, že tento rozdíl plyne z nemožnosti sledovat v rámci maloobchodního prodeje každý kus zboží a že se tento rozdíl bezpochyby stal tržbou v jiném zdaňovacím období, neurčila nicméně ve kterém. Toto její tvrzení však nemění nic na faktu, že přesvědčivě neprokázala ty skutečnosti, k jejichž prokázání byla vyzvána, neobjasnila tedy dostatečně průkazně vedeným účetnictvím podrobnosti tohoto rozdílu.

Dále stěžovatelka prostřednictvím svého daňového poradce přiznala v podání ze dne 11. 12. 2000 i to, že při třetím předkládání kontrolních pokladních pásek jejich část v rozčilení

zmuchlala a ve výsledku je tak předložila správci daně v nepříliš použitelném stavu. Zdejšímu soudu nepřísluší posuzovat takovou její reakci z lidského hlediska, je však nutno uvést, že důkazní povinnost stěžovatelky obsažená ve výše uvedených předpisech neponechává mnoho prostoru pro takto se projevivší „lidský faktor“, naopak počítá s mechanickým plněním jednotlivých požadavků správce daně plynoucích z této důkazní povinnosti. Je to přitom právě vyměřování daně z přidané hodnoty, které pro svou relativní komplikovanost vyžaduje po plátcích daně, aby doklady, které by mohly být relevantní pro vyměření daně a pro dokazování v rámci daňového řízení, vedli a předkládali úplně, systematicky a s nezbytnou dávkou disciplinovanosti. Pokud stěžovatelka této své povinnosti nedostála, byť i z pochopitelných emotivních důvodů, lze v tom shledat druhý důvod splnění prvé z podmínek vyměření daně podle pomůcek. Tento postup správce daně přitom nelze chápat jako jakousi sankci uplatňovanou vůči stěžovatelce, když i toto vyměření muselo být objektivní a nezaujaté. Lze tak pohledem zjištěných a stěžovatelkou přiznaných nesrovnalostí, i pohledem jejího přístupu k předkládání důkazů, jež po ní byly požadovány, konstatovat, že nesplnila svou důkazní povinnost ve smyslu prvé podmínky obsažené v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.

Pokud bylo výše prokázáno, že mezi různými podklady předloženými stěžovatelkou existovaly rozpory, ostatně sama stěžovatelka prostřednictvím odpovědi svého daňového poradce ze dne 5. 6. 2000 souhlasila s tím, že správce daně mohl mít pochybnosti o celkových částkách 119 199 Kč bez DPH za rok 1995 a 65 424 Kč za rok 1996, je třeba také posoudit, zda tyto rozpory dostačovaly k tomu, aby byla daň stanovena podle pomůcek, či zda mohla být – alespoň částečně – stanovena dokazováním. Již z výše uvedeného je zjevné, že nikoli. Za situace, kdy jsou zjištěny rozpory mezi různými druhy dokladů předložených daňovým subjektem, které vedou k určení různých potencionálně se nabízejících částek jako částek rozhodných pro určení výše daně, může být jistě problematické určit konkrétní částku, na jejímž základě bude daň vyměřena. Pokud se pak daňový zástupce stěžovatelky snažil v uváděné odpovědi „minimalizovat“ dopad nejasností v předložených dokladech a vztáhnout tyto nejasnosti k částkám v řádech desítek tisíc, a nikoli stovek tisíc korun, nelze na základě toho dospět k závěru, že bylo možno stanovit daň například alespoň částečně dokazováním. Vyplývá to zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003 (nepublikováno), kde tento soud uvedl: *„Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nezruší-li krajský soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro tuto žalobou vytýkanou vadu, je tu důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“* Pokud tak nebyla dokazováním jasně určitelná částka, jíž se mělo zdanění týkat, nezbylo správci daně, než daň stanovit podle pomůcek, ostatně i daňový zástupce stěžovatelky se v uváděné odpovědi z 5. 6. 2000 uchýlil při odstraňování rozporů mezi částkami zboží k prodeji a hodnotou tržeb k aritmetickým odhadům a výpočtům a ani s jejich pomocí nedokázal tyto nesrovnalosti zcela odstranit. Stěžovatelka za takové situace nemůže úspěšně tvrdit, že bylo možno stanovit daň dokazováním.

