



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. B. S.**, zastoupeného JUDr. Evou Doležalovou, advokátkou se sídlem Horská 888, 541 01 Trutnov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí ze dne 4. 7. 2005, č. j. 1191/110/2005-Ha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 3. 2007, č. j. 31 Ca 222/2005 - 16,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 7. 2005 změnil žalovaný k odvolání žalobce dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Trutnově (dále jen „správce daně“) dne 8. 9. 2003, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 prostřednictvím pomůcek ve výši 12 060 Kč tak, že snížil základ daně o částku 181,50 Kč a daň o 30 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové, který ji dne 30. 3. 2007 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobce nejprve připomněl, že krajský soud již dříve zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného v této věci jako nepřesvědčivé a nepřezkoumatelné. Dále uvedl, že od počátku daňové kontroly a ve všech rozhodnutích je zdůrazňováno, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém

přiznání. Jak je má ale prokázat, jestliže správce daně není přístupný argumentům a má své představy o vedení účetnictví?

Dále žalobce namítal, že registrační pokladny nebyly v roce 2001, a ani dosud nejsou, povinné; žalobce si ji přesto pořídil a veškeré hotovostní platby uskutečňované v prodejně byly vykazovány na této pokladně. Jako evidenci si žalobce zavedl propisovací pokladní knihu, z níž může vytrhávat popsané listy a účtovat; na prodejně přitom zůstává kopie pro potřebu vedoucí a pro její kontrolu. Povinnost vést pokladní knihu není dle žalobce stanovena; není také uloženo, že denní tržby musí být zaznamenávány do pokladní knihy. Dále není nikde uloženo, že by podnikatel byl povinen vyhotovovat účetní doklady o předávání peněz se zaměstnanci, když nedochází ke změně vlastníka.

Ustanovení § 39 odst. 3 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), mluví podle žalobce o evidenci (záznamech) denních tržeb, nikoliv o povinnosti pořizovat denní uzávěrky pokladny. Žalobce vyhotovoval přehledy o denních tržbách a kontrolorka je měla k dispozici již při zahájení kontroly; ovšem nikdy neuvedla, jaké doklady prověřila, jaké si odnáší s sebou, jaké jí žalobce doručil na úřad na její žádost (správce daně nepostupoval podle § 12 odst. 2 daňového řádu). O tom, jak bylo s doklady žalobce nakládáno, svědčí údaj v závěru protokolu ze dne 20. 8. 2003, kde je uvedeno, že žalobce převzal všechny doklady, doma však zjistil, že chybí právě ony sporné záznamy o denních tržbách a tyto mu byly vráceny až v lednu 2004. Opatření Ministerstva financí ze dne 10. 11. 2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví (dále jen „opatření ministerstva“), umožňovalo v jednoduchém účetnictví do peněžního deníku převádět tržby jednou měsíčně. Při osobním jednání a ve výzvě ze dne 17. 7. 2003 byly stále požadovány pouze kontrolní pásky z pokladny, což žalobce nemohl splnit, neboť propisovací pásky nepoužívá. Krajský soud považoval tento požadavek správce daně za oprávněný. Ve sledovaném období byla používána pokladna výrobce R. H. S. zn. R. 1450; uživatelská příručka této pokladny z roku 1992 pojem kontrolní pásky nezná.

Žalobce také tvrdil že není nikde upraveno, jak evidovat zásoby v maloobchodě; žalobce vedl evidenci přesným propočítáváním jednotlivých faktur podle prodejních cen; jde o pracovní evidenci vzhledem k množství dokladů o dodávkách zboží. V tomto množství nebyl jeden doklad v zásobách uveden, což vedlo k tomu, že celá tato evidence byla prohlášena za neúplnou a neprůkaznou. Navíc podle správce daně i krajského soudu mělo být měsíčně prováděno srovnávání stavu zásob; nikdy ale nebylo sděleno, kde je tato povinnost zakotvena. Přesto byla měsíční vyúčtování prováděna, což je možné zjistit z peněžního deníku a z knihy zásob. V této souvislosti žalobce namítl, že podle § 3 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je účetním obdobím kalendářní rok.

Dále nebyly žalobci uznány ztráty, a to právě z toho důvodu, že je nevykazoval inventarizací a nevykazoval je měsíčně, ale pouze při vyúčtování inventarizace formou ztratného. V prodejně žalobce nejsou prováděny zlevňovací akce, ale vzhledem k sortimentu je stále něco zlevňováno nebo likvidováno s ohledem na lhůty spotřeby nebo lhůty minimální trvanlivosti; přitom se jedná ve většině případů o minimální množství. Žalobce měl ověřeno, že se v průměru tyto ztráty pohybují do 1200 Kč měsíčně. Žalobci není jasné, z čeho je dovozováno, že by bylo nutné takovéto ztráty měsíčně vyúčtovat: z ustanovení § 25 odst. 2 a § 26 odst. 3 zákona o účetnictví, kde se obecně mluví o zúčtování ztrát, toto nevyplývá.

Žalobce konečně poukázal na nesprávnost výpočtů správce daně. Zásadní rozpor shledal ohledně výpočtů údajně žalobcem vykázané a skutečně realizované obchodní přírážky. Krajský soud uvádí, že správce daně stanovil průměrnou přírážku na 14,8 %, tedy vyšší než vykazovaly údaje v peněžním deníku. Ani krajský soud však neuvedl, z jakých čísel vycházel a co je v deníku vykázano nesprávně. Podle peněžního deníku činila marže 12,98 %; z evidence zásob vyplývá, že na zboží nakoupené v roce 2001 byla nasazena průměrná obchodní přírážka 13,08 % (výpočty v knize zásob jsou v cenách s daní z přidané hodnoty). Přitom je ale dle žalobce nutné vzít v úvahu, že byly prodávány zásoby z minulého období, část zásob přecházela do dalšího období a existovaly pohledávky a závazky k začátku a konci účetního období. Správce daně vypočítal nejprve realizovanou obchodní přírážku na 11,7 % (protokol o jednání ze dne 11. 7. 2003) a v závěru pak na 12,1 %. Konkrétní čísla uvedena nejsou; žalobce se přitom domnívá, že byly správcem daně započítávány i obaly, kde žádná přírážka není, a tím může dojít ke značnému zkreslení realizované přírážky. Nynější závěr správce daně o tom, že při výpočtu skutečně realizované přírážky se vycházelo z cen dle dokladů, je účelový, protože do prvního zrušovacího rozhodnutí krajského soudu se finanční orgány odvolávaly na místní šetření provedené na prodejně dne 4. 7. 2003 a v dalším rozhodnutí žalovaného nedošlo k žádné změně ve výpočtech pouze ke změně v odůvodnění. Žalobce trvá na tom, že průměrná obchodní přírážka za rok 2001 činila 12,09 %. Již před dodatečným vyměřením daně podal žalobce stížnost na nesprávnost výpočtů a byl odkázán na dodatečný platební výměr a možnost použití opravných prostředků (jak mohla zástupkyně ředitele správce daně v té době vědět, že žalobci bude daň doměřena?).

Žalobce závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

Kasační stížnost není důvodná.

Tvrzení týkající se porušení § 12 odst. 2 daňového řádu správcem daně a zacházení s doklady žalobce jakož i námitka ohledně uznávání a vyúčtování ztrát byly uplatněny poprvé až v kasační stížnosti; krajský soud se proto k těmto námitkám nemohl vyjádřit. Kasační řízení je přitom založeno na přezkumu soudních rozhodnutí; pokud námitky nejsou uplatněny již v řízení před krajským soudem, chybí zde podklad k přezkumu, a z tohoto důvodu se takovými námitkami Nejvyšší správní soud nemůže zabývat pro jejich nepřipustnost (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se rovněž nezabýval dotazem žalobce, jak má daňový subjekt prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, jestliže správce daně není přístupný argumentům a má své představy o vedení účetnictví. Tento dotaz nelze podřadit pod některý z přípustných důvodů kasační stížnosti (§ 103 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se proto dále zabýval jen zbývajícím částí kasační stížnosti vázán jejím rozsahem (§ 109 odst. 2 s. ř. s.). První část přípustných námitok žalobce směřuje do povinnosti vést evidenci denních tržeb; ustanovení § 39 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném pro kontrolované zdaňovací období stanovilo, že poplatník daně z příjmů fyzických osob provozující podnikatelskou a jinou samostatnou výdělečnou činnost, který přijímá platby v hotovosti, je kromě evidence stanovené obecně závaznými právními předpisy povinen vést evidenci (záznamy) denních tržeb, není-li rozhodnutím správce daně stanoveno jinak.

Daňový řád bližší podmínky vedení této denní evidence nestanoví a nečiní tak ani jiný právní předpis. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil žalobci, že tuto evidenci nelze ztotožňovat s povinností pořizovat denní uzávěrky pokladny: pokud jsou veškeré hotovostní platby prováděny přes pokladnu, je nasnadě, že evidence denních tržeb se bude shodovat s denní uzávěrkou pokladny. Lze tedy dospět k závěru, že dostatečnou evidencí v případě žalobce mohou být záznamy o denních tržbách na pokladních páskách. S žalobcem lze souhlasit v tom, že registrační pokladny nebyly roce 2001 povinné a nejsou dosud (první část zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, která zaváděla tuto povinnost od 1. 1. 2008, byla zrušena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů); pokud však žalobce tvrdí, že registrační pokladna, kterou si dobrovolně zakoupil, neumožňovala evidenci denních tržeb (žalobce evidoval tržby pouze týdně), bylo jeho povinností zajistit tuto evidenci jiným způsobem a následně ji předložit správci daně.

Za takový způsob pak lze bezpochyby považovat vedení pokladní knihy. Povinnost vést pokladní knihu a její náležitosti upravovala naposledy vyhláška předsedy Státní banky československé a federálního ministerstva financí č. 118/1972 Sb., o pokladních operacích v socialistických organizacích, zrušená k 1. 1. 1992. Rovněž v čl. V výše uvedeného opatření ministerstva není tato kniha uvedena. Žalobce tedy neměl povinnost vést pokladní knihu ani do ní zapisovat záznamy denních tržeb. Povinností žalobce však bylo dostat požadavku § 39 odst. 3 daňového řádu, přičemž pokladní kniha, kterou používal žalobce, umožňovala vést denní evidenci tržeb, tak jak ji vyžaduje předmětné ustanovení. Z předložené pokladní knihy nicméně vyplývá, že žalobce svou zákonnou evidenční povinnost nesplnil ani prostřednictvím této knihy: pokladní kniha obsahuje záznamy výdajů, avšak sloupec příjmů není vůbec vyplněn a ve sloupci poznámka se nepravdělně objevují plusové a minusové hodnoty, přičemž u některých je připsáno „tržba“, popř. „mzda“. Žalobce navíc sám v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 17. 7. 2003 uvedl, že denní evidenci tržeb nikdo nenařídil, a proto není prováděna: z tohoto důvodu nelze uznat za evidenci denních tržeb ani zápisy na volných neočíslovaných listech nadepsaných měsícem a rokem a obsahujícím přehled tržeb podle dní, které později žalobce dodal a které byly zjevně účelově vytvořeny *ex post*. Žalobci lze přisvědčit, že není stanovena povinnost podnikatele vyhotovovat účetní doklady o předávání peněz se zaměstnanci – ostatně i žalovaný ve svém rozhodnutí označuje tyto doklady za nepovinné, jde pouze o jednu z možností, jak prokázat denní tržby – avšak ani této možnosti žalobce nevyužil. Konečně předmětná záznamní povinnost nebyla splněna ani v peněžním deníku: opatření ministerstva sice skutečně umožňovalo převádět do peněžního deníku tržby jen jednou měsíčně (čl. VII odst. 15), avšak nebránilo tomu, aby byly záznamy prováděny denně, čímž by byl zákonný požadavek na denní evidenci tržeb naplněn. Možností zapisovat tržby do peněžního deníku jen jedenkrát za měsíc nelze omluvit skutečnost, že žalobce nevedl transparentní záznamy o tržbách každý den. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu, že žalobce nedostal své evidenční povinnosti podle § 39 odst. 3 daňového řádu, a jeho námitky v tomto směru vedené považuje za nedůvodné.

Další okruh námitek se týkal evidence zásob v maloobchodě, kdy žalobce používal tzv. kontrolu korunou. S žalobcem nelze souhlasit, že není nikde upraveno, jak evidovat zásoby v maloobchodě. Opatření ministerstva v čl. 2 odst. 5 písm. c) stanovilo, že účetní jednotky vedou mimo jiné knihu (karty) zásob; podle čl. IX odst. 4 pak platilo, že zásoby se bez ohledu na způsob jejich nabytí sledují v knize zásob (na kartách zásob). K datu inventarizace účetní jednotka prokáže stav zásob v hmotných jednotkách a stanoveným způsobem je ocení. Konečně v čl. IX odst. 5 opatření ministerstva byla z uvedeného pravidla učiněna výjimka: v účetních jednotkách provozujících maloobchodní činnost,

při které je technicky obtížné vedení skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. prodej potravin), se za záznamy o zásobách považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, např. kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách účetní jednotka srozumitelně popíše a popis uloží jako účetní písemnost. K výkladu institutu kontroly korunou lze předně odkázat na rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2003, č. j. 22 Ca 339/2002 - 34, publikováno pod č. 38/2003 Sb. NSS, který uvedl, že „tzv. *„kontrola korunou“ je sice možným způsobem evidence zásob zboží, avšak i tento způsob musí být přesvědčivý a musí z něj být patrný veškeré údaje pro potřeby řádně vedeného účetnictví*“. Rovněž Nejvyšší správní soud se opakovaně vyjadřoval k tomuto způsobu evidence zásob; např. v rozsudku ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, vyslovil názor, že *„kontrola korunou je průkazně vedenou evidencí skladových zásob pouze v případě, že respektuje účetní principy. I v případě, že stav zásob zboží není sledován v jednotkách množství a podle jednotlivých druhů, ale v celkovém peněžním vyjádření (v prodejních cenách), je nutné, aby tato evidence byla vedena přesně a průběžně, tj. aby byla věrným obrazem skutečného stavu zásob*“. V případě žalobce byly do knihy zásob po jednotlivých dnech zapisovány nákupy od dodavatelů v ceně pořizovací a v ceně prodejní; nebyly však zaznamenány případné slevy zboží, jakož i jeho přeceňování či znehodnocené zboží nebylo do evidence zásob promítnuto (jak potvrdil žalobce v protokolu ze dne 17. 7. 2003 a ve svém vyjádření ze dne 19. 8. 2003); v knize zásob rovněž nebyly evidovány úbytky zboží (tržba), takže nebylo možné zjistit účetní stav zásob ani k určitému dni ani k poslednímu dni v měsíci. Nelze proto souhlasit s žalobcem, že evidence zásob byla prohlášena za neprůkaznou proto, že v ní nebyl zařazen jeden doklad; naopak důvodem neprůkaznosti byla skutečnost, že žalobce nesledoval v průběhu roku stav zásob, nezohledňoval v evidenci slevy či jiné změny v prodejních cenách, čímž evidence zásob neodpovídala skutečnosti. Nezařazení jednoho dokladu (faktury od společnosti M. s. r. o.) pak bylo zdrojem dalších nepřesností v celé evidenci, byť kdyby byla evidence zásob vedena řádně, nebylo by opomenutí tohoto dokladu pravděpodobně samo o sobě důvodem pro prohlášení této evidence za neprůkaznou. Námitka žalobce, že účetním obdobím je kalendářní rok, je pak v souvislosti s evidencí zásob irelevantní, neboť tato evidence musí být v každém okamžiku přesným odrazem skutečného stavu zásob; nestačí tedy na konci účetního období porovnat souhrn nákupů od dodavatelů v prodejních cenách se souhrnem tržeb, neboť takový postup nelze označit za kontrolu korunou.

Nejvyšší správní soud neuznal za důvodný ani poslední okruh námitek žalobce směřujících do stanovení vyšší marže správcem daně. Zde považuje Nejvyšší správní soud za důležité zdůraznit, že v případě žalobce nebylo předloženo správné a úplné účetnictví, a proto byla stanovena daňová povinnost prostřednictvím pomůcek; tento způsob přitom nikdy nemůže zcela přesně odrážet skutečnou daňovou povinnost a nelze proto správci daně vytýkat, že jeho výpočty nejsou matematicky přesné. Jelikož tedy správci daně vznikly pochybnosti o skutečné výši obchodní přírážky a žalobce tyto pochybnosti nijak nevyvrátil, stanovil správce daně tuto přírážku prostřednictvím pomůcek, které měl k dispozici; svůj postup přitom dostatečně vysvětlil ve zprávě o daňové kontrole. Zde uvedl, že vyšel z prodejních cen, které žalobce doplňoval i na dodavatelských fakturách, uvedl výši marže u jednotlivého sortimentu a zohlednil výši jednotlivých nákupů, přičemž zjistil obchodní přírážku ve výši 14,8 %, tedy vyšší, než byla vykázána v peněžním deníku (12,1 %). Námitka žalobce, že správce daně původně vycházel z údajů z místního šetření provedeného v prodejně žalobce dne 4. 7. 2003, je nedůvodná, neboť již ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že vycházel z prodejních cen doplněných žalobcem na dodavatelské faktury. V průběhu daňového řízení správce daně ani žalovaný způsob výpočtu marže neměnili. Obchodní přírážka zjištěná při místním šetření dne 4. 7. 2003 ve výši 16,2 %

sloužila pouze jako potvrzení skutečnosti, že žalobce prodával zboží s vyšší marží, než vyplývala z peněžního deníku. Konečně na dotaz žalobce, jak mohla zástupkyně ředitele správce daně vědět, že bude daň doměřena, když se za ní žalobce dne 20. 8. 2003 dostavil, aby vyjádřil nespokojenost s průběhem daňové kontroly, lze odpovědět velmi snadno. Již dne 18. 8. 2003 byl žalobce seznámen se zprávou o daňové kontrole, v níž je výslovně uvedeno, že mu bude doměřena daň a v jaké výši. Není tedy žádným zázrakem, když zástupkyně ředitele správce daně o dva dny později věděla, že žalobci bude daň doměřena, stejně tak to není důvodem pro zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Žalobce se svými námitkami tedy neuspěl; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 29. listopadu 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu