

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: **J. S.,** zastoupeného Mgr. Petrem Stejskalem, advokátem se sídlem Jeronýmova 814, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 6. 2011, č. j. 31 Af 7/2011 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) se kasační stížností domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové („*žalovaný*“) ze dne 3. 11. 2010, č. j. 6971/10-1100-603393. Citovaným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání podané proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Vrchlabí („*správce daně*“) ze dne 24. 3. 2010, č. j. 14981/10/270972605265, o odvolání, kterým byl snížen dodatečně stanovený základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 z částky 7.767.001 Kč na částku 6.948.303 Kč a byla snížena dodatečně vyměřená daň z částky 1.242.720 Kč na částku 1.111.712 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[2.] Stěžovatel napadá citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, z důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.). Namítá tak nezákonnost napadeného rozsudku, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku.

[3.] Stěžovatel poukázal na to, že správce daně dospěl k závěru o neunesení jeho důkazní povinnosti nepředložením evidence zásob, a proto stanovil daň podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále též „*daňový řád*"). Stěžovatel však tvrdí, že věrohodnost jím předložené evidence příjmů nemohla být nijak zpochybněna, jelikož předložil evidenci tržeb prováděných prostřednictvím registračních pokladen, v souladu s tehdy platným zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách. Tyto pokladny byly certifikovány a údaje ve fiskální paměti byly zabezpečeny tak, aby byla zajištěna jejich nezaměnitelnost a bylo znemožněno jejich zničení. Stěžovatel předložil rovněž řádnou evidenci výdajů, spočívající v nákupních dokladech za zboží a dokladech o vyplacených mzdách, což správce daně nerozporoval. Správce daně tak měl informace o příjmech i výdajích stěžovatele a podmínky pro stanovení základu daně proto jednoznačně dány byly, když stačilo jen od příjmů odečíst vynaložené výdaje. Není ani pravdou, že stěžovatel nevedl evidenci zásob v nákupních a prodejních cenách. Stav evidence skladových zásob však neměl na výpočet základu daně žádný vliv, když tento je dán pouze rozdílem mezi tržbami a výdaji.

[4.] Správce daně prý stanovil dodatečnou daňovou povinnost stěžovatele především na základě existence dvou bankovních účtů, na které měly být ukládány tržby. Druhý účet v evidenci stěžovatele uveden nebyl a na něj byla v roce 2005 uložena částka v celkové výši 11.226.540 Kč. Celou tuto částku považoval správce daně za denní hotovostní tržby, ačkoliv se částečně jednalo o prostředky ze zdaněných tržeb z minulých let, o vrácené půjčky a o peněžní dar otce stěžovatele. Přestože nebyly stěžovatelem předložené důkazy ničím vyvráceny, rozhodl správce daně na základě subjektivního pocitu v neprospěch stěžovatele.

[5.] Stěžovatel trvá na tom, že stav skladových zásob na jednotlivých prodejnách není pro stanovení základu daně rozhodný. Stěžovatel doložil správci daně všechny příjmy a výdaje a také inventurní soupisy v prodejních cenách a inventurní sestavu v nákupních cenách (viz protokol o vrácení dokladů z 13. 6. 2011). Nesprávný je též názor krajského soudu, že skladová evidence by měla obsahovat rovněž nákupní a prodejní ceny, jelikož nemá oporu v žádném právním předpise. V právním státě přitom musí platit, že povinnosti (včetně konkrétních požadavků na vedení skladové evidence) mohou být ukládány pouze na základě zákona.

[6.] K částkám na soukromém účtu stěžovatel uvádí, že se správní orgány a krajský soud řádně nezabývaly předloženými listinnými důkazy. Pokud totiž byla zpochybněna smlouva o půjčce mezi stěžovatelem a jeho otcem poukazem na nezaúčtování této půjčky v účetnictví stěžovatele, nemá žádné opodstatnění, aby byly v účetnictví zahrnuty též soukromé peněžní prostředky. V daném případě tak nebylo respektováno, že stěžovatel je podnikající fyzickou osobou. K tomu stěžovatel poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 33/2005 (veškerá judikatura tohoto soudu viz www.nssoud.cz), z něhož zejména plyne, že ani ustanovení § 36 odst. 1 daňového řádu neskýtá správci daně prostor k libovolnému zjišťování soukromých majetkových poměrů podnikatele. Rovněž v nyní projednávaném případě nebyl dán žádný důvod, pro který by mohlo být důkazní břemeno stěžovatele rozšířeno též na jeho autonomní sféru. Daňový subjekt je totiž povinen prokázat veškeré skutečnosti uvedené v daňovém přiznání, což

ostatně i učinil, a nemůže být nucen k prokazování soukromých transakcí. Přesto krajský soud tento protizákonný postup správce daně a žalovaného akceptoval.

[7.] Navíc poté, co stěžovatel všem výzvám správce daně vyhověl a prokázal, že předmětné finanční prostředky nesouvisejí s podnikáním, se předloženými listinnými důkazy správce daně odmítl zabývat. Došlo tak k porušení zásady volného hodnocení důkazů, když správce daně neuvedl žádné konkrétní skutečnosti vyvracející správnost a věrohodnost tvrzení a důkazů předložených daňovým subjektem.

[8.] Stěžovatel tvrdí, že neexistuje žádná právní povinnost, která by jej nutila oznamovat správci daně i účty používané pro soukromou potřebu. Pokud proto krajský soud převzal závěry žalovaného, že stěžovatel svými vklady na „neregistrovaný“ účet zatajil příjmy podléhající dani, nepochybně nesprávně vyhodnotil povahu podnikání fyzické osoby. Rozhodnutí žalovaného je v tomto směru i značně zmatečné, jelikož částka 3.474.151,50 Kč, o kterou byl zvýšen základ daně za rok 2005, nedosahuje celé výše na předmětný účet převedené částky.

[9.] Stěžovatel uzavírá, že splnil svoji povinnost tvrzení a důkazní povinnost, daň bylo možno stanovit dokazováním a zákonný předpoklad pro použití pomůcek naplněn nebyl. V tomto směru si posteskl, že stav, kdy správce daně není ochoten vzít v potaz údaje z registračních pokladen, je o to smutnější, když stěžovatel byl povinen spolu s tisíci dalších podnikatelů si tyto pokladny pořídit, načež zákonodárce „*ve své rozmařilosti po krátké době povinnost evidence hotovostních plateb registračními pokladnami zrušil*.“

III. Vyjádření žalovaného

[10.] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkazuje na obsah svého rozhodnutí ze dne 3. 11. 2010 a plně se ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku krajského soudu. Proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Vlastní argumentace Nejvyššího správního soudu

[11.] 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.

[12.] Stěžovatel uplatnil tři kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. nezákonnost napadeného rozsudku, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku. Z povahy věci je přitom zřejmé, že nejprve se soud musí vypořádat s tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, jelikož toliko rozhodnutí přezkoumatelné je zpravidla možno posoudit z hlediska zákonnosti, resp. správnosti vyhodnocení namítaných vad správního řízení.

[13.] Zdejší soud se opakovaně zabýval vymezením nepřezkoumatelnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když např. konstatoval (rozsudek sp. zn. 2 Afs 24/2005, in: č. 689/2005 Sb. NSS), že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v*

žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ Podobně ze setrvalé judikatury Ústavního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34 sv. 3 SbNU) plyne, že jedním z principů, představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy) a vylučujících libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky odůvodnit (ve správním soudnictví viz ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[14.] V nyní projednávaném případě spatřuje stěžovatel nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu v tom, že soud pouze převzal argumentaci a hodnocení žalovaného a nezabýval se důkazními prostředky předloženými stěžovatelem, a dále že aproboval formální nedostatky rozhodnutí žalovaného.

[15.] K tomu soud nejprve v obecné rovině uvádí (viz také rozsudek sp. zn. 2 As 18/2007), že stávající systém soudního přezkumu správních rozhodnutí je založen na zásadě plné jurisdikce. To znamená, že krajský soud je povinen vypořádat se s navrženými důkazními prostředky a posoudit jejich relevanci, nikoliv je paušálně odmítnout. Pokud tak neučiní, zatíží svoje řízení vadou. Je totiž třeba od sebe odlišovat dvě rozdílné roviny: na straně jedné samozřejmě platí, že soud přezkoumává napadené správní rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K objasnění tohoto skutkového a právního stavu je však rozhodující soud oprávněn zopakovat nebo i doplnit důkazy provedené správním orgánem (§ 77 odst. 2). Jakýkoliv jiný výklad proto smysl tzv. plné jurisdikce ve správním soudnictví popírá (viz také rozsudek sp. zn. 5 Afs 14/2004, in: č. 618/2005 Sb. NSS).

[16.] Ohledně případného přebírání argumentace žalovaného krajským soudem je třeba uvést, že úkolem správního soudu je kontrola činnosti veřejné správy, což nemůže být naplněno, jestliže se správní soud namísto této skutečné kontroly omezí na mechanické převzetí závěrů správních orgánů. Jakkoliv tedy si lze představit, že skutkové a právní závěry správního orgánu mohou být natolik perfektní a přesvědčivé, že jejich bližší rozvádění by bylo zjevně nadbytečné, nemůže takto správní soud postupovat tehdy, pokud jsou žalobou tyto závěry zásadním způsobem zpochybňovány. Soud je povinen v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelným a přesvědčivým způsobem zareagovat na všechny uplatněné námitky, přičemž je samozřejmě oprávněn z těchto námitek a uplatněných argumentů vybrat takové, které považuje za relevantní a přiklonit se k nim, a naopak vysvětlit, proč jiné relevantními neshledal. Při tomto postupu však musí mít na zřeteli, že je povolán k hodnotovým úsudkům a že jeho úkolem v demokratickém právním státu je ochrana základních práv a svobod (čl. 4 Ústavy ČR). Proto musí v plné míře naplňovat očekávání, z této jeho role plynoucí.

[17.] V nyní projednávaném případě však Nejvyšší správní soud nezjistil, že by se krajský soud této svojí povinnosti řádně nezhostil. Z obsahu napadeného rozhodnutí a jeho konfrontace s žalobou podanou stěžovatelem dne 13. 1. 2011 totiž plyne, že se krajský soud se všemi žalobními body vypořádal, argumentoval obsahem správního spisu a žádné

pochybení nelze spatřovat ani v tom, že se v některých ohledech ztotožnil se závěry správce daně, jelikož vždy vysvětlil, z jakých důvodů považuje tyto závěry za správné a přesvědčivé (viz též rozsudek NSS publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS). Žalobní argumentace byla totiž založena na tvrzení, že správci daně byla předložena evidence tržeb i zásob, byť tato nebyla bezchybná. Pokud nebyla splněna záznamní povinnost, měla mu být nejprve uložena povinnost k odstranění zjištěných závad, případně uložena pokuta, nemělo však být přistoupeno ke stanovení daně za použití pomůcek. Stěžovatel rovněž v žalobě namítl, že mu byla dodatečná daňová povinnost stanovena z důvodu existence dvou bankovních účtů a že se nejednalo o vklady získané tržbami, nýbrž o část vrácených půjček nebo o dar zesnulého otce.

[18.] Z odůvodnění napadeného rozsudku plyne, že se krajský soud s touto žalobní argumentací vypořádal, když konkrétně vyložil, proč se stěžovatelem nesouhlasí: stěžovatel nevedl evidenci zásob dle zákona, inventurní soupisy zásob nebyly prováděny k poslednímu dni zdaňovacího období, stěžovatel nepředložil žádnou evidenci, z níž by bylo možno zjištěné stavy zásob porovnat apod. Krajský soud rovněž podrobně vyložil, proč považuje závěry správce daně o nevedení daňové evidence stěžovatelem za relevantní. Ohledně neplnění záznamní povinnosti dokonce soud stěžovateli přisvědčil, když uvedl, že pouze toto pochybení nemůže vést ke stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud se vypořádal rovněž s otázkou existence dvou bankovních účtů a vysvětlil, z jakých důvodů tvrzení stěžovatele o vrácených půjčkách, příp. darech, neuvěřil.

[19.] Pokud jde o navržené důkazy, zdejší soud konstatuje, že v žalobě byly jako důkaz označeny pouze „originály smluv evidované po č. j. 42662/08“. Tyto byly součástí spisového materiálu a jako takové byly provedeny. Z obsahu napadeného rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se s nimi krajský soud argumentačně vypořádal (str. 10-11). Nenastala tak situace, označovaná judikaturou Ústavního soudu jako „opomenutý důkaz“.

[20.] Nejvyšší správní soud tak činí dílčí závěr, že napadený rozsudek krajského soudu nelze považovat za nepřezkoumatelný ve shora popsaném smyslu. Stížnostní důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto naplněn nebyl.

[21.] Nejvyšší správní soud se dále zabýval tvrzenou nezákonností napadeného rozsudku a vadami správního řízení [§ 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.]. O obou stížnostních důvodech pojednává souhrnně, jelikož s ohledem na použitou argumentaci a jejich obsahovou provázanost by nebylo rozumné se jimi zabývat odděleně.

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

[23.] 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).

[24.] 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).

[25.] 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.

[26.] Na základě těchto obecnějších úvah Nejvyšší správní soud k obsahu stížnostních námitek, jejichž společným jmenovatelem je popření existence citovaných zákonných podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, konstatuje následující. Stěžovatel především tvrdí, že pokud předložil evidenci tržeb prováděných prostřednictvím registračních pokladen, nemohla být zpochybněna jeho evidence příjmů. K tomu soud uvádí, že stěžovatel v rozhodné době provozoval několik obchodů s potravinami a také občerstvení a parkoviště u koupaliště. Vztahovala se tak na něj povinnost zakotvená v ustanovení § 7b odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., podle něhož daňová evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích a dále o majetku a závazcích. Způsob ocenění majetku plyne z odst. 3. Podle odst. 4 stejného ustanovení provede poplatník zjištění skutečného stavu zásob, hmotného majetku, pohledávek a závazků k poslednímu dni zdaňovacího období.

[27.] V nyní projednávaném případě správní orgány i krajský soud podrobně odůvodnily, v čem tyto svoje zákonné povinnosti stěžovatel porušil. Nevedl totiž řádně evidenci zásob, když neprováděl inventurní soupisy zásob k poslednímu dni předmětného zdaňovacího období, což ostatně ani sám nerozporoval; pochybil rovněž v tom, že stav

zásob uváděl pouze v prodejních cenách včetně DPH a nepředložil žádnou evidenci, s níž by bylo možno tyto stavy zásob porovnat a případně upravit základ daně; stěžovatel neprovedl ani dopočet stavu zásob k 31. 12. 2005.

[28.] Na základě těchto skutečností pojal správce daně pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti stěžovatelova účetnictví a vyzval proto stěžovatele, aby předložil všechny důkazní prostředky týkající se původu konkrétních finančních částek, které převedl na svoje účty v průběhu roku 2005, když na jeden účet uložil postupně celkem 11.226.540 Kč a na druhý 45.381.148 Kč, přičemž pouze druhý účet byl používán v souvislosti s podnikatelskou činností (viz výzva správce daně ze dne 3. 5. 2007, č. j. 26870/07/270933/1275). Současně stěžovatele vyzval k předložení evidence zásob zboží za rok 2005 a podrobně uvedl, proč tento stav zásob není z předložených inventurních soupisů zřejmý (zásoby nebyly členěny podle jednotlivých prodejen, fyzické inventury proběhly v různých termínech, celková částka má odpovídat prodejním cenám včetně DPH, nicméně je upravena o tržby v prodejních cenách bez DPH a o nákupní ceny bez DPH, nikterak není prokázaná marže ve výši 12%). Výzvou ze dne 13. 11. 2007, č. j. 48510/07/270933/1275, správce daně opět stěžovatele vyzval k doložení průkazných důkazních prostředků k příjmům na předmětném bankovním účtu a ke stavu zásob. Na tuto výzvu reagoval stěžovatel dne 3. 3. 2008 tak, že částky uložené na předmětný účet v celkové výši 11.226.540 Kč byly prostředky z denních hotovostních tržeb z jednotlivých prodejen; opětovně byly předloženy doklady o zjištění skutečného stavu majetku.

[29.] Za této situace má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovatel skutečně nesplnil svoje povinnosti plynoucí z ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb. a přisvědčuje závěru krajského soudu v tom směru, že daňová evidence je obdobou jednoduchého účetnictví a proto z ní musí být zřejmé nejen to, jaké výdaje byly vynaloženy a jaké příjmy byly vykázány, nýbrž také, zda tyto příjmy byly vykázány ve správné výši. Stěžovatelem předložené podklady však neumožňovaly prověřit, zda vykazované příjmy skutečně odpovídají stavu zásob a stanoveným prodejním cenám. Pokud proto stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje evidencí tržeb prováděnou prostřednictvím registračních pokladen, nezpochybňuje ji zdejší soud z hlediska validity, nýbrž vypovídací schopnosti. Ani tato evidence totiž nemůže nahradit nedostatky z hlediska chybějící řádné evidence stavu zásob. Stěžovatel se rovněž mýlí, pokud tvrdí, že stav evidence zásob neměl žádný vliv na výpočet základu daně, který je dán pouze rozdílem mezi tržbami a výdaji. Je totiž zřejmé, že údaje o příjmech a výdajích daňového subjektu lze jen obtížně verifikovat bez toho, aby nebyla k dispozici i úplná informace o tom, jaké zboží je ve skladě. K tomu soud dodává, že požadavek správce daně vést tuto evidenci nemohl být pro stěžovatele ani překvapivý, jelikož tato povinnost plynula již z rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti, vydanému podle ustanovení § 39 daňového řádu v roce 1997 č. j. 21395/270983/4029), které však nerespektoval. Nelze proto souhlasit ani s námitkou, že požadavek, aby skladová evidence obsahovala rovněž nákupní a prodejní ceny, je nezákonný, jelikož neplyne z žádného právního předpisu. K tomu postačuje odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 30/2008, z něhož žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel (a v nyní projednávané věci navíc tyto požadavky stanovil správce daně zmiňovaným rozhodnutím o uložení záznamní povinnosti).

[30.] V citovaném rozsudku totiž soud konstatoval, že při aplikaci způsobu vedení evidence zásob prostřednictvím „kontroly korunou“ 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. „*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. 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 přirážku (resp. přirážky, 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 přirážky 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 přirážky 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).“

[31.] K argumentaci stěžovatele, že dodatečná daňová povinnost mu byla stanovena na základě existence dvou bankovních účtů, soud konstatuje, že tomu tak zjevně nebylo. Především, soud nemohl přehlédnout, že stěžovatelovo vysvětlení finančních prostředků na „druhém“ bankovním účtu nebylo konzistentní. Nejprve totiž tvrdil, že všechny částky vložené na předmětný účet (11.226.540 Kč) představovaly prostředky z denních hotovostních tržeb z jednotlivých prodejen (viz citované vyjádření ze dne 3. 3. 2008, reagující na výzvu správce daně ze dne 13. 11. 2007). Teprve později argumentoval tím, že veškeré tyto prostředky v roce 2005 nepodléhaly zdanění a že se zčásti jednalo též o vrácené půjčky a dar od jeho otce. Tato tvrzení však shledal žalovaný ve shora označeném rozhodnutí ze dne 3. 11. 2010 jako nevěrohodná, přičemž podrobně rozvedl, jak stěžovatel v průběhu řízení postupně měnil vlastní tvrzení, když nejprve skutečně neustále uváděl a prokazoval, že se jedná o zdaněné tržby, aby poté, co správce daně zjistil, že vykázané tržby nepokrývají vklady vložené na předmětný účet, předložil dodatečně smlouvy o půjčkách.

[32.] V případě daru od otce je rovněž třeba vidět, že tyto doklady byly předloženy až po jeho smrti, k níž došlo v červnu 2008. O účelovosti argumentace stěžovatele svědčí rovněž způsob ukládání těchto prostředků na oba účty, k čemuž docházelo ve sledovaném období prakticky paralelně, takže i proto je nanejvýš nevěrohodné, že by se v jednom případě skutečně jednalo o tržby a v případě druhém o zcela jiné prostředky. Jak k tomu uvedl v příloze č. 4 ke zprávě o daňové kontrole správce daně, je nelogické, aby daňový subjekt půjčku ve výši 5 mil. Kč, kterou měl obdržet od svého otce v roce 2003, postupně ukládal na bankovní účet po částech až v letech 2004 a 2005; navíc vždy současně s odváděním tržeb ze svých prodejen. Nepřípadnou je rovněž argumentace, že správce daně neměl zjišťovat soukromé majetkové poměry stěžovatele a že „druhý“ účet byl výhradně soukromý. Toto tvrzení je totiž v přímém rozporu s dřívějšími tvrzeními stěžovatele v tom smyslu, že se jednalo o hotovostní tržby.

[33.] Konečně k námitce, že žalovaný nevysvětlil, proč zvýšil základ daně jen o 3.474.151,50 Kč namísto celé částky přesahující 11 mil. Kč, zdejší soud uvádí, že již krajský soud konstatoval, že v tomto směru je rozhodnutí žalovaného skutečně nepřesné a zavádějící, nicméně nikoliv nezákonné, jelikož přesný výpočet stanovení základu daně plyne z blíže specifikovaného úředního záznamu.

[34.] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že postup a hodnocení, provedené žalovaným, shledává logickým a přesvědčivým a ani v tomto směru nezjistil důvodnost kasační stížnosti.

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 1. června 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu