

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **NICOMA, s. r. o.**, se sídlem Osvobození 54, Slavičín, zastoupený JUDr. Radkem Foralem, advokátem se sídlem Masarykovo náměstí 220, Napajedla, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Af 52/2010 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 19. 10. 2011, č. j. 31 Af 52/2010 - 34, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 24. 5. 2010, č. j. 7884/10-1300-704581, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Luhačovicích (dále jen „finanční úřad“) ze dne 22. 6. 2009, č. j. 18713/09/304971701172, tak, že stěžovateli byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2006 ve výši 120 667 Kč a penále ve výši 24 135 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel přes výzvu finančního úřadu k doplnění dokazování nepředložil svou skladovou evidenci. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky jsou podle svého faktického obsahu sestavami, z nichž není možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, výši tržeb ani uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období. K prokázání tvrzení stěžovatele o předložení skladové evidence není rozhodné množství předložených listinných důkazů, ale určující je jejich obsah. Ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek byly v daném případě splněny zákonné podmínky, neboť bez skladové evidence nebylo možno stanovit daň dokazováním.

Současně bylo přihlédnuto ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplynuly výhody pro stěžovatele, a byl respektován princip proporcionality. Při použití pomůcek se nejedná o přesné stanovení daňové povinnosti, nýbrž o její kvalifikovaný odhad. Postup daňových orgánů byl tedy podle názoru krajského soudu v souladu se zákonem.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že sice nepředložil skladovou evidenci v podobě požadované finančním ředitelstvím, předložil však jako důkaz o prokázání svých výdajů na zajištění, udržení a dosažení zdanitelných příjmů inventuru k 31. 12. 2006, a to stavy účtů k 31. 12. 2006 - účet 132 (zboží na skladě a v prodejnách), účet 50401 (dodávka piva), účet 50402 (nealko nápoje), účet 50403 (lihoviny a vína), účet 50404 (vratné obaly), účet 50405 (cigarety a doutníky), účet 60401 (tržba za zboží), účet 60402 (přefakturace zboží), účet 60404 (vratné obaly) a sestavu „PIVNICE - BAR = marketingové - slevové akce pro podporu návštěvnosti v roce 2006“. Tyto dokumenty podle stěžovatele prokazují pohyb zboží na jednotlivých účtech včetně rozsahu a počtu provedených slevových akcí v roce 2006. Lze tedy jednoznačně dokladovat pohyb jednotlivých druhů zboží na účtech včetně jejich nákupu a spotřeby. Stěžovatel také poukázal na to, že poté, co jeho účetní vypověděla, že skladová evidence nebyla vedena, se již finanční ředitelství předloženými důkazními prostředky nezabývalo. Pokud by se jimi zabývalo v souladu s ust. § 31 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nepochybně by dospělo k závěru o správnosti daňového základu uváděného stěžovatelem. Nadto by nebyl důvod stanovovat stěžovateli daňový základ a následně daňovou povinnost za použití pomůcek. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že rozhodnutí finančního úřadu i finančního ředitelství jsou nesprávná, a proto považuje za nesprávný i napadený rozsudek. Z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek pro nezákonnost zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel měl povinnost vést skladovou evidenci, aby bylo možno zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období a složky pořizovací ceny zásob. Stěžovatel byl opakovaně a konkrétně vyzván k jejímu předložení, ale nikdy ji nedodal, a ani nemohl, protože takovou evidenci nemá. Nesrovnalosti, které vyplynuly během daňové kontroly, mohly být odstraněny právě jenom skladovou evidencí. Nebylo prokázáno její průběžné vedení, nebyla prokázána výše tržeb a ani výše uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatel v průběhu řízení tvrdil, že skladovou evidenci předložil a až pod tíhou napadeného rozsudku svou argumentaci změnil a přiznává, že skladovou evidenci nedodal. Nicméně se snaží přesvědčit soud, že předložil doklady, které v konečném důsledku vedou k prokázání stejných skutečností. Stěžovatelem předložené důkazní prostředky, na které se odvolává v kasační stížnosti, jsou podle svého faktického obsahu sestavami, z nichž není možné zjistit a prokázat stav zásob v průběhu účetního období, výši tržeb ani uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období. Finanční ředitelství se důkladně zabývalo hodnocením všech důkazních prostředků a jejich vzájemné souvislosti s ostatními důkazy a přihlédlo ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Má za to, že kasační stížnost není důvodná, a proto navrhlo, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynulo, že v průběhu daňové kontroly finanční úřad zjistil, že stěžovatel zaúčtoval v roce 2006 na účet 60401 (Tržba za zboží) částku ve výši 1 000 000 Kč, která mu byla vyplacena jako odstupné z předčasné výpovědi smlouvy o nájmu. Zaúčtováním tohoto odstupného došlo k navýšení tržeb z prodeje zboží a ke zkreslení údaje o skutečné výši těchto tržeb. Finanční úřad porovnal náklady na nakoupené zboží s tržbami za prodané zboží, které snížil o částku 1 000 000 Kč, čímž zjistil, že zboží bylo prodáváno se ztrátou. Následně proto vyzval stěžovatele, aby prokázal výši tržeb z prodeje zboží za rok 2005 a 2006. Stěžovatel na výzvu reagoval předložením soupisu „Nákup - tržby - rabat 2006“. Podle tohoto soupisu nakoupil v roce 2006 zásoby (pivo, nealko, lihoviny, cigarety, ostatní) v celkové pořizovací ceně 2 901 815 Kč. Tomuto zboží odpovídají tržby ve výši 3 607 747 Kč. Průměrná obchodní přirážka činila 24 %, což stěžovatel doložil také ceníkem – nápojovým lístkem. Zároveň předložil stavy účtů k 31. 12. 2006, kde jsou uvedeny položkově tržby za jednotlivé měsíce roku 2006. Finanční úřad zjistil, že výše tržeb v jednotlivých měsících podle stavu účtu 60401 nesouhlasí s tržbami uvedenými v dříve předloženém účetním deníku, ani s tržbami, které byly zahrnuty do uskutečněných zdanitelných plnění v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2006. Stěžovatel byl seznámen se zjištěním finančního úřadu a uvedl, že ve zdaňovacím období provozoval činnost se ztrátou za účelem zajištění klientely. Předložil jako důkazní prostředek dokument „PIVNICE - BAR = marketingové - slevové akce pro podporu návštěvnosti v roce 2006“, v němž jsou vyčísleny slevy plynoucí z marketingových akcí za rok 2006 v celkové výši 294 068 Kč. Finanční úřad zohlednil výši předložených slev, ale zjistil, že při započítání slev ve výši 294 068 Kč do tržeb by celkové tržby činily 2 901 815 Kč, což znamená, že stěžovatel by musel všechno ostatní nakoupené zboží prodávat s nulovou obchodní přirážkou, protože hodnota nakoupeného zboží odpovídá hodnotě tržeb se zohledněním výše slev. Tomu však podle finančního úřadu neodpovídají stěžovatelem dříve předložené důkazní prostředky. V odvolacím řízení finanční ředitelství doplnilo dokazování, v rámci něhož byl stěžovatel vyzván k prokázání výše tržeb za zboží předložením skladové evidence na analytických účtech. Stěžovatel opětovně předložil tytéž listiny, které předložil již finančnímu úřadu. Proto finanční ředitelství rozhodlo o stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek a jako pomůcka ke stanovení daňové povinnosti byl použit soupis „Nákup - tržby — rabat 2006“.

Spornou otázkou v dané věci je, zda stěžovatel předloženými důkazními prostředky prokázal výši svých tržeb ve zdaňovacím období a zda tedy byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek.

Teprve dospěje-li správce daně k závěru, že jsou kumulativně splněny podmínky, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a že daň nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň jiným způsobem, tedy v první řadě za použití pomůcek. V takovém případě je správce daně při vyměření daně vázán ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a podle ust. § 46 odst. 3 citovaného zákona

přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Je-li daň stanovena za použití pomůcek, zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a jednak to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81, ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, oba rovněž na www.nssoud.cz).

Ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek by tedy musely být v případě stěžovatele splněny tři podmínky: 1. stěžovatel nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, 2. kvůli nesplnění této povinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním a 3. daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě. Jsou-li všechny tyto podmínky splněny, je správce daně nejen oprávněn, ale i povinen stanovit daň za použití pomůcek. Přitom musí dostát nárokům, které zákon o správě daní a poplatků na tento způsob stanovení daně klade. Správce daně tedy nemůže v takové situaci postupovat tak, jako by daň stanovil dokazováním, nepostačují-li shromážděné důkazy k přesnému určení výše daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, www.nssoud.cz). Co se pomůcek týče, je nezbytné, aby byly získány v souladu se zákonem, obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro stanovení daňové povinnosti a byly také správně hodnoceny (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 – 123, www.nssoud.cz). V této souvislosti je možné poukázat na to, že v odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48).

Stěžovatel neměl pro unesení důkazního břemene v daňovém řízení povinnost vést skladovou evidenci. Z ust. § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ani z ust. § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, tato povinnost nevyplývá. Uvádí-li krajský soud, že v daném případě nebylo bez skladové evidence možno stanovit daň dokazováním, pak s ním lze souhlasit jen potud, že taková evidence, pokud by byla vedena řádně, by mohla významně napomoci prokázat, jak stěžovatel hospodařil se zbožím, jaké množství zboží nakupoval a v jakém rozsahu a jak v průběhu času toto zboží sklad opouštělo. Právní názor krajského soudu však není možno chápat, a takto ani není v jeho rozsudku vyjádřen, tak, že skladová evidence je jakousi „korunou důkazů“, bez jejíž existence stěžovatel a priori nemůže unést své důkazní břemeno. Je totiž představitelné, že by stěžovatel rozsah svých nákladů i tržeb prokázal jinými důkazy než skladovou evidencí. Z údajů ve skladové evidenci je možné zjistit v kusech a ocenění stav zásob během roku, a to podle jednotlivých druhů zboží. Je tedy možné analyzovat pohyb zboží ve skladu a rovněž dospět k závěru, zda tyto údaje odpovídají inventurnímu stavu ke konci roku. To je podstatné za situace, kdy stěžovatelem předložené důkazní prostředky byly nedostatečné či dokonce vzájemně rozporné. Nelze pominout ani vývoj daňového řízení, kdy teprve poté, co finanční úřad zjistil ve zdánlivě konzistentní dokumentaci předložené stěžovatelem (včetně soupisu „Nákup - tržby - rabat 2006“ a nápojových lístků) nesprávné zaúčtovanou částku odstupného ve výši 1 000 000 Kč, stěžovatel předložil dokument „PIVNICE - BAR = marketingové - slevové akce pro podporu návštěvnosti v roce 2006“. Ze skladové evidence by bylo patrné, zda pohyb zboží

odpovídá udávané výši tržeb v jednotlivých měsících podle stavu účtu 60401, tržbám uvedeným v dříve předloženém účetním deníku a také udávaným slevovým akcím.

Se stěžovatelem lze sice souhlasit, že absence skladové evidence obecně nevede bez dalšího k nemožnosti stanovit daň dokazováním (k problematice možného požadovaného rozsahu evidence skladových zásob lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. pod č. 71/2001 Sb. ÚS, http://nalus.usoud.cz), nicméně stěžovatel nedoložil ani netvrdil existenci žádných důkazních prostředků, které by prokazovaly pohyb jednotlivých druhů zboží. Jím předložené listiny ani výpovědi svědků R. M. a T. L. takovými důkazy nejsou. Ze stavu účtů 132 (zboží na skladě a v prodejnách), 50401 (dodávka piva), 50402 (nealko nápoje), 50403 (lihoviny a vína), 50404 (vratné obaly), 50405 (cigarety a doutníky), 60401 (tržba za zboží), 60402 (přefakturace zboží), 60404 (vratné obaly) ani z inventury k 31. 12. 2006 a sestav „PIVNICE - BAR = marketingové - slevové akce pro podporu návštěvnosti v roce 2006“ a „Nákup – tržby – rabat 2006“ nelze dovodit pohyb jednotlivých druhů zboží. Na účtech je uváděno pouze číslo dokladu, zda se jedná o příjem nebo výdej, a celková částka za celý doklad. Pokud by byla zachována vykázaná celková výše tržeb a zároveň měla pro zboží prodávané mimo slevové akce platit marže ve výši 24 % z nákupní ceny, pak by nemohly být uskutečněny slevové akce v rozsahu uváděném stěžovatelem.

Stěžovatel tím, že nepředložil skladovou evidenci ani jiné důkazní prostředky, jež by dostatečně jednoznačně a nepochybně podaly obraz o jeho příjmech a výdajích, nesplnil svoji povinnost při dokazování. Zároveň nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť předložené listinné důkazy jsou vzájemně rozporné a tyto rozpory se stěžovateli nepodařilo odstranit.

Pokud stěžovatel namítal, že jím předložené důkazní prostředky podporují jeho tvrzení, pak je třeba se ve vztahu k podmínkám přechodu na pomůcky zabývat rovněž tím, co v obecných stížních námitkách (ani v námitkách žalobních) neuvedl, tedy jaká jeho tvrzení mají být prokázána. V odvolání stěžovatel uvedl, že v roce 2006 hospodařil záměrně se ztrátou, aby zajistil zákazníky nově otevřené prodejně, konkrétně *„nakoupené zboží prodával pod pořizovací cenou, když poskytoval klientům při různých pořádaných akcích slevy“*. Ztráta v hospodaření tedy měla stěžovateli vzniknout v důsledku prodeje zboží prodávaného na slevových akcích. Ekonomická podstata takového jednání, jak ji stěžovatel popisuje, je pochopitelná a nebyla rozporována. Detailní soupis slevových akcí stěžovatel předložil, přičemž nikdy netvrdil, že by se nemělo jednat o soupis neúplný, případně že nějakým nestandardním způsobem (se slevou) prodával zboží i mimo slevové akce. Přesto, že rozpory v předložených listinách dopadají i na věrohodnost tvrzení o konaných slevových akcích, byly veškeré stěžovatelem tvrzené slevy v plném rozsahu finančními orgány zohledněny. Jak však správně dovodil finanční úřad, za této situace by muselo být prodáváno zboží mimo slevové akce s nulovou marží (tedy rovněž se slevou oproti ceně uvedené v nápojových lístcích), aby byla pravdivá stěžovatelem tvrzená celková výše tržeb. Pokud by měly předložené dokumenty potvrdit celkovou výši stěžovatelem uváděných tržeb, pak by musel stěžovatel tvrdit a prokázat právě větší rozsah slevových akcí (tedy že tyto akce se konaly častěji nebo při nich bylo prodáno se slevou zboží o větším rozsahu než v soupisu uvedeném) anebo že zboží v běžném prodeji bylo prodáváno s nulovou marží, čemuž by musely odpovídat i předložené nápojové lístky. Tím by si ovšem

stěžovatel opět protiřečil, neboť by fakticky celý jeho prodej během předmětného zdaňovacího období byl nepřetržitou slevovou akcí. Takový však neodpovídá zjištěným skutečnostem. Finanční ředitelství proto správně jako spornou vymezilo celkovou výši tržeb a přistoupilo k pomůckám ke stanovení tržeb za zboží. Splněna je i třetí podmínka přechodu na pomůcky. Zvolená pomůcka - sestava „Nákup – tržby – rabat 2006“ a s ní související nápojový lístek - umožňuje za dané situace spolehlivě stanovit daň. Jak správně uvedl krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, uplatní se v této situaci zásada tzv. obráceného důkazního břemene, neboť jsou-li zpochybněny skutečnosti, jimiž se daňový subjekt snaží prokázat svá tvrzení, je správce daně oprávněn skutečnosti neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlednit.

S ohledem na výše uvedené nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou námitku stěžovatele, že finančním úřadem ani finančním ředitelstvím nebyly vypořádány důkazní prostředky, které stěžovatel předložil, a tedy ani nebylo dbáno toho, aby byly skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti zjištěny co nejúplněji. Závěry finančního ředitelství vycházejí ze správného právního názoru, že předloženými důkazními prostředky nebyla prokázána výše tržeb stěžovatele z prodeje zboží za rok 2006. Za klíčovou ke zjištění a prokázání stavu zásob zboží, který by navazoval na inventarizaci, označilo finanční ředitelství skladovou evidenci, kterou ovšem stěžovatel nepředložil a ani jinak neprokázal požadované údaje. Stěžovatel nenavrhl provedení dalších důkazů k prokázání svých tvrzení, ani takové důkazy nepředložil. Na jeho návrh tak byl proveden a vyhodnocen pouze výslech svědků R. M. a T. L. Zároveň finanční ředitelství ve prospěch stěžovatele zohlednilo uváděné slevové akce. Nelze tedy dospět k závěru, že by stížní námitky byly důvodné a napadený rozsudek krajského soudu nezákonný.

Nejvyšší správní soud ze všech důvodů výše uvedených kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, 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. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. dubna 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu