



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **P. K.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem v Chrudimi, Rooseveltova 335, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 10. 2006, č. j. 31 Ca 41/2006 - 60,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 3. 11. 2004, č. j. 4655/130/2004-An, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem ve Vysokém Mýtě (dále též „správce daně“) na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1999 až prosinec 2001. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že ve věci již jednou rozhodoval, a to o kasační stížnosti správního orgánu proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 4. 2005, č. j. 31 Ca 274/2004 - 21, na základě které byl rozsudek krajského soudu zrušen z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Předkládaná kasační stížnost však v záhlaví uvedené rozhodnutí krajského soudu napadá z jiných důvodů.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel předně zdůraznil, že krajský soud se ve svém rozhodnutí nevypořádal s argumenty uváděnými v žalobě. Stěžovatel nejprve nesouhlasí se závěrem správního orgánu a krajského soudu, že podklady jím předložené v rámci daňového řízení nebyly postačující ke stanovení daně dle dokazování. Stěžovatel trvá na tom, že jím vedené účetnictví splňuje požadavky stanovené zákonem o účetnictví a rovněž i čl. IX. odst. 5 Opatření Min. fin. ČR č. 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy pro účtování v jednoduchém účetnictví, a rovněž na faktu, že jím předložené materiály byly úplné a umožňovaly stanovit daň na základě dokazování. Dále uvádí, že způsob vedení skladové evidence, kdy nejsou evidovány jednotlivé druhy zboží, ale hodnota stejných druhů zboží v prodejních cenách, je v souladu s principy evidence zboží tímto způsobem, když v kasační stížnosti tento svůj názor dále rozvádí. Zdůraznil, že způsob popsáný správním orgánem je sice teoreticky možný, ale v praxi zcela nereálný. Stěžovatel dále zdůraznil, že pokud poskytoval slevy při prodeji na faktury, jsou tyto údaje uvedeny na příslušném daňovém dokladu. On však většinou prodával tzv. „přes pult“, na základě sjednané ceny. Prodejní sortiment zboží v počtu více jak deset tisíc druhů neumožňuje vést tvorbu cen tak, jak ji teoreticky předpokládá správce daně, když navíc povinnost vést evidenci slev není v zákoně o účetnictví zmíněna. Za další stěžovatel poukazuje na skutečnost, že evidence zásob byla vedena v souladu s platnými předpisy, proto zjištěné rozdíly v účetních a skutečných stavech byly zaúčtovány správně. Nadto je přesvědčen, že zjištění nesprávně zúčtovaného výdaje či příjmu doloženého dokladově, nemůže vést správce daně ke stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatel rovněž nesouhlasí s hodnocením vedení jeho evidence denních tržeb, která má v jeho pojetí formu sešitu a následného daňového dokladu; zdůraznil, že ačkoliv mu správce daně uložil v tomto záznamní povinnost, nebyl mu přikázán způsob vedení této evidence, a proto na něm není možno požadovat předložení pásek z pokladny. Správce daně dále při vlastním pokusu stanovit marži zkreslil svůj výsledek díky nepřesnostem, kterých se dopustil a které stěžovatel vypočítává v kasační stížnosti. Stěžovatel v poslední řadě nesouhlasí s neuznáním jeho záznamní povinnosti. Na závěr uvedl, že pokud se v jeho účetnictví vyskytly chyby, nebyly takového rozsahu, aby odůvodňovaly prohlášení celého účetnictví za nevěrohodné. Navrhl proto zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Z obsahu správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 19. 9. 2002, č. j. 35283/02/274980/5150/01, byla se stěžovatelem zahájen daňová kontrola na mj. i daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce srpna až prosince roku 1999, ledna až prosince roku 2000 a ledna až prosince roku 2001. Pro věc samu je dále podstatné, že rozhodnutím č. 49/II/R ze dne 18. 10. 1993, č. j. 49/II/R/93-Ou, byla daňovému subjektu podle ust. § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), stanovena záznamní povinnost a rovněž určen i individuální způsob stanovení daňové povinnosti podle § 18 cit. zákona. Platnost rozhodnutí byla dne 18. 12. 1998 prodloužena na žádost daňového subjektu do 31. 12. 1999. Další záznamní povinnost byla daňovému subjektu uložena rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti ze dne 2. 11. 1993, č. j. 1273/93/DPFO/Be. Součástí správního spisu je i Zpráva o nedostatecích účetnictví zjištěných při prováděné kontrole účetnictví za rok 2001. V protokole o ústním jednání ze dne

5. 11. 2002, č. j. 35283/02/274980/5150/04, daňový subjekt k dotazům správce daně uvedl, že vystavoval zjednodušené daňové doklady, které nebyly uchovávány a rovněž nebyly evidovány, neboť to nebylo dle jeho názoru třeba. Výzvou ze dne 20. 3. 2003, č. j. 16050/03/274930/4201, vyzval správce daně daňový subjekt mj. k doložení evidence vedené pro účely daně z přidané hodnoty dle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty za období 1999 až 2001. V odpovědi na tuto výzvu daňový subjekt popsal způsob evidence denních tržeb. Z daňové kontroly byla dne 26. 5. 2003 vyhotovena Zpráva, č. j. 35283/02/274980/5150, ve které byly, stejně jako v Úředním záznamu ke zprávě z kontroly ze dne 29. 4. 2003, popsány důvody a způsob stanovení daně dle pomůcek. Na základě těchto podkladů pak správce daně vyhotovil dodatečné platební výměry.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), 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.

Podle ust. § 11 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen vést zejména záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené daňové doklady, zjednodušené daňové doklady a daňové dobropisy a vrubopisy a vystavené doklady o použití. V případě přijatých zdanitelných plnění je povinen vést záznamy v členění na plnění z dovozu a z tuzemska podle jednotlivých sazeb daně. V případě uskutečněných zdanitelných plnění je povinen vést záznamy v členění na plnění osvobozená od daně podle § 25, plnění na vývoz a plnění do tuzemska členěná podle jednotlivých sazeb daně a plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Finanční orgán může uložit vedení záznamů rozhodných pro stanovení daně podle zvláštních předpisů.

Dle odst. 2 cit. ustanovení je plátce povinen vést evidenci všech tržeb za uskutečněná zdanitelná plnění v členění podle jednotlivých sazeb daně a za uskutečněná plnění osvobozená od daně za jednotlivá zdaňovací období.

Dle odst. 3 cit. ustanovení plátci, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci podle odstavců 1 a 2 za celé sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení.

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné zdůraznit, že v dané věci je předmětem přezkumu pouze rozhodnutí správního orgánu, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele do dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty. V tomto řízení tedy soud není oprávněn přezkoumávat skutečnosti vztahující se ke stanovení daňové povinnosti pro daň z příjmů, ačkoliv byly oba druhy daně předmětem jedné daňové kontroly, ze které byla vyhotovena jedna zpráva o daňové kontrole, a to i přes skutečnost, že v daňovém řízení podával daňový subjekt jedno odvolání do všech dodatečných platebních výměrů.

(tj. jak na daň z přidané hodnoty, tak i na daně z příjmů). Důvodem této skutečnosti je okolnost, že o podaném odvolání správní orgán rozhodl dvěma rozhodnutími, zvlášť pro daň z přidané hodnoty, zvlášť pro daně z příjmů. Na tápání stěžovatele ohledně této okolnosti reaguje již napadené rozhodnutí správního orgánu na str. 5 („Vaše námítky uvedené v odvolání jsou pro daň z přidané hodnoty irelevantní, jelikož se týkají daně z příjmů fyzických osob a účetnictví“). Jak je možno seznat z podané žaloby, nebyla tato skutečnost stěžovateli dostatečně zřejmá ani poté, neboť převážná část žalobních námitek míří právě do řízení vedeného ohledně daní z příjmů. Shodně se lze vyjádřit i o podané kasační stížnosti, když do řízení o dani z přidané hodnoty míří jen, s jistou mírou zobecnění, námitka č. 1 (rozporující možnost stanovit daň dle pomůcek) a dále neoznačená námitka č. 7 (str. 8 kasační stížnosti) týkající se záznamní povinnosti. Nejvyšší správní soud je bohužel nucen konstatovat, že rozsah přezkumu nebyl zcela zřejmý ani krajskému soudu, který se v odůvodnění svého rozhodnutí zabývá zcela nadbytečně i námitkami stěžovatele směřujícími do rozhodnutí o daních z příjmů. Toto pochybení krajského soudu však nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť v základní otázce, tj. možnosti správce daně stanovit daň dle pomůcek, která je pro danou věc s ohledem na žalobní námítky rozhodující, ob stojí. Naopak lze říci, že krajský soud poskytl stěžovateli jistý „nadstandard“. Nejvyšší správní soud byl při úvaze o závažnosti tohoto pochybení krajského soudu veden především hlediskem hospodárnosti a rychlosti řízení ve spojení s ochranou práv účastníků řízení a rovněž i zásadou „vigilantibus iura scripta sunt“ s tím, že je to žalobce, kdo vymezuje rozsah přezkumu správního rozhodnutí. Jestliže jej v dané věci nastavil tak, jak bylo řečeno výše, neutrpěl procesním postupem krajského soudu žádného zkrácení na svých právech. Nejvyšší správní soud se proto v dané věci nezabýval námitkami stěžovatele o vedení skladové evidence, evidence slev, zaúčtování inventarizačního rozdílu a stanovení marže, neboť tyto jdou nad rámec přezkoumávaného rozhodnutí a zasahují do jiného správního řízení.

Zásadní proto zůstává otázka, zda správce daně byl oprávněn stanovit daňovému subjektu daň dle pomůcek. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že jednou ze základních zásad daňového řízení (na rozdíl od např. řízení trestního), která je zakotvena v ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, je zásada tzv. „obráceného důkazního břemene“ spočívající v okolnosti, že daňový subjekt má v průběhu daňového řízení nejen povinnost tvrzení (v souzené věci podat daňové přiznání), ale také povinnost důkazní, tedy prokázat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvedl. V případě, že správce daně v průběhu daňového řízení daňový subjekt vyzve k prokázání skutečností jím tvrzených, je tento povinen tvrzené skutečnosti doložit. Jestliže jsou však skutečnosti, jimiž se daňový subjekt snaží prokázat svá tvrzení, zpochybněny správcem daně, tj. správce daně jim nepřihádí hodnotu důkazních prostředků, je správce daně oprávněn postupovat tak, že skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlední. Zákon o správě daní a poplatků ve svém ust. § 31 odst. 5 zohledňuje i případ, kdy daňovou povinnost není možno stanovit na základě skutečností, které jsou správcem daně známy, a to díky nesoučinnosti daňového subjektu v průběhu daňového řízení. V souzené věci z provedeného dokazování vyplynulo, že s ohledem na nedostatek důkazních prostředků předložených daňovým subjektem nebylo možno dokázat skutečnosti, které tento subjekt uváděl ve svém daňovém přiznání. Tato nemožnost byla objektivní, proto měl správce daně zákonnou povinnost stanovit daňovému subjektu daň za pomoci pomůcek. Konkrétní nedostatky jsou pak přehledně rozvedeny v napadeném rozhodnutí správního orgánu.

Jak je zřejmé ze správního spisu, daňový subjekt byl výzvou ze dne 20. 3. 2003 vyzván k doložení evidence vedené dle § 11 zákona o dani z přidané hodnoty (ohledně

skutečností blíže uvedených ve výzvě). Daňový subjekt se však v reakci na tuto výzvu (přípis nazvaný „Odpověď“ ze dne 12. 4. 2003) omezil na opakovaný popis vedení evidence denních tržeb. Tato je však pouhou částí záznamů, které mu s ohledem na daň z přidané hodnoty ukládal sám zákon o dani z přidané hodnoty v ust. § 11, a které mu byly uloženy tzv. záznamní povinností přímo správcem daně. Daňový subjekt tak např. nedoložil, že vede záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, že eviduje zvláště přijaté a vystavené daňové doklady, zjednodušené daňové doklady a daňové dobropisy a vrubopisy a vystavené doklady o použití, že člení plnění z dovozu a z tuzemska podle jednotlivých sazeb daně, a další. Naopak z jeho prohlášení obsaženého v Protokole o ústním jednání ze dne 5. 11. 2002 jednoznačně vyplynulo, že neeviduje jím vystavené zjednodušené daňové doklady. Tyto nedostatky rozhodně dosahovaly úrovně, ve které nebylo objektivně možné stanovit daň na základě dokazování, a to bez ohledu na názor stěžovatele obsažený v přípisu nazvaném „Odpověď“ ze dne 12. 4. 2003, že „tímto vysvětlením a doložením jsem zcela odstranil pochybnosti správce daně o daňových základech pro výpočet DPH za jednotlivá zdanitelná plnění uvedené ve výzvě č. 16050/03/274930/4201.“ Lze tak jen uzavřít konstatováním, že daňový subjekt si sám svým přístupem a nerespektováním základních povinností stanovených mu daňovým zákonem zapříčil následek spočívající ve stanovení daně z přidané hodnoty na základě pomůcek.

S ohledem na ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., ve spojení s ust. § 104 odst. 4 s. ř. s., Nejvyšší správní soud nepřihlédl k námitce stěžovatele týkající se záznamní povinnosti dle ust. § 11 zákona o dani z přidané hodnoty, protože tato nebyla uplatněna v žalobě, čímž se jedná o nepřipustnou novost.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti. Ze všech shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 20. června 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