Na tuto situaci stěžovatelky jako plátkyně DPH lze přitom plně vztáhnout závěry obsažené v setrvalé správní judikatuře, jak byly vyjádřeny např. v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. 22 Ca 217/2000, kde bylo řečeno *„Nárok na odpočet daně tak vzniká daňovému subjektu tehdy, dodrží-li dvě v citovaném ustanovení uvedené zákonné podmínky. Musí jednak prokázat, že pořídil zboží nebo služby, a jednak, že toto zboží nebo služby zároveň využil k dosažení příjmů za své zboží nebo služby. Obě podmínky musí být splněny současně. Stav účetnictví žalobkyně s ohledem na shora uvedené skutečnosti však*

prokázání těchto zákonných podmínek neumožňoval. ... Podle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Na daňovém subjektu tedy leží důkazní břemeno a pokud neprokáže, co je podle zákona povinen, je správce daně oprávněn stanovit základ daně podle pomůcek. Daňový subjekt tak má dvě základní povinnosti. Jednak povinnost tvrzení, tedy povinnost uvést, a to za podmínek a v případech stanovených hmotněprávními daňovými zákony, v daném případě zák. č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, v daňovém přiznání zákonem stanovené skutečnosti, a dále má povinnost důkazní, musí tedy prokázat všechny skutečnosti, které v daňovém přiznání je povinen uvádět. Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jim uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně dle ust. § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb. oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.“

Na stěžejní otázku kasační stížnosti je tak možno odpovědět tak, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu splněny.

Nad rámec posouzení této otázky Nejvyšší správní soud uvádí, že na této úvaze nemůže nic změnit ani judikatura Ústavního soudu citovaná stěžovatelkou v žalobě. Zdejší soud se na rozdíl od žalovaného nedomnívá, že nález Ústavního soudu byl v daném případě irelevantní pouze proto, že se týkal jiných účastníků, než v nyní rozhodovaném řízení; stejně tak se nedomnívá jako krajský soud, že stačí tyto názory „vzít na vědomí“. Naopak je zdejší soud veden svým setrvalým názorem, že pokud Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení. Nález citovaný v daném případě, tedy nález Ústavního soudu ze dne 4. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 86/99 (Sb. n. u. US, svazek 16, nález č. 155, str. 151), se nicméně nedotýká nyní řešeného problému, když právní věta v něm obsažená říká: *„Z důkazů předložených v řízení o ústavní stížnosti je patrno, že správce daně ústním jednáním zahájil u navrhovatele další daňovou kontrolu. Z vymezení jejího předmětu lze dovodit, že v pořadí druhá daňová kontrola se týká stejných otázek, které již předmětem daňové kontroly byly. Jestliže i časové období je identické s obdobím vymezeným v daňové kontrole předchozí, platí pro finanční orgán ust. § 28 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb. , o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a z hlediska běhu druhé daňové kontroly tak jde o res indicata ve smyslu ust. § 27 odst. 1 písm. e) citovaného zákona.“* Tento nález se tak týká zákazu druhé daňové kontroly, v případě nyní posuzovaném však krajský soud dostatečně přesvědčivě zdůvodnil, že se nejednalo o druhou daňovou kontrolu, nýbrž o daňovou kontrolu jedinou, trvající a ve fázi po vydání prvého rozsudku krajského soudu pouze doplňovanou v souladu se závazným příkazem krajského soudu obsaženým v tomto prvém rozsudku. Ani argumentace judikaturou Ústavního soudu tak nemohla uspět, byť ne z důvodu nezávaznosti této judikatury tvrzené žalovaným, ale z důvodu nepřiléhavosti výkladového pravidla tam obsaženého na případ nyní řešený.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. právní otázku, zda mohla být stěžovatelce vyměřena daň podle pomůcek; či že by byly přítomny vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Plzni náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 20. října 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu