

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci žalobkyně **I. S.**, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2003, č. j. 2808/130/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 16. 3. 2005, č. j. 10 Ca 206/2003-57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2003, č. j. 2808/130/2003. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Českém Krumlově, dodatečným platebním výměrům, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí roku 2001.

V žalobě proti shora uvedenému rozhodnutí žalobkyně namítala především, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek. Žalobkyně totiž řádně předložila důkazní prostředky prokazující její marži i slevy, správce daně

k nim však nepřihlédl, neboť byly předloženy až na základě výzvy a navíc byly psány pastelkou, proto je posoudil jako nevěrohodné. Co se týče poskytovaných slev, ty prokázala výpovědí své zaměstnankyně M., která potvrdila systém evidence slev, žalobkyní tvrzený. Zpráva o kontrole neobsahovala náležitosti, které vyplývají z daňového řádu, neobsahuje zejména úvahu, která ustanovení žalobkyně porušila, jestliže byl správce daně nucen stanovit daň právě pomocí pomůcek. Žádné okolnosti, které by svědčily ve prospěch žalobkyně nebyly správcem daně zohledněny. V závěru žalobkyně vznesla námitku, týkající se samotného výpočtu výše daně.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl zejména, že bylo prokázáno, že žalobkyně nevede evidenci slev, nevede rovněž cenovou evidenci, ceny vytváří dle vlastního uvážení. K výzvě správce daně sama sdělila, že slevy v roce 2001 poskytovala, avšak žádnými důkazy svá tvrzení o poskytnutých slevách a jejich výši neprokázala. Do protokolu ze dne 30. 8. 2002 a 15. 5. 2002 před správcem daně uvedla, že evidenci slev není možno vést z důvodů kapacitních a technických a vzhledem k tomu, že každý den prodává, nemá na to čas. K výzvě správce daně předložila poté jen část paragonů za rok 2001, které na sebe nenavazovaly v číselné řadě, uvedla dále, že pro zboží se záručním listem paragony nevystavuje, vyplní jen záruční list. Doložila i kopii listů z inventur, do nichž byly vepsány tužkou nebo pastelkou prodejní ceny před slevou a po slevě. Žalobkyně nejprve před správcem daně uváděla, že žádnou evidenci slev nevede, po výzvě správce daně předložila danou evidenci, přičemž hodnoty v evidenci uváděné jsou v rozporu s ostatními doklady. Správcem daně byly rovněž zjišťovány u dodavatelů doporučené ceny prodávaného zboží, zjištěné údaje však neodpovídaly tvrzením žalobkyně, soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že dodatečně předložený inventurní zápis je nevěrohodný a na jeho základě není možno stanovit daň dokazováním. Rovněž svědeckou výpovědí zaměstnankyně M. nelze nahradit či dokázat existenci evidence o slevách. Zpráva o daňové kontrole obsahovala rozhodné údaje pro přezkoumání postupu správce daně, byla zde uvedena kontrolní zjištění, specifikovány údaje z účetnictví žalobkyně, o nichž vznikly pochybnosti a které byly v rozporu s jejím tvrzením, jakož i další zjištění správce daně, mající vliv na způsob stanovení daně. Zpráva obsahuje i odůvodnění, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním, jde o to, že žalobkyně nepředložila evidenci slev a cen, veškeré prodejní paragony, neprokázala výši marže, nepředložila žádné doklady jimiž by prokázala rozsah uskutečněných zdanitelných plnění (za jakou cenu tedy zboží účtovala a prodávala a tuto cenu pak podrobila dani). Daň nebylo tedy možno stanovit dokazováním, bylo proto nutno použít další způsob a daň stanovit za užití pomůcek. Z úředního záznamu je zřejmé, že byly uznány a zohledněny při stanovení daně slevy žalobkyní dostatečně prokázané. Podkladem pro stanovení daně pomocí pomůcek byly údaje zjištěné správcem daně od dodavatelů a částečně rovněž i údaje zjištěné z jejího účetnictví. Protože podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek byly splněny, napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s § 31 a § 50 odst. 5 daňového řádu, soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobkyně napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhala se jeho zrušení.

Namítla předně, že v jejím případě neměla být daňová povinnost stanovena za užití pomůcek, k tomuto způsobu stanovení daně nebyly dány zákonné podmínky. Správce daně jí nevytýkal ve vedení účetnictví žádnou chybu, při prováděné daňové kontrole vyžadoval nové a nové doklady, které by prokazovaly výši dosahované obchodní marže. Z účetních ani z cenových předpisů není zřejmé, jakou formu by měla mít cenová evidence a evidence slev. Prodejní ceny a poskytnuté slevy evidovala na dodacích listech a inventurních

soupisech. Skutečnost, že tyto doklady nepředložila ihned správci daně a uvedla, že je neeviduje, vznikla z pouhého nedorozumění mezi ní a požadavkem správce daně. Naopak, k výzvám správce daně předložila účetní doklady, kterými slevy a výpočet obchodní marže prokázala. K jejímu návrhu měl být proveden i důkaz výslechem její zaměstnankyně, která by potvrdila způsob a registraci poskytovaných slev i systém, kterým jej žalobkyně eviduje, správce daně však její návrh neakceptoval a soud tento postup potvrdil.

Soud v rozsudku uvedl, že žalobkyně neměla k dispozici účetní doklady ani jiné významné důkazy pro správné stanovení daňové povinnosti, avšak správce daně při kontrole ve vztahu k účetnictví žádný takový nedostatek nezjistil. Pouze ve zprávě z kontroly konstatoval, že poskytnuté podklady odporují údajům v účetnictví i údajům získaných od třetích osob.

Žalobkyně rovněž zpochybnila způsob výpočtu, kterým správce daně stanovil a poté doměřil daň, neboť nesprávně vycházel z inventurního soupisu zboží ke konci účetního období, nebral v úvahu rovněž sezónnost jednotlivých druhů zboží. Správce daně měl vycházet při stanovení výše daňové povinnosti z jejího účetnictví, které předložila a které nebylo správcem daně nikterak zpochybněno.

Protože soud nesprávně posoudil, právní otázku, týkající se možnosti užití postupu podle § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy stanovení daně pomocí pomůcek za situace, když nebyly naplněny podmínky pro užití tohoto způsobu stanovení daně, žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvody, zde žalobkyní uvedené, obsahovalo shodně její odvolání i žaloba a odkázal proto na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i na vyjádření k žalobě. Zopakoval, že v průběhu daňové kontroly vznikly u správce daně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních za kontrolovaná zdaňovací období. Stěžovatelka ani k výzvě správce daně nepředložila evidenci cen a slev, neprokázala výši marže. Nepředložila žádné doklady, jimiž by prokázala rozsah uskutečněných zdanitelných plnění. Strana č. 2 zprávy o daňové kontrole obsahuje veškeré důvody, pro které správce daně považuje předložené důkazní prostředky za nedostatečné. Zpráva obsahuje i závěr o nemožnosti stanovit daň dokazováním a nutnosti užití pomůcek. Protože byla daň stanovena právě tímto způsobem, neměl žalovaný již povinnost zabývat se námitkami o nesprávném užití různých koeficientů pro stanovení výše daně. Žalovaný vyjádřil přesvědčení, že jeho postup, jakož i postup finančního úřadu byl správný, navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

První otázkou, kterou se musel zabývat, je přípustnost užití způsobu stanovení daně pomocí pomůcek dle § 31 odst. daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení, 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.

Znamená to, že ke stanovení daně právě tímto způsobem (za užití pomůcek) může správce daně přistoupit jen tehdy, nesplnil–li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností (zde uváděných v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období) některou ze svých zákonných povinností a navíc přitom nastane stav takové absence důkazních prostředků, že již daň nelze stanovit dokazováním. Přitom oněmi „zákonnými povinnostmi“ je nutno v tomto kontextu rozumět především povinnost daňového subjektu přiznat a odvést státu daň ve správné výši. Ve smyslu § 40 daňového řádu je totiž povinností daňového subjektu si daň sám vypočítat, uvést případné výjimky, osvobození apod. a daň ve správné výši a ve stanovené lhůtě též odvést (uhradit). Nutno rovněž zdůraznit, že důkazní břemeno přitom spočívá na daňovém subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu), právě on je totiž povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, neboli je povinen prokázat vše, co sám v tomto daňovém přiznání tvrdil. Jinými slovy, byla to právě žalobkyně, která měla povinnost prokázat skutečnosti tvrzené v jejích daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období, jež se stala předmětem daňové kontroly; bylo tedy povinností žalobkyně prokázat, že v daňovém přiznání uvedená daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla uvedena a odvedena ve správné výši.

Protože ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu ukládá daňovému subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, je to právě daňový subjekt, kdo je také odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení.

V daném případě správce daně zahájil daňovou kontrolu, jejímž cílem bylo dle § 16 daňového řádu ověřit správnost žalobkyní přiznané výše daně z přidané hodnoty předmětných zdaňovacích období. O výsledku zjištění pak sepsal správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou se žalobkyní projednal.

Z podrobného obsahu zprávy o provedené kontrole je zřejmé, že správci daně nebyla předložena řádná evidence slev a cen prodávaného zboží, z níž by bylo možno spolehlivě zjistit skutečné ceny a slevy prodávaného zboží (ač § 11 zákona o dani z přidané hodnoty povinnost vést alespoň minimální evidenci požaduje), zřejmé jsou rovněž důvody, pro které správce daně nemohl žalobkyní nabízené důkazy osvědčit jako důkazy prokazující její tvrzení. Protože se žalobkyni nepodařila prokázat jí tvrzená výše přijatého zdanitelného plnění za příslušná zdaňovací období, podklady poskytnuté žalobkyní odporovaly údajům zachyceným v jejím účetnictví i údajům získaným v součinnosti třetích osob, nemohl správce pro absenci důkazních prostředků stanovit daň dokazováním, ale musel přistoupit ke způsobu, v pořadí následujícím a stanovit daň pomocí pomůcek.

Je nutno souhlasit s žalobkyní, že není možno odmítnout jako důkazní prostředek inventární seznam zboží, v němž jsou vpisovány ceny zboží tužkou či pastelkou, o takový případ se však ani nejednalo. Správce daně odmítl tento důkazní prostředek ze zcela odlišného důvodu, o čemž byla žalobkyně zpravena (zprávou o daňové kontrole), a to proto, že na něho navazující doklady (paragony), nebyly ani k výzvě správce daně předloženy kompletní, některé řady chyběly úplně a u některých paragonů nesouhlasila jejich časová posloupnost. Je rovněž nutno souhlasit s žalobkyní v tom, že jí nelze vytýkat, pokud některé doklady předkládala správci daně ke kontrole až poté, co byla vyzvána k takovému postupu. Avšak ani o takový případ se zde nejednalo. Správce daně ve zprávě o kontrole a žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí pouze uvedl, že žalobkyně ani poté, co byla správcem daně vyzvána k prokázání svého tvrzení, takový požadavek řádně nesplnila. Kdyby však alespoň

po výzvě správce daně své důkazní břemeno unesla, nebylo by pochyb o tom, že by se tak stalo v souladu se zákonem a správce daně by byl povinen takový důkaz přijmout a rovněž ho pro daný stav vyhodnotit.

K námitce žalobkyně, vztahující se k neprovedení navrhovaného výslechu její zaměstnankyně, kterým chtěla žalobkyně prokázat systém evidence slev, se Nejvyšší správní soud přiklání zcela k závěru žalovaného, jakož i krajského soudu, tedy že ani provedený výslech uvedené svědkyně nemohl nahradit evidenci cen a slev samotnou. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.

K námitce nemožnosti užití pomůcek pro stanovení daňové povinnosti žalobkyně Nejvyšší správní soud uzavírá, že podmínky pro užití tohoto způsobu stanovení daně byly splněny a námitku nesprávného posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spatřuje soud jako nedůvodnou.

Námitku žalobkyně, mířící do způsobu užití pomůcky, tedy „kvalifikovaného odhadu daně“ a poté stanovení základu daně a daně v určité výši je rovněž nutno odmítnout jako nedůvodnou.

Zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán (a poté k návrhu žalobce i soud) za situace, že odvolání daňového subjektu směřuje do rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek jsou vytýčeny § 50 odst. 5 daňového řádu. V takovém případě totiž odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně a to pomocí pomůcek. Nastane-li však nemožnost stanovení daně ani pomocí pomůcek, daň se sjedná.

Zákonné podmínky pro použití stanovení daně pomocí pomůcek jsou vyjádřeny, jak vyloženo shora, v § 31 odst. 5 daňového řádu.

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 pomocí pomůcek. (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Z úředního záznamu ze dne 31. 1. 2003, sepsaného správcem daně, jež je součástí správního spisu je evidentní, že správce daně aplikoval dané ustanovení zákona, ukládající správci daně přihlížet rovněž ke zjištěným okolnostem, z nichž vplývají výhody pro daňový subjekt.

Při stanovení daně pomoci pomůcek, tak zkoumá odvolací orgán 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 pomocí pomůcek je stanovená dostatečně spolehlivě.

Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu, a to jak odvolacím orgánem, tak poté i k žalobním námitkám soudem.

K dané problematice Nejvyšší správní soud dodává, že v žádném případě však nelze dovodit, že by při tomto způsobu stanovení daně odvolací orgán přezkoumával bez dalšího i výši daně. Ona „dostatečná spolehlivost“ takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumávána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům, či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně (k tomu viz např. č. 633/2005 Sb. NSS). Použije-li totiž správce daně vyměření daně podle pomůcek, je tím daňový subjekt v podstatě vyloučen z dalšího spolupůsobení při stanovení daňového základu a daně samotné a pozbývá tak možnost ovlivnit skutková zjištění, na nichž se zakládá úsudek o výši základu daně a daně.

Z výše uvedených důvodů nepřisvědčil Nejvyšší správní soud námitkám stěžovatelky v důvodech jí podřazených pod ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka nedosáhla v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně 1. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu