



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: V. Ž., zast. JUDr. Lubošem Hendrychem, advokátem se sídlem Vaníčkova 1112/27, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 - 291,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 8. 2012, č. j. 15 Af 47/2011 - 291, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 19. 9. 2005, č. j. 179723/05/214912/2865, **se zrušuje.**
- IV. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, týkajícímu se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001, 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 a za zdaňovací období měsíců ledna až prosince roku 2003. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce

proti prvostupňovým rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“), a to dodatečným platebním výměřům ze dne 19. 9. 2005, č. j. 179723/05/214912/2865, č. j. 179740/05/214912/2865, č. j. 179745/05/214912/2865, č. j. 179751/05/214912/2865, č. j. 179757/05/214912/2865, č. j. 179766/05/214912/2865, č. j. 179770/05/214912/2865, č. j. 179782/05/214912/2865, č. j. 179786/05/214912/2865, č. j. 179802/05/214912/2865, č. j. 179823/05/214912/2865, č. j. 179828/05/214912/2865, č. j. 179832/05/214912/2865, č. j. 179835/05/214912/2865, č. j. 179837/05/214912/2865, č. j. 179840/05/214912/2865, č. j. 179844/05/214912/2865, č. j. 179847/05/214912/2865, č. j. 179852/05/214912/2865 a č. j. 179856/05/214912/2865, kterými byla žalobci vyměřena na základě daňové kontroly daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001, 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 a za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003, a to podle pomůcek.

II. Dosavadní průběh soudního řízení

Spor stěžovatele a žalovaného ohledně výše uvedených daňových povinností již byl před Nejvyšším správním soudem projednáván celkem třikrát. Rozsudkem ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, a to pro nesprávné právní posouzení. Krajský soud dospěl k závěru, že daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zavázal krajský soud, aby v dalším řízení 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 stěžovatele, a v závislosti na tomto vyhodnocení rozhodl, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále zdejší soud krajský soud zavázal, aby posoudil, zda způsob, kterým stěžovatel evidoval zásoby, byl pro ověření faktického stavu dostačující.

V pořadí druhém rozhodnutí v této věci (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 3. 2010, č. j. 15 Ca 280/2006 - 142), se krajský soud shora uvedenými otázkami vůbec nezabýval, neboť dospěl k závěru, že daňová kontrola za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001, 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 a za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003, která byla zahájena dne 6. 4. 2004, nebyla zahájena v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a ústavními principy. Ohledně zdaňovacích období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001, 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 a ohledně zdaňovacích období leden až září roku 2003 krajský soud konstatoval, že pokud došlo k vyměření daňových povinností vydáním shora uvedených platebních výměřů dne 19. 9. 2005, které nabyly právní moci dne 10. 10. 2006, stalo se tak nepochybně po marném uplynutí zákonem stanovených prekluzivních lhůt. Ohledně zdaňovacích období říjen až prosinec roku 2003 byla daň z přidané hodnoty sice vyměřena před uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty, avšak dle názoru krajského soudu jsou důkazy získané na základě neústavním způsobem zahájené daňové kontroly nezákonné. Toto pravidlo bylo pak dle krajského soudu nutno vztáhnout i na pomůcky, který byly správcem daně v průběhu kontroly opatřeny.

Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 13. ledna 2011, č. j. 9 Afs 50/2010 - 202, rozsudek krajského soudu opětovně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že zahájení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4.

pokračování

čtvrtletí roku 2001, 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 a měsíce leden až prosinec roku 2003 v nyní projednávané věci netrpělo svévolí ani libovůlí správce daně a nevykazovalo žádné zásadní nedostatky, pro které by mělo být hodnoceno jako ryze formální, účelový a tudíž neústavní úkon. V souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu tak bylo zahájení daňové kontroly v této věci způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákon o správě daní a poplatků, neboť směřovalo k účelu stanovenému v § 16 odst. 1 tohoto zákona. Pouhé formální neuvedení konkrétních důvodů pro zahájení daňové kontroly nemohlo s ohledem na zjištěný skutkový a právní stav v tomto konkrétním případě vést k závěrům, ke kterým dospěl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Napadená rozhodnutí správních orgánů (s výjimkou 1. čtvrtletí roku 2001) byla vydána v zákonem stanovené lhůtě pro vyměření daně, neboť k pravomocnému vyměření daně došlo v nyní projednávané věci dne 10. 10. 2006, přičemž prekluzivní lhůta pro vyměření daně uplynula dnem 31. 12. 2007.

V pořadí třetím rozhodnutí v této věci krajský soud (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 47/2011 - 243), žalobou napadené rozhodnutí opět zrušil. Námitky uplatněné stěžovatelem vyhodnotil z části jako námitky opožděné, z části jako námitky důvodné.

Soud zamítl námitky týkající se zdaňovacích období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001 a 1. - 4. čtvrtletí roku 2002, neboť dospěl k závěru, že za uvedená zdaňovací období byly splněny zákonem stanovené podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Uznal však důvodnou námitku, dle které byla daňová povinnost za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003 stanovena v rozporu s ustanovením § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dle závěru soudu totiž zpráva o daňové kontrole (založena na listu č. 42 správního spisu, dále jen „Zpráva“) neobsahuje žádná zjištění ani žádné rozpory, týkající se jednotlivých zdaňovacích období roku 2003. Za těchto okolností nemohl správce daně za uvedené období stěžovateli vyměřit daň podle pomůcek, neboť správce daně nesdělil stěžovateli ohledně uvedených období žádné pochybnosti, pro které není možné stanovit daň dokazováním a stěžovatel tak nebyl v situaci, že by nesplnil některou ze svých zákonných povinností při dokazování. Vzhledem k tomu, že žalobou napadeným rozhodnutím bylo rozhodováno o odvoláních proti všem platebním výměrům, soudu nezbylo, než podle ustanovení § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobou napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit, i když za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001 a 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 byla daň z přidané hodnoty doměřena v souladu se zákonem.

Rozsudkem ze dne 10. 5. 2012, č. j. 9 Afs 2/2012 - 38, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu opětovně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Po prostudování Zprávy, která není členěna na jednotlivá kontrolovaná období, jak tomu obvykle bývá, ale chronologicky popisuje zjištěné nedostatky vždy ve vztahu k stěžovatelem předloženým evidencím či jiným dokladům (evidence zásob piva a evidence tržeb, evidence zásob nealko nápojů a tržeb, nedostatky v přecenění piva, nedostatky evidence slev), dospěl zdejší soud k závěru, že se Zpráva týká všech kontrolovaných období. Ostatně obdobným způsobem jako je koncipována Zpráva, je koncipován i obsah odvolání stěžovatele včetně jeho několika doplnění, která směřují proti všem dodatečným platebním výměrům tj. i proti dodatečným

platebním výměřům za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003. Zpráva dále odkazuje na protokoly o ústních jednáních a výzvy správce daně, ze kterých vyplývá nejen celý průběh daňové kontroly, ale i hodnocení stěžovatelem předložených evidencí a z tohoto hodnocení vyplývající závěr o nemožnosti stanovení daně podle pomůcek za všechna kontrolovaná období.

Rozsudkem napadeným v nyní projednávané věci krajský soud žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Veškeré námitky stěžovatele krajský soud posoudil, některé však pro jejich opožděné uplatnění odmítl věcně projednat.

Krajský soud ve svém odůvodnění zdůraznil, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně a lze k němu přistoupit pouze při kumulativním splnění dvou podmínek, stanovených v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Jedná se o nesplnění některé ze zákonem stanovených povinností daňovým subjektem při dokazování a z toho plynoucí nemožnost stanovit daň dokazováním, a dále o to, že takto stanovená daň bude stanovena dostatečně spolehlivě. Obě zákonné podmínky byly ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích splněny.

Správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádřil pochybnosti nejen o evidencích zásob, ale i o dokladech, z nichž tato evidence vychází. Důvodem pro přechod na vyměření daně podle pomůcek bylo zjištění, že správce daně neměl k dispozici prodejní ceny všech druhů piva a nealkoholických nápojů a nebyla doložena úplná skladová evidence zásob. V evidenci zásob nealkoholických nápojů jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, které nezobrazují skutečný stav dle jednotlivých dnů, ale pouze matematicky navazují na počáteční a konečný stav dle inventurních soupisů. Správce daně nemohl ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, když pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží. Proto marži zprůměroval dle dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly prodejní ceny uvedeny a tuto marži uplatnil také u ostatních druhů piva a nealkoholických nápojů, u kterých neměl k dispozici žádné prodejní ceny. Výsledky byly porovnány s údaji od srovnatelných daňových subjektů. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť neměl k dispozici doklady, na kterých by byly uvedeny prodejní ceny veškerého zboží, a proto nemohl u tohoto zboží na základě dokladů vypočítat marži. V dané věci stěžovatel vykázal určité základy daně a tvrdil určité míry používaných marží. Správce daně měl k dispozici doklady, na kterých byly uvedeny nákupní ceny zboží, neměl však k dispozici prodejní ceny u veškerých druhů piva a nealkoholických nápojů, pouze na 10 dokladech o prodeji piva a nealkoholických nápojů (nápojové lístky) byly uvedeny prodejní ceny. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 126/2004, v situaci, kdy daňový subjekt přes výzvu správce daně nepředložil věrohodným způsobem skutečné prodejní ceny u všech druhů piva a nealkoholických nápojů, a údaje, které měl správce daně od daňového subjektu k dispozici, byly důvodně posouzeny jako nevěrohodné, byly fakticky vyčerpány možnosti stanovení daně dokazováním.

Dle přesvědčení krajského soudu je v projednávané věci dána příčinná souvislost mezi nesplněním zákonné povinnosti stěžovatele podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a nemožností správce daně stanovit daň dokazováním. Správce daně aritmetickým průměrem vypočetl výše marže u nákupu a prodeje piva a nealkoholických nápojů. Tyto marže by mohly sloužit jako důkaz existence skutečností vyvracejících věrohodnost,

pokračování

průkaznost, správnost či úplnost povinné evidence vedené stěžovatelem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Takový výpočet provedený pouze z části dokladů o nákupu a prodeji piva a nealkoholických nápojů, na kterých byly uvedeny nákupní a prodejní ceny a slevy, nemůže bez dalšího sloužit jako důkazní prostředek podle § 31 odst. 4 uvedeného zákona pro stanovení základu daně. Tím byla v projednávané věci splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek.

Ze správního spisu není patrna skutečnost, že by správce daně stěžovateli určoval, jakým způsobem měl stěžovatel evidenci vést. Důkazní břemeno leželo na stěžovateli, který ho však neunesl.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

Stěžovatel v kasační stížnosti podané proti rozsudku krajského soudu namítá, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Napadené rozhodnutí považuje za zmatečné, nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.

Namítá, že správce daně nebyl oprávněn při dodatečném doměření daně použít pomůcky. Krajský soud v žádném ze svých předcházejících rozhodnutí nevyhodnotil otázky, k jejichž vyhodnocení jej Nejvyšší správní soud zavázal.

Jedná se o otázku, zda stěžovatelem předložené evidence byly důkazy, které nemohly obstát, tedy že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření stěžovatele; o otázku, zda způsob, kterým byly evidovány zásoby, byl pro ověření faktického stavu zásob dostačující; o posouzení podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel namítá, že množství zboží, které prodal, je podchyceno v jím vedené evidenci zásob. Tu žalovaný znal, protože všechny dodávky dle dokladů od dodavatelů s touto evidencí překontroloval. Za jaké ceny stěžovatel zboží prodával, také žalovaný věděl, protože převzal ceníky zboží, jak ostatně potvrzují záznamy pořízené v průběhu kontroly.

Správce daně se dopustil chyby, neboť z převzatých pokladních pásek vypočítal rozdíly v řádech milionů Kč u sortimentu pivo a nealkoholické nápoje, aniž by si ověřil, co jednotlivé údaje na páskách znamenají. Chyby stěžovatel správci daně vysvětlil, správce daně totiž zaměnil údaje vyjadřující pořadí počtu pokladních operací za počet prodaných kusů. Množství prodaného zboží ovlivňují i další vlivy jako ztratné, technologické ztráty, použití piv do výroby jídel a do přípravy výrobků Radler.

Dále stěžovatel namítá nesprávně zjištěné rozdíly v tržbách. Tvrdí, že předložil veškeré původní nápojové lístky a k nim navíc i další. Tento argument lze ověřit ze správního i soudního spisu, avšak správce daně se jím vůbec nezabýval, neakceptoval je a jejich obsah ignoroval. Přitom právě lpění na nepravdivých informacích se stalo podkladem pro přechod na pomůcky.

Stěžovatel namítá, že správce daně směřoval doklady o nákupu a o tržbách jednotlivých provozoven s evidencemi tržeb a zásob jiných provozoven. Stěžovatel správci daně písemně vysvětlil, že původně předložená evidence nezahrnovala evidenci nákupu a tržeb provozovny U Františka. Provozovna u Františka byla zřízena v únoru roku 2002 a zrušena povodní v srpnu roku 2002. Zásoby musely být do konce srpna 2002 z hygienických důvodů zlikvidovány. Není tedy žádná logická a věcná souvislost mezi inventarizací k 31. 12. 2001 a 31. 12. 2002 a evidencí piva provozovny u Františka. Argument použitý krajským soudem se tak míjí s realitou. Evidenci zásob této provozovny správce daně odmítl převzít a stále trval na své verzi.

Správce daně účelově hledal cesty jak jím vedenou metodiku evidence zásob zpochybnit. Jeho metodu neporovnal s žádnou jinou metodou, přičemž takové porovnání neprovedl ani krajský soud i když jej k tomu Nejvyšší správní soud zavázal. Stěžovatel má za to, že nebyl povinen uplatňovat „průměrnou obchodní přírážku“ neboť takovou povinnost mu žádný zákon neukládá. Stěžovatel mohl používat jakékoliv způsoby, které prokazující celkový stav zásob a jedním z těchto způsobů je i kontrola korunou.

Správce daně použil zjednodušující argumenty, například, že se po celou dobu prodávaly nealko nápoje a pivo za jednotnou cenu, dále se dopustil hrubé chyby při výpočtu jednotné ceny, když na místo váženého průměru, použil průměr prostý.

Stěžovatel zdůrazňuje, že pojem „marže“ není pojmem zákonným, a nelze tedy z jakýchkoliv nedostatků v tomto směru vyvozovat vůči stěžovateli negativní závěry. Stěžovatel odmítá metodiku jakéhosi stanovení „marže ex ante“ stanovené prodejcem, z níž by bylo možné vycházet. Marže je kategorie, kterou lze stanovit ex post, jako pomocný ukazatel ziskovosti.

Správní orgány vycházely z účetnictví stěžovatele a kvantifikovaly i vytýkané rozdíly. Evidenci zásob vedl stěžovatel v prodejních cenách, ta odpovídala obecně závazné právní úpravě, přičemž metoda kontroly korunou je naprosto zákonnou účetní metodou. Pomůcky byly vytvořeny až po skončení daňové kontroly, vycházejí z údajů, které neodpovídají realitě a to jak pokud jde o srovnatelné provozovny, ceny porovnávaných nápojů i užití jednotné ceny.

Stěžovatel namítá zmatečnost, nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost napadeného rozsudku. Tyto deficity spatřuje v tom, že rozsudkem krajského soudu ze dne 26. 9. 2011 bylo rozhodnutí žalovaného zrušeno. Proti tomuto rozsudku byla sice podána kasační stížnost, avšak tato argumentačně postihovala pouze zdaňovací období roku 2003. Nejvyšší správní soud však zrušil rozsudek krajského soudu v celém rozsahu, žalovaný ovšem v mezidobí reagoval tak, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2001 a 2002 vydal nová rozhodnutí. Proti těmto rozhodnutím stěžovatel podal žaloby. Stěžovatel je na oprávněných pochybách, jaká rozhodnutí tedy platí a kterými rozhodnutími je vázán.

Stěžovatel tedy navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na všechna svá předcházející vyjádření, která jsou obsahem spisové dokumentace. Stěžovatel v kasační stížnosti pouze prezentuje svůj názor, který nemá oporu ani v zákonné úpravě ani ve spisové dokumentaci.

pokračování

Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Řízení před správcem daně

Ze správního spisu ověřil Nejvyšší správní soud následující pro věc podstatné skutečnosti: Stěžovatel vykonával podnikatelskou činnost v oboru hostinské činnosti v Restauraci U Lípy, Ústí nad Labem, a v období únor 2002 až srpen 2002 v Restauraci u Františka, Ústí nad Labem. Pro evidenci zásob zvolil způsob zvaný „kontrola korunou“. Ten vyplývá z 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 skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. prodej potravin), se za záznamy o zásobách považují i jiné vhodné způsoby, které prokazují celkový stav zásob, např. kontrola korunou. Zvolený způsob záznamů o zásobách účetní jednotka srozumitelně popíše a popis uloží jako účetní písemnost.

V rámci daňové kontroly stěžovatel ke způsobu stanovení cen jím prodáváného zboží uvedl, že ceny stanovuje na základě platných jídelních a nápojových lístků, jejich 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 přírázku není schopen určit.

Následně i přes svá předcházející tvrzení dne 31. 8. 2004 doložil 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 stěžovatel 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 již dříve při místním šetření. Ceny na tomto lístku se od cen následně stěžovatelem 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 stěžovateli své pochybnosti o skutečném množství prodaného zboží za roky 2001 až 2003 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.

Stěžovatel uvedl, že s vykázanými rozdíly nesouhlasí, dále uvedl, že část prodáváného 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 překládané 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 např. i to, že k 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 stěžovatelem používané obchodní přírážky, nebylo možné prokázat, kolik zboží a za jaké ceny bylo prodáno a jaké příjmy z uvedené činnosti stěžovatel v kontrolovaných letech dosáhl. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Nejvyšší správní soud 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 ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Zdejší soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Jednou z otázek, kterou jsou správní soudy povinny se zabývat z úřední povinnosti, je posouzení prekluze práva doměřit daň. V projednávané věci Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 13. 1. 2011, č. j. 9 Afs 50/2010 – 202, aproboval názor krajského soudu ohledně prekluze práva doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001. V citovaném rozsudku zdejší soud konstatoval, že *„pokud jde o zdaňovací období první čtvrtletí roku 2001, je pro správné posouzení věci ze strany krajského soudu rozhodující, jakým způsobem má být počítán běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty. (...) Při aplikaci pravidla 3+0 by lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty pro uvedené zdaňovací období skutečně uplynula 31. 3. 2004 a zahájení kontroly dne 6. 4. 2004 by již nastalo po prekluzi. Při aplikaci pravidla 3+1 by lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty pro uvedené zdaňovací období uplynula 30. 4. 2004 a zahájení daňové kontroly dne 6. 4. 2004 by bylo způsobitelné uvedenou lhůtu přerušit a nastolit běh lhůty nové, jejíž uplynutí by stejně jako u zbylých posuzovaných*

pokračování

zdaňovacích období připadlo na 31. 12. 2007. Nyní rozhodujícímu senátu zdejšího soudu je z jeho úřední činnosti známo, že otázka počítání prekluzivní lhůty na dani z přidané hodnoty tj. zjednodušeně řečeno zda se na dani z přidané hodnoty uplatní pravidlo 3+0 nebo pravidlo 3+1 byla předmětem řízení před rozšířeným senátem, vedeném pod sp. zn. 1 Afs 27/2009. Rozhodnutím ze dne 12. 1. 2011 rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl k závěru, že výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, učiněný v nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, se uplatní ve všech případech daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení a kde je toto ustanovení používáno. Posouzení prekluze u zdaňovacího období první čtvrtletí 2001 tak bylo ze strany krajského soudu provedeno v souladu s právními závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.“

Závěry učiněné zdejším soudem ve shora citovaném rozhodnutí však krajský soud ve výroku nyní napadeného rozsudku opomněl zohlednit. Z tohoto pohledu tedy zdejší soud shledává pochybení krajského soudu, ke kterému je povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

Přestože Nejvyšší správní soud shledal dílčí pochybení krajského soudu, pro které jsou dány důvody pro zrušení jeho rozhodnutí, zabýval se dále s ohledem na jednoznačnou oddělitelnost meritorního posuzování sporných otázek ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím.

Pro posouzení jednotlivých kasačních námitek, je vzhledem k v pořadí čtvrté kasační stížnosti v této věci, nutno nejprve ověřit, jaký rámec soudního přezkumu stěžovatel v žalobě krajskému soudu v zákonem stanovené lhůtě vytyčil. Z obsahu soudního spisu je totiž zřejmé, že stěžovatel neustále uplatňuje nové a nové námitky, jako by se po každém zrušujícím rozsudku ze strany Nejvyššího správního soudu, znovu a znovu otevírala před krajským či zdejším soudem možnost posuzování nových, dosud v žalobě neuplatněných skutečností.

V žalobě ze dne 4. 12. 2006 stěžovatel úvodem konstatoval, že doměření daně z přidané hodnoty sleduje osud doměření daně z příjmů fyzických osob a dále obecně namítal, že správce daně byl schopen kvantifikovat případné rozdíly mezi příjmy zachycenými v peněžním deníku a příjmy vyplývajícími ze zpracované evidence zásob. Stěžovatel dále odůvodňoval své přesvědčení, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dokazováním, a především poukazyval na skutečnost, že správce daně měl k dispozici dostatečné množství důkazů ke stavení daně dokazováním. Podle názoru stěžovatele nenastaly podmínky pro stanovení jeho daňové povinnosti za použití pomůcek, konkrétně v okolnosti, že by při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Vždy náležitě reagoval na výzvy správce daně, předkládal k důkazu listiny a svá vyjádření, ze kterých bylo možno vycházet při stanovení daňové povinnosti na základě dokazování.

Stěžovatel správci daně vytkl, že odmítl doklady o zásobách za druhou provozovnu „U Františka“ s odůvodněním, že už žádné další doklady neexistují. Dále vytýkal správci daně, že nespecifikoval, v čem konkrétně nevěrohodnost jím předkládaných dokladů spočívá, případně jakému konkrétnímu zákonnému ustanovení předložené důkazy odporují.

Evidence, které správce daně požadoval, žádný zákon nepředepisuje, přičemž žádná záznamní povinnost stěžovateli uložena nebyla.

Se všemi těmito námitkami se krajský soud vyčerpávajícím způsobem vypořádal, jeho rozhodnutí je přezkoumatelné a srozumitelné.

Kasační námitky, které ve svém souhrnu napadají přiměřenost, spolehlivosti či opomenuté výhody pomůcek (např. chyby při výpočtech jednotkové ceny, nesprávné posouzení údajů z pokladních pásek, metoda výpočtu, neporovnání různých metod, vytvoření pomůcek až po skončení daňové kontroly), jsou ve smyslu ustanovení § 109 odst. 5 s. ř. s. nepřijatelné, a Nejvyšší správní soud se jimi věcně zabývat nemůže.

Tyto námitky stěžovatel neuplatnil v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby. Krajský soud proto takto uplatněné námitky věcně nevypořádal, přičemž tento svůj postoj podrobně odůvodnil. Ze shora provedené rekapitulace obsahu žaloby je zřejmé, že takové námitky skutečně v žalobě uplatněny nebyly, ostatně stěžovatel ani v kasační stížnosti netvrdí, že by je byl uplatnil včas a proto se jimi měl krajský soud věcně zabývat. Stěžovatel pouze tyto námitky v kasační stížnosti opakuje.

K namítané zmatečnosti řízení, Nejvyšší správní soud uvádí, že rozhodnutí je ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zmatečné, pokud chyběly podmínky řízení, ve věci rozhodoval vyloučený soudce nebo byl soud nesprávně obsazen, popřípadě bylo rozhodnuto v neprospěch účastníka řízení v důsledku trestného činu soudce. Takové skutečnosti v projednávané věci nenastaly, ostatně stěžovatel je ani netvrdí.

Stěžovatelem popisovaný stav (existence několika správních rozhodnutí ve stejné věci) je důsledkem povinnosti správního orgánu vydat nové rozhodnutí ve věci po jeho zrušení krajským soudem i za situace, kdy tento správní orgán podá proti pravomocnému rozsudku krajského soudu mimořádný opravný prostředek – kasační stížnost.

V této souvislosti lze odkázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49 (publikované pod č. 1255 Sb. NSS), z něhož především plyne, že ve správním soudnictví se nejedná o pokračování ve správním řízení, nýbrž o výraz ústavně zakotvené dělby moci. Právo správního orgánu podat kasační stížnost proto nelze chápat jako vlastní výkon pravomoci ve správním řízení, nýbrž jako uplatnění procesních práv účastníka v soudním řízení vůči soudu s předpokládanými účinky, stejně jako by takový úkon učinil kterýkoliv jiný účastník řízení. To vše v ústavním rámci daném čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, tedy v prostředí rovného postavení všech účastníků řízení bez rozdílu.

Ve správním soudnictví se přezkoumává pravomocné rozhodnutí správního orgánu a kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek, který lze podat rovněž teprve proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. *„Podání kasační stížnosti žalovaným správním orgánem proto nemůže bránit správnímu orgánu v pokračování ve správním řízení; není úkonem tohoto řízení, které se rozhodnutím soudu znovu dostalo do stadia před vydáním konečného (případně dokonce prvostupňového) rozhodnutí, jež by odůvodnilo neprovádění řádných procesních úkonů či bránilo vydání nového rozhodnutí správním orgánem v mezích právního názoru vysloveného v kasačním rozhodnutí krajského soudu. Tak jako účastník*

pokračování

správního řízení nemůže podáním kasační stížnosti vyloučit účinky právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí, nemůže tak učinit ani správní orgán svou kasační stížností směřující proti rozsudku zrušujícímu. Zruší-li tedy krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost, v níž správní orgán polemizuje s vysloveným právním názorem. Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí a nepokračuje řádně v řízení, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit podáním žaloby dle ustanovení § 79 a násl. s. ř. s.“

Pokud následně na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno, tak jak tomu bylo i v projednávané věci, dostane se věc do stadia nového posuzování žaloby krajským soudem, který vázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a může rozhodnout o zákonnosti správního rozhodnutí opačně, načež původní (zrušené) správní rozhodnutí „obživne“, aniž by důsledkem nového rozhodnutí krajského soudu bylo současné zrušení v mezidobí případně vydaného dalšího správního rozhodnutí. Vedle sebe tu tak mohou být dvě odlišná či dokonce opačná správní rozhodnutí o téže věci.

Existence dvou správních rozhodnutí v téže věci je jistě nežádoucí, nicméně nemá za následek zmatečnost řízení či nezákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku. Bude tedy zejména na žalovaném, případně na krajském soudu, vzniklou nežádoucí situaci ohledně v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádat. Existence tohoto rozhodnutí nemá vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v projednávané věci.

Nejvyšší správní soud tedy přikročil k přezkoumání zásadní námitky stěžovatele, dle které se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. V projednávané věci byl krajský soud vázán hned třemi rozsudky Nejvyššího správního soudu a z jejich závěrů také jednoznačně vycházel. Vázán názorem zdejšího soudu vycházel ze skutečnosti, že u předmětných zdaňovacích období (s výjimkou 1. čtvrtletí roku 2001) nedošlo k prekluzi práva vyměřit daň. Následně přezkoumal závěry správce daně za všechna zbývající kontrolovaná zdaňovací období. Poté dospěl k závěru, že za všechna kontrolovaná období, byly v předmětné věci naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a tento svůj závěr podrobně odůvodnil. V této souvislosti se vypořádal také s hodnocením stěžovatelem následně předkládaných důkazů, jakož i s nedostatky v jím vedených evidencích. Jinými slovy, krajský soud postupoval přesně v intencích zrušujících rozhodnutí zdejšího soudu a v tomto směru nelze jeho rozhodnutí ničeho vytknout.

Zdejší soud nepovažuje za důvodnou ani námitku stěžovatele, dle které bylo možné ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích stanovit daň dokazováním.

Nejvyšší správní soud připomíná, že rozsudkem ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, zrušil ke kasační stížnosti žalovaného v pořadí první rozsudek krajského soudu ze dne 12. 12. 2007, č. j. 15 Ca 280/2006 - 59, a to pro nesprávné právní posouzení. Krajský soud se domníval, že daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku srozumitelně uvedl, 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 zdaňovací období roku 2001, tak za zdaňovací období roků 2002 a 2003. K výpočtu průměrné obchodní přírážky správce daně nepoužil nákupní ceny a tržby (příjmy) doložené stěžovatelem, ale provedl jejich kvalifikovaný odhad, a to na základě částí daňovým subjektem předložených dokladů. Takový postup již je kvalifikovaným odhadem daňových povinností nikoli dokazováním. Kasační námitka, dle které správní orgány při stanovení daně vycházely toliko z účetnictví stěžovatele, přičemž jednotlivé rozdíly byly schopny podle dokladů stěžovatele kvantifikovat, nemůže obstát.

Stěžovatel si zvolil vedení evidence zásob metodou kontrola korunou. Při aplikaci této metody je 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, dostupný na www.nssoud.cz). Účetní jednotka je totiž i v případě takto vedené evidence povinna k datu inventarizace prokázat stav zásob a 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 ztratné. 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 na své vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přírážky nelze ověřit tržby a zůstatky zásob (evidovaných v prodejních cenách) na 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. 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.

pokračování

V projednávané věci je nepochybné, že stěžovatel byl povinen prokázat příjmy z hostinské činnosti a k nim odpovídající výdaje, tedy rozdíl mezi nákupní a prodejní cenou u jednotlivých druhů zboží, proto byl povinen prokázat výši marže a tím výši tržeb a celkových příjmů. Stěžovatel nebyl schopen správci daně předložit úplnou skladovou evidenci zásob zboží, nebyl schopen správci daně prokázat, že byla provedena úplná inventarizace majetku, zásob a závazků k 31. 12. 2001, 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003, a to ani náhradním způsobem, stěžovatel nevedl evidence nebo archiv jídelních či nápojových lístků, nebyl schopen doložit jím poskytované slevy.

Jestliže stěžovatel nebyl schopen doložit výše uvedené evidence, provedení úplné inventarizace majetku a závazků, tj. nebylo ověřeno a prokázáno, že stav majetku a závazků k 31. 12. 2001, 31. 12. 2002 a 31. 12. 2003 uvedený v účetní závěrce odpovídá skutečnosti, nebylo daňovou kontrolou možno ověřit objem nakoupeného a prodaného zboží, zahrnutí všech tržeb do celkových příjmů a v této souvislosti ani objem uskutečněných zdanitelných plnění pro účely stanovení daně z přidané hodnoty, neboť zásoby zboží, pohledávky a závazky, vykázány nákup zboží a tržby za jeho prodej jsou ve vzájemné souvislosti.

Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za prokázané, že správce daně neměl k dispozici prodejní ceny všech druhů piva a nealkoholických nápojů a nebyla doložena úplná skladová evidence zásob. Správce daně nemohl ověřit, jaká marže byla skutečně uplatňována u prodeje piva a nealkoholických nápojů, pokud pouze z evidence slev bylo možno ověřit u části dokladů prodejní ceny tohoto zboží. Správce daně nemohl stanovit daň dokazováním, neboť neměl k dispozici doklady, na kterých by byly uvedeny prodejní ceny veškerého zboží, a proto nemohl u tohoto zboží na základě dokladů vypočítat marži. Námitky, dle kterých k přechodu na pomůcky došlo pouze z důvodu neznalosti obchodní přírážky, se zcela míjí s rozhodovacími důvody jak správce daně, tak krajského soudu.

Nejvyšší správní soud nevytýká stěžovateli, že si zvolil vedení evidence zásob metodou kontrola korunou, ale to, že z jím vedené evidence nebylo možné ověřit skutečný stav na stav účetní, tj. stěžovatel nebyl schopen prokázat skutečný pohyb zásob a jejich promítnutí do tržeb, následně do výše dosažených příjmů. Důkazní břemeno přitom tížilo stěžovatele. Pokud by shora uvedené principy stěžovatel dodržel, nebylo by možné jím zvolený způsob evidence zásob zpochybnit. Námitky, dle kterých stěžovatel doložil evidence, ze kterých mohl správce daně vycházet, tak nemají oporu v zjištěném skutkovém stavu. Též nemá oporu tvrzení stěžovatele, dle kterého je mu vyčítáno, že si zvolil evidenci zásob metodou „kontrola korunou“.

Nejvyšší správní soud se také plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, dle kterých stěžovatel účelově měnil svá tvrzení podle toho, jaké skutečnosti správce daně zpochybnil. Obdobným způsobem přistupoval i k důkazům či evidencím, které správci dodatečně předkládal.

Evidence 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. Přestože v těchto seznamech chybí některé nákupy i tržby, konečný stav zásob souhlasí s prvotně předloženými inventurními soupisy. Se správními orgány tak lze souhlasit v tom, že vznikly-li by vykázané chyby skutečně za provozu, tj. v době, kdy měly být evidence průběžně tvořeny, nemohl by stěžovatel dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech. Správce daně navíc odhalil i to, že k přecenění byly uvedeny zásoby piva, které ještě nebyly nakoupeny.

V této souvislosti považuje zdejší soud za vhodné upozornit na to, že stěžovatel ani v kasační stížnosti žádným věcným způsobem proti závěrům krajského soudu neargumentuje, ale pouze tyto závěry bez dalšího odmítá či opakuje již jednou uplatněné skutečnosti.

Stěžovatel např. tvrdí, že rozdíly v tržbách mohly být prokazatelně zjištěny, neboť stěžovatel předložil veškeré původní nápojové lístky a k nim navíc i další, což lze ověřit ze správního i soudního spisu. Správce daně se však jimi vůbec nezabýval, neakceptoval je a jejich obsah ignoroval. Přitom právě lpění na nepravdivých a lživých informacích se stalo podkladem pro přechod na pomůcky.

Argumentace stěžovatele se zcela míjí s posouzením krajského soudu, který velmi podrobně zdůvodnil, z jakého důvodu má za to, že nápojový lístek ze dne 27. 4. 2001 lze bez jakýchkoli pochybností považovat za lístek skutečně využívaný v předmětné době a z jakého důvodu naopak nebyly použity údaje z nápojových lístků následně stěžovatelem předložených. Stěžovatel však žádné konkrétní skutečnosti, pro které by tyto závěry nemohly obstát, v kasační stížnosti neuvádí. Omezuje se pouze na tvrzení, že jím předkládané nápojové lístky byly bez dalšího odmítnuty, takové tvrzení však nemá oporu ani ve správním spisu ani v napadeném rozsudku.

Obdobně má Nejvyšší správní soud za to, že krajský soud srozumitelně uvedl, z jakých důvodů má za to, že stěžovatelem původně předložená evidence zásob byla evidencí souhrnnou za obě provozovny, neboť zde uvedené údaje odpovídaly předloženým inventurním soupisům za roky 2001 a 2002, ve kterých jsou konečné a počáteční zůstatky přeneseny a dále jsou přeneseny do daňových přiznání za obě provozovny. Ostatně sám stěžovatel ve vyjádření ze dne 2. 12. 2004 uvedl, že předložená evidence zahrnuje všechny skutečnosti týkající se stavů a pohybu zásob za celé kontrolované období, evidence je úplná, správná, průkazná a srozumitelná a dává věrný a poctivý obraz pohybu zásob. Teprve až po té, kdy správce daně upozornil stěžovatele, že jím původně předložená evidence vykazuje nedostatky, stěžovatel reagoval tak, že předloží ještě další evidenci, kterou označil jako evidenci za Restauraci U Františka.

Stěžovatel sice v kasační stížnosti polemizuje se závěrem krajského soudu, dle kterého se ohledně předmětné evidence ztotožnil se závěrem žalovaného, avšak zdejší soud je nucen opět konstatovat, že žádné konkrétní argumenty, pro které jsou výše uvedené závěry nesprávné, stěžovatel soudu nenabízí. Jeho námitky se omezují pouze na to, že správce daně předloženou evidenci bezdůvodně odmítl a že původně předložená evidence nemohla mít s provozovnou U Františka žádnou souvislost, neboť byla v provozu pouze od února 2002 do srpna 2002.

pokračování

Stěžovatelem vedené evidence byly natolik neprůkazné, že z nich nebylo možné ověřit, zda stav v účetnictví odpovídá skutečnosti. Stěžovatel neprokázal ani souvislost mezi získanými bonusy a slevami, které měl údajně poskytovat, přičemž jím předkládané důkazy byly po právu vyhodnoceny jako účelové. Námitky směřující do nesprávného právního posouzení věci, tj. do závěrů krajského soudu, dle kterých byly za všechna kontrolovaná období naplněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nejsou důvodné.

VI. Závěr a náklady řízení

Přestože námitky stěžovatele uplatněné v kasační stížnosti neshledal zdejší soud důvodnými, dospěl s ohledem na zjištěnou prekluzi práva doměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001 k závěru, že již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně konstatoval, že jsou důvody i pro zrušení rozhodnutí žalovaného, který v žalobou napadeném rozhodnutí zamítl odvolání proti všem dodatečným platebním výměrům neoddělitelným výrokem. Vzhledem k charakteru vytýkaného pochybení nemůže být již vada napadeného rozhodnutí žalovaného nikterak zhojena. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu rozhodl také o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na skutečnost, že právo státu vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2001 je prekludováno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o zrušení příslušného dodatečného platebního výměru. Pro pokračování řízení ohledně prekludované daňové povinnosti není dán žádný zákonný důvod.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Dle § 60 odst. 1 s. ř. s. 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, nestanoví-li zákon jinak. Nejvyšší správní soud v projednávané věci nicméně přistoupil k aplikaci § 60 odst. 7 s. ř. s., dle kterého v případech hodných zvláštního zřetele může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřiznává. Nejvyšší správní soud v daném případě shledává důvodem hodným zvláštního zřetele skutečnost, že rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno v důsledku závěrů obsažených v pozdějším nálezu Ústavního soudu a toliko v případě jednoho

z kontrolovaných zdaňovacích období. Z uvedeného důvodu rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 10. října 2013

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu