



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha, v právní věci žalobce **V.A.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2007, č.j. 6678/07-1102-702767,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2007, č.j. 6678/07-1102-702767, **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedeným rozhodnutím zamítl žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm ze dne 2.8.2006, č.j. 50737/06/404921/4361, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 31.610,-Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí zejména vyplývá, že daňovou kontrolou byly zjištěny rozdíly mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a údaji vyplývajícími z daňové evidence žalobce. Rozdíly se týkaly stavu zásob (žalobce uváděl ve skladové evidenci částky, které snižovaly

hodnotu skladu). Ze skladové evidence především vyplynulo, že žalobce poskytl za rok 2004 slevy v celkové výši 1.344.199,-Kč, přičemž celkové příjmy dle ust. § 7 zák. č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen ZDP), činily v roce 2004 2.848.468,-Kč. Rozdíly se dále týkaly příjmů a výdajů. Zjištěno bylo rovněž, že žalobce nevedl a nevyhodnocoval evidenci pohledávek a závazků, jak ukládá ust. § 7b odst. 1 písm. b), odst. 4 ZPD. Výzvou ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen d.ř.) byl žalobce vyzván k prokázání skutečného stavu věci, pokud jde o uvedené rozdíly a o evidenci pohledávek a závazků. Odpověď na výzvu byla posouzena jako nedostatečná pro unesení důkazního břemena žalobce. Předně žalobce ničím neprokázal ohledně částek snižujících hodnotu skladu (inventurní rozdíly, inventurní přebytky, slevy) svá tvrzení, že inventurní manka v pořizovací ceně vyplývají z chybně nastaveného vzorečku při jejich výpočtu během roku (na konci roku jsou upravena podle fyzického stavu inventurníky), a že položky ve výkaze znamenají slevu za poškození zboží z důvodu vniknutí vody do prodejny a slevu na zboží s prošlou lhůtou. V důsledku nedostatečné a neprůkazné daňové evidence (např. ohledně zásob včetně poskytnutých slev, zboží, pohledávek) nebylo dále možné, pokud jde o stanovení základu daně, vycházet z účetnictví žalobce a stanovit daň dokazováním bez využití ust. § 31 odst. 5 d.ř. Za skutkově relevantní nelze považovat tvrzení žalobce, že rozdíly ohledně stavu zásob jsou dány chybným údajem v daňovém přiznání. Daňová evidence totiž nedokládala přehled o pohybu zboží v návaznosti nejen na příjmy, ale i výdaje, uvedené v daňovém přiznání. Neumožnila zjistit, zda nakoupené zboží (výdaj) bylo skutečně prodáno (příjem), popř., zda zůstalo skladem (zásoby). Tedy, zda uváděné výdaje na nákup zboží je možno považovat za výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce zejména neprokázal poskytnutí slev, které snížily hodnotu skladového zboží. Neprokázal samotné poskytnutí slev ani jejich výši. Žalobce ale o výši slev upravoval zjištěné rozdíly mezi stavem skutečným a stavem dle daňové evidence. Uváděl částku poskytnutých slev každý měsíc za každou provozovnu, a to vždy po provedené inventarizaci (při porovnání stavu skutečného a stavu dle daňové evidence), když došlo k inventarizačnímu rozdílu. Přitom, čím vyšší sleva, tím nižší “rozdíly v cenách prodejních” neboť žalobce, vzor ust. § 25 odst. 1 písm. d) zák. č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen ZOÚ), a ust. § 7b odst. 3 ZDP, oceňoval zásoby v prodejních cenách. Docházelo tak k tomu, že vykázané (ale neprokázané) slevy snižovaly hodnotu zásob, resp. zjištěného “rozdílu”, který pak s ohledem na ust. § 7b odst. 4 a § 25 odst. 1 písm. n) ZDP přímo ovlivňoval výši základu daně. Žalobce rovněž nevedl evidenci stavu pohledávek a závazků, ačkoliv tato evidence může mít vliv na posuzování ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, neboť například výdaje na prodané, ale neuhrazené zboží (pohledávka) lze považovat za výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Bez správně vedeného stavu pohledávek však správce daně nemůže řádným způsobem posoudit daňovou účinnost výdajů. Správce daně požadoval ve věci prokázání pouze skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, a to v souladu s povinností žalobce podle ust. § 31 odst. 9 d.ř. prokazovat skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, evidovat podle ZOÚ a předkládat k prokázání svých tvrzení. Správce daně rovněž postupovat v souladu s ust. § 46 odst. 3 d.ř., neboť ve spisu zaznamenal jaké skutečnosti použil jako pomůcku a jaké skutečnosti zohlednil jako výhodu pro daňový subjekt (nezdanitelné části základu daně dle ust. 15 ZDP).

V žalobě je poukázáno zejména na následující.

Podle žalobce nesprávné právní závěry, které nemají oporu v provedeném dokazování, a nesprávně aplikované ust. § 31 odst. 9 d.ř. spočívají zejména v těchto skutečnostech:

1. Rozdíly zjištěné kontrolou byly jako jednoznačným důkazem prokázány předloženou skladovou evidencí, která doložila vysvětlení chybného údaje uvedeného v daňovém přiznání.

2. Požadavek předložení evidence pohledávek a závazků, jakož i doložení poskytnutí slev konečnému spotřebiteli, přesahuje zákonný rámec oprávnění úřadu v daňovém řízení stanovený ust. § 31 odst. 9 d.ř. Evidence pohledávek a závazků, je údajem o jmění majitele podniku, který nemá žádný vliv na základ daně, který se zjišťuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji
3. Rozdíl mezi příjmy a výdaji je dokladem o podnikatelském úspěchu a neúspěchu bez ohledu na to, zda slevy byly poskytnuty individuálně konečnému spotřebiteli či obchodníkům v rámci výprodeje zboží, které ztratilo na své tržní hodnotě. Daňová ztráta, která vznikla z podnikatelského neúspěchu byla nepochybně doložena skladovou evidencí a evidencí příjmů a výdajů (peněžním deníkem).
4. Shora uvedené požadavky jsou za hranicí zákona, neboť povinností daňového subjektu dle ust. § 31 odst. 9 d.ř. je dokazovat jen to co sám uvádí v daňovém přiznání a ne co mu nařídí finanční úřad.

I pro případ, že by byl odůvodněn postup správce daně dle § 31 odst. 5 d.ř., je jeho povinností postupovat v souladu s ust. § 31 odst. 5,6 a § 46 odst. 3 d.ř. Žalobce nezpochybňuje skutková zjištění, že nevedl evidenci pohledávek a závazků a neúčtoval o slevách a neučinil tak ani na základě výzvy. Pomocí došlých a vydaných faktur, nákupek zboží, prodeje za hotové, denní evidence tržeb, evidence DPH, pokladních dokladů, výpisů z běžného účtu, peněžního deníku, cenové evidence atd. však bylo možné s daleko větší přesností určit daňovou povinnost dokazováním, než stanovit základ daně podle pomůcek. Navíc správce daně měl volit takové pomůcky, jejichž použitím by vyměřená daň s velkou pravděpodobností odpovídala úrovni, které by dosáhla při dokazování. A nikoliv bez podrobnějšího zdůvodnění jako pomůcky použít srovnání s jiným, účelově vybraným úspěšným a rozhodně v oblasti marží nadprůměrným výsledkem jiného podnikatele v obdobném oboru podnikání. Takový výsledek žalobce ve skutečnosti nedosahoval. Ust. § 46 odst. 3 d.ř. bylo dále porušeno i tím, že nebylo přihlédnuto k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, tj. že žalobce prodával v důsledku situace na trhu pod nákupními cenami, tedy se ztrátou.

Vybírání daně nesmí mít jednostranný charakter (§ 2 odst. 1 d.ř.). Libovůle žalovaného se v daném případě projevila i v účelovém přístupu k pravidlu volného hodnocení důkazů, neboť vysvětlení žalobce byla v daňovém řízení opakovaně hodnocena jako pouhá tvrzení a nikoliv důkazy. Takový postup je v rozporu s ust. § 2 odst. 3 a § 31 odst. 2 d.ř.

Z výše uvedených důvodů navrhuje žalobce, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí finančního úřadu, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

V písemném vyjádření k žalobě uvedl žalovaný zejména, že podle ust. § 23 odst. 10 ZDP se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví. Zjištění základu daně pro zkoumané zdaňovací období zajišťuje daňová evidence vedená v souladu s ust. § 7b ZDP. Skutečnosti týkající se příjmů uvedených v daňovém přiznání, které jsou rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, lze považovat za prokázané ve smyslu ust. § 31 odst. 9 d.ř. tehdy, jestliže výše příjmů uvedených v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena takovým způsobem, aby průkazně zajistila zjištění základu daně. Pouze takovou daňovou evidenci lze považovat za základní přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů, byť ne jediný. Pokud však neexistuje průkazně vedené účetnictví, musel by žalobce v rámci důkazního břemene dle ust. § 31 odst. 9 d.ř. předložit takové důkazy, které by nezpochybnitelným způsobem doložily veškeré příjmy a daňově uznatelné výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. Žalobce však žádné takové důkazní prostředky nepředložil.

Správce daně s ohledem na neprůkazně vedenou daňovou evidenci nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním. Vzhledem k nesrovnalostem v částkách uvedených v daňovém přiznání a v účetnictví, které žalobce vysvětlil jako chybný údaj v daňovém přiznání, nemohl správce daně konstatovat, že žalobce splnil svoji důkazní povinnost. Žalobce totiž nepředložil veškeré skutečnosti, které uvedl ve své daňové evidenci a následně v daňovém přiznání. V předmětné věci se jednalo zejména o hodnotu (výši) slev, na základě kterých „upravoval“ vykázaný rozdíl mezi stavem skutečným a stavem dle daňové evidence. Žalovaný navrhuje, aby soud ve věci podanou žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 4.9.2008 č.j. 30 Ca 156/2007-59 žalobě vyhověl a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení. Tento rozsudek byl na základě kasační stížnosti žalovaného zrušen, a to rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18.3.2009 č.j. 1 Afs 6/2009-81. Nejvyšší správní soud v rozsudku uvedl následující:

„Podstatnou předestřenou kasační námitkou je nezákonnost postupu soudu při hodnocení napadeného rozhodnutí v situaci, kdy daňová povinnost byla žalobci stanovena za použití pomůcek.

K této otázce se zdejší soud již mnohokrát vyjadřoval, odkazuje v tomto ohledu na svoji konstantní judikaturu – viz např. rozsudky ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publ. pod č. 939/06 Sb. NSS, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, publ. pod č. 633/2005 Sb. NSS, či ze dne 30. 11. 2005, č. j. 1 Afs 79/2005 - 52 (všechny dostupné též na www.nssoud.cz).

V nich, souhrnně řečeno, soud zdůraznil, že zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán za situace, kdy odvolání daňového subjektu směřuje do rozhodnutí, kterým byla daň stanovena pomocí pomůcek, jsou vytyčeny § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho totiž, 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.

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 navrhnout provedení jednotlivých důkazů, popřípadě důkazy pro své tvrzení správci daně předkládat sám. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit za pomoci 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). Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, pak se daň sjedná (§ 31 odst. 7 daňového řádu).

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.

Ve stejných mezích přezkumu se pak pohybuje (k žalobním námitkám) i soud, neboť ten přezkoumává rozhodnutí žalovaného v tom směru, zda žalovaný postupoval v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud při posouzení výše uvedené kasační námitky vycházel ze skutkového stavu, který ověřil ze správního spisu.

Žalobce je podnikatelem, fyzickou osobou, která v rozhodném období měla povinnost ve shodě s § 7b zákona o daních z příjmů vést alespoň daňovou evidenci, což je zjednodušená forma přehledu o příjmech a výdajích, jež jsou daňově relevantní a jsou podkladem pro stanovení základu daně a daně.

Daňová evidence vede ke zjištění základu daně z příjmů a obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně a majetku a závazcích.

Platí současně, že pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, není-li dále zákonem stanoveno jinak.

Pro ocenění majetku a závazků v daňové evidenci se hmotný majetek oceňuje podle § 29, pohledávky se oceňují podle § 5. Ostatní majetek se oceňuje pořizovací cenou, je-li pořízen úplatně, vlastními náklady, je-li pořízen ve vlastní režii, nebo cenou zjištěnou pro účely daně dědické nebo darovací u majetku nabytého děděním nebo darem. Závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou, při převzetí pořizovací cenou. Peněžní prostředky a ceniny se oceňují jejich jmenovitými hodnotami. Pořizovací cenou pozemku je cena včetně porostu, pokud se nejedná o pěstitelský celek trvalých porostů (§ 26). Do pořizovací ceny majetku pořízeného formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se zahrnou výdaje s jeho pořízením související, hrazené nájemcem. V případě úplatného pořízení nemovitých a movitých věcí, majetkových práv, pohledávek a závazků nebo části uvedeného majetku a závazků, za jednu pořizovací cenu, se cena jednotlivých složek majetku stanoví v poměrné výši k ceně jednotlivých složek majetku oceněných podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou peněz, cenin, pohledávek a závazků.

Podle odst. 4 cit. ustanovení zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků provede poplatník k poslednímu dni zdaňovacího období. O tomto zjištění provede zápis. O případné rozdíly upraví základ daně podle § 24 a § 25.

Poplatník je přitom povinen uschovávat daňovou evidenci za všechna zdaňovací období, pro která neskončila lhůta pro vyměření daně stanovená tímto zákonem nebo zvláštním právním předpisem.

Jak popsáno shora, žalobci se však nepodařilo uspokojivě splnit zde uvedené povinnosti, nepodařilo se mu ani jinými, náhradními písemnostmi či návrhy důkazů odstranit rozdíly mezi údaji v daňovém přiznání, které sám uvedl a v daňové evidenci, kterou předložil správci daně k daňové kontrole. Pro nesplnění této povinnosti a pro absenci jiných navržených důkazů správce daně tedy přistoupil k náhradnímu způsobu stanovení daně. V žádném případě není povinností správce daně za daňový subjekt domýšlet či dohledávat důkazy jiné, není ani možno na tuto povinnost daňového subjektu rezignovat a bez dalšího uzavřít, že to byl správce daně, kdo porušil § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Postup podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu by byl na místě tehdy, kdyby žalobce dokládal svojí evidencí tvrzení shodně uvedená v daňovém přiznání a správce daně by ji

vyvracel či z nějakého důvodu odmítal. V souzeném případě se žalobcovo tvrzení v daňovém přiznání rozcházel s povinně vedenou daňovou evidencí a nepodařilo se mu tyto rozdíly objasnit.

Z tohoto úhlu pohledu byl předpoklad pro postup dle § 31 odst. 5 daňového řádu splněn, daňovému subjektu se nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně tvrzené výše daně z příjmů fyzických osob zdaňovacího období roku 2004 a proto bylo na místě, že správce daně stanovil daň náhradním způsobem, za užití pomůcek ve shodě s § 31 odst. 5 daňového řádu.“

Zdejší soud následně vydal rozsudek č.j. 30 Ca 156/2007-92, kde toliko převzal závěry NSS a s odkazem na jeho závěry žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost žalobce. Rozsudkem NSS ze dne 26.9.2009, č.j. 1 Afs 112/2009-128 byl rozsudek zdejšího soudu č.j. 30 Ca 156/2007-92 zrušen a věc byla vrácena k dalšímu řízení.

V rozsudku NSS je zejména uvedeno, že

„[10] Nejvyšší správní soud považoval nejprve za nutné ověřit, zda je kasační stížnost přípustná ve smyslu § 104 s. ř. s. Podle § 104 odst. 3 písm. a) cit. zákona je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, *„jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.“* Uvedené ustanovení zajišťuje, že se Nejvyšší správní soud nemusí znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Nejvyšší správní soud tak je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil.

[11] Krajský soud se ve svém rozsudku, jež je nyní předmětem kasačního přezkumu, řídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho předchozím rozsudku v dané věci v tom rozsahu, že již neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud však krajský soud zavázal rovněž k tomu, aby napadené rozhodnutí podrobně přezkoumal z hlediska žalobcem uplatněných námitek. Těmito námitkami (tj. např. otázkou, zda se správce daně nedopustil nesprávné aplikace ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu) se Nejvyšší správní soud podrobně nezabýval. Namítá-li tedy stěžovatel, že krajský soud tyto jeho žalobní námitky vypořádal nedostatečně, pak je kasační stížnost přípustná a Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k věcnému přezkumu kasačních námitek.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Krajský soud v *ratu decidendi* odůvodnění svého rozsudku toliko ocitoval odůvodnění předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tuto citaci následně doplnil konstatováním, že vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejvyšší správní soud však rozhodoval v řízení o kasační stížnosti podané žalovaným, a tak se, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, v tomto řízení vypořádal toliko s námitkami vznesenými žalovaným (žádné důvody, k nimž by bylo případně nutno přihlédnout z úřední povinnosti, v řízení neshledal). Krajský soud nicméně poté, co mu věc byla k dalšímu řízení vrácena, rozhodoval o žalobě podané žalobcem, která obsahovala námitky, jež nebyly totožné s

námitkami, které vznesl v kasační stížnosti žalovaný. Nejvyšší správní soud tak závazně určil, že závěr žalovaného, podle nějž bylo v případě žalobce namístě přistoupit k vyměření daně za užití pomůcek, je odůvodněn přezkoumatelným způsobem. Provést podrobnější přezkum žalobních námitek brojících proti rozhodnutí žalovaného (k jejich shrnutí viz výše rekapitulaci kasační stížnosti v bodě [6]) však bylo povinností krajského soudu, který této své povinnosti nedostál. Rozhodnutí krajského soudu je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů“

NSS tedy zavázal zdejší soud k tomu, aby provedl přezkum žalobních námitek. Jejich shrnutí provedl v bodě 6 výše citovaného rozhodnutí. V bodě 6 je uvedeno: „Stěžovatel v žalobě namítal nesprávné právní závěry správního orgánu, které nemají oporu v provedeném dokazování, a nesprávnou aplikaci ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, spočívající v těchto pochybeních: 1. Finančnímu úřadu byla v rámci kontroly předložena skladová evidence, která je součástí účetní evidence stěžovatele účtujícího v roce 2004 ve formě daňové evidence. Vysvětlení chybného uvedení údaje v daňovém přiznání doložené řádnou evidencí je jednoznačným důkazem pro prokázání zjištěného rozdílu. Skutkový závěr finančního úřadu, podle nějž stěžovatel nezdůvodnil a neprokázal rozdíly zjištěné kontrolou, nemá oporu ve spisovém materiálu, je chybný a odporuje obecným logickým principům. 2. Požadavek předložení evidence pohledávek a závazků přesahuje zákonný rámec oprávnění finančního úřadu stanovený v § 31 odst. 9 daňového řádu. Evidence pohledávek a závazků je zákonnou povinností uloženou zákonem o daních z příjmů. Tento údaj uváděný v daňovém přiznání podává informaci o jmění podniku daňového poplatníka, ale nemá žádný vliv na základ daně, který se zjišťuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Nesrovnalost v tomto údaji nelze hodnotit v daňovém řízení. 3. Požadavek doložení poskytnutí slev konečnému spotřebiteli rovněž přesahuje oprávnění finančního úřadu v daňovém řízení. Rozdíl mezi příjmy a výdaji je dokladem o podnikatelském úspěchu a neúspěchu bez ohledu na to, zda slevy byly poskytnuty individuálně konečnému spotřebiteli, nebo obchodníkům v rámci výprodeje zboží, které ztratilo na své tržní hodnotě. Podnikatelský neúspěch, ze kterého vznikla daňová ztráta, byl při daňové kontrole nade vší pochybnost doložen skladovou evidencí a evidencí příjmů a výdajů (peněžním deníkem). 4. Jak judikoval Ústavní soud ČR, hranice důkazní povinnosti daňového subjektu je stanovena v § 31 odst. 9 daňového řádu, z nějž plyne, že má povinnost dokazovat jen to, co sám uvádí v daňovém přiznání a ne to, co mu nařídí finanční úřad. Požadování výše uvedených důkazů představuje zatěžování stěžovatele nadměrnými požadavky, které jsou za hranicí zákona“

Soud k věci uvádí, že v průběhu daňové kontroly daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, zahájené dne 27.2.2006 správce daně zjistil rozdíl mezi stavem zásob, které žalobce uvedl v daňovém přiznání a stavem zásob vyplývajícím ze skladové evidence (evidence zásob), kterou žalobce vedl v rámci daňové evidence (§ 7 b odst. 2 ZDP). Z předložené evidence majetku vyplynulo, že žalobce poskytl za rok 2004 slevy v celkové výši 1.344.199,- Kč, přičemž celkové příjmy dle daňového přiznání činily v předmětném roce částku 2.848.468,- Kč. Byly tedy zjištěny rozdíly mezi příjmy a výdaji uvedenými v daňovém přiznání a mezi příjmy a výdaji vyplývajících z daňové evidence. Správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 7.4.2006, č.j. 24729/06/404930/0415 mimo jiné k prokázání rozdílu mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání (příjmy, výdaje, stav zásob) a údaji vyplývajícím z předložené daňové evidence, včetně evidence skladů, stavu pohledávek a závazků ke dni 1.1.2004 (stav ke dni 21.12.2003) a je dni 31.12.2004 a k prokázání slev v celkové výši 1.344.199,- Kč. Na předmětnou výzvu žalobce reagoval. K rozdílu mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a údaji vyplývajících z předložené daňové evidence toliko uvedl, že v daňovém přiznání je uveden chybný údaj. K evidenci slev žalobce uvedl, že některé slevy byly poskytnuty skutečnému zákazníkovi, dále se jednalo o posezónní slevy a slevy zboží

staršího dva roky. Slevy byly poskytnuty v souladu s obchodním zákoníkem a obchodní etikou české obchodní asociace.

Soud k věci uvádí, že daňová povinnost žalobce byla stanovena na základě daňové kontroly zdaňovacích období od 1.1.2003 do 31.12.2004, jejíž výsledky jsou popsány v kontrolní zprávě č.j. 42524/06/404930/0145. Stanovení daně za zdaňovací období roku 2003 bylo rovněž předmětem soudního přezkumu, včetně rozhodnutí NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 1 Afs 46/2009-82. V rozhodnutí je mj. uvedeno, že „žalobce měl v souladu s § 24 odst. 1 ZDP a § 31 odst. 9 daňového řádu povinnost prokázat, že všechny výdaje uvedené v daňovém přiznání byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.“ Již v rozsudku NSS ze dne 18.3.2009, č.j. 1 Afs 6/2009-81 (první zrušovací rozsudek NSS v posuzovaném věci) je uvedeno, že „žalobci se však nepodařilo splnit svou povinnost ani jinými, náhradními písemnostmi či návrhy důkazů odstranit rozdíly mezi údaji v daňovém přiznání, které sám uvedl a v daňové evidenci, kterou předložil správci daně k daňové kontrole“ Je tak zřejmé, že žalobce nebyl schopen dostatečně jasně a přesvědčivě vysvětlit a prokázat rozdíl mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a mezi stavem zásob vyplývajícím ze skladové evidence (součást daňové evidence). Skutkový závěr finančního úřadu tedy není v rozporu se spisovým materiálem a neodporuje obecným logickým principům, jak namítal žalobce. Soud proto neshledal důvodnou námitku č. 1 v bodě 6 rozsudku NSS.

Soud k věci dále uvádí, že žalobce v předložené daňové evidenci žalobce vykázal rozdíl mezi skutečným stavem zásob (majetku) a stavem zásob vyplývajícím z daňové evidence v nákupních cenách 245.936,- Kč a rozdíl mezi skutečným stavem zásob a stavem zásob vyplývajícím z daňové evidence v prodejních cenách ve výši 22.367,- Kč. Žalobce tento rozdíl dokládal slevami, které ale neprokázal. Dle názoru soudu se opětovně jednalo o skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a patřilo k povinnostem žalobce nejenom výši slev tvrdit, ale i prokázat. Jednalo se ve své podstatě o položky snižující příjem žalobce a tedy i základ daně. Žalobce však nebyl schopen prokázat výši slev poskytnutých konečnému spotřebiteli. Soud tedy neuznal argumentaci žalobce, že správce daně nebyl oprávněn požadovat poskytnutí konečných slev spotřebiteli. Obdobně opět srov. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 46/2009-82, kde soud dospěl k závěru, že žalobce neprokázal výši slev poskytnutých konečnému spotřebiteli. I z toho lze dovodit, že žalobce nesl v tomto směru důkazní břemeno a správce daně své pravomoci nepřekročil, když požadoval prokázání výše poskytnutých slev. Soud proto neshledal námitku č. 2 bodu 6 rozsudku NSS důvodnou.

Soud se ztotožnil se žalovaným, že na posouzení toho, zda jde o výdaj dle ust. § 24 odst. 1 ZDP má vliv stav pohledávek a závazků resp. jeho evidence. Např. výdaje na prodané, ale odběratelem neuhrazené zboží (pohledávka) lze považovat za výdaj na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Bez správně vedeného stavu pohledávek není správce daně oprávněn posoudit daňovou účinnost těchto výdajů. Výše závazku (např. zboží pořízené, ale nezaplacené) ovlivňuje výši příjmů při prodeji zboží. Řádně vedená evidence pohledávek a závazků je nezbytná k tomu, aby daňový subjekt byl schopen prokázat, zda výdaje vynaložené na pořízení zásob lze považovat za výdaje na dosažení, zajištění či udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Povinnost vést evidenci pohledávek a závazků pak plyne přímo ze zákona (§ 7 b odst. 4 ZDP). S ohledem na výše uvedené nelze dospět k závěru, že by správce daně přesáhl svou pravomoc, když požadoval předložení evidence pohledávek a závazků. Soud tedy neshledal důvodnou ani námitku č. 3 bodu 6 rozsudku NSS.

Žalobce dále argumentoval rozhodnutím Ústavního soudu (námitka č. 4 bodu 6 rozsudku NSS). K tomu soud odkazuje například na rozhodnutí Ústavního soudu IV. ÚS

29/05. Zde se mj. uvádí: „Úprava důkazního břemene obsažená v zákoně o správě daní a poplatků představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Jinými slovy, toto ustanovení připouští omezení vlastnického práva jednotlivce, a to pouze za účelem stanovení a výběru daně a poplatku.

Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Daňová povinnost má pak jak rozměr druhový, tedy povinnost vážící se k zákonem stanovené konkrétní dani, tak rozměr časový, vyjádřený v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, který stanoví správci daně lhůty, v nichž právo státu na vyměření či doměření daně zaniká. Podle Ústavního soudu pouze v tomto časově a věcně omezeném rámci lze po daňovém subjektu požadovat nesení důkazního břemene v daňovém řízení. Rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec je nepřipustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do výše vymezené autonomní sféry jednotlivce, a tedy i porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny. Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení je tedy třeba vůči daňovému subjektu vykládat tak, aby vůbec ještě byl respektován onen autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi tímto prostorem na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Vyměří-li či doměří-li správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, poruší tím rovněž i článek 11 odst. 5 Listiny“

Soud neshledal, že by v případě žalobce bylo porušeno ust. § 31 odst. 9 d.ř., neboť tento byl vyzván toliko k prokázání těch skutečností, které byl povinen uvést v daňovém přiznání. Ani námitka č. 4 nebyla proto shledána důvodnou.

Závěrem je potřeba zdůraznit, že v posuzovaném případě byla žalobci stanovena daňová povinnost za použití pomůcek dle ust. § 31 odst. 5 d.ř., přičemž tento náhradní způsob stanovení daně svým postupem aproboval i NSS.

Náhrada nákladů řízení nebyla přiznána žádnému z účastníků řízení. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá (§ 60 odst.1 s.ř.s.). Žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost podle § 102 a násl. s.ř.s. do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Bude-li kasační stížnost podávána po 1.1.2012, místem jejího podání je podle právní úpravy účinné od 1.1.2012 Nejvyšší

správní soud. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 29. 11. 2011

Za správnost vyhotovení:
Kristýna Pejčochová

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu