

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobkyně: **T. A. P. D.**, zastoupena JUDr. Josefem Klofáčem, advokátem, se sídlem Sokolská 270/8, Česká Lípa, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8193/15/5200-10422-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 23. 2. 2018, č. j. 59 Af 16/2015 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 23. 2. 2018, č. j. 59 Af 16/2015 - 58 (dále „napadený rozsudek“), jímž krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8193/15/5200-10422-702767 (dále „napadené rozhodnutí“).

[2] **Napadeným rozhodnutím** bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj ze dne 28. 8. 2014, č. j. 1113275/14/2602-24801-500191, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za použití

pomůcek za zdaňovací období roku 2011 ve výši 28.866,- Kč a daňový bonus ve výši -1344,- Kč, a současně jí byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6042 Kč. Žalovaný uvedl, že u žalobkyně byla zahájena daňová kontrola na předmětnou daň z příjmů v lednu 2011. Jelikož v jejím průběhu vznikly pochybnosti o správnosti vykázaného základu daně z příjmů fyzických osob, byla žalobkyně vyzvána k prokázání údajů uvedených v předloženém účetnictví. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost, neboť z předložených důkazních prostředků nebylo možné určit, jaké konkrétní zboží, v jakém množství a za jakou cenu bylo prodáno a zda tržby vykázané ve výkazu zisku a ztrát odpovídají vykázaným nákladům, proto přistoupil ke stanovení daně pomocí pomůcek. Dle předloženého účetnictví žalobkyně účtovala o zásobách způsobem A – nákup zboží účtovala průběžně na vrub účtu 132 s počátečním stavem k 01. 01. 2011 ve výši 4 305 Kč a zůstatkem k 31. 12. 2011 ve výší 3 980 Kč. S ohledem na zvolený způsob účtování zásob, ze kterého vyplývá, že zásoby jsou do provozních nákladů účtovány v okamžiku jejich faktické spotřeby, tj. na základě výdejek materiálu a prodejek zboží, je podle žalovaného nezbytně nutné doložit podklady pro určení okamžiku faktické spotřeby. Tímto okamžikem faktické spotřeby daňový subjekt současně proúčtuje související tržbu souvztažně s účtovou třídou 3 – zúčtovací vztahy (pohledávky), popř. účtovou třídou 2 – krátkodobý finanční majetek (pokladna, banka). Tento způsob evidence zásob je spojen s průběžnou inventarizací a současně je daňový subjekt povinen k rozvahovému dni provést řádnou inventarizaci ve smyslu ustanovení § 29 zákona o účetnictví a vypořádat případné inventarizační rozdíly. Daňový subjekt je tedy v takovém případě povinen vést průběžně evidenci zásob. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila související soupisy o zjištění skutečného stavu majetku, včetně dokladů prokazujících provedení inventarizace zásob, nemohl správce daně ověřit výši přiznaných příjmů ani výši výdajů. K tržbám za zboží na účtu 604 ve výši 756 397 Kč žalobkyně předložila knihu tržeb, kde jsou zaznamenány tržby celkovou částkou za den za období příslušného měsíce, z čehož nebylo možné ověřit, jaké konkrétní zboží, v jakém množství, za jakou cenu a kdy bylo prodáno. Ke spotřebě zboží na účtu 504 ve výši 552 655 Kč (zaúčtováno dne 31. 12. 2011 celkovou částkou 552 655 Kč bez dokladu) žalobkyně nepředložila žádné podklady, které by prokázaly, jaké konkrétní zboží bylo spotřebováno. Žalobkyně v průběhu daňového řízení předložila dodatečně zpracované skladové karty, na kterých jsou uvedeny i nákupy zboží od dodavatelů PEAL a.s., JONA Doksy s.r.o. a Coca-Cola HBC Česká republika, s.r.o., které byly zjištěny správcem daně v průběhu daňové kontroly; avšak ani tyto důkazní prostředky ničeho neprokazují, neboť neposkytují ucelený přehled o pohybu veškerého nakoupeného a prodaného zboží, ani základní údaje o nakoupeném a prodaném zboží, neobsahují přesný název zboží, průběžně datum vyskladnění, ocenění. Na kartách je veden příjem zboží podle jednotlivých dnů, počtem kusů a ceny; výdej je na všech kartách uveden vždy se shodným datem 31. 12. 2011. Předložené skladové karty znevěrohodňuje i tvrzení žalobkyně, že nákupy od těchto dodavatelů nebyly zaúčtovány v účetnictví; přesto těmito skladovými kartami žalobkyně deklaruje vyskladnění tohoto zboží ke dni 31. 12. 2011, aniž by byla prokázána návaznost na příslušné účty účtových tříd. Tím, že žalobkyně dodatečně zpracovala skladové karty a zahrnula do nich i nákupy od těchto dodavatelů, které nebyly zahrnuty do účetnictví, nebyla prokázána skutečnost, kdy uvedené zboží bylo vyskladněno a zahrnuto do tržeb. V knize tržeb jsou tržby zaznamenány v celkové částce za den, za období březen – prosinec roku 2011, z čehož není možné ověřit, jaké konkrétní zboží, v jakém množství, za jakou prodejní cenu a kdy bylo prodáno. Žalovaný tedy souhlasil s tím, že za dané situace byly

splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, přičemž potvrdil, že žalobkyně porušila povinnosti, které ji ukládá zákon o účetnictví a vyhláška č. 500/2002 Sb. Stran argumentace, že vedla evidenci zboží „kontrolou korunou“, žalovaný vyložil, že při případné aplikaci tohoto způsobu vedení evidence zásob (žalobkyně ovšem v průběhu daňové kontroly takovou evidenci zásob nezmínila, ani ji nepředložila), je nutno dodržet základní pravidla vedení účetnictví, což nebylo splněno.

[3] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí **žalobu** ze dne 14. 4. 2015, v níž namítala, že napadené rozhodnutí není datováno, tudíž je vadné. Nesouhlasila s tím, že by na výzvu správce daně nereagovala – pouze z důvodu neznalosti českého jazyka se nemohla vyjádřit. Měla za to, že k projednání věci měla mít tlumočníka. Zdůraznila, že zboží od JONA Doksy a Coca-Cola HZC Česká republika podle správcem daně zjištěných faktur nikdy nedostala; bylo totiž jejich obvyklou praxí, že zboží pouze vyfakturovali na nějaké IČ a pak následně fakticky dodali jinému. Proto stěžovatelka nemohla mít předmětné zboží ve svém účetnictví. Nesouhlasila s tím, že finanční orgány v pomůckách použily údaje jiného daňového subjektu, neboť ten se zjevně nachází ve zcela jiné situaci. Tvrdila dále, že splnila své povinnosti stran své daňové povinnosti v roce 2011. Odmítala zjevný předpoklad správce daně, že by „kradla“. Měla za to, že nemohla postupovat jinými způsobem než tím, který si zvolila; pokud by kontrolovala, kolik rozlila v průběhu dne z jedné láhve (a to jejím přeléváním), došlo by k jejímu znehodnocení, případně by jí odešli klienti. Nemohla mít podrobně zachyceno, kdy a za kolik prodala jednotlivého zboží a v jakém množství, neboť to které zboží se v jeden konkrétní den prodává v jiné cenové relaci. Vyjádřila proto názor, že kontrola korunou byl jediný možný způsob, jak zachytit tok zboží denně rozlévaného v malých dávkách. Pokud by správce daně vyslechl srovnatelný daňový subjekt, tak by zjistil, že jiný postup není možný, jelikož nelze provádět každý den inventarizaci. Nebylo její chybou, že kontrola byla zahájena až v roce 2014, kdy je s odstupem času nanejvýš obtížně prokazovat, co se stalo v roce 2011. Její účetnictví tedy bylo řádné a bylo jeho prostřednictvím prokázáno, jaká byla její daňová povinnost.

[4] Krajský soud v odůvodnění **napadeného rozsudku** popsal obsah daňového spisu a vysvětlil, že napadené rozhodnutí bylo podepsáno uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby dne 18. 3. 2015, tentýž den bylo doručeno zástupci žalobkyně, který měl možnost po otevření doručeného souboru zobrazit detail podpisu včetně jeho data. Napadené rozhodnutí obsahuje náležitost dle ustanovení § 102 odst. 1 písm. h) daňového řádu. Ohledně porušení procesních práv žalobkyně soud odvětil, že z obsahu daňového spisu vyplývá, že žalobkyně byla schopna s finančními orgány komunikovat v českém jazyce. Nebylo povinností správce daně zajistit žalobkyni překlad písemnosti. A to zvláště za situace, kdy žalobkyně fakticky na jednotlivé výzvy finančních orgánů reagovala, tudíž jim rozuměla. Soud se ztotožnil s finančními orgány v tom, že účetnictví žalobkyně bylo neprůkazné, tudíž bylo na místě použít pomůcky. Pakliže žalobkyně vedla účetnictví tak, že na konci každého dne zapsala celkovou sumu tržeb a na konci roku částky za jednotlivé dny sečetla, aniž by bylo z jejího účetnictví zřejmé, za jaké konkrétní zboží byly tyto tržby dosaženy, míjí se takový postup s účelem a smyslem zákona o účetnictví, neboť je v takovém případě nemožné zpětně dohledat, jaké zboží se kdy a za jakou cenu v provozovně žalobkyně prodalo. Žalobkyně v průběhu daňového řízení sama uvedla, že skladovou evidenci nevedla. Tím však znemožnila kontrolu pohybu zboží

v její provozovně, a v důsledku toho i kontrolu výše dosažených tržeb za zdaňovací období roku 2011. Jestliže správce daně po prostudování předložených účetních dokumentů zjistil, že účetnictví žalobkyně nebylo vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, v důsledku čehož nelze tvrzení uvedená žalobkyní v podaném daňovém přiznání ověřit, vznikly mu důvodné pochybnosti o správnosti daňového tvrzení žalobkyně. Správce daně v rámci daňové kontroly tyto pochybnosti žalobkyni vyjevil, v důsledku čehož byla založena povinnost žalobkyně pochybnosti vyvrátit a svá tvrzení prokázat. Skutečnost, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly se správcem daně spolupracovala, nevylučuje použití pomůcek, pokud spolupráce nevede k prokázání skutečností tížící žalobkyni. Předložený inventurní soupis je v tomto směru nedostatečný. Dodatečné vyhotovené skladové karty nezachycují pohyby zboží, resp. výše tržeb, když zboží není ani konkrétně označeno, není rovněž zřejmé, kdy mělo být prodáno. Nadto soud poukázal na to, že se jedná o evidenci vyhotovenou teprve následně v návaznosti na dodatečný platební výměr správce daně. Žalobkyni se nepodařilo vyvrátit ani pochybnosti o úplnosti jejího účetnictví a daňového přiznání, když správce daně získal faktury od dalších 3 společností, které nebyly součástí účetnictví žalobkyně; ta sice nejprve tvrdila, že dodávky nikdy neobdržela, následně v odvolacím řízení vycházela z toho, že dodávky realizovány byly, pročež je zapracovala do dodatečně vyhotovených skladových karet. V žalobě však opakovaně tvrdila, že dodávky realizovány nebyly. Změna stanoviska žalobkyně působí nedůvěryhodně. Účetnictví žalobkyně nezahrnující tyto nákupy a na ně případně navazující prodej zboží proto bylo opodstatněně považováno za neúplné. Za takové situace bylo na místě stanovit daň za použití pomůcek. Samotné pomůcky soud vyhodil jako zákonné, neboť vycházejí z údajů podnikatele, který provozuje stejnou činnost jako žalobkyně v pronajaté provozovně bez zaměstnanců. V předmětném objektu žalobkyně se v minulosti rovněž nacházelo restaurační zařízení, tudíž nelze předpokládat, že žalobkyně měla nižší příjmy z důvodu neznalosti potenciálních zákazníků. Nebylo přitom nutné, aby se jednalo o zcela srovnatelný subjekt – to ostatně v případě použití pomůcek ani není možné. Nebylo rovněž nutné tento subjekt vyslýchat, jakým způsobem plní své daňové a účetní povinnosti. Žalovaný přitom řádně vysvětlil, že žalobkyně žádnou evidenci splňující požadavky účetních předpisů nevedla, neboť neměla přehled o své marži na jednotlivých typech zboží. Nikdo ji přitom nenutil k tomu, aby alkohol přelévala z jedné láhve do druhé. Pokud žalobkyně v neposlední řadě pouze v souhrnu odkazuje na judikaturu správních soudů, není krajskému soudu v projednávané věci zřejmé, jaký vztah mají tato rozhodnutí k projednávané věci.

II. Kasační stížnost a vyjádření

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému rozsudku kasační stížnost ze dne 8. 3. 2018, v níž uváděla, že ji podala z důvodů dle 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.“). Poukazovala na to, že příslušná rozhodnutí finančních orgánů nebyla datována, tudíž jsou nicotná. Trvala na tom, že faktury zjištěné správcem daně neměla správně ve svém účetnictví, protože jí žádné zboží odpovídající těmto dokladům nebylo dodáno – je totiž běžné, že tito dodavatelé používají její IČ a zboží dodají jinam. Pomůcky v předmětné věci nebyly správné, neboť vycházejí z údajů nesrovnatelného daňového subjektu. Trvala na tom, že svá tvrzení finančním orgánům řádně prokázala a že její účetnictví řádně dokládalo její zboží. Měla za to, že správce postupoval v rozporu s presumpcí neviny. Prováděla řádnou inventarizaci, avšak nesouhlasila s tím, aby

postupovala tak, jak požadují finanční orgány, protože to bylo nemožné, neboť by musela přelévat obsah jedné láhve do druhé. Jediným možným způsobem byla kontrola korunou. Pokud by správce daně vyslechl, jak je v obdobných případech postupováno jinými daňovými subjekty, zjistil by, že stěžovatelkou zvolený postup je jediný možný, neboť není možné provádět denní inventarizaci. Nemohla tak vést denní tržbu podle jednotlivých druhů zboží zohledňující cenu a marži konkrétního zboží. Provozovna nebyla „zaběhnutá“, jelikož nelze vycházet z praxe předchozího provozovatele zařízení. Provedení předmětné kontroly až v roce 2014 jí nemůže být kladeno k tíži. Pokud finanční orgány nepřijaly inventarizaci provedenou stěžovatelkou, měly konkrétně vysvětlit proč, a to s ohledem na předmětnou činnost. Její specifická situace dále spočívala v tom, že se její marže měnila i v průběhu dne; tudíž nelze použít údaje jiného daňového subjektu jako pomůcky, neboť ten se nacházel zjevně v jiné situaci. Stěžovatelka vyslovila přesvědčení, že soud se její žalobou nedostatečně zabýval a pouze převzal závěry finančních orgánů. Trvala na tom, že její dodavatelé zneužily její IČ a předmětné zboží jí nikdy nedodali, což se mělo ověřit výpovědí příslušných osob. Setrvala dále na výčtu rozhodnutí správních soudů, které na její případ dopadají.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 12. 4. 2018 uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu, na které odkázal. Dále se dovolával napadeného rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Setrval na názoru, že v předmětné věci byly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek. Předpokladem pro jejich užití je to, že daňový subjekt nesplnil při dokazování své zákonné povinnosti v takovém rozsahu, že daň nelze stanovit dokazováním. V případě použití pomůcek musí daňový subjekt nést negativní důsledky porušení svých povinností, přičemž se může bránit pouze proti použití nepřiměřených pomůcek. V dané věci stěžovatelka porušila své povinnosti tím, že řádně nevedla své účetnictví. Bylo tedy na místě použít pomůcky, v jejich rámci bylo přihlédnuto i k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro stěžovatelku. Stěžovatelka si přitom nemohla vybírat použití konkrétních, pro ni vhodných pomůcek. Žalovaný proto zdůrazňoval, že s ohledem na okolnosti případu byly zvoleny správné a přiměřené pomůcky. Stěžovatelka přitom neměla právo nechat vyslechnout konkrétní daňový subjekt, jehož daňové povinnosti byly použity jako pomůcka. Pokud se stěžovatelka dovolává různých rozhodnutí správních soudů, není žalovanému zřejmé, co touto nekonkrétní argumentací sleduje. Žalovaný na závěr uvedl, že napadený rozsudek považuje za plně přezkoumatelný.

[7] V replice ze dne 21. 4. 2018 stěžovatelka setrvala na své kasační argumentaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínku obsaženou v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatelky v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná.**

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí krajského soudu, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud nezjistil, že by napadený rozsudek trpěl vadami, které podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu zakládají důvod nepřezkoumatelnosti, přičemž na její závěry ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod, pro stručnost odkazuje (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73; rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74; rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130.

[11] Naplnění tohoto kasačního důvodu stěžovatelka dovozuje z toho, že se krajský soud nedostatečně zabýval její argumentací, když přisvědčil závěrům finančních orgánů, které podle jejího názoru opsal, aniž by uvedl vlastní úvahy. K tomu Nejvyšší správní soud musí uvést, že žádné takové pochybení Nejvyšší správní soud nezjistil – krajský soud žalobní námitky posoudil a vypořádal se s nimi, a to i za pomocí odkazu na obsah daňového spisu či napadeného rozhodnutí. To, že dospěl k závěru, že finanční orgány postupovaly správně, nezakládá, že by jeho rozsudek byl nepřezkoumatelný; z práva na spravedlivý proces a práva na řádné odůvodnění rozhodnutí totiž neplyne, že soud musí žalobní argumentaci a žalobě samotné vyhovět. Krajský soud se žalobními důvody stěžovatelky zabýval, a ta proti jeho závěrům věcně brojí obsáhlou kasační argumentací; to, že jim nevyhověl, neznamená, že by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný. Posouzení, zda závěry krajského soudu jsou zákonné a správné, je již posouzení naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[12] Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by byl naplněn kasační důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. K věci samé a naplnění kasačních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. uvádí následující:

[13] Z obsahu daňového spisu a rozhodnutí finančních orgánů vyplývá, že daňová povinnost stěžovatelky byla stanovena na základě pomůcek. V takovém případě musely být splněny podmínky podle ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že stanovení daňové povinnosti je založeno na přednosti určení daně dokazováním (ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu). Až v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý, náhradní způsob stanovení daně. Ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být podle ustanovení § 98 daňového řádu splněny tři podmínky: (1.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti daňového subjektu nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě.

[14] Nejvyšší správní soud má přitom za to, že tyto podmínky byly v projednávané věci splněny. Stěžovatelka totiž byla v roce 2011 s ohledem na to, že vedla účetnictví, povinna postupovat ve vztahu k zásobám podle ustanovení § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterého *„O zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U*

způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona." Nejvyšší správní soud tedy má v souladu s finančními orgány za to, že primárně měla stěžovatelka postupovat podle citovaného ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb. a o zásobách účtovat průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B, a to se všemi tam uvedenými podmínkami; tj. že v případě způsobu B měla stěžovatelka zajistit průkazné vedení evidence o zásobách tak, aby byla schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.

[15] Nejvyšší správní soud se týmž problémem evidence zásob již zabýval, byť i ve vztahu k předchozí právní úpravě (tj. před nabytím účinnosti ustanovení § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.). Tak jmenovitě v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 – 178, mj. Nejvyšší správní soud uvedl: „*.....stěžovatel v průběhu daňového řízení zastával k otázce vedení skladové evidence rozporná stanoviska. ..... Pouze skutečnost, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci, však nemohla být důvodem pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Nevedení skladové evidence však nebylo jediným důvodem pro použití pomůcek..... K otázce oprávněnosti stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek lze tedy shrnout, že skladovou evidenci, která mohla být jedním, nikoli výlučným, prostředkem k prokázání jeho tvrzení, stěžovatel nevedl. Nepředložil ale správci daně ani jiné důkazy, které by nahradily vedení skladové evidence. Toto bylo spolu s dalšími pochybeními při vedení účetnictví důvodem, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním. Stěžovatel totiž neúčtoval o všech nákupech, tj. výdajích, a tedy ani o příjmech s těmito prokazatelně uskutečněnými, ale nezaúčtovanými výdaji souvisejícími. Nejednalo se přitom o ojedinělé nedostatky, ale o poměrně rozsáhlá pochybení jak straně příjmů, tak i výdajů.*"

[16] K průkaznosti samotné „kontroly korunou" se pak vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 5. 2012, č. j. 9 Afs 5/2012 - 36, v němž mj. konstatoval, že „*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 jen „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."

[17] Nejvyšší správní soud má za to, že výše uvedené závěry plně dopadají i na projednávanou věc. Správce daně totiž zjistil, že stěžovatelka přijala plnění od tří dodavatelů v celkové výši 46 187 Kč, která však nevedla ve svém účetnictví. Za takové situace, kdy byla zpochybněna správnost a úplnost jejího účetnictví stran jejích výdajů a kdy nebylo možné ověřit skutečné množství jí nakoupených a vlastněných zásob, které používala při svém podnikání, nelze ověřit, zda jí deklarované tržby uskutečněné na základě prodeje zásob odpovídají realitě, neboť není možné zkontrolovat celkové množství nakoupeného zboží, jeho celkovou nákupní cenu, a celkové množství prodaného zboží a tomu odpovídající tržby stěžovatelky. Kontrola korunou (nadto stěžovatelkou pouze tvrzená) je v takové situaci zjevně nedostatečná.

[18] Tvrzení stěžovatelky uplatněná v daňovém a soudním řízení sinalo navzájem odporují, neboť v soudním řízení tvrdí, že žádné dodávky odpovídající fakturám od dodavatelů JONA Doksy a Coca-Cola HBC Česká republika (přičemž správce daně zjistil faktury i od dodavatele PEAL, k nimž však stěžovatelka v kasační stížnosti ničeho neuvádí), avšak v průběhu daňového řízení uvedla, že tyto dodávky byly uskutečněny, přičemž dodatečně předložila skladové karty zahrnující nákup tohoto zboží (viz protokol ze dne 5. 11. 2014, nebo její odvolání ze dne 24. 9. 2014). Nejvyšší správní soud přitom rovněž nepovažuje za věrohodné vysvětlení stěžovatelky uplatněné v soudním řízení, že tito dodavatelé tyto dodávky fiktivně vykázali na její jméno a identifikační číslo a fakticky jej dodali jinému odběrateli. Nejvyšší správní soud totiž nevidí jakýkoli smysluplný důvod v tom, proč by to tito (tři různí) dodavatelé shodně dělali, tj. proč by si ve vztahu ke svým jednotlivým odběratelům stanovovali maximální hranici obratu, resp. jimi dodaného zboží, a tím by si omezovali svou podnikatelskou činnost. K požadavku stěžovatelky, aby byli vyslechnuti jednotliví dodavatelé, případně jejich řidiči, Nejvyšší správní soud uvádí, že tento návrh poprvé uplatnila až v řízení před Nejvyšším správním soudem, což je v rozporu s ustanovením § 104 odst. 4 s. ř. s. ve spojení s ustanovením 109 odst. 5 s. ř. s.

[19] Nejvyšší správní soud také nesouhlasí s argumentací stěžovatelky, že jí finanční orgány nutí „k přelévání jednotlivých lahví“, aby zjistila množství prodaného zboží v jednom dni, neboť bylo pouze na stěžovatelce, aby při jím zvoleném způsobu prodeje a vlastní podnikatelské činnosti dodržela povinnosti stanovené zákonem o účetnictví, a zejm. ustanovením § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., tj. při zahájení předmětné podnikatelské činnosti měla zvážit, jak tyto povinnosti splní. Pokud takto nepostupovala, nemůže se dovolávat toho, že zpětně skoro po 3 letech nemůže splnění těchto povinností doložit. Splnění citovaných povinností mohla stěžovatelka dosáhnout (při zvážení postupu podle jednoho ze dvou výše citovaných způsobů účtování zásob, tj. buď průběžným účtováním nebo periodickým účtováním na základě stavu zásob podle průkazné evidence o zásobách) např. za použití příslušného elektronického zařízení a příslušného software, který by evidoval jednotlivé prodané zboží včetně jeho množství a ceny), případně za využití jednoduchých zápisů o denně prodaných točených nápojích včetně jejich množství, počtu a celkové ceně. Stěžovatelka sice tvrdila, že i rámci jednoho dne měnila jednotkovou cenu za jí prodané zboží, ale toto své tvrzení nijak nedoložila; pokud tomu tak bylo, měla rovněž tuto skutečnost dopředu zvážit a přizpůsobit tomu svůj postup při účtování zásob.

[20] Jestliže takto stěžovatelka nepostupovala, do svého účetnictví nezahrnula veškeré nakoupené zboží, nemůže obstát její postup v podobě „kontroly korunou“, neboť jí zvolený postup neumožňuje zpětnou kontrolu toho, zda stěžovatelkou tvrzené údaje odpovídají realitě, když tyto údaje byly správcem daně zpochybněny (viz nezaúčtované faktury o celkové výši 46 187 Kč).

[21] K vlastním použitým pomůckám a jejich přiměřenosti danému případu Nejvyšší správní soud souhlasí s tím, že údaje jiného daňového subjektu stran jeho daňové povinnosti s největší pravděpodobností nejsou úplně stejné, jaké měla stěžovatelka. Podmínkou aplikace pomůcek však není to, že finanční orgány najdou takový daňový subjekt, jehož tržby, základ daně a další ekonomické údaje (rozsah podnikání, výše marže atd.) se plně shodují s tím daňovým subjektem, u něhož mají být tyto údaje použity pro stanovení daně. Nejenže takový závěr by byl fakticky neproveditelný, protože skutečně často nelze zjistit zcela totožné daňové subjekty, není akceptovatelný ani z toho logického důvodu, že pomůcky jsou aplikovány v situaci, kdy daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností, a z toho důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním, přičemž se může jednat o situaci jako v projednávané věci, kdy vůbec není zřejmé, jakých podnikatelských výsledků stěžovatelka dosahovala; v takovém případě z logiky věci nelze najít shodný daňový subjekt, neboť není nic, podle čeho by se stanovilo, že se o shodný daňový subjekt jedná.

[22] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016 – 40, k otázce přiměřenosti pomůcek vyložil, že *„daňová povinnost stanovená pomůckami bývá zpravidla méně přesná, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou a kvalifikovaný odhad správce daně se musí snažit realitě co nejvíce přiblížit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, či ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 - 99). V již odkazovaném rozsudku č. j. 7 Afs 69/2012 - 33, který se týká předmětných daňových povinností stěžovatele, Nejvyšší správní soud vyslovil, že je nezbytné, aby pomůcky zohlednily všechny relevantní a správci daně dostupné informace využitelné ke kvalifikovanému odhadu.“* Je proto správné, pokud správce daně za situace, která nastala v projednávané věci, použil údaje

srovnatelného daňového subjektu podnikajícího v téže oblasti a s týmž předmětem podnikání. Samotná skutečnost, že stěžovatelka začala podnikat v průběhu roku 2011, použití předmětných pomůcek jiného daňového subjektu nezpochybňuje kvůli tomu, že ten počal v daném oboru podnikat dříve (a to v roce 2009), neboť pomůckou mohou být údaje srovnatelného daňového subjektu (srov. ustanovení § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu), nikoli zcela shodného daňového subjektu. Tento dílčí rozdíl tedy nezpůsobuje, že by se jednalo o nesrovnatelný subjekt. Nadto je nutné poukázat na to, že stěžovatelka svou podnikatelskou činnost nezahajovala „na zelené louce", ale navazovala na předchozí podnikatelskou činnost svého předchůdce, tudíž nemusela budovat svou klientelu od úplného začátku, jelikož předmět její činnosti nebyl v daném místě zákazníkům neznámý. S ohledem na tuto skutečnost lze naopak dospět k závěru, že použití údajů jiného daňového subjektu, který v daném oboru podnikal od roku 2009 bylo tím spíše na místě.

[23] Pokud stěžovatelka v neposlední řadě poukazuje na to, že rozhodnutí finančních orgánů nebyla datována, musí Nejvyšší správní soud ve stručnosti odkázat na závěry krajského soudu, který vysvětlil, že rozhodnutí byla zasílána elektronicky za použití uznávaného elektronického podpisu úřední osoby, který obsahuje údaj o datu podpisu rozhodnutí. Ve vztahu k předchozí právní úpravě daňového řízení nadto Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 – 83, dospěl k právnímu závěru, že *„Ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nepředepisuje, na kterém místě rozhodnutí musí být uvedeno datum; pokud proto v rozhodnutí není výslovně specifikováno, že obsažené datum je datem jeho podpisu, nelze v této skutečnosti spatřovat nezákonnost, a tím méně nicotnost tohoto rozhodnutí."* Pokud tedy předmětná rozhodnutí datum v rámci uznávaného elektronického podpisu obsahovala, nelze než uzavřít, že i s ohledem na právní závěry učiněné Nejvyšším správním soudem k předchozí právní úpravě daňového řízení jsou tato data datem jejich podpisu.

[24] Jestliže stěžovatelka na závěr své kasační stížnosti odkazuje na judikaturu správních soudů, nelze z takto obecné argumentace spočívající v pouhém výčtu těchto rozhodnutí ničeho zjistit, tudíž Nejvyšší správní soud nemá nic, k čemu by se vyjadřoval. Soudní řízení správní je podle s. ř. ovládáno zásadou dispoziční a je tudíž zásadně věcí účastníka řízení, aby svá práva náležitě střežil a hájil (vigilantibus iura scripta sunt); není tudíž věcí správních soudů, aby z jednotlivých rozhodnutí odcitovaných stěžovatelkou dovozovaly, co podle jejího názoru vyplývá pro projednávaný případ.

[25] Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Ačkoli žalovaný měl v řízení úspěch, zdejší soud mu náhradu nákladů řízení nepřiznal s ohledem na konstantní judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

pokračování

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

V Brně dne 10. října 2018

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu