



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. M. T.**, zastoupený JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Praha 5, Holečkova 31, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2004, čj. 2889/04-110, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 12. 2006, čj. 9 Ca 161/2004 – 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2002, čj. 5827/02-110 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Příbrami (dále též „správce daně“) dne 24. 9. 2001 pod čj. 66771/01/063912/2146, kterým byla na základě daňové kontroly žalobci dodatečně snížena daňová ztráta fyzické osoby za zdaňovací období roku 1998 o 89 884 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“) žalobu, který rozhodl rozsudkem ze dne 30. 10. 2003, čj. 28 Ca 674/2002 - 60, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Novým rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 4. 2004, čj. 2889/04-110, bylo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru opětovně zamítnuto.

Žalobce se žalobou podanou u městského soudu domáhal zrušení posledně uvedeného rozhodnutí žalovaného. Námitky uplatněné v žalobě směřovaly jen proti zvýšení příjmů správcem daně, oprávněnost snížení výdajů uznal. Svůj návrh odůvodnil tím, že žalovaný postupoval během daňového řízení v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a věc nesprávně posoudil po právní stránce. Odmítl závěr žalovaného,

že neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalobce v průběhu daňové kontroly přesně popsal postup při účtování přijatých tržeb a s tím související postup účtování o přijatých stravenkách. Hodnota obdržených stravenek byla považována za daňový příjem v okamžiku, kdy stravenku jako náhradu za poskytnuté plnění přijal, tj. kdy zákazník platil za konzumované jídlo místo penězi stravenkami a tato hodnota byla posléze zahrnuta do denních tržeb. Stravovací kupóny byly následně proplaceny výstavcem stravenek a o těchto příjmech bylo v momentu, kdy došlo k výměně stravenek za peníze, účtováno již jako o nedaňovém příjmu z důvodu, aby nedošlo ke dvojímu zdanění těchto příjmů. Správce daně může snížit daňovou ztrátu jen v případě porušení relevantních ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), avšak nikoli pro špatný účetní postup. Žalobce během celého daňového řízení nerozporoval, že účtoval v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), stravenky ale do svých tržeb zahrnul a zdanil. Správce daně během daňové kontroly nevznnesl vůči žalobci ohledně jeho tvrzení žádné pochybnosti ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu a ani nezpochybnil množství vykázaných stravenek s jejich skutečným stavem, proto není žalobci jasné, jakým způsobem dospěl k závěru, že poplatník v souvislosti se stavem skladu a inventarizací majetku a pohledávek nezahrnul do svých daňových příjmů veškeré příjmy od emitentů stravenek a dále, jak tato skutečnost souvisí s jeho obchodní marží.

Městský soud rozsudkem ze dne 27. 12. 2006, čj. 9 Ca 161/2004 - 35 žalobu jako nedůvodnou zamítl a potvrdil, že správce daně oprávněně zvýšil žalobcovy zdanitelné příjmy o příjmy inkasované od výstavců stravenek. Ačkoliv to bylo zákonnou povinností žalobce, ten nikterak nedoložil a tudíž neprokázal, že tyto příjmy zahrnul do příjmů ovlivňujících základ daně. Skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, vedla k dodatečnému snížení žalobcem vykázané daňové ztráty. Správce daně i žalovaný správní orgán žalobci oprávněně vytkli porušení účetních postupů při účtování o přijatých stravenkách. Příjmem žalobce vyinkasovaným za stravenky od jejich výstavce, majícím vliv na základ daně, nebyla nominální hodnota stravenky, ale částka nižší. Skutečnost, že správce daně nepřikročil k zahájení správního řízení o uložení pokuty dle zákona o účetnictví, nemá vliv na výsledek daňového řízení v souzené věci. Napadené rozhodnutí není postaveno výlučně na chybách v účetnictví, důvodem dodatečného snížení daňové ztráty bylo neunesení důkazního břemene ze strany žalobce v daňovém řízení. Žalobcem vedená evidence denních tržeb ani skladová evidence předložená jako doplnění odvolání nikterak nedokládají, že je v nich zahrnuta též hodnota přijatých stravenek. Daňový subjekt nesprávně dovodil, že správce daně byl v souladu s daňovým řádem povinen jeho tvrzení vyvracet, zpochybňovat či prokazovat, že se nezakládá na pravdě. Žalobce ve správním řízení nenavrhoval, aby správce daně ověřil žalobcova tvrzení o zahrnování stravenek do denních tržeb pomocí výsledku svědků, a proto nemůže v řízení před soudem s úspěchem poukazovat na neprovedení některých důkazů.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížností, podanou dne 12. 2. 2007. Jelikož však neobsahovala všechny náležitosti požadované zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), byl stěžovatel vyzván k jejímu doplnění. V reakci na tuto výzvu doplnil kasační stížnost podáním ze dne

4. 4. 2007, v němž uvedl, že tato je podávána pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem a taktéž z důvodu, že se soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Stěžovatel neidentifikoval důvod odkazem na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona s. ř. s., nicméně z obsahu podání Nejvyšší správní soud vyvodil, že se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že městský soud pochybil, poněvadž se nevyrovnal s namítanou vadou řízení v průběhu dokazování, která měla podstatný vliv na konečné rozhodnutí a ve svém důsledku ovlivnila celý průběh dokazování. Jak potvrzuje rozsudek městského soudu čj. 28 Ca 674/2002 - 60, z rozhodnutí žalovaného neplyne a stěžovatel ani po celou dobu správního řízení nevěděl, které skutečnosti měl prokazovat. Žalovaný po vydání zrušujícího rozhodnutí čj. 28 Ca 674/2002 - 60 neučinil jakýkoliv právní úkon směřující ke stěžovateli (spočívající např. v součinnosti nebo sdělení), pouze vydal nové rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel ale i po vydání tohoto nového rozhodnutí nadále nevěděl, co má dokazovat, což nelze odstranit tím, že se změnil obsah znění rozhodnutí. Otázka postupu účtování stravenek byla prezentována jako pochybení při účetních postupech, nikoli jako pochybnost ve smyslu snížení daňové ztráty. Nikdy mu nebyly sděleny pochybnosti ve vztahu k porušení daňových předpisů, a to způsobem, který zákon zná a předpokládá; teprve konečné a pravomocné rozhodnutí žalovaného objasnilo, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. V podané žalobě proto namítal pochybení ve vztahu k ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, poněvadž správce daně v průběhu daňové kontroly nevzněl pochybnosti předvídané výše citovaným ustanovením. Městský soud se však s touto námitkou nevyrovnal a ani jí nepřisvědčil, jen izolovaně přijal závěr o neunesení důkazního břemene. Městský soud se pak pouze vyrovnal s námitkou možnosti výsledku svědků. Stěžovatel obecně odkázal na judikaturu správních soudů, podle které daňový subjekt není povinen prokazovat cokoli, ale pouze to, co sám tvrdil, a to v těch případech, kdy správce daně, zákonem předvídaným způsobem, přednese své pochybnosti. Inkasované stravenky byly do denních tržeb zahrnovány ve své nominální hodnotě, což si správce daně mohl ověřit či vyvrátit např. výsledkem zaměstnanců. Nakonec odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, z něhož pro posuzovaný případ dovodil, že správní orgán musel vědět o stavu, kdy stěžovatel nevěděl, co má vlastně v řízení před správním orgánem dokazovat. Žalovaný během řízení neučinil nic, čím by odstranil vzniklé nejasnosti při dokazování.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 12. 2006, čj. 9 Ca 161/2004 - 35, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí. Zopakoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že stravenky byly zahrnovány do denních příjmů, nesl daňový subjekt. To však neprokázal ani předložením skladové evidence, neboť obsahovala u jednotlivých položek naprosto rozdílné údaje o výši skladových zásob oproti dříve předloženým inventurním soupisům. Stěžovatel věděl, co je spornou otázkou a k ní také předkládal důkazní prostředky. Z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu nelze vyvodit, že by byl správce daně povinen sdělovat své pochybnosti výzvami.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., následovně:

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Stěžovatel (daňový subjekt) v roce 1998 provozoval hostinskou činnost ve dvou samostatných provozovnách. Dne 31. 3. 1999 podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob, ve kterém vykázal daňovou ztrátu ve výši 98 225,98 Kč. V době od 11. 6. 2001 do 17. 9. 2001 provedl Finanční úřad v Příbrami u daňového subjektu kontrolu daně z příjmů fyzických osob a daně silniční za zdaňovací období let 1998 a 1999, kterou byl z účetních dokladů daňového subjektu a výstavců stravovacích kupónů zjištěn rozdíl mezi dosaženou hodnotou příjmů a příjmy uvedenými v daňovém přiznání. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel v daňovém přiznání uvedl tržby nižší, neboť během daňového řízení neprokázal, že do příjmů zahrnul též příjmy za stravovací kupóny od jejich výstavců (Integrované střední školy Příbram ve výši 62 804,25 Kč a Le Cheque Déjeuner, s. r. o. ve výši 21 686,40 Kč) v celkové výši 84 490,65 Kč. Peníze získané od prvně uvedeného výstavce přijaté na bankovní účet, stěžovatel v peněžním deníku zaúčtoval jako příjmy neovlivňující základ daně, tj. zahrnul je mezi nezdanitelné příjmy a peníze od druhého výstavce přijímané v hotovosti, nevykázal vůbec. Správce daně zjistil, že daňový subjekt zatajil doklady, na kterých svým podpisem stvrdil jejich příjem v hotovosti. Dále bylo zjištěno, že daňový subjekt neeviduje zásoby v průběhu roku, nemá skladovou evidenci. Během daňové kontroly nepředložil ceny a neprokázal skutečnou obchodní marži. Správce daně též na základě zjištění v daňové kontrole dospěl k závěru, že daňový subjekt v daňovém přiznání uvedl vyšší výdaje. Z důvodu, že pokladní doklad PV 123/98 nebyl vystaven na daňový subjekt a ten neprokázal, že výdaje na zboží byly vynaloženy a proplaceny z jeho strany za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), správce daně snížil výdaje daňového subjektu o 5394 Kč. Během řízení bylo zjištěno, že stěžovatel nevedl samostatnou evidenci stravovacích kupónů, zahrnoval je do denních tržeb, které byly vyjádřeny souhrnnou částkou bez dalšího členění na jednotlivé tržby v průběhu dne. Ceníky zboží neuchovával a výše prodejních cen byla zaznamenána pouze na několika málo fakturách a dodacích listech. Nedokázal ani přesně uvést obchodní marži, kterou uplatňoval ve svých provozovnách v přesné výši, ale pouze přibližně v rozpětí 20 až 40 %. Správce daně považoval za podstatné, že příjem stravenek není peněžním příjmem, zdanitelným příjmem je až uhrazení pohledávky za stravenky. Stěžovatel věrohodným způsobem neprokázal, že příjmy od výstavců stravenek byly zahrnuty, byť nesprávně, v denních tržbách. Důkazní břemeno neunesl ani předložením skladové evidence, navíc nebyly věrohodně prokázány ani počáteční ani konečné stavy zásob ověřených inventurou. Na základě provedené daňové kontroly vydal správce daně dne 24. 9. 2001 dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998, kterým byla stěžovateli snížena daňová ztráta o 89 884 Kč (výsledná daňová ztráta činí 8342 Kč).

Jak bylo uvedeno výše, daňová kontrola byla v souzené věci zaměřena na zdaňovací období roku 1998 a 1999. Skočila vydáním dodatečných platebních výměrů, přičemž za zdaňovací období roku 1998 byla stěžovateli snížena daňová ztráta a za

zdaňovací období roku 1999 mu byla zvýšena daňová povinnost. Obě rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům stěžovatel napadl žalobami podanými u Městského soudu v Praze. Ani v jednom z případů však nebyl úspěšný, a proto proti oběma žalobám podal kasační stížnost. Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel použil takřka shodné námitky jak v žalobách, tak i v kasačních stížnostech, a tudíž Nejvyšší správní soud užije argumenty vyslovené již v rozhodnutí vydaném pod sp. zn. 8 Afs 46/2007, kterým byla zamítnuta jeho kasační stížnost proti rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2006, čj. 8 Ca 138/2004 - 25, jímž bylo potvrzeno rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za zdaňovací období roku 1999.

Podstatnou mezi účastníky sporné věci je především otázka, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), tj. zda uspokojivě prokázal své tvrzení, že v příjmech uvedených v daňovém přiznání byly zahrnuty i příjmy získané za stravenky od jejich emitentů. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že objasnil (přestože dle jeho dalšího tvrzení nevěděl, co má během daňové kontroly prokazovat), jakým způsobem byly stravovací kupóny započítávány.

Nejvyšší správní soud uvádí, že sdílí právní závěry městského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání sporných skutečností. Konstatoval, že stěžovatel sice správci daně tvrdil, že stravenky zahrnoval do denních tržeb a že je tak ve svých příjmech vykázal a následně zahrnul do základu daně; zůstalo však jen u tohoto tvrzení, které nebylo žádným relevantním důkazem prokázáno. Městský soud oprávněně přisvědčil správním orgánům obou stupňů, že stěžovateli vytkly porušení účetních postupů při účtování o přijatých stravenkách. V souladu s Opatřením Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, čj. 281/71 702/1995 (dále jen „Opatření“) se má účtovat jen o peněžních operacích; stravenky a další ceniny se evidují v knize cenin. Není pochyb o tom, že příjem stravenky (od klienta, zákazníka) není peněžním příjmem, zdanění podléhá až příjem z uhrazení pohledávky za stravenky, tj. její proplacení od emitenta. Peněžní deník je určen pro účtování příjmů a výdajů provedených v hotovosti nebo bankou, průběžných položek (převody mezi pokladnou a bankovním účtem a převody mezi bankovními účty) a nepeněžních operací vyplývajících ze zákona o daních z příjmů, zejména účetní případy uvedené v Čl. V odst. 2 písm. aa) a ab) Opatření. V případě, že by stěžovatel stravenky správně zařazoval do samostatné evidence mimo peněžní deník, mohly být pro účely důkazního řízení přehledně sledovány a evidovány.

V daňovém řízení důkazní břemeno nestíhá pouze daňový subjekt a ten opravdu nemusí prokazovat cokoli; o takovou situaci se v daném případě rozhodně nejednalo. Daňový subjekt stíhalo jednak břemeno tvrzení, že příjmy od emitentů stravovacích kupónů zahrnul do denních tržeb a jednak břemeno důkazní, že se tak opravdu stalo (tj. že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti). Své důkazní břemeno by unesl za předpokladu, že by podložil své tvrzení věrohodnými a průkaznými důkazy; stěžovateli se ale nepodařilo předložit takový důkazní návrh, kterým bylo možné potvrdit pravdivost jeho tvrzení. Stěžovatel tak měl v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu povinnost prokázat skutečnosti jím uvedené v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem prvního stupně vyzván. Daná povinnost daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly vyplývá přímo i z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

Stěžejním důkazním prostředkem pro ověření správnosti základu daně a výše daňové povinnosti je nepochybně účetnictví, jehož smyslem je poskytnout kompletní a nezkreslený přehled o hospodaření daňového subjektu. Účetnictví musí v souladu se zákonem o účetnictví věrně zobrazovat skutečnosti, které jsou jeho předmětem, musí být úplné, průkazné a správné. Na základě daňové kontroly bylo prokázáno a stěžovatel to ani nepopíral, že jeho účetnictví tyto požadavky nesplňuje; nesprávně účtoval o stravenkách a nezacházel s nimi jako s ceninami. Naopak, o stravenkách účtoval jako o hotovostním příjmu, dříve než to stanoví právní předpis, stravenky neevidoval a neinventarizoval jako ceniny. Jelikož stěžovatelovo účetnictví vykazovalo uvedené nedostatky, bylo v jeho zájmu předložit takové důkazy pocházející ze sféry mimo účetnictví, které by tyto vady nahradily či doplnily. Je tedy zřejmé, že bylo na stěžovateli, aby dostatečně uspokojivým způsobem prokázal, že stravovací kupóny obou emitentů byly zahrnovány, byť v rozporu s předpisy upravujícími jednoduché účetnictví, do denních tržeb a následně byly zdaňovány dle zákona o daních z příjmů. Jen takto by mohl prokázat, že k zahrnutí příjmů ze stravenek do daňového základu skutečně došlo.

Ačkoliv stěžovatel popsal způsob, jakým k započítání stravenek došlo a důvod, proč stravenky vydané Integrovanou střední školou Příbram zahrnul do nezdaniitelných příjmů, neopřel toto tvrzení o žádný průkazný důkaz. Jeho odpovědi na otázky správce daně během prováděné daňové kontroly tento postup neprokázaly ani nepodpořily. Uvedené pochybnosti správce daně tedy stěžovatel nevyvrátil a ani věrohodným způsobem neprokázal, že k zahrnutí příjmů ze stravenek do denních tržeb skutečně došlo. Aby mohlo být tvrzení daňového subjektu považováno za pravdivé a věrohodné, musí být ověřitelné a prokazatelné, tj. podloženo relevantními důkazy. Skutečnost, že výpověď byla učiněna do protokolu podle § 12 daňového řádu, sama o sobě nepotvrzuje její správnost. Toto potvrdil i sám stěžovatel, neboť v kasační stížnosti uvedl, že respektuje závěr, podle kterého samotné tvrzení není a nemůže být důkazem.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se způsobem, jakým se městský soud vyrovnal s otázkou, zda stěžovatel předložil přímé či nepřímé důkazy, kterými by věrohodně prokázal své tvrzení. Poprvé až v žalobě stěžovatel namítl, že si správce daně mohl ověřit skutečnosti jím tvrzené minimálně výsledkem jeho zaměstnanců. K tomu je třeba uvést, že provedení tohoto důkazu měl stěžovatel navrhnout během daňového řízení, kdy jej stíhalo důkazní břemeno a kdy k tomu měl dostatečný prostor. Za této situace pak daňový subjekt nemohl před městským soudem úspěšně poukazovat na neprovedení tohoto důkazu správcem daně. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost vhodné důkazy sám vyhledávat. V souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (nechť si každý střeží svá práva) bylo v zájmu stěžovatele, aby během správního řízení, kdy mu v tom nic nebránilo, využil všech dostupných prostředků k ochraně a k prosazení svých práv. Městský soud připomněl, že podle ustanovení § 75 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání správního rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Skutkový stav v této době zahrnoval i uzavřený okruh důkazních prostředků, jejichž provedení žalobce správním orgánům navrhl s cílem unést důkazní břemeno jej tížící. Nad rámec shora řečeného zdejší soud dodává, že má určité pochybnosti, zda by zaměstnanci mohli podat relevantní informace o způsobu zaúčtování příjmů ze stravenek. Spatřuje totiž určité nesrovnalosti v tvrzeních stěžovatele,

neboť se k této problematice v průběhu řízení vyjadřoval nejednotně. V kasační stížnosti uvedl, že se stravenkami po jejich přijetí nedisponoval on sám, ale jeho zaměstnanci, kteří je zahrnovali v jejich nominální hodnotě do denních tržeb a tím i do daňového základu. V žalobě a protokolu o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 naopak konstatoval, že zaměstnanci tržby za každý den, a to včetně inkasovaných stravenek odevzdávali jemu. Ani z jedné možnosti přitom nevyplyvá, že by zaměstnanci stěžovatele věděli o způsobu, jakým docházelo k zaúčtování příjmů ze stravenek a zda tyto příjmy skutečně podlehly dani z příjmů fyzických osob.

Městský soud rovněž správně přisvědčil žalovanému ohledně nerelevantnosti a neprůkaznosti předložené skladové evidence za rok 1998 z důvodu zjištěných rozporů mezi údaji obsaženými ve skladové evidenci a údaji v zápise o inventuře zásob. I Nejvyšší správní soud shledal, že skladovou evidenci za příslušné období nebylo možno osvědčit ani jako nepřímý důkaz i z toho důvodu, že pro neznalost přesné výše používané obchodní marže nebylo možné zjistit hodnotu prodaného zboží podle prodejních cen a tuto následně porovnat s celkovou výší stěžovatelem vykázaných denních tržeb. Stěžovatel dále uvedl, že stravenky byly do denních tržeb započítány v jejich nominální hodnotě. Soud prvního stupně správně podotknul, že příjmem, který měl podléhat zdanění, však nebyla částka odpovídající nominální hodnotě přijatých stravenek, ale jejich nominální hodnota snížená o provizi a DPH z této provize a resp. manipulační poplatek stanovený smlouvou mezi stěžovatelem a emitentem, tedy částka nižší. Stěžovatel, resp. jeho zaměstnanci nemohli znát přesnou výši částky vyinkasované za stravenky, a tudíž o ní nemohlo být v tomto okamžiku účtováno v peněžním deníku jako o příjmu. I kdyby však konkrétní výši částky podléhající zdanění znali, nebylo během daňového řízení nikterak prokázáno či pouze uvedeno, že tato částka byla skutečně zaúčtována v peněžním deníku stěžovatele jako příjem podléhající dani.

Nejvyšší správní soud shrnuje, že za dané důkazní situace nemůže být pouhé tvrzení stěžovatele, byť zaznamenané v protokolu o ústním jednání, postačujícím důkazem o zdanění příjmů ze stravovacích kupónů. Bylo v zájmu stěžovatele shromažďovat důkazy, které mohly v pochybnostech prokázat, že ke zdanění předmětných příjmů skutečně došlo. Městský soud rovněž správně přisvědčil žalovanému, že pro výsledek řízení v souzené věci není relevantní, že správce daně nezahájil správní řízení dle zákona o účetnictví; jedná se o dvě navzájem se neovlivňující samostatná řízení. Nezahájením řízení podle zákona o účetnictví nebyl stěžovatel zkrácen na svých právech. Vydání dodatečného platebního výměru předcházelo řádné řízení probíhající podle daňového řádu, při kterém stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, tzn. porušil povinnost jemu stanovenou ustanovením § 31 daňového řádu. Městský soud navíc mohl zkoumat pouze obsah napadeného rozhodnutí žalovaného a jeho vydání předcházející správní řízení; nemá důvod se zabývat otázkou, proč správce daně nezahájil řízení i podle zákona o účetnictví.

Nejvyšší správní soud se dále ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. zabýval přípustností stěžovatelovy námitky, že po celou dobu správního řízení nevěděl, které skutečnosti měl prokazovat, a to z důvodu, že ji v žalobě výslovně neuplatnil. Jelikož však tento argument úzce souvisí s další stížní námitkou stěžovatele [ohledně nepřednesení pochybností s odkazem na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu], shledal soud tuto námitku přípustnou a podrobil ji věcnému přezkumu. K této námitce zdejší soud

uvádí, že jednak z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 a jednak ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že stěžovatel musel identifikovat důvod, pro který mu byla snížena daňová ztráta. Otázky stravenek se týkala i část námitek uplatněných v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a především skladová evidence za rok 1998, kterou stěžovatel doplnil své odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. V komentáři k předloženým dokladům skladové evidence výslovně uvedl, že kontrola korunou na základě výše uvedené evidence jednoznačně dokazuje, že nemohlo dojít ke zkreslení (zkrácení) tržeb neuvedením příjmů ze stravenek do ročních tržeb. Všechny tyto dokumenty a v nich uvedené argumenty a závěry kategoricky vyvracejí, že stěžovatel během správního řízení nevěděl, které skutečnosti bylo třeba prokazovat. Navíc toto tvrzení stěžovatel převzal z rozhodnutí Městského soudu v Praze čj. 28 Ca 674/2002 - 60, a proto na něj lze nahlížet jako na poněkud účelové. V rámci své argumentace stěžovatel poukázal i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, podle kterého je pod pojmem „vyjít najevo“ (ve vztahu k § 50 odst. 3 věta druhá daňového řádu) nutno rozumět „jakýkoli způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutně ji nepochybně považovat za vyšlou najevo“. Z tohoto závěru pak stěžovatel dovodil, že správce daně musel vědět o stavu, kdy účastník nevěděl, co má dokazovat a přesto tyto nejasnosti v rozsahu dokazování neodstranil. S tímto tvrzením se nemůže zdejší soud ztotožnit. Požadavky vyplývající z právního názoru vyjádřeného v tomto rozhodnutí zdejšího soudu byly v posuzovaném případě nepochybně splněny. Součástí správního spisu při rozhodování správce daně je protokol o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 a zpráva o daňové kontrole, skutečnosti v nich zaznamenané lze proto nepochybně považovat za „vyšlé najevo“, neboť odvolací správní orgán je měl ve své dispoziční sféře. Informace, které stěžovatel v průběhu daňového řízení sdělil, jsou součástí spisu a správní orgán se s nimi náležitě vyřadil.

Stěžovatel na podporu tohoto argumentu též odkázal na rozhodnutí městského soudu, kterým bylo zrušeno prvé rozhodnutí žalovaného o odvolání (rozhodnutí ze dne 28. 6. 2002, čj. 5827/02 - 110) a věc vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však nepovažuje odkaz na toto rozhodnutí pro posouzení stížných námitek za relevantní. Městský soud v něm žalovanému vytkl, že z jeho rozhodnutí o odvolání neplyne, proč byla daňovému subjektu dodatečně snížena daňová ztráta, které skutečnosti měl prokazovat a neobsahuje ani rozhodné skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly. Dané rozhodnutí se tedy vztahovalo toliko k nedostatkům odůvodnění rozhodnutí žalovaného, nikoli k průběhu předcházejícího daňového řízení. Městský soud věc žalovanému vrátil s tím, že je třeba jeho rozhodnutí opatřit řádným podrobným odůvodněním a uvést rovněž právní závěr o tom, kdy dochází ke vzniku zdanitelného plnění v případě platby stravenkami. Ze zrušujícího rozhodnutí městského soudu pak v žádném případě nelze vyvodit, že bylo třeba provést další úkony, jak žalovaným, tak i správcem daně. Žalovaný proto nepochybil, když ve věci neprovedl nové dokazování či neučinil jiné právní úkony, ale pouze vydal nové rozhodnutí o odvolání, tentokrát již obsahově správné, což potvrdil i městský soud novým rozhodnutím ve věci.

Stěžovatel namítal pochybení městského soudu směřující k ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, jelikož se s touto námitkou nevyrovnal a pouze izolovaně přijal

závěr o neunesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Během daňové kontroly byla otázka účtování stravenek prezentována jen jako pochybení při účetních postupech, nikoli jako pochybnost ve smyslu doměření daňové ztráty dodatečným platebním výměrem. Stěžovatel na to upozornil již v žalobě, ale městský soud se (dle tvrzení stěžovatele) s touto námitkou nevyrovnal, nepřisvědčil jí a izolovaně přijal názor o neunesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nemůže uznat důvodnost této námitky, jelikož městský soud ve svém, byť stručně rozvedeném, právním názoru nepochybil a s uvedenou námitkou se dostatečným způsobem vypořádal. V rozhodnutí napadeném kasační stížností výslovně uvedl, že správce daně, potažmo ani žalovaný, nebyli v souladu s daňovým řádem povinni žalobcova tvrzení vyvracet, zpochybňovat či prokazovat, že se nezakládají na nepravdě.

Stěžovatel uvedl, že během správního řízení správce daně nepřednesl jakoukoliv pochybnost ohledně účtování stravenek, na kterou by bylo možno adekvátně reagovat. S tímto názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole jsou obsaženy v § 16 daňového řádu. Ten má při ní možnost prokazovat svá tvrzení odlišující se od zjištění správce daně (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a předkládat důkazní prostředky [§ 16 odst. 4 písm. c)]. Podle tvrzení stěžovatele je v souladu se zákonem i zavedenou praxí s odkazem na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu předkládat výzvy ohledně nastalých pochybností. Z tohoto ustanovení i z celé úpravy daňové kontroly však nelze dovodit, že by správce daně stíhala povinnost daňovému subjektu formalizovaným způsobem sdělit, zda a jaké nastaly v jeho případě konkrétní pochybnosti nebo nesrovnalosti. Tato povinnost je stanovena v § 43 daňového řádu upravujícím vytýkácí řízení jakožto součást řízení vyměřovacího. V jeho rámci má správce daně daňovému subjektu výzvou sdělit pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání způsobem umožňujícím určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Smyslem vytýkácího řízení je především vést daňový subjekt k doplnění, vysvětlení, prokázání či opravě údajů daňového přiznání před vyměřením daňové povinnosti. Stěžovatel proto nemůže po správci daně vyžadovat, aby kombinoval obě tato řízení a jejich instituty a v průběhu daňové kontroly požadoval sdělení pochybností obdobným způsobem jako je tomu u vytýkácího řízení.

Správce daně v průběhu daňové kontroly sice stěžovateli explicitně nesdělil své pochybnosti (jak správně konstatoval městský soud to však nebylo ani jeho povinností) co do zahrnutí příjmů ze stravovacích kupónů do daňového základu, ale jak již bylo uvedeno výše, během daňové kontroly byly předmětem zájmu i stravovací kupóny. V rámci ústního jednání zaznamenaném do protokolu ze dne 30. 8. 2001 správce daně vyzval stěžovatele, aby mimo jiné předložil samostatnou evidenci stravovacích kupónů či pokladní výdajové doklady. Stěžovatel však uvedl, že samostatnou evidenci stravovacích kupónů nevede a ani nedisponuje žádnými doklady ohledně spolupráce s emitentem Le Cheque Déjeuner, s.r.o. Z logiky věci muselo být stěžovateli jasné, že pokud nebyl schopen prokázat svá tvrzení, určité pochybnosti tu vzniknout musely. Tyto domněnky se proměnily v jistotu ve zprávě o daňové kontrole, poněvadž z ní jednoznačně vyplývá, že daňová ztráta byla snížena z důvodu zvýšení příjmů stěžovatele o příjmy ze stravovacích kupónů a snížení výdajů z důvodu, že doklad PV 123/98 byl vystaven na jiného odběratele. Projednání zprávy o daňové kontrole je procesní součástí daňové kontroly a daňový subjekt má samozřejmě i v této fázi daňového řízení stále ještě zákonnou možnost

zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění, aby mohly být tyto pochybnosti vyvráceny. Stěžovatel měl nepochybně možnost se k těmto otázkám vyjádřit v průběhu daňové kontroly a posléze i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

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

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

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

V Brně dne 11. prosince 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu