

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **P. I. & T. spol. s r. o.**, zast. JUDr. Jiřím Jarošem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 4, Na Pankráci 11/449, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství České Budějovice**, Mánesova 3, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 3. 1. 2005, č. j. 10 Ca 213/2004 – 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce – stěžovatel domáhá zrušení rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 19. 8. 2004, č. j. 1386/130/2004; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2001.

V kasační stížnosti uvádí stěžovatel, že krajský soud nesprávně hodnotil kupní smlouvu uzavřenou s J. S. a dokument obsahující soupis prodaného zboží jako dvě odlišné smlouvy, neboť se jedná o přílohu k této kupní smlouvě, ve které se uvádí, jaké zboží bylo J. S. fakticky prodáno. K tomu také měly sloužit výslech J. S. a B. S. Pokud by byl proveden důkaz kupní smlouvou s přílohou a výslech navrhovaných svědků, byly by odstraněny pochybnosti správce daně o osudu chybějícího zboží a o tržbách za něj. Odmítnutím provedení navrhovaných důkazů nebyla splněna povinnost dokazování ve smyslu

§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě dani a poplatku (dále jen ZSDP). I když k zaúčtování obchodního případu s J. S. jeho omylem nedošlo, nelze na základě této jediné nesprávnosti konstatovat, že účetnictví stěžovatele je jako celek zcela neprůkazné. Soud neakceptoval ani námitku týkající se nesprávného výpočtu obchodní přirážky, neboť správní orgán dosadil do použitého vzorce nesprávnou veličinu, pokud jde o nákupní cenu starožitností. Podle účetní evidence nečiní tato částku 632 139 Kč, ale 672 043,50 Kč a obchodní přirážka pak činí 56,26% a nikoliv 66,12%. Stěžovatel připomíná, že obrat dosahovaný prodejem starožitností tvořil pouze 0,66% obratu žalobce v roce 2001, neboť se především zabývá výrobou a prodejem sanitárního vybavení, radiátorů a vybavení koupelen. Uvádí, že názor soudu, že by údaje obsažené v daňovém přiznání mohly být prokázány pouze řádně vedeným účetnictvím, je nesprávný, neboť § 31 odst. 4 ZSDP podává výčet důkazních prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení důkazní povinnosti, tj. i listiny a svědecké výpovědi, které byly soudu nabízeny. Především se jedná o kupní smlouvu z 27. 12. 2001 uzavřenou mezi stěžovatelem a J. S., dále svědeckou výpověď této osoby a paní B. S., která jako zaměstnanec stěžovatele předmětnou smlouvu s kupujícím uzavřela o konečně seznam nakoupených starožitností sestavený panem J. S. pro jeho vlastní potřebu. Tím mělo být dokázáno, že předmětná smlouva byla uzavřena, jaké konkrétní starožitnosti byly předmětem prodeje a i fakt, že se jednalo z větší části o falzifikáty, čímž by byla prokázána i správnost relativní výši kupní ceny. Správce daně tyto důkazy neprovedl a bez dalšího uzavřel, že předmětná kupní smlouva je účelová. Skutečnost, že předmětná kupní smlouva zůstala opomenuta a nebylo o ní účtováno, je dána lidskou chybou, která se může stát. V případě, že by navrhované důkazy byly provedeny, byla by prokázána existence předmětné kupní smlouvy a v takovém případě by rozdíly v meziroční skladové evidenci stěžovatel činily pouze jednotky kusů, které by nebylo lze doložit. Tento nedostatek přičitatelný lidské chybě je pochopitelný a obvyklý v případě větších skladových zásob; v takovém případě by pak stanovení daňové povinnosti náhradním způsobem mohlo být namístě, avšak pouze ve vztahu k hodnotě těchto několika zbývajících kusů starožitností. Daň by měla být sjednána postupem dle § 31 odst. 7 ZSDP. Starožitnosti nejsou zbožím druhovým, ale každý jednotlivý kus je individuální. Z toho důvodu se liší ceny jednotlivých kusů, ale i jejich prodejnost, rozdílnost je mezi starožitnostmi pravými a mezi falzifikáty. Proto nelze uvažovat o jednotné marži, resp. přirážce a pak vůbec ji použít jako výpočet průměru z úspěšných obchodních případů, tj. prodaných starožitností, které byly kvalitní a dobře prodejné na starožitnosti, které stěžovateli zůstávaly na skladě jako neprodejné falzifikáty a kterých se jednorázově zbavil prostřednictvím kupní smlouvy uzavřené s panem J. S. Výpočet celkových tržeb provedených správcem daně tak, že byly sečteny jednotlivé tržby, je nesprávný, neboť správným výsledkem součtu jednotlivých tržeb je částka 672 043,50 Kč a správce daně došel k nesprávnému výsledku 632 139 Kč a tento dílčí výsledek dále používal při výpočtu průměrné přirážky. Z tohoto důvodu se zmíněná chyba odrazila i v předmětných platebních výměrech, resp. ve výši doměřené částky. Stěžovatel předložil správci daně ručně psanou smlouvu v německém jazyce s jejím počítačovým přepisem a překladem do českého jazyka, včetně přílohy obsahující množství a druh prodávaného zboží, dále předložil položkový soupis zboží, který si sestavil pan J. S. a jedná se o odlišný dokument od kupní smlouvy. Termíny použité v obou listinách J. S. se nemusí shodovat i proto, že ten nemohl mít povědomost o tom jaké termíny stěžovatel ve své účetní evidenci používá. Proto byla navrhována výpověď pana S. i B. S., kterými mělo být potvrzeno, že zboží, které pan J. S. převzal a které je uvedeno na posledním zmíněném položkovém seznamu, je totožné se zbožím zaneseným v účetní evidenci stěžovatele.

Ve svém vyjádření ze dne 15. 2. 2005 žalovaný uvádí, že ze spisu je znatelné, že účetnictví stěžovatele vykazovalo nedostatky spočívající v nesouladu mezi jím uváděnou

hodnotou prodaného zboží a mezi hodnotou zboží vypočtenou správcem daně. V průběhu daňové kontroly zjistil správce daně, že některé kusy starožitností zaevidované v inventuře k 31. 12. 2000 již nebyly v inventuře k 31. 12. 2001, přesto že nebyly v tomto období prodány ani vráceny původnímu majiteli. Obdobné nedostatky vykazovalo i účetnictví roku 2001; tak vznikly pochybnosti o tom zda údaje, které uvedl stěžovatel do daňového přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné a úplné. Proto vydal dne 13. 6. 2003 výzvu, kterou vyzval stěžovatele k prokázání konkrétních skutečností. Na základě této výzvy se dostavil jednatel stěžovatele pan Dr. J. P., který přinesl kopii smlouvy o prodeji zboží panu J. S. vyhotovené v německém jazyce. Zboží bylo sice vyskladněno, ale nebylo zaplaceno Toho důvodem byla skutečnost, že obrazy považované za originály jimi nebyly, a proto většina zboží nebyla za nákupní ceny prodejná. Správce daně pak hodnotil nabízený důkaz kupní smlouvou z 27. 12. 2001 včetně její přílohy, ale protože ani porovnáním prodaného zboží uvedeného v příloze této smlouvy se zbožím chybějícím v inventurách nebyly odstraněny pochybnosti o nejasnosti evidence zboží, nestala se tato smlouva po jejím hodnocení provedeném dle § 2 odst. 3 z. ZSDP. důkazem ve smyslu § 31 odst. 4. Navrhovaní svědci nebyli vyslechnuti, protože nemohou za stěžovatele prokázat svou výpovědí správnost a úplnost inventur, správnost účetních operací, ani konkrétní důvody absence údajů o nevýhodném prodeji v evidenci stěžovatele a rovněž tak ani důvody, proč nedošlo ke zpětnému prodeji, který byl v některých smlouvách vyhrazen. Z těchto důvodů byl správce daně oprávněn přejít na pomůcky. Připomíná, že daňový řád neumožňuje stanovit základ daně a daň jakýmsi kombinovaným způsobem, tedy část dle důkazů a část na pomůcky, což se týká náznaku stran několika sporných kusů starožitností. Uvádí, že v článku V. je stěžovatelem vznesena nová námitka, která nebyla uplatněna dosud a to, že v uvedeném případě není použití pomůcek spolehlivé, a proto měla být daň sjednána postupem dle § 31 odst. 7 ZSDP. Tato námitka je podle § 104 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní (dále jen s. ř. s.) nepřípustná. Pokud jde o námitku nesprávného součtu jednotlivých tržeb, pak ze spisu vyplývá, že správce daně při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek respektoval § 46 odst. 3 ZSDP, když při svém výpočtu zohlednil také pořizovací cenu. Poměrná obchodní marže byla stanovena nikoliv jako rozdíl mezi nákupní cenou bez DPH a prodejní cenou bez DPH, ale jako podíl prodejní ceny včetně DPH a nákupní ceny bez DPH ve smyslu § 17 odst. 3 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.

Ze správního spisu vyplynuly skutečnosti, které byly podrobně popsány v rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích a pro úplnost je soud na tomto místě opakuje.

Při kontrole daně z přidané hodnoty za rok 2001 byly správci daně předloženy přehledy o prodeji starožitností za jednotlivé měsíce označeného roku, kde se uvádí, jaké předměty byly prodány, co činila prodejní a nákupní cena a výpočet daně z přidané hodnoty. Dále byl předložen seznam pokladních dokladů k 23. 9. 2002, vyúčtování z 5. 11. 2001, několik kupních smluv na nákup starožitností uzavřených mezi prodávajícím Dr. J. P. a žalobcem zastoupeném J. P. Dále byl k dispozici soupis vráceného zboží, celkový přehled o hodnotě starožitností rozdělených na nábytek, drobnosti a ostatní nákup, evidence starožitností, sumarizace k 31. 12. 2000, ke které je připojena evidence drobností, ostatního nákupu, obrazů, nábytku, hodin a nákupu z aukce.

Ze zjištění vyplývajících z těchto účetních podkladů vychází výzva pro žalobce ze dne 13. 6. 2003, ve které jsou konkretizovány pochybnosti správce daně o správnosti údajů uvedených žalobcem v daňových přiznáních a poukazuje se na rozdíl mezi chybami vykázanými pro účely zdanění a hodnotou prodaného zboží podle účetnictví. Žalobce byl vyzván k prokázání toho, že pro výpočet daně z přidané hodnoty byly použity veškeré tržby

dosažené z prodeje starožitností a že údaje uvedené o uskutečnitelných zdanitelných plněních v daňových přiznáních jsou správné a úplné.

Dne 31. 7. 2003 statutární zástupce Dr. J. P. předložil smlouvu o prodeji starožitností J. S. z Rakouska a o této smlouvě uvedl, že při likvidaci obchodu zůstala zapomenuta a nedostala se do účetnictví ani do přiznání daně z přidané hodnoty. V prodeji zboží tento prodej zaúčtován nebyl, protože zůstalo nezaplaceno. Prodejní cena byla stanovena níže než cena nákupní, protože většina zboží byla za nákupní ceny neprodejná. Inventury označil za správné, protože provedl fyzickou kontrolu.

Předložená kupní smlouva ze dne 27. 12. 2001 obsahuje v příloze seznam nakoupeného zboží, kde se uvádí, v kolika kusech byly jednotlivé druhy starožitností pořízeny. Kupní cena byla dohodnuta v částce 450 000 Kč s tím, že jedná se o falzifikáty a zboží nižší kvality.

Další ústní jednání se uskutečnilo dne 16. 10. 2003, kdy výše označený statutární zástupce žalobce uvedl, že nejvíc falzifikátů bylo mezi obrazy a hodinami, u nábytku šlo o výkyvy na trhu nebo špatnou kvalitu, v souvislosti s prodejem drobností nastala změna na trhu při otevření hranic na východ. Kvalitu zboží posuzují odborníci. O nákupu spolurozhodoval statutární zástupce, který podával výpověď za žalobce a uvedl, že se domníval, že se v tomto oboru vyzná. Obchod označil za rizikový a uvedl, že většinou není dost času kvalitu zboží rozpoznat. Pouze on sám měl vědomost o falzifikátech. Jednal s J. S., s nímž se v posledních třech letech potkával dvakrát ročně. J. S. nabídl cenu, na kterou žalobce přistoupil, protože neměl jiného zájemce. Kupní cena nebyla zaplacena ani zaúčtována. Nebude ani vymáhána. Dále uvedl, že nebylo prodáno žádné další zboží, o němž by nebylo účtováno. Dále byl předložen protokol o provedení inventury k 31. 12. 2001.

Zpráva o daňové kontrole byla projednána dne 20. 11. 2003. Ve zprávě jsou shrnuta zjištění správce daně a uzavírá se, že žalobce porušil zákon o účetnictví, když neúčtoval o úbytku starožitností a uměleckých předmětů, přestože zákon o účetnictví nařizuje účetním jednotkám účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví v období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisejí. Účetnictví nebylo vedeno úplně, když nebyly zaúčtovány všechny obchodní případy, konkrétně úbytek starožitností. Účetnictví žalobce není průkazné, předmětné účetní případy nebyly doloženy. Dále byly zjištěny rozdíly ve zboží, které mělo být nakoupeno v předcházejících účetních obdobích, avšak není uvedeno v inventurních soupisech. Proto těmto soupisům důvěřovat nelze, jde-li o počáteční stav starožitností. Žalobce neprokázal správnost údajů uvedených v daňovém přiznání a správce daně nemá možnost stanovit daň dokazováním pro rozpory a neúplnost účetnictví, kdy nemá žádné spolehlivé důkazy. Proto bude daň vyměřena podle pomůcek.

O způsobu výpočtu daně náhradním způsobem je pořízen úřední záznam, ve kterém je obsažen výpočet obchodní přirážky z přehledů pořízených žalobcem o prodeji starožitností za jednotlivé měsíce roku 2001. Ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu bylo přihlédnuto k tomu, že žalobce nakupoval zboží rovněž od neplátců daně a byla zohledněna pořizovací cena.

Ke zprávě o daňové kontrole se žalobce vyjádřil a uvedl, že rozdíly v počtu kusů starožitností při porovnání s evidencemi byly zřejmě způsobeny tím, že zboží bylo v době inventur mimo provozovnu, nebylo správně zaúčtováno zboží prodané J. S., další zboží bylo prodáno Z. P. 1. 10. 2002.

Nato byly dne 8. 12. 2003 vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za jednotlivé měsíce roku 2001.

V odvolání žalobce poukázal na to, že výzva je v rozporu se zákonem a uvedl, že statutární zástupce žalobce se k výzvě vyjádřil a předložil kupní smlouvu uzavřenou s J. S. K důkazu byl navržen výslech tohoto svědka a dále výslech prodavačky ze starožitnictví, která zboží svědkovi předávala. Použité pomůcky nemají reálný podklad a obchodní marže byla stanovena hypoteticky s početní chybou.

S doplněním odvolání byl předložen seznam zboží, které měl převzít J. S.

O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, které je odůvodněno tím, že při daňové kontrole byl zjištěn nesoulad mezi hodnotou prodaného zboží uvedenou žalobcem a hodnotou takového zboží vypočtenou podle účetních dokladů předložených žalobcem. Tyto rozpory nebyly odstraněny předložením kupní smlouvy uzavřené s J. S., která zůstala zapomenuta při likvidaci obchodu a kupní cena za dodané zboží nebyla zaplacena. Nesouhlasil počet kusů chybějícího zboží v inventurách a nebylo možno chybějící zboží porovnat věcně se starožitnostmi prodanými konkrétní kupní smlouvou. Tento závěr je podporován dalšími rozpory, které vyplynuly z vyjádření zástupce žalobce o odbornosti kupujícího, který přesto převzal zboží bez kontroly. Tímto důkazem nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně o výši uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňových přiznáních. Výslech navržených svědků proveden nebyl, protože svědkové by nebyli způsobilí prokázat správnost účetních podkladů. Hodnota obchodní marže ve výši 66, 12 % byla zjištěna z údajů o záznamní povinnosti vedené pro účely daně z přidané hodnoty a z přehledů o prodeji starožitností za jednotlivé měsíce. Kupní smlouva byla hodnocena jako účelová, a to i se zřetelem k tomu, že byla doložena dodatečně a úhrada nebyl upomínána, přestože jednalo se o dodávku značného množství zboží. Daňová povinnost byla vypočtena náhradním způsobem z údajů, které měl správce daně k dispozici. Při stanovení základu daně bylo přihlédnuto k výhodám, které pro daňový subjekt vyplývají z § 14 a § 15 zákona o dani z přidané hodnoty a nebylo zjišťováno, zda použité nakoupené zboží bylo pořízeno od neplátců daně. Uzavírá se, že účetnictví žalobce je vadné, daň dokazováním stanovit nelze, a proto byly podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dodrženy.

Je-li daňová povinnost správcem daně stanovená (a poté i vyměřená) podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu), pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 daňového řádu, kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem; odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a shledá-li, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 (autoremedura), vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7). To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení.

Užil-li správce daně prvého stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním,

a jednak i to, zda daň je stanovená pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle 50 odst. 5 daňového řádu, které již neumožňuje odvolacímu orgánu doplňovat odvolací řízení způsobem spočívajícím v tom, že uloží správci daně odstranit vady jeho řízení, které však správce daně vzal za rozhodné pro stanovení daně právě tímto náhradním způsobem (za užití pomůcek).

Ačkoli by bylo možné ustat na tom, že i rozdíly v několika kusech v daném případě svědčí o důvodných pochybnostech, pro něž je namístě přistoupit ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, soud se vrací k povaze předkládaných dvou listin. Samotná smlouva ze dne 27. 12. 2001 obsahuje souhrnnou cenu 350 000 Kč za blíže neoznačené předměty, a to 62 obrazů, stejný počet grafik, dále v kusech uváděný nábytek (cca 3Oks a soupravy), keramika a porcelán (54ks a soupravy), hodiny (35 ks) a ostatní (255 ks) a mince 127ks. Tím by v podstatě byl doplněn chybějící rozsah starožitností. Ručně psaný soupis starožitností z téhož dne (Antiquitaten zum Kaufvertrag) svým obsahem i rozsahem navozuje zdání o příloze ke smlouvě, avšak ani stěžovatel jej nepovažuje za úplný a forma je rovněž odlišná od vlastní kupní smlouvy.

Podle § 2 a § 3 zákona č. 563/1991Sb., o účetnictví účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Činí tak podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období"); není-li možno tuto zásadu dodržet, mohou účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti. V účetním období účetní jednotky účtují o uvedených skutečnostech v souladu s účetními metodami (§ 4 odst. 8); přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Podle § 7 účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě tohoto zákona. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti. Tam, kde účetní jednotka může volit mezi více možnostmi dané účetní metody a zvolená možnost by zastírala skutečný stav, je účetní jednotka povinna zvolit jinou možnost, která skutečnému stavu odpovídá. Pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených prováděcími právními předpisy bude neslučitelné s povinností podle odstavce 1, postupuje účetní jednotka odchylně tak, aby byl podán věrný a poctivý obraz. Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci o tom, že u ní taková skutečnost nastává, je povinna použít účetní metody způsobem tomu odpovídajícím, přičemž informaci o použitém způsobu jsou povinny uvést v příloze v účetní závěrce.

Podle § 18 účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji a) rozvaha (bilance), b) výkaz zisku a ztráty, c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b), zejména naplněním § 7 odst. 3 až 5 a § 19 odst. 5. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

Stěžovatel zjevně porušil ustanovení § 2 a § 3 zákona o účetnictví tím, když o úbytku starožitností neúčtoval. Nebylo tedy účtováno o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do účetního období. Účetnictví nebylo vedeno úplně, tj. tak, aby byly zaúčtovány všechny účetní případy týkající se účetního období, když úbytek starožitností zaúčtován nebyl. Účetnictví stěžovatele není průkazné, neboť předmětné účetní případy nebyly doloženy a ani příloha účetní uzávěrky ke dni 31. 12. 2001 o úbytku starožitností neinformuje. Není ani správné, neboť plátce porušil povinnosti, jež mu byly zákonem o účetnictví uloženy. Proto je oprávněná nedůvěra správce daně vůči inventurám starožitností i počátečnímu jejich stavu. Stěžovatel nedodržel ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP tím, že neprokázal skutečnosti, které uváděl v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2001 a k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňové kontroly vyzván. Správce daně nemá možnost stanovit daň dokazováním, neboť v důsledku nesprávně, neúplně a neprůkazně vedeného účetnictví, nepřesných údajů v inventurách a nesrovnalostí v úbytcích starožitností nemá o konkrétním způsobu úbytku zásob starožitností a zejména o ceně za tyto starožitnosti žádné spolehlivé důkazy. V takovém případě je oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek.

Za této situace je třeba přisvědčit žalovanému i krajskému soudu, že navrhované důkazy by stěží mohly tuto zásadní a odůvodněnou pochybnost odvrátit.

Zdaleka nejde jen o „jednu“ kupní smlouvu, která nebyla zaúčtována, nýbrž o komplex starožitností, stran nichž nebyla vedena účetní evidence a která měla nákupní cenou představovat desetinásobek ceny, jež je uvedena v kupní smlouvě ze dne 27. 12. 2001.

Ani v prostém součtu nákupních cen, z nichž je posléze vypočítán podklad ke stanovení obchodní marže není žádná chyba, jak je dokladováno na výpočtu shora. Na to se vážící číselné údaje tedy rovněž nesou pečeť správnosti.

Obdobně je nerozhodné, že podle stěžovatele jde jen o okrajovou činnost při jiné převažující činnosti.

Řádně vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním. Jestliže však není vedeno vůbec nebo s vážnými mezerami, přichází v úvahu právě postup podle § 31 odst. 5 ZSDP. A o to v daném případě šlo; námitku stran postupu podle § 46 odst. 3 cit. zákona soud nezaznamenal. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy užitím pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a současně přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Při náhradním způsobu stanovení daně pomocí pomůcek odvolací orgán nepřezkoumává bez dalšího i výši daňové povinnosti. Spolehlivost takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům, či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně, jak zřejmě požaduje žalobce.

Z uvedených důvodů byl závěr soudu, týkající se mezí přezkoumání rozhodnutí, byla-li daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, správný.

K námitce stran sjednání daně soud připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Při tomto postupu je nejširším způsobem zajištěna faktická účast daňového subjektu na prováděném řízení, může navrhovat provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Až za situace, že nastane taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomocí důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Daň se sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu) až tehdy, nastane-li nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl soud I. stupně napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního, onen soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvody uvedené v kasační stížnosti stěžovatelem podřazené pod ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., nebyly prokázány, a proto podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu