

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F. G., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Zdeňkem Ruskem, advokátem se sídlem Praha 4, Družstevní 8/1395, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2004, č. j. 10 Ca 58/2004 - 52,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku městského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2003, č. j. FŘ-8911/13/03, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 28. 1. 2003, č. j. 18768/03/004511/6336. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2001 ve výši 168 621 Kč.

Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že žalovaným nebyly porušeny základní zásady daňového řízení, žalovaný opakovaně a konkrétně žalobce vyzýval k předložení důkazních prostředků, včetně vysvětlení důvodů pochybností, nedocházelo k opakovanému a nedůvodnému rozšiřování kontroly a byl to žalobce, který nedostál své důkazní povinnosti. Ke stěžejní námitce nedůvodnosti stanovení daně podle pomůcek městský soud v rozsudku uvedl, že sama skutečnost zničení účetních dokladů povodní žalobce nezbavovala povinnosti prokázat svá tvrzení. Připomněl i skutečnost, že žalobce podnikal

dále, aniž měl snahu v následujícím roce účetnictví jakkoliv rekonstruovat. Účetnictví, byť je stěžejním důkazem, není jediným možným důkazem, a pokud žalobce nedostál své důkazní povinnosti, byl postup podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), důvodný. Žalovaný vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost žalobcova účetnictví, výslovně ve výzvách označil nesrovnalosti mezi jeho tvrzením a jednotlivými doklady, což vyjádřil i matematicky. Nesrovnalosti mohly být odstraněny skladovou evidencí, kterou však žalobce nevedl, a návrh důkazních prostředků spočívajících ve výslechu pracovníků provozovny ji nemohl nahradit. Námitku porušení ust. § 46 odst. 1 až 3, 7 daňového řádu soud označil za nekonkrétní a nakonec zmínil, že jako pomůcky byly užity doklady získané u žalobce samotného a v součinnosti s ním.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v závěru o důvodnosti vyměření daně podle pomůcek přesto, že k tomu nebyly splněny zákonné podmínky. Městský soud neshledal důvodnými námitky laxního postupu správního orgánu vyvolaného dovolenou a zřejmě i neplaceným volnem kontrolního pracovníka. Správce daně tak zůstal dlouhodobě nečinný a přesto, že stěžovatel k jeho výzvě připravil několik krabic dokladů, které nebylo možné zaslat poštou, nebyly převzaty ke kontrole. Stěžovatel vyčkával možnosti předání na základě telefonické informace, a tedy pokyny správce daně plně splnil. K rekonstrukci účetnictví by mohl přikročit až po vrácení základních dokladů, které měl správce daně v držení. Není správné tvrzení o nereagování na výzvu Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 12. 6. 2003, neboť v té době byly již doklady předloženy a na výzvu to také bylo sděleno. Správce daně je tedy žalovanému zřejmě nepředal, a žalovaný tak o odvolání rozhodl na základě neúplných podkladů. Zničení daňových dokladů bylo správci daně řádně oznámeno, ten také provedl šetření a pořídil fotodokumentaci; tuto skutečnost nelze klást stěžovateli k tíži. Především však stěžovatel vytýká městskému soudu, že se nezabýval námitkou o neprovedení výslechu navržených svědků, tedy porušením ust. § 31 odst. 4 daňového řádu. Svědci přitom mohli potvrdit, že správce daně od počátku prohlašoval, že kontrola je prováděna na základě udání a že kontrola bude ukončena doměřením podle pomůcek. Šlo tedy o zjevný záměr a o zneužití postavení kontrolního orgánu. Nakonec stěžovatel nesouhlasí s tvrzením soudu o pečlivém postupu správce daně a opakovaných výzvách; ty se totiž týkaly různých kontrole podrobených zdaňovacích období. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil Krajskému (poznámka NSS: správně má být Městskému) soudu v Praze k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel opakovaně poukazuje na stejné skutečnosti s cílem přesunutí odpovědnosti za důkazní nouzi na správce daně. Jeho tvrzení jsou zavádějící a postrádají oporu ve spisovém materiálu. Namítaná dlouhodobá nečinnost správce daně měla spočívat v tom, že po vydání výzvy dne 5. 6. 2002 k odstranění rozporů a předložení důkazních prostředků nebyl dále činný v převzetí nabízených dokladů. Stěžovatel ovšem na tuto výzvu reagoval pouze dopisem s návrhem na osobní schůzku a doklady nepředložil přesto, že i větší množství dokladů lze správci daně doručit. Zcela účelové je tvrzení, že správce daně převzetím „základních dokladů“ bránil stěžovateli v rekonstrukci účetnictví. Ze všech protokolů je zřejmé, že správcem daně nebyly přebírány žádné doklady, vždy byly pro jeho potřebu pouze pořízeny jejich fotokopie. Připouští-li sám stěžovatel možnost rekonstrukce účetnictví, připouští tím současně, že nebylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, a že tedy nebylo možno stanovit daň dokazováním. Stěžovatel také silně subjektivně prezentuje odůvodnění rozsudku v části týkající se jeho laxního přístupu k výzvě žalovaného ze dne 12. 6. 2003 se zdůrazněním, že v době vydání této výzvy byly již doklady správci daně předloženy a patrně je správce

daně nepředal žalovanému pro potřeby odvolacího řízení. Stěžovatel si tak odporuje v tvrzeních, že připravené doklady nemohly být předány a poté byly zatopeny povodní, a současně, že byly řádně předány. Zničení dokladů povodní nebylo žalovaným ani soudem nijak zpochybňováno, ani označeno za spekulativní či úmyslné, navíc od doby zničení dokladů do doby vydání rozhodnutí uběhlo 14 měsíců, aniž v nich stěžovatel projevil snahu o rekonstrukci účetnictví. Přitom určité doklady zůstaly zachovány, správce daně z nich také vycházel. Návrh důkazů výslechem svědků nebyl v odvolání podán nijak jednoznačně, nebylo jasné, co by jejich výpověď měla objasnit, a ani nelze očekávat, že by výpověď stěžovatele, účetního, šéfkuchaře a provozního mohla nahradit kompletní účetnictví a řádnou skladovou a účetní evidenci. Námitka předpojatosti kontrolního pracovníka včetně tvrzení o zneužití postavení kontrolního orgánu nemá žádnou oporu ve spisovém materiálu. Výzvy byly vydávány v počátku kontroly k jednotlivým zdaňovacím obdobím samostatně, ovšem v průběhu řízení, kdy bylo jasné, že pochybnosti a nejasnosti se týkají více zdaňovacích období, byly vydávány výzvy souhrnné. V každém případě byly výzvy vydávány opakovaně, vždy s přesnými požadavky, ale bezúspěšně. Z těchto důvodů žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou a navrhuje její zamítnutí.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel sice kasační námitky v rozporu s ust. § 106 odst. 1 s. ř. s. nepodřadil příslušným ustanovením soudního řádu správního, podle jejich obsahu se zřejmě jedná o kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení) a o kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit).

K tomu ze správního spisu vyplynulo, že podnětem pro provedení kontroly daně z přidané hodnoty Finančním úřadem pro Prahu 4 u stěžovatele (dále též „daňový subjekt“) byl požadavek vyměřovacího oddělení vycházející z vyhodnocení daňových přiznání vyměřovacím oddělením téhož úřadu, když na předmětné zdaňovací období byla kontrola rozšířena, což bylo výslovně a jednoznačně uvedeno v protokole ze dne 6. 2. 2002. V tomto protokole je podchycen požadavek správce daně na předložení účtů hlavní knihy nákladů a výnosů, záznamů k DPH týkající se uskutečněných zdanitelných plnění, kopie tržeb restaurace za nápoje a jídla podle provozoven, cenové kalkulace jídel a nápojů uvedených v nabídce. Současně správce daně vyžádal prokázání správnosti tržeb ve stejném rozsahu, jako bylo uloženo výzvou č. j. 6258/02/004933/5791; to vše do 15 dnů od sepsání tohoto protokolu. Další výzva, která se výslovně týká předmětného zdaňovacího období, byla správcem daně vydána dne 5. 6. 2002; je jí požadováno předložení evidence zásob surovin a zboží, předložení důkazních prostředků k účtování zvýhodněných akcí, předložení norem ztrát a důkazních prostředků o účtování o mankách a škodách. K výzvě byla připojena tabulka shrnující údaje, u nichž pochybnosti vznikly. Předložení dokladů bylo požadováno do 15 dnů od doručení výzvy. Poté je ve spise založen dopis daňového subjektu ze dne 24. 6. 2002 požadující osobní schůzku k vyjasnění požadavků na vyžadované doklady, s tím, že je možná u správce daně i v provozovně daňového subjektu. V protokole ze dne 16. 9. 2000 je uvedeno sdělení daňového subjektu, že požadované doklady byly uloženy v archivu, který byl 13. 8. 2002 zatopen fekální vodou, a dále bylo podáno vysvětlení k některým požadavkům,

zejména ke ztrátám vzniklým při zpracování surovin a ke zvýhodněným akcím. K předmětnému zdaňovacímu období je mezi doklady (kopiemi) předloženými daňovým subjektem pouze seznam dokladů a přehled jednotlivých účtů za dané zdaňovací období, inventurní soupis zboží bufetu a likvidační protokol zboží z bufetu. Ve zprávě o kontrole č. j. 288931/02/004933/5791 ze dne 4. 12. 2002 je konstatováno nepředložení evidence zásob zboží a surovin, neprůkaznost inventur zásob, nepředložení dokladů, z nichž by bylo možno ověřit vazby mezi tržbami a pohybem zásob materiálu spotřebovaného v kuchyni a pohybem zásob zboží na baru. Nebyly také doloženy doklady ke zvýhodněným akcím. S poukazem na výzvy je konstatováno nepředložení důkazních prostředků a neprokázání správnosti údajů k uplatněné dani na výstupu za uskutečnitelná zdanitelná plnění se závěrem o nezbytnosti stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. Dodatečným platebním výměrem byla daňovému subjektu podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2001 ve výši 168 621 Kč. V odvolání daňový subjekt brojil proti postupu kontrolního pracovníka s tím, že nebyl řádně zjištěn skutečný stav věci a nebyly vyvráceny důkazy předložené daňovým subjektem. Odvolání neobsahuje žádné konkrétní důkazní návrhy, poukazuje jen na učiněné výzvy a sepsané protokoly.

Žalovaný v odvolacím řízení vydal další výzvu, a to dne 12. 6. 2003, jíž požadoval předložení účetní a skladové evidence za všechna kontrolovaná zdaňovací období, a to i v podobě počítačově zpracovaných dat, pokud tato zůstala zachována i po zničení archivu povodní a záznamních evidencí vedených podle § 11 zákona č. 588/1992 Sb., o daních z přidané hodnoty. Rozhodnutím ze dne 2. 10. 2003, č. j. FŘ-8911/13/03 žalovaný odvolání zamítl. V rozhodnutí konstatoval omezený rozsah přezkumu vyplývající z ust. § 50 odst. 5 daňového řádu a povinnosti daňového subjektu, obsah výzev a nesplnění povinnosti daňovým subjektem. Poukázal na skutečnost, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a že pomůcky byly užity za součinnosti daňového subjektu, což blíže konkretizoval, a to i ve vztahu k ust. § 46 odst. 3 daňového řádu.

Žaloba rovněž stojí na obsáhlém popisu průběhu daňové kontroly a výtkách proti postupu kontrolního pracovníka, nemožnosti doložení zničených dokladů a neúplných skutkových zjištěných. Městský soud v Praze žalobu, jak výše uvedeno, zamítl; přitom se podrobně vypořádal se všemi odvolacími námitkami.

Ze spisu a rozhodnutí správce daně i žalovaného je zřejmé, že daň byla správcem daně stanovena podle pomůcek a žalovaný v odvolacím řízení vyzval žalobce k opětovnému předložení k předložení důkazních prostředků k ověření, zda skutečně byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Podle § 11 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce povinen vést v daňové evidenci veškeré údaje vztahující se k jeho daňové povinnosti. Podle § 31 odst. 9 daňového řádu 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. To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Nesplní-li daňový subjekt při prokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 cit. ustanovení, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará

bez součinnosti s daňovým subjektem (odst. 5 cit. ust.). Skutečnost, že v daném případě došlo ke zničení účetních a jiných dokladů na tom nemůže nic změnit. Městský soud v napadeném rozsudku správně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, zveřejněný ve Sb. NSS pod č. 327/2004, podle něhož *nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezbavuje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.* V daném případě stěžovatel svou důkazní povinnost nesplnil, toho je si plně vědom, pouze tvrdí, že tak nemohl učinit v důsledku prodlení správce daně při převzetí dokladů, neboť v mezidobí byly zničeny povodní. Ze spisu byly konstatovány opakované výzvy vztahující se k předmětnému zdaňovacímu období, a to výzvy učiněné již před povodněmi v r. 2002. Výtka, že městský soud vycházel z více výzev přesto, že byla vydána k tomuto zdaňovacímu období pouze jediná, není důvodná. Stěžovatelova argumentace je navíc skutečně poněkud rozporná, když na jedné straně poukazuje na skutečnost, že doklady byly řádně předány po prvé výzvě, na druhé straně poukazuje na nemožnost jejich předání v důsledku zničení povodní. V každém případě k předmětnému zdaňovacímu období spis obsahuje pouze doklady výše konstatované, které rozhodně nejsou dostatečnými pro stanovení daňové povinnosti a stěžovatel ani konkrétně nenamítá, jaké další doklady a kdy správci daně předložil. Je tak třeba vycházet z toho, že jiné doklady, než ve spise obsažené, předloženy nebyly. Ani k výzvě žalovaného učiněné v odvolacím řízení nesdělil stěžovatel, že rekonstrukci účetnictví brání skutečnost, že, a které, doklady má v držení správce daně. Ostatně to nekonkretizuje ani v kasační stížnosti. Není tak ani rozhodné, zda skutečně jiný pracovník správce daně, po dopisu stěžovatele reagujícího na výzvu ze dne 12. 6. 2002, jej odkázal na dobu, kdy se vrátí z dovolené pracovník, který výzvu vydal. Tedy případné prodlení správce daně v době od konce června do půlky září v r. 2002 nemá na hodnocení důvodů pro vyměření daně podle pomůcek žádný vliv, nehledě k tomu, že doklady mohly být, a také měly být, na základě předchozích výzev předány již dříve.

Stěžovatel dále tvrdí, že nedostatek důkazů mohl být nahrazen výslechem svědků a že městský soud se touto žalobní námitkou dostatečně nezabýval. Poukazuje na to, že svědci by mohli potvrdit, že kontrolní pracovník od počátku kontroly prohlašoval, že kontrola je prováděna na základě udání a že skončí doměřením podle pomůcek. V žalobě přitom bylo pouze konstatováno, že správci daně byly navrženy důkazní prostředky, m.j. „vyjádření zúčastněných osob na daňovém řízení“ (str. 4 žaloby), a dále poukaz na důkazní prostředky k tvrzení o možnosti zjistit skutečný stav dokazováním znějící: „Vyjádření zúčastněných osob jako svědků na daňovém řízení za F. G. s.r.o.: F. A.-jednatel, J. D.-účetní, K. P.-provozní, T. M.-šéfkuchař“ (str. 6 žaloby) a shodně na str. 7 žaloby je toto konstatování součástí důkazních prostředků k tvrzení o neprošetření jeho stížností na postup kontrolního pracovníka. Městský soud se touto žalobní námitkou zabýval na str. 11 rozsudku se závěrem, že jejich výslech by nemohl nahradit neexistující účetnictví a evidence, a v tom mu lze přisvědčit. Navíc ze spisu nevyplývá, že by stěžovatel v průběhu daňového řízení předložil důkazní návrh na výslech svědků s tím, že by uvedl, jaké skutečnosti by mohly být jejich výpověďmi prokázány. Jsou v něm pouze obsaženy stížnosti na postup kontrolního pracovníka ing. B. a v nich je uváděno, že jeho vystupování mohou uvedené osoby potvrdit. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru tento důkazní návrh uveden také není, pouze v závěru je uvedeno, že odvolání je současně i stížností na jmenovaného kontrolního pracovníka.

Výslechy svědků patří mezi důkazní prostředky podle § 31 odst. 4 daňového řádu, aby se staly důkazem musely v daném případě plně prokázat správnost údajů uvedených v daňovém přiznání, což je bez dokladů vyloučeno. Ostatně stěžovatel v průběhu daňového řízení nenabízel provedení těchto svědeckých výpovědí k prokázání skutečností, které byl povinen doložit, ale v rámci stížností k prokázání postupu a chování kontrolního pracovníka. Takové svědecké výpovědi jsou však z hlediska stanovení daňové povinnosti zcela irelevantní. Úvaha správce daně o provedení výslechu svědka musí být vedena právě jen cílem daňového řízení. Pokud jde o přístup kontrolního pracovníka, není seznatelný ze spisu; lze však říci, že na zákonnost vydaného rozhodnutí jeho případná prohlášení o motivech kontroly neměla žádný vliv. Stejně tak není rozhodné, zda předpokládal, že k doměření daně dojde, a to na základě pomůcek - rozhodné je, zda skutečně byly dány k důvody k doměření daně a zda byla splněny zákonné podmínky pro její stanovení podle pomůcek. Tak tomu v daném případě bylo a hodnocení městského soudu v tomto směru je obsáhlé a plně vyčerpávající.

K postupu žalovaného v odvolacím řízení je třeba poukázat na ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, podle něhož směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Vydal-li tedy žalovaný výzvu v průběhu odvolacího řízení k doložení dokladů, bylo cílem ověření, že skutečně byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a že daňový subjekt nemá, čím by výši daně prokázal. Výzva také byla bezúspěšná a nepředložení požadovaných dokladů stěžovatelem ani v této fázi podpořilo závěr o splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

Lze tak shrnout, že městský soud se nedopustil nesprávného posouzení právní otázky v předchozím řízení, neboť skutečně v daném případě byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Stejně tak městský soud nepřehlédl tvrzený nedostatek skutkových zjištění, neboť daň byla stanovena podle pomůcek v důsledku nesplnění důkazní povinnosti stěžovatele. Nebyly tak naplněny podmínky § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 11. dubna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu