ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **B. J.**, zast. Mgr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Jiráskova 228, Mělník, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319, ve věci dodatečného platebního výměru, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 7. 2011, č. j. 31 Af 59/2010 - 177,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 28. 7. 2011, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319. Uvedeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 12. 2003, č. j. 79232/03/263911/3924, kterým byl stěžovateli za zdaňovací období roku 2000 dodatečně stanoven základ daně ve výši 2 003 244 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 604 460 Kč.

II. Relevantní skutkové okolnosti projednávané věci

Správce daně zahájil u stěžovatele dne 17. 12. 2002 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000. V průběhu kontroly předložil stěžovatel správci daně mj. písemnost nazvanou „Kalkulace pořizovacích nákladů na výrobu vybraných produktů“, která obsahovala jednotlivé receptury na výrobu zboží s uvedením množství, ceny a jeny jednotlivých druhů surovin, dále přehled rozdělení sortimentu podle jednotlivých druhů na prodej se zásilkovou službou a členěním na velkoodběratele, maloodběratele a prodej v prodejně, procentní vyjádření podílu jednotlivých druhů zboží na celkových tržbách a přehled nákupních a prodejních cen vybraného zboží v roce 2000 (dále jen „kalkulace“). K uvedeným kalkulacím stěžovatel souhrnně uvedl, že slouží jako doklad k finanční kontrole. Na základě obsahu předložených kalkulací vznikla správci daně pochybnost o výši obchodní přirážky vyplývající z účetnictví a s tím související výší zaúčtovaných tržeb. Stěžovatel byl proto opakovaně správcem daně vyzván k vysvětlení rozdílu mezi obchodní přirážkou zjištěnou z účetnictví a vypočtenou z předložených kalkulací a k předložení skladové evidence. K výzvám správce daně stěžovatel sdělil, že skladová evidence byla vedena pouze operativní pro účely včasných objednávek zboží i komponentů výroby s tím, že zajištění detailní skladové evidence představuje další výdaje; o jejím zavedení stěžovatel nicméně uvažuje. K předloženým kalkulacím stěžovatel dále sdělil, že tyto nebyly předloženy za účelem zjištění obchodní přirážky, ale měly sloužit pouze pro informaci o sortimentu dodávaného zboží. Obchodní přirážku lze dle stěžovatele zjistit pouze z účetnictví, neboť ani tržby nejsou vedeny druhově vzhledem k širokému sortimentu. Správce daně k těmto námitkám uvedl, že stěžovatel své tvrzení o tom, že předložené kalkulace nebyly poskytnuty za účelem zjištění obchodní přirážky, nedoložil žádným důkazním prostředkem a vzhledem k tomu, že údaje uvedené v písemných vysvětlivkách (kalkulacích) stěžovatele vycházely z účetních dokladů a bylo možné je snadno dle těchto účetních dokladů ověřit, neodstranila odpověď stěžovatele pochybnosti správce daně o tom, zda tržby z prodeje výrobků a zboží jsou na výnosových účtech zaúčtovány ve správné výši. Správce daně tak na základě výsledků kontroly stěžovateli dodatečně vyměřil daň ve výši 604 460 Kč za použití pomůcek. Důvody pro stanovení daně podle pomůcek byly především následující:

1. stěžovatel ani k opakované výzvě správce daně nevysvětlil a neprokázal rozdíl mezi průměrnou obchodní přirážkou dosaženou při prodeji zboží a výrobků vypočtenou z údajů vedených v účetnictví a průměrnou obchodní přirážkou zjištěnou z jeho vlastních kalkulací a prodejních cen, které pro účely probíhající daňové kontroly předložil správci daně;
2. stěžovatel nevedl skladovou evidenci, nezjistil účetní stav zásob a neprovedl inventarizaci zásob porovnáním skutečného stavu se stavem účetním;
3. stěžovatel účtoval o tržbách, jejichž výše neodpovídala skutečnosti.

Stěžovatel se proti dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319. K prokázání skutečnosti, že bylo možno dostatečně spolehlivě stanovit základ daně za použití důkazních prostředků, navrhl stěžovatel provedení důkazu evidence výroby a pohybu výrobků, evidenci zboží, která je vedena v maloobchodní prodejně, a výslech jeho účetní – paní B. Žalovaný se s postupem správce daně ztotožnil a odvolání stěžovatele jako nedůvodné zamítl.

Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu, který ji zamítnul rozsudkem ze dne 28. 7. 2011. Krajský soud v projednávané věci rozhodoval znovu poté, co byl jeho předchozí rozsudek z důvodu nepřezkoumatelnosti zrušen Nejvyšším správním soudem rozhodnutím ze dne 26. 1. 2011, č. j. 9 Afs 72/2010 - 157, a vrácen k dalšímu řízení.

Krajský soud na základě obsahu správního spisu ve shodě s žalovaným konstatoval, že neúplné, nesprávné a neprůkazné účetnictví předložené stěžovatelem pro zdaňovací období roku 2000 se nemohlo stát dostatečným důkazem pro správné stanovení daňové povinnosti a že v dané věci byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel nevedl skladovou evidenci zásob, nezjistil účetní stav zásob ze skladové evidence a nemohl ani provést inventarizaci zásob porovnáním skutečného stavu zásob se stavem účetním. Správci daně nepředložil ani inventuru zásob, materiálu a zboží, kterou dle svých tvrzení provedl na konci účetního období, ani správci daně nevysvětlil rozdíly zjištěné při výpočtu obchodní přirážky, ačkoli k tomu byl vyzván. K navrhovanému důkaznímu prostředku na provedení místního šetření za účelem seznámení se s charakterem technologického procesu a výroby krajský soud uvedl, že takové seznámení by nemohlo nahradit absenci nezbytných účetních podkladů; obdobě k navrhovanému výslechu svědka – účetní paní B. krajský soud konstatoval, že za daných skutkových okolností by nemohl nahradit důkazní prostředky, které nutně musely být předloženy pouze v písemné formě jakožto účetní doklady. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatel nesplnil povinnost danou mu ustanovením § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní) a dodal, že žalovaným nastíněný popis stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek nemůže být zvrácen pouhým tvrzením stěžovatele, že jím předložené důkazní prostředky byly postačující ke stanovení daně dokazováním.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nesprávné aplikace ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní, tedy zohlednění výhod, jež pro stěžovatele v daňovém řízení vyplývaly. Žalovaný se dle krajského soudu touto problematikou ve svém rozhodnutí velice podrobně zabýval. Krajský soud v této souvislosti poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 14 a uzavřel, že stěžovatel ani v odvolání ani žalobě neupozornil na žádnou konkrétní výhodu, která v průběhu řízení vyšla najevo a ke které žalovaný nepřihlédl.

III. Kasační stížnost

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel předně vytýká krajskému soudu, že ve svém rozsudku opětovně pouze konstatoval, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci a logicky nezdůvodnil, proč nešlo skladovou evidenci nahradit jinými stěžovatelem navrhovanými důkazními prostředky. Z uvedeného důvodu označil v této části rozhodnutí krajského soudu za nepřezkoumatelné. Stěžovatel je přesvědčen, že provedená fyzická inventura na začátku a na konci kontrolovaného roku společně s navrhovanými důkazními prostředky (evidence výroby a

pohybu výrobků, evidence zboží vedená v maloobchodě a výslech svědka paní B.) mohly plně skladovou evidenci nahradit; v uvedeném nedostatku dokazování spatřuje stěžovatel současně vady správního řízení, které měly vliv na zákonnost rozhodnutí vydaného žalovaným.

Stěžovatel je dále přesvědčen, že správce daně při stanovení daně podle pomůcek vycházel ze zjevně nesprávných údajů, jelikož při výpočtu základu daně nezohlednil nutné technologické ztráty, k jejichž ověření stěžovatel dle svého tvrzení navrhoval správci daně provedení místního šetření za účelem seznámení se s technologií výroby. Nesouhlasí proto s tvrzením krajského soudu, že v ani v odvolání ani v žalobě neupozornil na žádnou výhodu ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní, která v průběhu řízení vyšla najevo a ke které správce daně nepřihlédl.

Na základě výše uvedeného stěžovatel navrhl, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ve stručnosti odkázal na obsah svého rozhodnutí a navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

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

Dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

K otázce dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné uvedl, že

„[d]*aňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“*

Krajský soud tedy zcela nepochybně vycházel ze správného předpokladu, že základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a výše daně je účetnictví a účetní doklady. Účetnictví musí být v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, úplné, průkazné a správné, tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že jím navrhované důkazní prostředky mohly chybějící skladovou evidenci plně nahradit. K této námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze správního spisu není patrné, že by stěžovatel kdykoli v průběhu daňové kontroly předložil mimo své kalkulace jakékoli další důkazní prostředky; teprve v odvolání stěžovatel navrhl jako důkazní prostředek evidence, které měly být dle jeho tvrzení dostačující pro stanovení daně dokazováním. Jak již bylo nicméně uvedeno výše, dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Jinými slovy ve chvíli, kdy správce oznámil stěžovateli přechod na stanovení daně pomocí pomůcek, měl stěžovatel povinnost sám tvrdit a především aktivně prokázat, že lze daň stanovit dokazováním. Stěžovatel však v žádné fázi řízení další důkazní prostředky fakticky nepředložil, pouze je navrhoval k důkazu. V této souvislosti je však nutno rozlišit mezi důkazními prostředky, které lze toliko pouze navrhovat k důkazu, oproti těm, které je daňový subjekt povinen sám předkládat. Vzhledem k zákonem předpokládané aktivní roli daňové subjektu na procesu dokazování lze konstatovat, že k důkazu je možné navrhovat ty důkazní prostředky, které daňový subjekt nemá sám k dispozici (typicky svědecká výpověď) a lze

tedy při dalším postupu očekávat aktivitu správce daně. Stěžovatel naproti tomu k důkazu navrhoval důkazní prostředky, kterými dle svého tvrzení od počátku disponoval. V průběhu celého daňového řízení tak stěžovatel zůstal pouze v rovině tvrzení o tom, že disponuje důkazními prostředky způsobilými prokázat soulad jeho účetnictví se skutečností, a nadto ani konkrétně nesdělil, jakým způsobem mohly chybějící skladovou evidenci nahradit a co z nich bylo možné vlastně zjistit. Jestliže pak takové důkazní prostředky nepředložil ani v rámci žalobního řízení soudu, který měl o posouzení jejich důkazní relevance rozhodovat, nelze se než ztotožnit se závěry krajského soudu, že stěžovatel své důkazní břemeno neunesl a samotná vysvětlení a důkazy, které v daňovém řízení poskytl, byly zcela nedostatečné k tomu, aby bylo možné stanovit daň dokazováním. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl celou řadu závažných pochybení stěžovatele při vedení účetní evidence, která jsou zdokumentována již ve zprávě o kontrole, na která stěžovatel fakticky důkazně nereagoval, setrvale pouze zpochybňoval podmínky přechodu správce daně na stanovení daně pomocí pomůcek ničím nepodloženým tvrzením o tom, že má v dispozici důkazní prostředky způsobilé zvrátit způsob stanovení daně. Nejvyšší správní soud tedy na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu splňuje požadavky na přezkoumatelnost rozhodnutí, neboť krajský soud dostatečně vyhodnotil otázku unesení důkazního břemene stěžovatele v průběhu daňového řízení a správně dovodil, že žalovaným nastíněný popis stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek nemůže být zvrácen pouhým tvrzením stěžovatele, že jím předložené důkazní prostředky byly postačující ke stanovení daně dokazováním. Vzhledem k tomuto závěru nespatřuje Nejvyšší správní soud ani vady v postupu žalovaného.

Stěžovatel dále zpochybnil způsob, jakým krajský soud posoudil aplikaci § 46 odst. 3 daňového řádu v daňovém řízení. Správce daně je při použití pomůcek pro stanovení daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu, podle kterého je povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Citované ustanovení nestanoví, co může být onou výhodou, soudy se však k tomuto problému již vyjadřovaly. V tomto ohledu lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01 (http://nalus.usoud.cz), nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69 (č. 249/2004 Sb. NSS), které se otázkou výhod, k nimž je správce daně povinen přihlédnout, zabývaly. Za výhody, k nimž musí správce daně přihlížet z úřední povinnosti, tak lze považovat skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník nárok.

Nejvyšší správní soud z obsahu zprávy o daňové kontrole ověřil, že správce daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní přihlédl k uplatňování nižších prodejních cen při prodeji velkoodběratelům, snížil obchodní přirážku uplatňovanou při prodeji tablet vlastní výroby z původních 1009 % na 813 % a rovněž přihlédl k nezdanitelným částkám základu daně dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o správě daní a odčitatelné položce – ztrátě dle ustanovení § 34 zákona. K otázce zohlednění výrobních ztrát se na základě odvolací námitky posléze vyjadřoval ve svém rozhodnutí žalovaný, který podrobně na str. 4 svého rozhodnutí konstatoval, že materiálové ztráty byly již součástí finální ceny výrobku, neboť stěžovatel v předložených kalkulacích ve skutečnosti definoval výrobní normu, a správce daně tedy stanovil náklady nutné na výrobu finálního

výrobku z ceny a váhy materiálu podle receptur, zahrnujících případné ztráty ve výrobě, a tím tak zvýšil náklady nutné na výrobu jednotlivých výrobků a současně snížil obchodní přirážku, což byla dle žalovaného okolnost, ze které vyplývají pro daňový subjekt výhody. Současně žalovaný uvedl, že pokud u stěžovatele dochází k přirozeným úbytkům zásob, měl možnost účetně postupovat dle vlastní normy o přirozených úbytcích zásob, kterou by si stanovil ve svých účetních předpisech. Taková norma však v průběhu řízení nebyla předložena a stěžovatel ji ani nezmínil.

Z uvedeného je patrné, že se žalovaný navrhovanými výhodami plynoucími pro stěžovatele ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní zabýval a řádně se s jejich možným zohledněním při stanovení daňové povinnosti stěžovatele vypořádal. Stěžovatel potom v průběhu daňového řízení nad rámec výše uvedených a žalovaným hodnocených výhod, které v případě stěžovatele přicházely v úvahu, skutečně neupozornil na další, jinou výhodu, s jejímž případným zohledněním se správce daně, potažmo žalovaný nevypořádal. Ke stejnému závěru ve svém rozsudku ostatně dospěl též krajský soud, z jehož vyjádření lze na základě celkového kontextu rozhodnutí dovodit, že dospěl k závěru, že stěžovatel neupozornil na případné výhody další, které správce daně ani žalovaný navzdory řádnému upozornění stěžovatele nevzali do úvahy. Nejvyšší správní soud tedy ani této kasační námitce stěžovatele nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížní námitky nejsou důvodné, napadené rozhodnutí krajského soudu je zákonné, a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V. Závěr a náklady řízení

Stěžovatelem uplatněné kasační námitky nebyly ve vztahu k napadenému rozsudku krajské soudu shledány důvodnými, v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 4 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly, Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 27. září 2012

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu