

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka
a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. M. N.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Procházkou, advokátem se sídlem Rooseveltova 16, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 13. 5. 2009, č. j. 57 Ca 2/2008 - 100,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1] Žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 11. 2007, č. j. 8799/07-1300-402419, č. j. 8800/07-1300-402419, č. j. 8801/07-1300-402419 a č. j. 8802/07-1300-402419. Těmito rozhodnutími byla opětovně zamítnuta odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu Plzeň – sever (dále také „*správce daně*“) ze dne 10. 11. 2004, č. j. 67848/04/145910, č. j. 67851/04/145910, č. j. 67852/04/145910 a č. j. 67856/04/145910, kterými mu byla vyměřena daň z přidané hodnoty za 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 ve výši 31 305 Kč za každé čtvrtletí.

II. Obsah kasační stížnosti

[2] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni ve výroku I. a III., a to z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., správní řád soudní, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen s.ř.s.)], a dále z důvodu uvedeného v písm. b) cit. ustanovení, jelikož se domnívá, že skutková podstata, ze které soud vycházel, nemá oporu ve spisech a v provedeném dokazování.

[3] Stěžovatel předně namítá nesprávné posouzení právní otázky, konkrétně nutnosti aplikovat § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen *„daňový řád"*) a stanovit daň za použití pomůcek. Stěžovatel tvrdí, že k použití pomůcek nebyly dány zákonné podmínky, neboť správce daně měl k dispozici všechny údaje, které potřeboval znát k posouzení správnosti vykazovaných údajů a stanovení daňové povinnosti na základě dokazování, ačkoli připouští, že chyběly skladové karty na jednotlivé druhy zboží a samostatně vedená kniha závazků a pohledávek. Nevedení skladových karet ani knihy pohledávek prý však není důvodem pro stanovení daně pomůckami, neboť údaje v nich jen sumarizují účetní stav, popř. usnadňují jeho kontrolu, jež lze zjistit z prvotních účetních dokladů, které stěžovatel řádně vedl a v rámci kontroly předložil. Správce daně je totiž oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, pouze pokud daňový subjekt nesplní zákonné povinnosti při dokazování a absence důkazních prostředků je takové intenzity, že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Nad to dodává, že povinnost vést uvedenou dokumentaci skončila dne 31. 12. 2003, kdy přestala platit opatření MF č. 281/77 41/2000 a č. 283/77 41/2000.

[4] Stěžovatel také odmítá, že by jeho účetnictví bylo neprůkazné, neúplné a nevěrohodné takovým způsobem, že by nebylo možné určit daň pomocí dokazování a bylo třeba použít pomůcek. Zjištěné vady byly údajně zapříčiněny opomenutím či omylem správce daně, který přehlédl založené účtenky. Tvrzení správce daně, že tyto doklady nebyly vůbec evidovány a že do účetnictví byly vloženy dodatečně, označuje stěžovatel za nepravdivé. Zpětné vložení dokladů do evidence totiž nebylo ani objektivně možné, protože všechny doklady měly své postupné evidenční číslo a každý byl vyhotoven průpisem tak, že jeden zůstal u dodavatele a druhý u odběratele. Následná manipulace s doklady by vyžadovala změnu zápisů v peněžením deníku a v knize DPH, které byly po celou dobu kontroly u správce daně. Stejná transakce by se musela provést také u odběratelů a dodavatelů, kteří by na to zcela jistě nepřistoupili, nehledě na to, že se jednalo o již uzavřená účetní období. Správce daně navíc dle tvrzení stěžovatele na jeho námitky nereagoval nebo je odmítl bez vysvětlení důvodu a uvedení důkazů, které by toto stanovisko opodstatnily. Stejný postoj zaujal i žalovaný a krajský soud, když místo přezkoumání rozhodnutí správce daně jen zopakovaly jeho zjištění.

[5] K nepřesnostem ve vedení účetnictví stěžovatel uvádí, že z 11 namátkou sestavených skladových karet nesouhlasila pouze jediná, a to u anténního síta – zesilovače, kde z celkového nákupu 1760 ks nebylo dohledáno 9 ks, tj. 0,51%; u ostatních byly nesrovnalosti vysvětleny. Pokud přesto správce daně navýšil po použití pomůcek obrat o více než 10% (tj. jako by každý 10. kus zboží byl prodán mimo účetnictví) a z této

navýšené částky vyměřil daň z příjmů, DPH a penále, jde dle stěžovatele o nepřiměřenou sankci.

[6] Správci daně stěžovatel dále vytýká, že nesplnil svoji důkazní povinnost, protože výhrady k úplnosti a věrohodnosti jeho účetnictví nijak nekonkretizoval a jen obecně poukazoval na nepořádek v účetnictví. Tím bylo zároveň stěžovateli *de facto* znemožněno tato tvrzení vyvrátit. Závěr o tom, že daň nelze stanovit pomocí dokazování, musí vycházet z konkrétních skutečností, které musí správce daně řádně uvést, tj. označit, které zboží bylo prodáváno mimo účetnictví, jaké doklady jsou nevěrohodné a proč, které účtenky a paragony jsou falešné atd. Pokud správce daně uvedl jen obecné výtky ke kvalitě vedeného účetnictví, je pro daňový subjekt velmi obtížné tyto výhrady vyvracet a prokazovat, že účetnictví je vedeno správně, průkazně a věrohodně. Navíc stěžovatel tvrdí, že i když se pokusil a předložil důkazy na podporu svých tvrzení, správce daně k nim nepřihlížel, čímž došlo k porušení zásady projednací.

[7] Odvolacímu orgánu a krajskému soudu pak stěžovatel vytýká, že bez dalšího převzaly závěry správce daně. Poukazuje na údajnou „*fakticky uplatňovanou nerovnost*“ v postavení obou účastníků, když vyjádření daňových orgánů je bez jakýchkoli pochybností považováno za správné a objektivní, na rozdíl od tvrzení a námitek stěžovatele, které se *a priori* považují za nepravdivá až lživá a zavádějící. Poukazuje na to, že žalovaný nemá v řízení před soudem nadřazené postavení „*spravedlivého účastníka*“ a jeho sdělení nelze automaticky považovat za „*pravdivá, správná a zákonná*“ jen proto, že jde o státní instituci, a tvrzení žalobce považovat za nevěrohodná, smyšlená a bezvýznamná, protože jde o podnikatele – osobu kontrolovanou.

III. Vyjádření žalobce

[8] Žalovaný se ke kasační stížnosti k výzvě soudu nevyjádřil.

IV. Vlastní argumentace Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil, zda kasační stížnost splňuje procesní podmínky řízení vymezené soudním řádem správním a v tomto směru konstatoval, že stížnost byla podána včas, stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo, a jde o rozhodnutí, proti kterému je kasační stížnost přípustná. Stěžovatel rovněž splňuje podmínku povinného právního zastoupení ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s.ř.s. Za těchto okolností soud mohl přejít k meritornímu posouzení a rozhodnutí o kasační stížnosti.

[10] Nejvyšší správní soud připomíná, že ustanovení § 31 daňového řádu je založeno na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. Pouze v případě, že absence důkazních prostředků je takové intenzity, že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit ji za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu).

[11] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že je nutné daň stanovit pomůckami, je správce daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a musí také přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má tak dvě meze. Kromě podmínek vyjádřených v § 31 odst. 5 daňového řádu existuje ještě druhá, obsažená

v § 31 odst. 7 daňového řádu, podle které je správce daně povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 2 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004, všechny rozsudky NSS jsou dostupné z: www.nssoud.cz).

[12] K použití pomůcek je vhodné dále uvést, že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005). Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj sloužící k trestání daňového subjektu, nýbrž představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 128/2005). Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny (viz rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, sp. zn. 2 Afs 184/2006).

[13] Z výše uvedeného plyne, že odvolací orgán zkoumá při stanovení daně za použití pomůcek nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004).

[14] Na základě těchto východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.

IV. a) K otázce porušení povinností stěžovatele při dokazování a jeho intenzita

[15] Zdejší soud se proto nejprve zabýval otázkou, zda stěžovatel porušil některou ze svých povinností. Ze spisového materiálu zjistil, že u stěžovatele byla provedena kontrola daně z přidané hodnoty za 1. až 4. čtvrtletí roku 2002. Správce daně se při ní soustředil na vedení skladové evidence a způsob tvorby cen, neboť daňový subjekt nepředložil inventurní seznamy zásob na počátku a konci roku 2002 a rovněž nepředložil skladovou evidenci. Během daňové kontroly stěžovatel do protokolu uvedl, že prodejní cena zboží od

firmy Solid je stanovena přímo od výrobce a v případě ostatního sortimentu (baterie a světelné zdroje) se pohybovala obchodní přirážka v rozmezí 10 až 30%, kromě kupónů a kazet, kde činí 1 až 2%. Dále uvedl, že skladovou evidenci v kontrolovaných obdobích nevedl, a pracovníkům správce daně předložil inventurní soupisy zásob v prodejních cenách. Na základě údajů z peněžního deníku a inventurního stavu zásob (přepočteného do nákupních cen) provedl správce daně výpočet obchodní přirážky a zjistil, že je podstatně nižší, než jakou uvedl daňový subjekt dne 2. 4. 2004 do protokolu o ústním jednání, a to 3,1 %.

[16] Zjištěný rozdíl vysvětlil stěžovatel tím, že důvodem nízké obchodní přirážky byl nárůst splatnosti vystavovaných faktur a pohledávky, které ve skutečnosti měl, ačkoli je v daňovém přiznání k dani z příjmů neuvedl. Dalším důvodem byly také časté slevové akce firmy Solid. Stěžovatel dále uvedl, že inventurní soupis vyhotovil na základě fyzické inventury, ale porovnání fyzické inventury se staven účetním neprováděl.

[17] Na základě těchto skutečností pojal správce daně pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti stěžovatelova účetnictví a zejména pochybnosti o tom, zda byla zaúčtována všechna plátcem uskutečněná zdanitelná plnění. Vyzval proto stěžovatele, aby předložil inventurní soupisy v pořizovacích cenách, knihu pohledávek a závazků, knihu zásob a aby předložil důkazy prokazující tvrzení, že důvodem nízké obchodní přirážky zjištěné správcem daně byly slevové akce.

[18] Na tuto výzvu odpověděl stěžovatel s tím, že pokles obchodní přirážky byl způsoben zvyšujícím prodejem kupónů (byl vyčíslen celkový prodej kupónů v prodejních cenách v kontrolovaných obdobích), zvyšujícím se počtem pohledávek (dříve nezmíněných), což prokazoval seznamem neuhrazených pohledávek k 31. 12. 2002, a slevovými akcemi firmy Solid, dokládaných předložením soupisu zboží s uvedením dokladů o nákupu a dokladů o prodeji s uvedením akční ceny. Na základě těchto tvrzení provedl správce daně nový výpočet obchodní přirážky (nezahrnoval prodej kupónů) a opětovně zjistil, že výše obchodní přirážky vypočtené z účetnictví daňového subjektu neodpovídá obchodní přirážce vypočtené na základě předložených inventurních seznamů v prodejních a nákupních cenách. Správce daně se pak blíže zabýval slevovými akcemi firmy Solid a zjistil, že akčním prodejním cenám ve většině případů chronologicky předchází doklady o nákupu za nižší nákupní ceny. Protože správce daně neměl k dispozici skladovou evidenci zásob, kterou stěžovatel nepředložil, nebyly mu známy zůstatky a ocenění zásob předcházející jednotlivým prodejům. Správce daně proto dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal, že zboží prodávané za akční cenu bylo nakoupeno za chronologicky starší a tedy vyšší cenu a že tím mohlo dojít ke snížení obchodní přirážky vyplývající z účetnictví. Správce daně proto vybral jeden druh zboží firmy Solid – anténové síto CX-4 22dB – a na základě vystavených a přijatých daňových dokladů sestavil přehled o nákupu a prodeji tohoto zboží. Z přehledu zjistil, že stav zásob vyplývající z účetnictví by měl činit k 31. 12. 2002 739 kusů. V předloženém inventurním soupise však daňový subjekt uvedl jako zásobu jen 168 kusů tohoto zboží. Stěžovatele proto vyzval k dalšímu vysvětlení.

[19] Stěžovatel vysvětloval zjištěný rozdíl tak, že obchodní přirážka zjištěná správcem daně z inventurních soupisů se výrazně liší od skutečné, neboť byla zjištěna na základě inventurního soupisu v prodejních cenách ze začátku období, zatímco na inventurním soupisu v nákupních cenách byly uvedeny nákupní ceny z konce roku. Toto své tvrzení však neprokázal žádným důkazním prostředkem. Protože správce daně neměl k dispozici

evidenci skladových zásob, ze které by bylo patrné, jakým způsobem se vyvíjela nákupní cena, a ověřit tak, zda ocenění zásob bylo provedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dospěl správce daně k závěru, že změna prodejní ceny v průběhu roku není dostatečným vysvětlením rozdílů v obchodní přirážce. Stěžovatel dále uvedl, že rozdíl je způsoben také tím, že přehled sestavený správcem daně není úplný, protože do něj nezahrnul všechny uskutečněné prodeje: nebyly tam zahrnuty prodeje zmiňované antény CX-4 22 dB uskutečněné pod označením CX-4 35 dB a některé prodeje pod označením CXX -4 22 dB měly být správcem daně přehlédnuty. Své tvrzení doložil seznamem dokladů o prodeji, které dle jeho názoru správce daně přehlédl.

[20] Správce daně proto uvedené doklady fyzicky zkontroloval a zjistil, že v některých případech bylo na údajně opomenutých dokladech o prodeji přepsáno pořadové číslo a že některé tiskopisy mají označení, které nasvědčuje tomu, že byly dány do prodeje až v roce 2003. Skutečnost, že tiskopisy nemohly být zakoupeny a tedy ani použity v roce 2002, správci daně potvrdil i dodavatel tiskopisů. Správce daně dále dožádáním u Finančního úřadu v Boru zjistil, že údajně opomenuté doklady o prodeji, ne kterých je jako odběratel uveden pan J. G., nejsou totožné s doklady, které má jmenovaný ve své účetní evidenci, a rovněž zjistil, že pan G. má ve své účetní evidenci doklady o nákupech zboží od stěžovatele, který je ve své účetní evidenci zahrnuty nemá. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel uvedené doklady vytvořil dodatečně až v průběhu daňové kontroly a poskytl tak správci daně dostatečný důkaz o tom, že obchodní přirážka vyplývající z účetnictví neodpovídá skutečné obchodní přirážce, a to z důvodu krácení tržeb.

[21] Správce daně uzavřel daňovou kontrolu s tím, že daňový subjekt nesplnil hned několik povinností: porušil povinnost vést knihy zásob (skladové karty), která vyplývá z ustanovení čl. IV odst. 2 písm. c) Opatření č. j. 281/71 702/1995 Postupů účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a nedostál rovněž povinnosti provést inventuru (§ 29 odst. 1 zákona o účetnictví). Stěžovatel porušil také svou povinnost předložit správci daně důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení během kontroly [§ 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu]. Tím, že nebyla předložena skladová evidence, ale pouze doklady o prodeji a inventurní soupisy, u nichž správce daně vyvrátil, že zahrnují všechny tržby, porušil stěžovatel své povinnosti při dokazování takovým způsobem, že nebylo možné stanovit daň dokazováním a bylo třeba ji stanovit za použití pomůcek.

[22] Po zhodnocení výše uvedeného dospěl zdejší soud v závěru, že krajský soud rozhodl správně, když uvedl, že v daném případě nebylo možné určit daň dokazováním a vzhledem k intenzitě pochybení bylo třeba použít pomůcek. Stěžovatel totiž nese důkazní břemeno vůči skutečnostem, které uvedl nebo měl uvést v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván dle § 31 odst. 9 daňového řádu (k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení viz blíže např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupné z www.nalus.usoud.cz). V daném případě žádný z navržených důkazů neprokázal stěžovatelovo tvrzení ohledně výše obchodní přirážky, a to ani přes opakovanou snahu správce daně daň vypočítat na základě stěžovatelem předkládaných dokladů. Nadto se ukázalo, že prvotní účetní doklady, které stěžovatel dodal jako alternativu ke skladové evidenci, nejsou věrohodné; zboží bylo prodáváno pod různým označením (anténa CX-4 22 dB byla prodávána jako anténa CX-4 35 dB) a některé doklady byly dodány zpětně, přičemž se ukázalo, že nesouhlasí s účetnictvím údajného odběratele na nich uvedeného. Krajský soud proto správně posoudil, že stěžovatel porušil

své povinnosti při dokazování takovým způsobem, že daň nemohla být určena dokazováním. Zároveň tak nelze přisvědčit stěžovatelově námitce, že správce daně měl k dispozici všechny informace, které potřeboval k určení daně znát.

[23] Stejně tak nelze přisvědčit námitce stěžovatele, že zjištěné vady jeho účetnictví byly zapříčiněny pochybením správce daně. Správce daně byl se stěžovatelem v úzkém kontaktu a opakovaně se pokusil určit daňovou povinnost na základě předkládaných dokumentů a informací. Skutečnost, že správce daně nevzal v potaz následně dodané doklady o prodeji, nepramení z opomenutí, ale z oprávněné pochybnosti správce daně o jejich pravosti. Zdejší soud má totiž – stejně jako krajský soud a správní orgány - za to, že tvrzení stěžovatele, že musel nahradit původní doklady z roku 2002 novějšími kvůli jejich špatné čitelnosti, je zcela nevěrohodné.

[24] Stěžovatel správci daně dále vytýká, že nesplnil svoji důkazní povinnost, protože výhrady k jeho účetnictví byly toliko obecné, a že ani skutečnosti, na základě kterých dospěl k závěru, že je nutné použít pomůcky, řádně neoznačil. Ani s touto námitkou se však zdejší soud neztotožňuje. Ze spisu totiž vyplývá, že správce daně vždy vyzval stěžovatele k předložení konkrétních dokumentů (knihy pohledávek a závazků; knihy zásob; důkazů, které prokazují, že důvodem nízké přirážky jsou slevové akce, atd.). Stejně tak správce daně konkrétně uvedl, které doklady považuje za nevěrohodné a proč. Stěžovateli nelze ani přisvědčit, pokud tvrdí, že správce daně nepřihlížel k předloženým důkazům, čímž porušil zásadu projednací. Ze zprávy o daňové kontrole a dalších materiálů založených ve spise totiž vyplývá, že správce daně vždy pracoval s údaji, které mu stěžovatel předložil, a opakovaně se na jejich základě pokusil daň stanovit dokazováním, avšak bez úspěchu.

IV. b) K otázce spolehlivosti určení daně

[25] Stěžovatel dále namítá, že daň a penále vyměřené na základě pomůcek jsou nepřiměřené vůči pochybení, která správce daně v účetnictví nalezl. Jinými slovy, tvrdí že daň nebyla zjištěna spolehlivě. Ze správního spisu k tomu vyplývá, že správce daně při stanovení daňové povinnosti vycházel ze skutečnosti, že v celkovém objemu zboží byly zahrnuty kupóny, které byly prodávány za výrazně nižší obchodní přirážku než ostatní zboží a proto při svých výpočtech celkový objem tržeb o objem kupónů snížil. Výši obchodní přirážky použitou pro stanovení daňové povinnosti pak správce daně vypočetl jako vážený aritmetický průměr s ohledem na objem zboží od firmy Solid, které bylo prodáváno v tzv. letákových cenách – tedy v doporučených cenách, přičemž jako obchodní přirážku pro zboží prodávané v těchto cenách využil správce daně poznatků z místního šetření ze dne 20. 8. 2004, které bylo provedeno v jiné prodejně elektro, jež má obrat odpovídající obratu stěžovatele, má stejnou skladbu sortimentu (včetně obdobného podílu zboží od firmy Solid) a srovnatelnou skladbu odběratelů (obě prodejny se nachází v Plzeňském kraji). U tohoto subjektu bylo zjištěno, že na zboží prodávané v letákových akcích činí přirážka 14%. Tuto přirážku správce daně použil na 30% z celkového objemu zboží bez kupónů. Na zbývajících 70% zboží byla použita obchodní přirážka vypočtená jako průměr zjištěné obchodní přirážky a obchodní přirážky 10 - 30%, kterou stěžovatel uvedl do protokolu o místním šetření.

[26] Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud

se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat (viz rozsudek NSS ze dne 31. 07. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126). Zdejší soud má za to, že pomůcky zvolené správcem daně v nyní projednávané věci mohou sloužit jako podklad pro kvalifikovaný odhad daňové povinnosti, neboť mají ambici se co nejvíce přiblížit realitě. Daňovou povinnost stanovenou na jejich základě lze proto považovat za spolehlivě zjištěnou. Je tak splněna i třetí zákonná podmínka pro použití pomůcek.

[27] Zdejší soud konečně nemohl přisvědčit ani poslední námitce stěžovatele, že odvolací orgán a krajský soud bez dalšího převzaly závěry správce daně, a že tak byl fakticky vůči nim v nerovném postavení. Stěžovatel tuto námitku nijak blíže nekonkretizoval, z odůvodnění napadeného rozsudku (stejně jako z rozhodnutí žalovaného) však vyplývá, že oba orgány se podrobně vypořádaly s tvrzeními stěžovatele a se všemi jeho námitkami. Ačkoli krajský soud námitkám stěžovatele nevyhověl, je zřejmé, že se jimi důkladně zabýval a svůj závěr logicky odůvodnil a podložil relevantními důkazy.

V. Shrnutí

[28] Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uplatňované kasační důvody nebyly naplněny, a proto kasační stížnost pro její nedůvodnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 23. dubna 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu