

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě 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: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 47/2011 - 243,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 47/2011 - 243, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo pro nezákonnost zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16461/06-1300, týkající 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 výměrům 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.

Spor žalobce a žalovaného ohledně výše uvedených daňových povinností již byl před Nejvyšším správním soudem projednáván dvakrát. 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 vyhodnotil, zda daňovým subjektem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření žalobce, a v závislosti na tomto vyhodnocení rozhodl, zda v projednávané věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Dále kasační soud krajský soud zavázal, aby posoudil, zda způsob, kterým byly evidovány zásoby žalobce, 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 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 výměrů 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 „plodem z otráveného stromu“ a tedy 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 totiž k závěru, že zahájení daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001, 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 a měsíce leden až prosinec roku 2003 v nyní projednávané věci netrpělo ani 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 tedy bylo zahájení daňové kontroly v této věci způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro posuzovaná období (dále jen „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 nyní přezkoumávaném rozsudku krajský soud žalobou napadené rozhodnutí opět zrušil. Námitky uplatněné žalobcem mimo žalobu v rámci předcházejících řízeních před krajským soudem vyhodnotil z části jako námitky opožděné, z části jako námitky důvodné.

Výslovně se jednalo o následující námitky: a) zpráva o kontrole (dále také „Zpráva“) neobsahovala výsledky daňové kontroly za zdaňovací období leden až prosinec roku 2003, a žalobce tak nebyl seznámen s tímto výsledkem; b) zpráva o daňové kontrole neobsahovala pomůcky pro vyměření daně; c) zpráva o daňové kontrole nebyla s žalobcem řádně projednána; d) žalobci bylo umožněno seznámit se s pomůckami, pomocí kterých byla daň z přidané hodnoty vyměřena, až po vydání dodatečných platebních výměrů, čímž byla žalobci zkrácena odvolací lhůta proti platebním výměrům a v odvolacím řízení tak byl žalobce zkrácen na svých právech.

Námitky b) až d) krajský soud vyhodnotil jako námitky opožděné, které nemají věcnou souvztažnost k námitkám původně uplatněným v žalobě, a proto se jimi věcně nezabýval. Naproti tomu se soud zabýval stěžejní námitkou žalobce, a to zda byly v projednávané věci dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dospěl k závěru, že zákonem stanovené podmínky pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. - 4. čtvrtletí roku 2001 a 1. - 4. čtvrtletí roku 2002 byly nepochybně správními orgány dodrženy a veškeré žalobcem zákonem stanoveným způsobem uplatněné námitky vyhodnotil jako zcela nedůvodné.

Soud však uznal důvodnou námitku žalobce, 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 (založená na listu č. 42 správního spisu) neobsahuje žádná zjištění ani žádné rozpory, týkající se uvedených zdaňovacích období roku 2003. Za těchto okolností nemohl správce daně za uvedené období žalobci vyměřit daň podle pomůcek, neboť správce daně nesdělil žalobci ohledně uvedeného období žádné pochybnosti, pro které není možné stanovit daň dokazováním, a žalobce 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 žalobce 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 let 2001 a 2002 byla daň z přidané hodnoty doměřena v souladu se zákonem.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá pochybení krajského soudu spočívající v tom, že se soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu, uvedeným zejména v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, a to ve smyslu ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Dále, a to především, stěžovatel namítá nesprávné právní posouzení otázky, zda ohledně zdaňovacích období leden až prosinec 2003 byly či nebyly naplněny zákonem stanovené podmínky pro vyměření daně dle pomůcek.

Stěžovatel uvádí, že pochybení, pro které krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil, nebylo v žádném z předcházejících řízení zjištěno. Dále zdůrazňuje, že námitku týkající se absence rozporů a nedostatků ve Zprávě ve vztahu k roku 2003 žalobce uplatnil po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání žaloby, a to až po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86.

Stěžovatel uvádí, že Zpráva zachycuje celý průběh kontroly, přičemž je zde odkazováno na řadu listin, a to pod příslušnými čísly jednacími, v nichž byly jednotlivé pochybnosti správcem daně žalobci v průběhu kontroly sdělovány. Z listin citovaných ve Zprávě vyplývá hodnocení všech důkazních prostředků, které daňový subjekt předkládal, tedy i důkazních prostředků týkajících se roku 2003. Zpráva byla se žalobcem projednána dne 3. 8. 2005, což je zachyceno v protokolu o ústním jednání č. j. 147618/05/214931/6715. Sdělené pochybnosti se týkaly všech kontrolovaných období.

Skutečnost, že správce daně ve Zprávě navíc uvedl další konkrétní rozpory, které se týkaly zdaňovacích období roku 2001 a 2002, je reakcí na konkrétní důkazní prostředky, předložené žalobcem. To ovšem neznamenalo, že by se uvedené netýkalo také zdaňovacích období roku 2003. Důvodem pro stanovení daně podle pomůcek byla nemožnost zjistit, jaké množství zboží žalobce fakticky prodal a za jaké ceny, a to ve všech kontrolovaných obdobích. Z uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit.

Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvádí, že Nejvyšší správní soud v žádném ze svých zrušujících rozsudků neuvedl, že by považoval postup správce daně v projednávané věci za souladný se zákonem. Naopak krajský soud měl vyhodnotit, zda v projednávané věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Dle názoru žalobce zpráva o daňové kontrole zdaňovací období roku 2003 vůbec nepostihuje. Daňová kontrola tak ve své podstatě nebyla účinně a řádně ukončena. Jakékoliv rozhodnutí o stanovení daně za uvedená zdaňovací období tak má ve své podstatě povahu paaktu. Žalobce odkazuje na ustálenou judikaturu a literaturu, dle které musí být ze zprávy o kontrole zřejmé, jaké důkazní prostředky byly do řízení vzneseny, jak byly posouzeny, popřípadě proč správce daně absence důkazních prostředků vedla ke stanovení daně pomůckami. Zpráva musí být s daňovým subjektem projednána. Závěry správce daně týkající se zdaňovacích období roku 2001 a 2002 nemohou být paušálně použity i pro zdaňovací období roku 2003.

Žalobce je rovněž na pochybách, zda kasační stížnost podaná stěžovatelem může být důvodná, pokud stěžovatel vydal nové rozhodnutí ve věci týkající se zdaňovacích

období roku 2001, svou kasační stížnost však směřuje jen proti části rozsudku krajského soudu v rozsahu zdaňovacích období roku 2003, zatímco krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného za veškerá zdaňovací období jako celek. Žalobce proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Nejvyšší správní 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

Úvodem je nutno připomenout, že věc je před kasačním soudem projednávána po třetí. Žalobce 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 žalobce 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“). Podle tohoto ustanovení se v účetních jednotkách provozujících maloobchodní činnost, při které je technicky obtížné vedení skladních karet podle jednotlivých položek zásob (např. prodej potravin), 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.

Nejvyšší správní soud ve svém v pořadí prvním zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že postup správce daně v projednávané věci nelze označit za dokazování, jak nesprávně uvedl krajský soud. Skutečnost, že správce daně pro výpočet průměrné obchodní přirážky, odhadu tržeb či spotřeby využil některých údajů z žalobcem předložených evidencí, nelze zaměňovat se stanovením daně na základě dokazování. Z uvedených důvodů kasační soud rozsudek krajského soudu zrušil a zavázal jej, aby v dalším řízení zhodnotil, zda žalobcem předložené evidence byly skutečně důkazy, které nemohly obstát, tedy že šlo o evidence účelově vytvořené či evidence nevypovídající o faktickém hospodaření žalobce. Krajský soud byl zavázán posoudit a vyhodnotit, zda v souzené věci byly či nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

V pořadí druhém zrušujícím rozsudku se Nejvyšší správní soud věcnou stránkou sporu nezabýval, neboť tak neučinil ani krajský soud. Předmětem sporu byla pouze otázka prekluze práva vyměřit daň, kterou krajský soud neposoudil správně.

Z uvedené rekapitulace je zřejmé, že námitka stěžovatele, dle které se krajský soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu, dospěl-li k závěru, že pro zdaňovací období roku 2003 nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, nemůže obstát. Právě splnění či nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek za všechna

kontrolovaná období měl krajský soud dle závěrů Nejvyššího správního soudu v dalším řízení posuzovat.

Kasační soud neshledal pochybení ani v postupu krajského soudu, který vyhodnotil námitku žalobce napadající úplnost Zprávy o daňové kontrole jako námitku věcně související s včas uplatněnou námitkou napadající nedodržení zákonem stanovených podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Pokud by totiž Zpráva o daňové kontrole skutečně neobsahovala žádná zjištění týkající se zdaňovacích období roku 2003, neexistoval by ani podklad pro vydání příslušných dodatečných platebních výměrů. Za těchto okolností by bylo ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2003 obtížné konstatovat naplnění zákonem stanovených podmínek pro přechod správce daně na pomůcky.

Předmětem dalšího přezkumu ze strany kasačního soudu je tedy otázka splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a to pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2003.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve svém prvním zrušujícím rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, i při aplikaci vedení evidence zásob metodou „kontrola 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 (srovnej s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2007, č. j. 9 Afs 36/2007 - 98, dostupným 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 též „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 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 na své vstupy (nakoupené zásoby v pořizovacích cenách). Bez znalosti obchodní přirážky 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 přirážky 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.

Prostudováním předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2003 byla zahájena protokolem ze dne 6. 4. 2004, č. j. 86497/04/214931/3294. Ke způsobu stanovení cen jím prodávaného zboží žalobce v průběhu řízení 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 přirážku není schopen určit. Následně i přes svá předcházející tvrzení dne 31. 8. 2004 žalobce 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 daňový subjekt 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 žalobcem 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 žalobci 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.

Žalobce uvedl, že s vykázanými rozdíly nesouhlasí, dále uvedl, že část prodávaného 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 předkládané žalobcem 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, 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 žalobce dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech. V důsledku výše uvedené situace, tj. nevedení skladové evidence průkazným způsobem, při neznalosti žalobcem používané obchodní přirážky, nebylo možné prokázat kolik zboží a za jaké ceny bylo prodáno a jaké příjmy z uvedené činnosti žalobce v kontrolovaných letech dosáhl. Správce daně proto přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek.

Správce daně pro stanovení daňové povinnosti za všechna tři zdaňovací období vycházel z údajů uvedených na nápojovém lístku ze dne 27. 4. 2001, sám vypočítal předpokládanou výši tržeb a tu porovnával s tržbami zaúčtovanými v peněžním deníku. Jako hlavní pomůcka byla správcem daně použita metoda pro výpočet průměrné marže žalobce za jednotlivá zdaňovací období, na jejímž základě správce daně dospěl k celkové výši žalobcových příjmů. V souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků pak do konečného výpočtu daňových povinností zohlednil spotřebu piva při přípravě jídel, prodeje piva formou nápoje Radler, znehodnocení piva při výplachu, znehodnocení piva při povodních. Přestože správce daně nevěděl, jaké množství zdanitelných plnění bylo v tom kterém z dvaceti zdaňovacích období uskutečněno, provedl rozdělení celkově doměřené povinnosti do jednotlivých zdaňovacích období.

Výše uvedená rekapitulace průběhu kontroly není sporná, vychází ze spisového materiálu. Spornou je však otázka, zda správce daně ve Zprávě o daňové kontrole pominul či nepominul skutečnosti relevantní pro stanovení daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období roku 2003. Dle závěru krajského soudu totiž Zpráva neobsahuje žádné zjištěné nedostatky a rozpory relevantní ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2003. Z tohoto důvodu nelze dle krajského soudu učinit závěr, že žalobce ve vztahu k tomuto období pochybil, respektive nesplnil některou ze svých zákonných povinností při dokazování, a ve vztahu k tomuto období tak nebyl splněn zákonný předpoklad pro vyměření daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud z obsahu předloženého správního spisu ověřil, že Zpráva o výsledku kontroly daně z přidané hodnoty (č. j. 151735/05/214931/6715), založená na č. l. 42 správního spisu, uvádí jako kontrolovaná období roky 2001 až 2003. Ve Zprávě je obsažen soupis kontrolovaných dokladů s tím, že kontrolovanými doklady, vztahujícími se k roku 2003 jsou peněžní deník, faktury vydané 230001 - 230115, nečíslované faktury přijaté - celkem 270 faktur, pokladní doklady příjmové PD 1 - 131, pokladní doklady výdajové 1 - 776, bankovní výpisy č. 1 - 57 a knihy jízd.

Zpráva o kontrole podrobně rekapituluje její průběh, odkazuje na jednotlivé výzvy, ve kterých byly žalobci sděleny pochybnosti ze strany správce daně, jakož i na vyjádření

žalobce k těmto pochybnostem, a následná hodnocení předložených důkazů. Z uvedených listin mimo jiné vychází shora kasačním soudem rekapitulovaný průběh daňové kontroly.

Správce daně ve Zprávě mimo jiné výslovně odkazuje na písemné vyjádření žalobce ze dne 30. 6. 2004, dle kterého není schopen sdělit výši obchodní přirážky u jednotlivých druhů zboží, a to za žádné z kontrolovaných období.

Dále Zpráva uvádí, že dne 31. 8. 2004 byly správci daně předloženy jídelní a nápojové lístky (neúplné, bez uvedení období, kterého se týkají); dne 1. 11. 2004 pak byly správci daně předloženy další evidence a písemnosti: ceníky - nápojové lístky za období r. 2001 až 2003 s daty, kdy byla prováděna změna ceny. Dále žalobce předložil Vedení evidence zásob zboží (tzv. „kontrola zásob korunou“) a přílohu - Technologické úbytky točeného piva, Evidenci zásob piva za roky 2001 až 2003 a Evidenci zásob nealkoholických nápojů za roky 2001 až 2003. Zpráva o kontrole v této souvislosti odkazuje na výzvu č. j. 218893/04/214931/6715, která byla žalobci doručena dne 18. 11. 2004 a ve které správce daně sdělil žalobci výhrady k předloženým dokladům a evidencím.

Ze strany 5 a 6 Zprávy je pak patrné, že správce daně považoval žalobcem postupně dokládané písemnosti za důkazy nevěrohodné a nedostačující jako podklady pro stanovení daně dokazováním. Zjistil, že v evidenci vedené daňovým subjektem nejsou zachyceny všechny skutečnosti vyjadřující stav a pohyb zásob.

Na straně 6 a 7 Zpráva výslovně uvádí nedostatky v evidenci piva za roky 2001 a 2002 (rozdíly v tržbách ve výši 25 218,86 Kč pro rok 2001 a ve výši 153 924,43 Kč pro rok 2002). Z dalšího obsahu Zprávy je zjevné, že správce daně následně rekapituluje nedostatky předložených evidencí zásob nealko nápojů, které byly žalobcem předloženy za všechna kontrolovaná období, tj. včetně evidence zásob nealko nápojů za zdaňovací období roku 2003. Správce daně konstatuje, že v těchto evidencích jsou uvedeny pouze průměrné denní tržby, tedy údaje, které nezobrazují věrně skutečný stav dle jednotlivých druhů nápojů, nýbrž pouze matematicky navazují na počáteční a konečný stav dle inventurních seznamů.

Rozdíly jsou zřejmé i při porovnání tabulek o přecenění piva s údaji o tržbách za nápoj Radler v Evidenci zásob piva; navíc jako tržba je v této evidenci uvedena pouze cena za pivo, ačkoli daňový subjekt sdělil, že cena za nápoj Radler je složena z ceny za ½ l piva a 1 dcl nealko nápoje (většinou Sprite) a nápoj je markován na pokladně jako nápoj alkoholický s 22% sazbou DPH.

Správce daně pak taktéž na straně 7 Zprávy označil všechny žalobcem dodatečně předložené evidence zásob ve spotřebitelských cenách za evidence „účelově vytvořené“.

Dle úvahy správce daně (ve Zprávě uvedené) jsou tyto evidence vytvořeny tak, aby při započítání přehledů o přeceňování nápojů, (tj. všech nápojů, nikoli pouze piva, *pozn. NSS*), 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 inventurních seznamech, neboť údaje z inventurních seznamů jsou uvedeny v daňovém přiznání v „Přehledu o majetku a závazcích“. Správce daně nepovažuje žalobcem předložené evidence zásob za věrohodné,

neboť i když v nich nejsou prokazatelně zaznamenány všechny údaje o nákupu zboží a tržbách, konečný stav zásob v nich uvedený souhlasí s prvotně žalobcem předloženými inventurními seznamy. Z toho vyplývá, že pokud tyto chyby vznikaly již za provozu, kdy byly tyto evidence vedeny, nemohl žalobce dospět ke shodným údajům o počátečních a konečných stavech zásob v evidencích a současně v inventurních seznamech.

Zpráva o kontrole následně stále na straně 7 shrnuje nedostatky evidencí týkajících se přecenění spotřebitelských cen, a to za období 2001 a 2002. K protokolům o akčních slevách správce daně na straně 8 Zprávy uvedl, že žalobce nepředložil žádnou věrohodnou evidenci slev, neboť z žádné z předložených evidencí slev není zřejmé, jaké množství piva bylo se slevou skutečně prodáno. Zpráva zde výslovně uvádí, že Protokoly o provedených přeceněních spotřebitelských cen v roce 2002 a 2003 jsou zpracovány formou tabulky, kdy žalobce uvádí počet zákazníků, kteří vypili 3 a více piv, ale z uvedené tabulky opět není zřejmé, kolik piv bylo se slevou skutečně prodáno. Pohyby cen v kontrolovaných obdobích tedy nebyly žalobcem věrohodně doloženy a předložené evidence nebylo možno porovnat s denní evidencí tržeb, protože tato nebyla žalobcem předložena. Prohlášení zaměstnanců o častých změnách cen nevyhodnotil správce daně jako důkaz.

V závěru Zprávy je uvedeno, že z dosavadního řízení vyplynuly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví a současně, že byly vyčerpány všechny způsoby dokazování, neboť žalobcem předložené důkazy byly správcem daně zpochybněny a vyhodnoceny jako důkazy účelové. Jelikož nelze stanovit daň dokazováním, přistoupí správce daně ke stanovení daně podle pomůcek, a to jak na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 až 2003, tak na dani z přidané hodnoty za 1 až 4. čtvrtletí r. 2001, za 1. až 4. čtvrtletí roku 2002 a za měsíce leden až prosinec r. 2003.

Nejvyšší správní soud je nucen konstatovat, že závěr krajského soudu, pro který žalobou napadené rozhodnutí zrušil, nemá oporu v obsahu Zprávy o kontrole. Tato totiž není členěna na jednotlivá kontrolovaná období, jak tomu obvykle bývá, ale chronologicky popisuje zjištěné nedostatky vždy ve vztahu k žalobcem předloženým evidencím či jiným dokladům (evidence zásob piva a evidence tržeb, evidence zásob nealko nápojů a tržeb, nedostatky v přecenění piva, nedostatky evidence slev). Skutečnost, že Zpráva výslovně popisuje nedostatky v evidenci piva za roky 2001 a 2002 nemůže sama o sobě vést k závěru, že se všechny další údaje obsažené ve Zprávě vztahují toliko ke zdaňovacímu období roku 2002, jak zřejmě mylně dovodil krajský soud. Z výše uvedené rekapitulace obsahu Zprávy je jednoznačné, že další popisované rozpory se týkají všech kontrolovaných období. Ostatně obdobným způsobem, jako je koncipována Zpráva, je koncipován i obsah odvolání žalobce (včetně jeho několika doplnění), které směřuje proti veškerým dodatečným platebním výměrům. Z obsahu odvolání je zcela zřejmé, že žalobce neměl žádné pochybnosti o tom, že se Zpráva týká všech kontrolovaných období, a soud proto považuje tuto námitku za účelovou.

Mimo výše uvedené je nutno se stěžovatelem souhlasit i v tom, že Zpráva skutečně odkazuje na protokoly o ústních jednáních a výzvy správce daně, ze kterých vyplývá nejen celý průběh daňové kontroly, ale i hodnocení žalobcem předložených evidencí a z tohoto hodnocení vyplývající závěr o nemožnosti stanovení daně podle pomůcek za všechna

kontrolovaná období. Ostatně sám krajský soud na straně 24 a 25 nyní přezkoumávaného rozsudku uvádí: „*Jestliže žalobce 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, žalobce nevedl evidence nebo archiv jídelních či nápojových lístků, tedy jestliže žalobce 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, k 31. 12. 2002 a k 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 základ daně z příjmů fyzických osob a tuto daň samotnou, neboť zásoby zboží, pohledávky a závazky, vykázaný nákup zboží a tržby za prodej jsou ve vzájemné souvislosti denního prodeje. V případě, že nejsou dostatečně prokázány, nemůže žalobce jednoznačně prokázat skutečnost, že výdaje za zboží byly oprávněně zahrnuty do daňově účinných výdajů a všechny tržby za prodané zboží byly následně zahrnuty do celkových tržeb ke zdanění. Výše uvedené skutečnosti nebyly prokázány ani jiným způsobem. [...] V situaci, kdy žalobce na výzvu správce daně nepředložil věrohodným způsobem skutečné prodejní ceny u všech druhů piv a nealkoholických nápojů, a údaje, které měl správce daně k dispozici byly důvodně posouzeny jako nevěrohodné, byly fakticky vyčerpány možnosti stanovení daně dokazováním. Dle přesvědčení soudu příčinná souvislost mezi nesplněním zákonné povinnosti žalobce podle § 31 odst. 9 daňového řádu a nemožností stanovit daň dokazováním v daném případě existuje. Správce daně vypočetl výše marže u nákupu a prodeje piva a nealkoholických nápojů. Tyto marže by mohly sloužit jako důkaz existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinné evidence vedené žalobcem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu. Takový výpočet provedený pouze z části dokladů o nákupu prodeje 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 daňového řádu pro stanovení základu daně. Tím byla splněna i druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek*“.

Z výše uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Krajský soud je při novém projednání věci vázán vysloveným právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.) a v novém rozhodnutí rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 10. května 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu