



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **V. Ž.**, zastoupeného JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaníčkova 1594/1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, jakož i dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“), všechny ze dne 19. 9. 2005, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací

období první čtvrtletí roku 2001 až čtvrté čtvrtletí roku 2002 a za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003 (celkem 20 dodatečných platebních výměrů), a to podle pomůcek.

Krajský soud shledal žalobu daňového subjektu jako důvodnou, když dospěl k závěru, že pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny zákonem stanovené předpoklady, konkrétně podmínka stanovená v ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), tj. nemožnost stanovení daně dokazováním. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že správce daně odůvodnil nutnost přechodu na stanovení daňových povinností za použití pomůcek tím, že v evidenci zásob piva v některých případech chybí údaje o pořízení zboží, nejsou v ní uvedeny příjmy zaúčtované v peněžním deníku a naopak obsahují tržby, které v peněžním deníku zaúčtovány nejsou. Dle názoru krajského soudu je však ze správního spisu zřejmé, že správce daně měl k dispozici jednotlivé doklady o nákupu piva, neboť na základě nich vypočetl průměrnou obchodní přírážku (viz úřední záznam ze dne 31. 8. 2005). Rovněž tak mu bylo známo, ve kterých konkrétních případech došlo k rozdílům mezi zaúčtováním tržeb za pivo v jednotlivých účetních evidencích žalobce a proto i přes tento nesoulad mohl výši příjmů přesně určit. I když správce daně označil žalobcem předložené evidence zásob za nevěrohodné a rozporné s inventurními soupisy a dalšími důkazními prostředky, mohl stanovit výši tržeb za prodej zboží, a to na základě měsíčních pokladních pásek, jejichž zaúčtování ověřil v peněžním deníku, a následně stanovit i výši jednotlivých daňových povinností. Správce daně tak vycházel z evidencí předložených žalobcem (dále také „daňový subjekt“), a proto na základě nich mohl určit přesnou výši jednotlivých daňových povinností.

Jako další důvod „přechodu na pomůcky“ správce daně uvedl, že evidenci zásob nebylo možno porovnat s denní evidencí tržeb, protože ta nebyla v rozporu s účetními předpisy daňovým subjektem předložena. Z obsahu správního spisu však dle krajského soudu vyplývá, že záznamy denních tržeb byly zachyceny na denních pokladních páskách a skutečnost, že tyto nerozlišovaly konkrétní druhy zboží prodávané daňovým subjektem v provozovně, nemůže jít k jeho tíži. Ustanovení § 39 zákona o správě daní a poplatků neukládá daňovým subjektům, kteří přijímají platby v hotovosti, povinnost vést evidenci denních tržeb s rozlišením na jednotlivé druhy zboží. Daňový subjekt navíc předložil příjmové pokladní doklady a měsíční pokladní pásky, které byly rozděleny dle sortimentu zboží. Na základě těchto důkazních prostředků mohl správce daně zjistit úplnou výši tržeb daňového subjektu a tím i jeho daňových základů. Takto také správce daně ve skutečnosti postupoval, neboť daňové povinnosti byly stanoveny výlučně na základě údajů předložených daňovým subjektem, prodejní ceny zboží u srovnatelných subjektů pak sloužily pouze k porovnání cen daňového subjektu a nebyly podkladem pro stanovení jeho daňových povinností. Veškeré veličiny, které sloužily ke stanovení daňových povinností, včetně průměrné obchodní přírážky, byly správcem daně

vypočteny na základě účetních evidencí a dokladů daňového subjektu, proto stanovení daňových povinností není v souzené věci výsledkem kvalifikovaného odhadu, nýbrž odpovídá jejich správné výši. Tyto závěry potvrdila i pracovnice správce daně svědkyně D. P., která daňovou kontrolu u daňového subjektu prováděla. Svědkyně při ústním jednání soudu v související věci sp. zn. 15 Ca 281/2006 potvrdila, že hlavním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo nepředložení evidence denních tržeb, ze které by byly patrné jednotlivé sortimenty zboží. Předmětem shora uvedené věci byla žaloba proti rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 10. 2006, č. j. 16395/06-1100, kterým došlo k zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2001 až 2003. S ohledem na skutečnost, že uvedené platební výměry byly vydány na základě daňové kontroly, jejíž výsledky jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole v souzené věci a pro účely stanovení daňových povinností na dani z přidané hodnoty byla použita pomůcka, vycházející ze stejných údajů a výpočtů, jako pomůcka na dani z příjmů fyzických osob, bylo možné v souzené věci použít veškerá zjištění učiněná ve věci spis. zn. 15 Ca 281/2006, včetně uvedené svědecké výpovědi. Svědkyně dále vypověděla, že v jednotlivých fázích výpočtu daňových povinností daňového subjektu bylo vycházeno jenom z účetnictví daňového subjektu. Dle závěru soudu nesrovnalosti ve vedení účetnictví nebránily stanovení daně dokazováním, podmínky stanovené v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro stanovení daně dle pomůcek nebyly splněny a krajský soud proto žalobou napadená rozhodnutí dle § 78 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), pro nezákonnost zrušil.

Stěžovatel označil jako důvody své kasační stížnosti skutečnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. s tím, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se posouzení podmínek pro možné stanovení daně dle pomůcek a navíc se dopustil jiné vady řízení, která způsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Stěžovatel zejména namítá, že ze spisu je zřejmé, že evidence zásob vedená daňovým subjektem je nevěrohodná a v rozporu s dalšími důkazními prostředky. Ze spisu je zřejmé, že daňový subjekt sice se správcem daně spolupracoval, ale důkazy, které předkládal nebyly úplné, nejprve tvrdil, že evidenci zásob nevede a nemá k dispozici žádné nápojové lístky. Následně předložil evidenci zásob zvanou „kontrola korunou“, ta však byla v rozporu s jím vytvořenou směrnicí, neboť nebyla vedena v prodejních cenách, nebylo tudíž možné určit obchodní přírážku. Správce daně pro kalkulaci cen vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku, platném ke dni 27. 4. 2001, který získal sám při místním šetření. Krajský soud nevzal v úvahu, že tento nápojový lístek nepředložil daňový subjekt. Krajský soud také nevzal v úvahu, že mezi původně a následně doloženými nápojovými lístky existují rozpory, a proto je správce daně neosvědčil jako důkazy. Tyto nápojové lístky byly daňovým subjektem předloženy pouze ve fotokopiích, byly na nich přemazány údaje o cenách a obsahovaly pouze ceny za pivo a nealkoholické

nápoje. Postup daňového subjektu při předkládání původních a následných nápojových lístků je podrobně popsán ve zprávě o kontrole.

Krajský soud se nezabýval věrohodností záznamů o přecenění nápojů a v té souvislosti návazností na evidenci zásob, ačkoliv evidence zásob nealkoholických nápojů evidentně nezobrazuje jejich skutečný pohyb, ale jedná se pouze o vyčíslení průměrného úbytku za určité časové období. Stejná situace je i u piva Radler, kde je uvedena pouze cena za pivo, přestože dle daňového subjektu se toto pivo skládá z 0,5 litrů piva a 1 decilitru nealko nápoje Sprite. Nápoj Sprite však není daňovým subjektem nikde evidován, a to ani na doložených nápojových lístcích, nelze tak určit ani jeho množství ani jeho cenu. Na nápojovém lístku ze dne 10. 4. 2001 jsou ceny rozdílné jak u piva, tak u nealkoholických nápojů, přitom dle nápojového lístku ze dne 27. 4. 2001, který si správce daně opatřil již dříve, je cena jednotná. Posouzením návaznosti jednotlivých protokolů o přecenění chronologicky a porovnáním údajů o zásobě piva k přecenění v litrech s údaji o nákupu piva bylo zjištěno, že k přecenění jsou uvedeny zásoby piva, které nemohly být jako zásoby vedeny, protože např. u lahvového a černého piva byla zásoba dle protokolu ze dne 1. 4. 2001 nižší, než byla zásoba k přecenění na den 10. 4. 2001 a dodávky tohoto druhu piva se uskutečnily až dne 25. 4. 2001. Z přecenění není zřejmé jaké množství piva a za jaké ceny bylo prodáno, v protokolech je uvedena pouze procentní výše slevy na všechna piva a nealkoholické nápoje, většinou za měsíc. Z tabulek zpracovaných daňovým subjektem není zřejmé, kolik zákazníků vypilo tři a více piv a kolik piv tak bylo prodáno se slevou.

Zmíněná evidence zásob byla pouze jakýmsi odhadem, neboť v ní byly uvedeny pouze průměrné denní tržby, které nemohou zobrazovat skutečný stav dle jednotlivých druhů zboží, jedná se pouze o matematické idealizování počátečního a konečného stavu inventurních soupisů. Ačkoli z dokladů nešel určit skutečný tok tržeb dle jednotlivých zdaňovacích období, zjistil správce daně rozdíly v tržbě dle peněžního deníku oproti evidenci piva (rok 2001), nezaznamenání pořízení 12 150 l piva ve vztahu k roku 2002, které se tudíž ani neobjevilo v tržbách. Tvzení daňového subjektu o prodeji tohoto piva v jiné restauraci bylo správcem daně vyvráceno. Je tedy evidentní, že daňovým subjektem předkládané evidence byly nevěrohodné.

Vyměřování daně z přidané hodnoty vyžaduje, aby doklady prokazující uskutečnění či přijetí zdanitelného plnění plátcí evidovali a předkládali systematicky, s nezbytnou disciplinovaností. Pokud daňový subjekt nedoložil správně vedenou evidenci zásob, ze které by mohl správce daně zjistit obchodní přírážku, nelze stanovit daň dokazováním. Za situace, kdy jsou zjištěny rozpory mezi evidencemi a jinými doklady daňového subjektu, které vedou k určení různých potencionálně se nabízejících částek jako částek rozhodných pro stanovení výše daně, je jistě problematické (zvláště při nevykázání tržeb za prodej 12 150 l piva) určit konkrétní částku, na jejímž základě bude daň vyměřena, jakož i to, do

jakého zdaňovacího období bude takto vyměřená částka zahrnuta. Není pravda, že správce daně určil výši daně z přidané hodnoty přesně na základě denních pokladních pásek, správce daně pouze využil tyto pásky jako podkladu ke stanovení poměrů uskutečněných zdanitelných plnění v jednotlivých měsících, což je nutné považovat za kvalifikovaný odhad. Výpočet obchodní přírážky a odhad poměru prodeje k jednotlivým zdaňovacím obdobím nemůže být dokazováním, a to i s ohledem na specifika daně z přidané hodnoty. Pokud by bylo možné považovat tento způsob stanovení daně za dokazování, nemusel by správce daně plátcům daně z přidané hodnoty ukládat záznamní povinnost vést evidenci, ale správce daně by si sám zjistil nákupy, odhadl marži a zjištěné tržby by „dokazováním“ rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období.

K výsledku svědkyně, ze kterého krajský soud vycházel, stěžovatel uvádí, že vzhledem k časovému odstupu si již tato pracovnice správce daně nemusela pamatovat všechny okolnosti, týkající se vypracování úředního záznamu obsahujícího konstrukci výpočtu daně podle pomůcek. Krajský soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí podle skutkového a právního stavu existujícího ke dni vydání tohoto rozhodnutí, a proto měl vycházet ze zprávy o kontrole a úředního záznamu, nikoli z výsledku svědkyně. Uvedeným postupem se tak krajský soud dopustil vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s názorem krajského soudu. Uvádí, že rozsudek je věcně správný a v souladu s platnou právní úpravou. Rozporuje některé argumenty stěžovatele, tvrdí, že pro stanovení daně z přidané hodnoty se měl správce daně zabývat nikoli účetnictvím, ale vedením záznamů dle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávaná zdaňovací období (dále jen zákon o DPH). Dále uvádí, že jím předložená evidence zásob („kontrola korunou“) byla dle úředního záznamu správce daně vedena ve spotřebitelských cenách, tj. v cenách prodejních a tvrzení v kasační stížnosti tak nemá oporu ve spisovém materiálu. Obdobně rozporuje tvrzení správce daně o zjištěných rozdílech v tržbách za pivo, dle jeho názoru lze obchodní přírážku zjistit i bez různých evidencí, a to při využití dokladů na vstupu. Obtíže při stanovení obchodní přírážky nezakládají důvod pro přechod správce daně z dokazování na stanovení daně dle pomůcek. Dle názoru daňového subjektu měl soud právo zjednat si jasno v otázkách významných pro posouzení předmětu sporu a skutečnost, že při posouzení sporu vycházel z výsledku svědkyně, pracovnice správce daně, která kontrolu prováděla, tak není vadou řízení. Daňový subjekt nechápe, co stěžovatel míní doklady na výstupu, když dle § 11 zákona o DPH je jeho povinností vést evidenci o uskutečněných zdanitelných plněních a příjmech z nich v podobě tržeb za uskutečněná zdanitelná plnění v členění

podle jednotlivých sazeb daně za jednotlivá zdaňovací období, což dle svého přesvědčení předložil.

Závěrem daňový subjekt poukazuje na to, že výpověď pracovnice správce daně, která se neorientuje ve vlastních záznamech, nemůže být vykládána k jeho tíži. Navrhuje kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že daňový subjekt vykonával podnikatelskou činnost v oboru hostinské činnosti v Restauraci U Lípy, Ústí nad Labem, a v Restauraci u Františka, Ústí nad Labem. V rámci daňové kontroly daňový subjekt nejprve k výzvě správce daně předložil inventurní seznamy, dále uvedl, že ceny stanovuje na základě platných jídelních a nápojových lístků, jejichž evidenci ani archiv nevede, nemá evidenci denního prodeje jednotlivých druhů zboží, obraty za směnu jsou evidovány prostřednictvím registračních výdejových pokladen a je prováděno vyúčtování pokladní hotovosti. V srpnu roku 2002 zasáhly obě restaurace povodně, veškeré zásoby a zařízení bylo dle příkazů hygieniků odvezeno na skládku k likvidaci. Obchodní přírážku není schopen určit. Následně i přes svá předcházející tvrzení dne 31. 8. 2004 doložil daňový subjekt ceníky, a to jídelní a nápojové lístky z let 2001- 2003. Poté byl správcem daně upozorněn, že ceníky neobsahují období jejich platnosti a u některých nápojů nejsou uvedeny ceny a následně byl vyzván k doplnění ceníků ve shora uvedeném smyslu. K výzvě správce daně daňový subjekt předložil nápojové lístky, které se dle správce daně neshodovaly s lístky původně předloženými, navíc mezi nimi chyběl nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001, tj. lístek, který si správce daně opatřil při místním šetření. Ceny na tomto lístku se od cen následně daňovým subjektem doložených lišily. Správce daně zjistil, že v evidenci zásob piva v některých případech chybí údaje o pořízení zboží, nejsou v ní uvedeny příjmy (dále také „tržby“) zaúčtované v peněžním deníku a naopak obsahují tržby, které v peněžním deníku zaúčtovány nejsou. Správce daně sdělil daňovému subjektu své pochybnosti o skutečném množství prodaného zboží za roky 2001 až 2003, tedy pochybnosti o uskutečněných zdanitelných plnění a zákonem stanoveným způsobem jej vyzval k prokázání rozdílů tržeb v roce 2001, 2002 a 2003, zjištěných z předložených dokladů o příjmech a výdajích z inventurních soupisů, které byly zjištěny porovnáním dokladů o nákupu piva a nealkoholických nápojů, odsouhlasením na zaúčtované tržby za prodej na základě měsíčních pokladních pásek a zohlednění stavu zásob zboží uvedeného v předložených inventurních seznamech. Daňový subjekt uvedl, že s vykázanými rozdíly nesouhlasí, dále uvedl, že část prodávaného zboží neprochází pokladními páskami, protože je prodáváno fakturačně, a že v roce 2002 postihla jeho restauraci povodeň a část zásob bylo nutno zlikvidovat. Část piva je spotřebována v rámci přípravy jídel a část nesouladu může být způsobena pochybením personálu.

Správce daně ověřil, že v evidenci zásob zboží a v evidenci tržeb nejsou uvedeny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob. Rovněž konečný

výsledek o tržbách z evidence dle jeho názoru nesouhlasil s výší tržeb, která je zaúčtována v peněžním deníku. Evidence dodatečně předkládané daňovým subjektem označil správce daně za účelově vytvořené, neboť byly vytvořeny tak, aby při započítání přehledů o přeceňování nápojů, dále tzv. akčních slev, přehledů o použití piva při přípravě jídel, piva prodaného formou nápoje Radler a piva znehodnoceného při čištění pivního vedení, byl údaj o konečném stavu shodný s údajem uvedeným v inventárních seznamech, neboť údaje z inventárních seznamů jsou uvedeny v jednotlivých přiznáních. I když v těchto seznamech chybí některé nákupy i tržby, přesto konečný stav zásob v nich uvedený souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Pokud tedy vykázané chyby vznikly skutečně za provozu, tj. v době, kdy měly být evidence průběžně tvořeny, nemohl by daňový subjekt dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech. O účelově vytvořených evidencích svědčí dle správce daně například i to, že v přecenění byly uvedeny i zásoby piva, které ještě nebyly nakoupeny. K evidenci slev byly předloženy protokoly o přecenění, ze kterých nebylo zřejmé, jaké množství piva a za jakou cenu bylo prodáno. V důsledku výše uvedené situace, tj. nevedení skladové evidence průkazným způsobem, při neznalosti daňovým subjektem používané obchodní přírážky, nebylo možné prokázat kolik zboží a za jaké ceny bylo prodáno, jaké příjmy z uvedené činnosti daňový subjekt v kontrolovaných letech dosáhl a jaké množství zdanitelných plnění tedy uskutečnil. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

Předmětem sporu je v posuzovaném případě zejména otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dospěl k závěru, že stanoví-li správce daně obchodní přírážku, výši tržeb za prodej zboží, jakož i další veličiny pro určení výše daňových povinností na základě údajů doložených samotným daňovým subjektem, nejedná se o kvalifikovaný odhad, ale jedná se o dokazování, a proto v souzené věci nebyla splněna zákonem stanovená podmínka, tj. že náhradní způsob stanovení daně má místo pouze tam, kde již nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Takový závěr však nemůže v souzené věci obstát. Nejprve považuje 9. senát zdejšího soudu za vhodné uvést, že Nejvyšší správní soud již judikoval, že výpočet

průměrné obchodní přírážky (marže) není důkazem, ale pomůckou, která vede k určení daňové povinnosti (srov. rozhodnutí ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, dostupné na www.nssoud.cz). V souzené věci byly navíc pro výpočet průměrné obchodní marže použity údaje, které daňový subjekt uváděl v rámci měsíce dubna 2001, tedy části konkrétního zdaňovacího období, a takto vypočtená průměrná obchodní přírážka pak sloužila k výpočtu dosažených příjmů jak za celé zdaňovací období roku 2001 až 2002, tak za 12 zdaňovacích období - kalendářních měsíců - v roce 2003. K výpočtu průměrné obchodní přírážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené daňovým subjektem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě částí daňovým subjektem předložených dokladů. Vycházeje z rozdílu shora uvedeným způsobem vyčíslených za kontrolovaná zdaňovací období u daně z příjmů fyzických osob, správce daně za použití váženého aritmetického průměru zvýšil základ daně pro uskutečněná zdanitelná plnění procentním podílem dle daňových povinností, vyměřených na základě jednotlivých přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), vzal v úvahu poměr prodeje zboží se sníženou a se základní sazbou DPH a použil pro výpočet základů daně s 5% a 22% sazbou aritmetické průměry dle daňových povinností, vyměřených na základě jednotlivých přiznání k DPH, vypracoval přehled o tržbách za pivo a nealkoholické nápoje za kontrolovaná zdaňovací období, porovnal je s údaji zaúčtovanými v peněžním deníku a vyčíslil rozdíly. Na základě údajů o zaúčtovaných tržbách v jednotlivých měsících a údajů o celkové roční tržbě vypočítal procentuální poměr tržby na jednotlivé měsíce a rozdělil částku připadající na dodatečně vyměřenou DPH do jednotlivých měsíců, ty pak rozdělil do jednotlivých zdaňovacích období. Je zřejmé, že v daném případě se nejedná o přesné stanovení daňových povinností, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o jejich kvalifikovaný odhad a jejich rozčlenění (odhadem) do jednotlivých zdaňovacích období.

Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že správce daně v souzené věci vycházel pouze z údajů, které doložil sám daňový subjekt.

K dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je možné konstatovat následující: Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Předmětné ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 133/1966 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt

sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. K námitce daňového subjektu týkající

se záznamní povinnosti na DPH, zdejší soud uvádí, že v účetnictví daňového subjektu by neměly být rozdíly oproti záznamní povinnosti, neboť záznamní povinnost by měla mimo jiné odrážet přesný přehled o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních, jakož i evidenci všech tržeb za uskutečněná zdanitelná plnění v členění podle jednotlivých sazeb daně a za uskutečněná plnění osvobozená od daně za jednotlivá zdaňovací období.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.

Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. Ze správního spisu je zřejmé, že daňovým subjektem předložené důkazy z hlediska jejich obsahu samy o sobě před správcem daně neobstály. Dále je zřejmé, že správce daně pro stanovení daňové povinnosti za všechna kontrolovaná zdaňovací období vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku ze dne 27. 4. 2001, k němuž daňový subjekt uvedl, že jej nemá k dispozici, pravděpodobně jej zničila povodeň v roce 2002, navíc se ohradil, že ceník byl správcem daně převzat při místním šetření v kanceláři a pracovníky správce daně nebyla provedena kontrola na nápojovém lístku uvedených cen přímo v provozovnách. Skutečnost, že tyto údaje správce daně orientačně porovnával i s nápojovými lístky následně doloženými daňovým subjektem, svědčí spíše o snaze správce daně co nejvíce přiblížit kvalifikovaný odhad daňových povinností jejich pravděpodobné výši. Ze spisu je dále patrné, že při úvahách o stanovení výše prodejních cen vycházel správce daně z provedených místních šetření v okolních provozovnách, zohlednil rozdílnou pozici provozovny (v některých provozovnách bylo prodáváno pivo za vyšší cenu, ale protože šlo o jiné druhy piva, při svých výpočtech správce daně prodejní cenu oproti nápojovému lístku z dubna 2001 nenavýšil), nepromítnutí daňovým subjektem uplatňovaných slev pak odůvodnil tím, že při místních šetřeních zjistil, že většina provozoven slevy neposkytovala a změny cen spíše vycházely ze zvýšení cen dodavatelských. Ze spisového materiálu je také patrné, že správce daně sám vypočítal předpokládanou výši tržeb a tu porovnával s tržbami zaúčtovanými v peněžním deníku. Skutečnost, že postupoval v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a do konečného výpočtu daňových povinností zohlednil spotřebu piva při přípravě jídel, prodeje piva formou nápoje Radler, znehodnocení piva při výplachu, znehodnocení piva při povodních apod., nečiní z jeho postupu stanovení daně na základě dokazování. I když správce daně nevěděl, jaké množství zdanitelných plnění bylo v tom kterém

z dvaceti zdaňovacích období uskutečněno, provedl výše popsaným způsobem rozdělení celkově doměřené povinnosti do jednotlivých zdaňovacích období.

Na krajském soudu pak je, aby zhodnotil, zda daňovým subjektem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy, že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření daňového subjektu. Krajský soud bude dále muset posoudit, zda způsob, kterým byly evidovány zásoby, byl pro ověření faktického stavu, dostačující. Předmětem dalšího posouzení a vyhodnocení bude, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Skutečnost, že správce daně pro výpočet průměrné obchodní přírážky, odhadu tržeb, spotřeby či stanovení poměru tržeb do jednotlivých kalendářních měsíců, některých údajů z těchto evidencí využil, nelze zaměňovat se stanovením daně na základě dokazování.

Způsob, který si daňový subjekt pro evidenci zásob zvolil (způsob zvaný „kontrola korunou“), je zakotven v čl. IX odst. 5 Opatření č. 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000 (OP) (dále jen „Opatření“), dle kterého v účetních jednotkách provozujících maloobchodní činnost, při které je technicky obtížné vedení skladových 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.

Při aplikaci výše uvedeného způsobu vedení evidence zásob je dle názoru zdejšího soudu nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví stanovená pro účetní jednotky zákonem o účetnictví a dalšími předpisy, tj. způsob vedení evidence zásob musí být přesvědčivý a průkazný (srovnej s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, dostupným na www. nssoud.cz). Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna k datu inventarizace prokázat stav zásob a dále prokázat, že stav majetku a zásob uvedený v účetnictví odpovídá skutečnosti. Při tomto způsobu evidence jsou zásoby na skladě evidovány v prodejních cenách. Součet tržeb, stavu zásob (evidovaných v prodejních cenách) a jiných úbytků zásob (např. manka, ztratné či soukromá nebo vnitřní spotřeba) musí odpovídat inventarizaci. Při tomto způsobu evidence je tak třeba mít vždy na paměti, co je cílem evidence zásob, tj. takové vedení evidence zásob, aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný, faktický stav na stav účetní. Pro tyto účely je pak nezbytné zásoby evidované v prodejních cenách navázat na nákupy zboží evidované v nákupních cenách bez daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Důležitou součástí této návaznosti je proto přesná evidence slev, marží a jiných způsobů úbytků zásob, než je prodej (např. manka, ztratné, vnitřní či soukromá spotřeba). Úbytek zboží vedeného v prodejní ceně totiž představuje nejen dosaženou tržbu za prodané zboží, ale i poskytnuté slevy při prodeji zboží,

či vnitřní spotřebu, manka a škody či ztratiné. Aby byl daňový subjekt schopen ověřit skutečný faktický stav zásob, vedený v prodejních cenách na stav účetní, tedy na dosažené tržby (případně příjmy), musí být schopen pro účely inventury převést prodejní ceny na ceny nákupní, a proto musí znát jím používanou průměrnou obchodní přírážku (resp. přírážky, pokud používá pro různé druhy zboží odlišné marže - viz dále) a částku připadající na daň z přidané hodnoty, jinak není schopen provázat dosažené tržby a stav zásob evidovaný v prodejních cenách a jiné úbytky zásob se svými vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přírážky nelze ověřit tržby a zůstatky zásob (evidovaných v prodejních cenách) se vstupy a doložit pohyb zásob. Pokud i přes tyto znalosti vzniknou případné rozdíly, pak je nutno tyto rozdíly doložit přeceněním zboží, tedy promítnutím jak slev, tak zdražení, jakož i případné vnitřní spotřeby či vzniklé škody, protože tyto ovlivní celkovou cenu zboží na prodejně. V případě, že daňový subjekt prodává různé druhy zboží, u kterých uplatňuje také různou marži, musí znát průměrnou výši uplatňované obchodní přírážky u každé komodity a porovnávat každou komoditu zvlášť.

Rozhodne-li se daňový subjekt pro vedení skladové evidence za pomoci kontroly korunou, je na něm, aby si vytvořil natolik přehledný vnitřní systém, aby bylo zřejmé, že je schopen stav zásob ověřit na své vstupy a prokázat tak, jak se zásobami naložil. Bez znalosti alespoň průměrné obchodní marže a sazby DPH prodávaného zboží nemůže evidence zvaná „kontrola korunou“, kdy se ceny zboží evidují v prodejních nikoli nákupních cenách, prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, potažmo do výše dosažených příjmů. Jinými slovy pro účely průkaznosti této evidence není tak podstatné vedení evidence denních tržeb, i když čím častěji se tržby evidují, tím je evidence průkaznější; podstatné je doložení návaznosti mezi zásobami na vstupu a výstupu (prodeje či jiné způsoby úbytku zásob). Samotné porušení zákonné povinnosti evidovat denní tržby nemusí nutně za všech okolností znamenat neprůkaznost předmětné metody. V průběhu daňového řízení sám daňový subjekt uvedl, že se cena velmi často měnila, muselo tak zákonitě docházet ke značným rozdílům v obchodní přírážce a tedy i mezi zásobami takto „evidovanými“ a hodnotou zásob v nákupních cenách, na které je nutné, jak již bylo výše zmíněno, evidenci kontroly korunou vždy navázat. Přitom je třeba zdůraznit, že to byl daňový subjekt, který byl ve své evidenci povinen zohlednit veškeré činitele, které mohly mít na stanovení ceny zásob vliv.

Pokud jde o namítanou vadu řízení, tu kasační soud neshledal, přestože lze konstatovat určité rozpory v rozsudku krajského soudu. Na jedné straně je konstatováno, že správce daně odůvodnil nutnost přechodu na stanovení daňových povinností za použití pomůcek tím, že v evidenci zásob piva v některých případech chybí údaje o pořízení zboží, nejsou v ní uvedeny příjmy (dále také „tržby“) zaúčtované v peněžním deníku a naopak obsahují tržby, které v peněžním deníku zaúčtovány nejsou. Dále pak krajský soud ovšem uvedl, že hlavním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo nepředložení evidence denních tržeb,

ze které by byly patrné jednotlivé sortimenty zboží, což potvrdila svědkyně při ústním jednání, a protože uvedenou evidenci nebyl daňový subjekt povinen vést a její nedoložení nebránilo určit výši denních tržeb z jiných evidencí, krajský soud žalobou napadená rozhodnutí pro nezákonnost zrušil. Krajský soud však i přes výše uvedené vycházel při posuzování věci ze skutkového a právního stavu, který platil v době vydání napadeného rozhodnutí, a také svědkyně vypovídala o skutečnostech majících původ v tomto skutkovém stavu.

Závěry, které krajský soud v této souvislosti učinil, souvisí s jeho nesprávným posouzením základní právní otázky, a to, zda kroky, které v souzené věci správce daně činil, byly pomůckou či důkazem, a dále také s vyhodnocením evidence zvané „kontrola korunou“. Skutečnost, že svědkyně uvedla, že hlavním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo nepředložení evidence denních tržeb dle sortimentu, je sice pravdivá, nicméně uvedené tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu, neboť jak je shora uvedeno, důvodů pro přechod na náhradní způsob stanovení daňových povinností uvedl správce daně i žalovaný hned několik (zpochybnění dodatečně doložených evidencí, neprůkaznost kontroly korunou, prodáno bylo více zboží, než bylo doloženo doklady o nákupu, pochybnosti o správném zaúčtování tržeb a tím i uskutečněných zdanitelných plnění). Jak již je shora konstatováno, samotné porušení povinnosti vést evidenci denních tržeb, za předpokladu, že se tržby evidují za delší časové období, ještě neznamena neprůkaznost předmětné evidence. Pokud však nelze porovnat stav vykázaný v účetnictví se stavem faktickým, není možné ověřit objem skutečně nakoupeného a prodaného zboží a v tomto důsledku není možné ověřit ani to, zda všechny tržby byly zahrnuty do celkových příjmů a jaká tedy byla výše DPH na výstupu ze všech daňovým subjektem uskutečněných plnění, stejně tak není možné prokázat, zda nároky na odpočet DPH na vstupu byly oprávněně uplatněny, a proto není ani možné ověřit výši výsledné daňové povinnosti.

Ze všech výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 22. října 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu