



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. M. N.**, zastoupený JUDr. Vladimírem Procházkou, advokátem se sídlem Rooseveltova 16, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 9. 2007, č. j. 58 Ca 62/2005 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 22. 7. 2005, č. j. 7143/05-110Ga. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Plzeň - sever (dále též „správce daně“) ze dne 10. 11. 2004, č. j. 67776/04/145910, kterým byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 127 988 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že mu byla vyměřena daň podle pomůcek, ačkoliv pro to nebyly splněny podmínky zakotvené v ustanovení § 31 odst. 5 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“). Tvrzení o chybách v účetních dokladech prý totiž plynula pouze z nepřesností a omylů samotných pracovníků správce daně, kteří při provádění kontrole přehlédli některé účtenky. Správci daně se tak nepodařilo prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví. Krajský soud následně pouze převzal vyjádření finančních úřadů a zopakoval jejich tvrzení.

Konkrétně stěžovatel tvrdí, že ke stanovení daně za použití pomůcek došlo z důvodu neprůkaznosti účetnictví, přičemž tato neprůkaznost měla spočívat v nepředložení skladové evidence (tj. skladových karet o zásobách zboží). Proto správce daně na základě účetních dokladů sám sestavil skladové karty u namátkově vybraných druhů zboží a zjišťoval, zda všechny nákupy a prodeje tohoto zboží ve sledovaném období odpovídají stavu zásob na skladě, aby tak získal přehled, zda stěžovatel neprováděl prodeje mimo účetnictví.

- U anténového síta CX-4 (zesilovač) měl mít stěžovatel ve skladové zásobě 739 ks; nicméně vykazoval 168 ks. Po pečlivějším přepočítání však byl zjištěný rozdíl pouhých 9 ks, což při celkovém nákupu a prodeji 1655 ks činí zanedbatelný počet 0,5%. Bez ohledu na tuto opravu však správce daně stále uvádí, že není evidováno 571 ks a z toho dovozuje nevěrohodnost účetnictví. K výtce, že tento druh zboží byl nesprávně označen, stěžovatel vysvětluje, že se jednalo o dva různé výkonné zesilovače souhrnně označované „CX-4 zes.“; při prodeji nicméně rozlišované podle výkonu na „CX-4 zes. 22dB“ a „CX-4 zes. 35dB“.
- U digitální antény Adroméda mělo chybět 8 ks, ale po přepočítání zásoby souhlasily s výkazem.
- Rovněž u kabelu Sc-3Ci mělo být ve skladu 28 ks (podle stěžovatele jen 16 ks), nicméně po upozornění, že do prodeje nebyly zahrnuty všechny položky, se ukázalo, že vše souhlasí.
- U časového spínače kontrola účetních dokladů dokončena nebyla.

K dalším výtkám správce daně stěžovatel uvedl, že pokud bylo zboží do obchodu dodáno v některých případech v jiný den než byl uveden na paragonu, nejedná se o porušení žádného právního předpisu, daň není zkrácena, pouze na přelomu měsíce přechází do následujícího zdaňovacího období. Obdobné platí k pozdějšímu zaevidování zboží, než je uvedeno na faktuře dodavatele. Tvrzení o chybějících prodejkách zboží (doklady č. 2260, 2365, 2554) se ukázalo jako nesprávné, v účetnictví nechyběly a správce daně je při kontrole pouze přehlédl.

Celkově označuje stěžovatel postup správce daně za šikanózní a svévolný, snažící se v jeho účetnictví nalézt chyby, přičemž když stěžovatel doložil, že účetní doklady nechybí, byl obviněn z toho, že účetní doklady vložil do účetnictví dodatečně. To stěžovatel popírá i s odkazem na chronologické řazení účetních dokladů v peněžním deníku a v knize DPH; kopie těchto listin jsou navíc založeny v účetnictví dodavatelů či odběratelů. Správce daně ostatně ani neuvedl, které konkrétní doklady měly být do účetnictví následně vloženy.

K tvrzení správce daně, že stěžovatel některé případy zapsal na formuláře, které se v době uskutečnění evidované hospodářské operace nepoužívaly, stěžovatel uvedl, že samotná tato skutečnost nestačí k závěru o neuskutečnění předmětné operace. Důvodem faktické výměny několika dokladů byla totiž jejich nečitelnost. Jelikož tak stěžovatel učinil s odstupem času, použil k tomu nové formuláře. Tuto skutečnost potvrzují údaje obsažené v peněžním deníku za rok 2002, kde není nic dopisováno ani škrtnuto a tyto údaje na sebe číselně navazují a v obou evidencích se vzájemně doplňují. Peněžní deník je veden pod pořadovými čísly a správce daně ho měl po celou dobu daňové kontroly u sebe. Pravdivost těchto údajů lze ověřit i u odběratelů.

K otázce nižší obchodní přírážky, tj. ke správcem daně tvrzenému vykazování menšího příjmu a tedy i přiznávání nižší daně, stěžovatel uvádí, že k tomuto závěru dospěl správce daně výpočtem z nejnižší ceny, za kterou bylo v celém sledovaném období určité zboží nakoupeno, a z jeho nejvyšší prodejní ceny. Takto vypočtená obchodní přírážka je však neobjektivní, neboť opomíjí většinu uskutečněných obchodních případů.

Stěžovatel závěrem vytýká finančním úřadům, že nebyla prokázána existence skutečností vyvracejících správnost jeho účetnictví. Skladová evidence a kniha pohledávek a závazků je totiž pomocnou evidencí a skutečnosti rozhodné pro vyměření daně lze zjistit z prvotní účetní evidence a z peněžního deníku. Nebyl proto dán zákonný důvod pro stanovení daně pomůckami.

Z popsanych důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. V průběhu daňového řízení nebyly odstraněny veškeré pochybnosti o tom, že stěžovatel účtoval o všech příjmech z prodeje zboží. Některé zboží totiž stěžovatel prokazatelně nakoupil, nicméně nebylo uvedeno v inventurních soupisech zásob na konci zdaňovacího období a ani nebylo účtováno o příjmech z jeho prodeje. Na výzvu správce daně sice stěžovatel dodatečně předložil prodejky, nicméně vytištěné na tiskopisech pocházejících z roku 2003. Vznikla tak oprávněná pochybnost, že stěžovatel doklady vyhotovil až dodatečně. Rovněž bylo zjištěno, že údaje na těchto dokladech neodpovídají údajům zjištěným z účetní evidence jeho odběratelů, a dále že někteří odběratelé účtovali o dokladech sice vystavených stěžovatelem v daném zdaňovacím období, nicméně nezaúčtovaných v jeho účetní evidenci. Ke stanovení daně podle pomůcek proto došlo z důvodu, že nebyla vedena skladová evidence, nebyla prováděna inventarizace a stěžovatel neunesl důkazní břemeno a nevyvrátil pochybnosti o tom, že není účtováno o všech zdanitelných příjmech.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel výslovně neoznačil žádný kasační důvod, nicméně z obsahu stížnosti je patrné, že brojí proti nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proti vadám řízení spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Protože však v daném případě je kasační stížnost formulována takovým způsobem, že oba citované důvody se prolínají, bude o nich v dalším pojednáno souhrnně.

Stěžejní stížnostní námitka brojí proti samotnému postupu podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, tzn. proti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Nezákonnost a vady správního řízení tak stěžovatel spatřuje v tom, že toto ustanovení bylo v daném případě chybně aplikováno, když k postupu podle něj nebyl dán žádný důvod.

K tomu Nejvyšší správní soud připomíná, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle ustanovení § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně ani podle pomůcek, daň se sjedná. Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v § 31 odst. 5 daňového řádu tak, že 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. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 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 přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Při tomto způsobu stanovení daně je nutno respektovat dvě meze. Jedna je vyjádřena ustanovením § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak odst. 7 stejného ustanovení. Znamená to, že správce daně je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem, tedy daň sjednat. (O zde zmíněnou situaci se však v souzeném případě nejednalo.) Před přistoupením ke - v pořadí dalšímu - způsobu stanovení daně, je tedy vždy povinností správce daně zjistit, zda podmínky pro zamýšlený způsob stanovení daně jsou splněny.

Žalobou bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, tedy odvolacího orgánu. Jeho postup pro případ, že je správcem daně stanovena daň podle pomůcek, je upraven ustanovením § 50 odst. 5 daňového řádu. Podle něho, 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 přezkoumání rozhodnutí je tak povinen pohybovat se ve stejných mezích jako správce daně při vyměření daně tímto způsobem.

Shledá-li tak odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Těmito zákonnými podmínkami je přitom nutno rozumět nejen podmínky uvedené v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 daňového řádu), jak je uvedeno výše. To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle ustanovení § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu, při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Při dani stanovené podle pomůcek tak odvolací orgán zkoumá 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 stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

K použití pomůcek je dále vhodné uvést (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005, in: www.nssoud.cz), že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí mýjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady je ustanovení jeho § 46 odst. 3 daňového řádu). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.

Na základě těchto shora popsaných východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při

dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.

Prizmatem těchto obecných úvah hodnotil Nejvyšší správní soud daný případ. Nejprve se proto zabýval otázkou, zda stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování.

K tomu z obsahu správního spisu plyne, že podle výsledků daňové kontroly (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 10. 2004, č. j. 60779/04/145930, týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000, 2001 a 2002) bylo ve vztahu k roku 2002 zjištěno, že správci daně nebyly předloženy inventurní soupisy zásob a ani skladová evidence. Proto byl stěžovatel vyzván k předložení nabývacích dokladů ke zboží nakoupenému a prodanému v 1. čtvrtletí roku 2004 od firmy Solid k doložení prodejních cen a z toho bylo zjištěno, že některé zboží bylo prodáváno za akční cenu (tj. nižší než nákupní cena), naopak u některého zboží činila obchodní přírážka 67%. Byla tak zjištěna průměrná obchodní přírážka ve výši 41,86%. Podle údajů z peněžního deníku za rok 2002 a na základě přepočtu inventurního stavu zásob však byla zjištěna obchodní přírážka 3,1%. Proto byl stěžovatel v průběhu ústního jednání konaného dne 23. 4. 2004 u Finančního úřadu Plzeň-sever vyzván k podání vysvětlení ke zjištěným rozdílům včetně návrhu případných důkazních prostředků. K tomu stěžovatel uvedl, že jedním z důvodů nízké obchodní přírážky byl nárůst splatnosti vystavovaných faktur a že ve skutečnosti měl pohledávky, neuvedené v daňovém priznání. Dalším důvodem byly časté slevové akce od firmy Solid. Inventurní soupisy prý vyhotovoval na základě fyzické inventury, přičemž neprováděl kontrolu této inventury se stavem účetním.

Na výzvu k předložení inventurních soupisů zásob v pořizovacích cenách, knihy pohledávek a závazků, knihy zásob a důkazních prostředků prokazujících, že důvodem nízké obchodní přírážky byly slevové akce, předložil stěžovatel inventurní soupisy zásob v pořizovacích cenách k 31. 12. 2002 a dále uvedl, že pokles přírážky byl způsoben také zvyšujícím se prodejem kupónů. Zvyšující se pohledávky stěžovatel doložil jejich inventurními soupisy k 31. 12. 2002. Jako důkazní prostředek ke slevovým akcím předložil soupis zboží, které se prodávalo za akční cenu. Na základě těchto tvrzení provedl správce daně přepočet obchodní přírážky (zohlednil nákup a prodej kupónů a stav pohledávek) a zjistil její výši 5,02%.

Proto správce daně provedl na základě inventurních soupisů a srovnání nákupní a prodejní ceny výpočet průměrné obchodní přírážky, která činila 23,25%. Dále zjistil, že u prodejních cen u zboží od firmy Solid, které mělo být prodáváno v akci, ve většině případů předchází doklady o nákupu za nižší nákupní ceny než byly nákupní ceny na dokladech uvedených na seznamu stěžovatele (tyto byly chronologicky starší). Z toho správce daně dovodil, že za situace, kdy stěžovatel nepředložil skladovou evidenci zásob a nebyly tak známy zůstatky a ocenění zásob předcházející jednotlivým prodejem, stěžovatel

neprokázal, že zboží prodávané za akční cenu bylo nakoupeno za chronologicky starší a tudíž i vyšší nákupní cenu a tím mohlo dojít ke snížení obchodní přírážky.

Namátkově proto správce daně vybral jeden druh zboží – anténové síto CX-4 22dB a zjistil, že stav zásob dle účetnictví by měl činit k 31. 12. 2002 celkem 739 ks, avšak v inventurním soupise je uvedeno toliko 168 ks. To stěžovatel vysvětlil tím, že obchodní přírážka podle inventurních soupisů a zjištěná se liší proto, že inventurní soupisy vycházely z prodejních cen ze začátku období a z nákupních cen z konce roku 2002. Toto tvrzení však stěžovatel nikterak nedoložil. K anténovému sítu CX-4 22dB pak uvedl, že k chybě došlo nezahrnutím do přehledu prodeje i zboží označené CX-4 35 dB, což doložil seznamem dokladů (prodejek). Tyto prodejky však měly v některých případech označení, z něhož bylo patrné, že byly dány do prodeje až v roce 2003, což bylo prokázáno výrobcem těchto formulářů. Navíc na těchto dokladech bylo v některých případech přepsáno pořadové číslo. Dožádáním pak bylo zjištěno, že údajně opomenuté doklady, na kterých je uveden jako odběratel J. G., nejsou totožné s doklady, které má ve své účetní evidenci jmenovaný. Proto správce daně dospěl k závěru, že tyto doklady stěžovatel vytvořil až dodatečně a potvrdil tak, že obchodní přírážka plynoucí z účetnictví neodpovídá přírážce skutečné.

Správce daně uzavřel, že stěžovatel tím, že nevedl skladovou evidenci zásob, porušil čl. IV odst. 2 písm. c) opatření č. j. 281/71 702/1995 Postupů účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví. Tím, že některé druhy zboží byly prodávány pod jiným označením než pod jakým byly nakoupeny, porušil stěžovatel ustanovení § 29 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Současně porušil § 4 odst. 2 cit. zákona.

Na základě popsanych zjištění z obsahu správního spisu dospívá Nejvyšší správní soud ke stejnému závěru jako krajský soud, tj. že stěžovatel skutečně nesplnil svoje povinnosti při dokazování tak, aby nemuselo dojít ke stanovení daně podle pomůcek. Sám stěžovatel v průběhu daňového řízení připustil, že jeho účetnictví nebylo vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, když správci daně neposkytl inventurní soupisy zásob a ani skladovou evidenci. Tyto podklady nemohly nahradit stěžovatelem předložené evidence. Dalším zkoumáním pak správce daně úspěšně zpochybnil věrohodnost důkazů, podkladů a sdělovaných údajů předkládaných stěžovatelem. K tomu je třeba doplnit, že stěžovatel v průběhu celého daňového řízení sice byl aktivní a nesporně se snažil se správcem daně spolupracovat, zjevně však neunesl důkazní břemeno. Konkrétně správce daně vyvrátil obchodní marži, kterou stěžovatel uváděl, avšak její výše se po bližším šetření ukázala jako zcela nereálná.

Zdejší soud se po bližším seznámení s průběhem daňového řízení nemůže ztotožnit ani s názorem stěžovatele, že tvrzení o chybách v účetnictví plynulo z nepřesností a omylů pracovníků správce daně a nikoliv jeho vlastních. K tvrzení stěžovatele, že u jednotlivých výše specifikovaných druhů zboží došlo k chybnému zjištění skladových zásob a že po následném přepočítání byly tyto nedostatky odstraněny a ukázalo se, že stěžovatelem sdělované údaje byly pravdivé, Nejvyšší správní soud konstatuje, že se zjištěný nesoulad pokoušel stěžovatel vysvětlit v průběhu daňové kontroly dodanými prodejkami, u nichž však bylo prokázáno, že nemohly pocházet z příslušného zdaňovacího období roku 2002, jelikož byly vyrobeny teprve v roce 2003. Tvrzení stěžovatele, který tuto okolnost

vysvětluje nečitelností dokladů původních a nutností je nahradit doklady novými, považuje zdejší soud stejně jako krajský soud a finanční orgány obou stupňů za zcela nevěrohodné.

Ke druhé podmínce, nutné pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, tj. že bez součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním, proto Nejvyšší správní soud uvádí, že i tato podmínka byla splněna. Stěžovatel totiž sice se správcem daně komunikoval, nicméně podklady jím předkládané byly buď neúplné, neprůkazné anebo v některých případech zcela nevěrohodné. Konkrétně, v některých případech bylo zboží nesprávně označeno, chyběly prodejky, některé účetní doklady byly na nesprávných formulářích a účetní doklady byly v řadě případů vkládány až dodatečně. Za této situace proto správce daně nemohl stanovit daň dokazováním.

K argumentaci stěžovatele, že pokud bylo zboží dodáno do obchodu v některých případech v jiný den než v uvedený na paragonu, nedošlo tím k porušení žádného právního předpisu, Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka je nastolena zcela jinak. Správce daně totiž hodnotil souhrn všech okolností v daném případě a zcela správně a korektně dospěl k závěru, že i tato skutečnost vede k závěru o nevěrohodnosti stěžovatelova účetnictví. Jinak řečeno, není rozhodné, zda stěžovatel některou jednotlivostí porušil zákon, nýbrž, zda v důsledku jeho jednání lze mít za postaveno najisto, že unesl břemeno tvrzení a břemeno důkazní tak, aby mohla být daň stanovena dokazováním. Zdejší soud má však za to, že toto se stěžovateli nepodařilo a že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když stanovil daň pomůckami.

Třetí nutnou podmínku pro stanovení daňové povinnosti pomůckami stěžovatel nezpochybnil, když ani netvrdil, tím méně argumentačně nevyložil, zda byla daň prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Za této situace ani zdejší soud, vázán rozsahem kasačních námitek, neshledal důvod, proč by měl tuto okolnost přezkoumat.

V.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění kasačních důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 13. srpna 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu

