



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **P. K.**, zastoupen JUDr. Helenou Tukinskou, advokátkou se sídlem J. V. Sládka 1363/2, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 23. 11. 2011, č. j. 12979/11-1300-702127, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2013, č. j. 31 Af 11/2012 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.
Vymezení věci

[1] Žalobce v roce 2007 podnikal v oblasti hostinské činnosti, ubytovacích služeb a výroby plastových a pryžových výrobků. Na základě daňové kontroly, zahájené dne 13. 1. 2010 jak na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, tak na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období I., II., III. a IV. čtvrtletí roku 2007, mu Finanční úřad v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) doměřil DPH dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 5. 2011 ve výši 87.054 Kč, 117.649 Kč, 61.007 Kč a 24.206 Kč a penále vždy ve výši 20 % z vyměřené DPH (17.410 Kč, 23.529 Kč, 12.201 Kč a 4.841 Kč). Odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím označeným v záhlaví [*s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost finančních*

ředitelstev na základě zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství (§ 20 odst. 2 citovaného zákona) – pozn. NSS.]

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Ten jeho žalobu zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že je nepochybné, že žalobci byla prostřednictvím jeho zástupce dána možnost vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě před ukončením daňové kontroly. V protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole byl upozorněn na to, že závěry týkající se dodatečně předložených písemností jsou popsány na s. 16 – 37 zprávy. Z nich vyplývá, že tyto nezměnily závěr správce daně o nemožnosti stanovit DPH dokazováním. Pokud žalobce uvedl, že se nemohl vyjádřit k novým skutečnostem uvedeným ve zprávě, krajský soud tuto námitku neshledal důvodnou, neboť žalobce nespecifikoval konkrétní závěry správce daně, které pokládal za nové. Krajský soud takové skutečnosti ani sám nezjistil.

[3] Dále se krajský soud vyjádřil k námitkám nezákonného a nesprávného použití pomůcek při stanovení výše daně. Krajský soud se přiklonil k závěrům žalovaného, že nevěrohodné a neúplné vedení evidencí (skladové evidence, evidence jednotlivých plateb v hotovosti, evidence ztratného a daňové evidence), neprovedení inventarizace a nesprávnost deklarované marže jsou natolik závažná pochybení, že způsobily neprůkaznost účetnictví žalobce a daň nebylo možno stanovit dokazováním. Žalobce nevznese ani žádné konkrétní námitky proti kritériím, které správce daně a následně žalovaný popsali pro výběr srovnatelného subjektu. Krajský soud shledal výběr srovnatelného subjektu za souladný s § 98 odst. 3 daňového řádu a s ustálenou judikaturou správních soudů. Upozornil na to, že správce daně nemusí vybrat srovnatelný subjekt ve stejné lokalitě, nýbrž v lokalitě srovnatelné s tou, ve které žalobce podniká. K námitce, že žalobce minimálně v první polovině roku 2007 rekonstruoval objekt, v němž podnikal, krajský soud uvedl, že ze žádného z předložených podkladů nevyplývá, že by byla činnost žalobce v roce 2007 nějak výrazněji omezena. Nepředložil žádné důkazy o tom, že rekonstrukce skutečně probíhala, do kdy a jak se její rozsah odrazil v jeho podnikání.

[4] Nakonec krajský soud konstatoval, že postup správce daně či žalovaného neshledal ani v rozporu se zásadami daňového řízení. Žalobce totiž nespecifikoval, v čem tyto zásady správce daně porušil. Uzavřel, že správce daně nepřekročil pravomoci, které jsou mu daňovým řádem svěřeny k provedení daňové kontroly.

II.

Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[5] Včasnou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. *(ve skutečnosti však rozsudek napadá též z důvodu podle písm. d), tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti – pozn. NSS).*

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě uplatňuje stejné námitky jako v žalobě, tj. že mu nebylo umožněno vyjádřit se k novým skutkovým zjištěním správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, že neměl možnost pochybnosti správce daně

pokračování

vyvrátit, že využití postupu stanovení daně podle pomůcek bylo nezákonné a správce daně tyto pomůcky – pokud jde o výběr srovnatelného subjektu – navíc použil nesprávně a nezohlednil některé zjištěné skutečnosti. Stěžovatel taktéž namítá, že správce daně porušil základní zásady daňového řízení, především zásadu zákonnosti, zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti a zásadu volného hodnocení důkazů.

[7] Správce daně dle stěžovatele pochybil i v tom, že závěr, ke kterému dospěl, nijak neodůvodnil, pouze odkázal na dokumenty a ustanovení právních předpisů, ze kterých vycházel. Ze zprávy o daňové kontrole není jasné, proč nebyly požadované skutečnosti doloženy dostatečně, což je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Tyto chyby neodstranil ani žalovaný v řízení o odvolání. Krajský soud měl proto tato rozhodnutí zrušit, z napadeného rozsudku je však dle stěžovatele patrné, že se spisovým materiálem se nijak detailně nezabýval a pouze opsal závěry žalovaného. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu (sp. zn. III. ÚS 271/96, III. ÚS 103/99 a I. ÚS 2771/10) je však takovýto postup v rozporu s právem na spravedlivý proces.

[8] Rozsudek krajského soudu považuje stěžovatel rovněž za nepřezkoumatelný, zejména pokud jde o odůvodnění jeho žalobní námitky, že se nemohl vyjádřit k nově zjištěným skutečnostem správce daně, a dále v závěrech soudu, že daň bylo možno stanovit dle pomůcek dostatečně spolehlivě, a že výběr srovnatelného subjektu byl v souladu se zákonem. Správce daně mohl daň doměřit na základě dokazování a tento postup má přednost i dle judikatury zdejšího soudu, na kterou stěžovatel odkázal (sp. zn. 2 Afs 29/2006); nebyl tak dán prostor pro užití pomůcek. Stěžovatel následně uvedl řadu námitek, jimiž se neztotožňuje s hodnocením některých důkazů žalovaným a potažmo krajským soudem, které vedly k jejich závěru o opodstatněnosti použití pomůcek místo dokazování (jde zejména o hodnocení skladové evidence zásob, inventarizace, evidence jednotlivých plateb v hotovosti, evidence ztratného, výše marže, cenové evidence). Stěžovatel trvá na tom, že vedl účetnictví řádně a správce daně neprokázal opak. Má nadále za to, že všechny podmínky správce daně splnil, předložil mu o tom důkazy, zejména účetní doklady jak na začátku daňové kontroly, tak v jejím průběhu na základě výzev správce daně. Skutečnost, že některé doklady správce daně z účetnictví vyřadil, nemůže ještě vést k závěru, že toto nebylo vedeno řádně, či bylo neprůkazné. Na podporu svých tvrzení o řádném vedení účetnictví stěžovatel předložil i znalecký posudek.

[9] Stěžovatel upozornil i na skutečnost, že v roce 2007 prováděl v objektu podnikání rekonstrukci (přístavbu), kdy nebylo možné ubytovávat hosty a poskytovat jim související služby, např. stravování. Výši poplatku za ubytovací kapacitu však neřešil a zaplatil jej na celý rok.

[10] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[11] Žalovaný ve vyjádření ze dne 2. 4. 2013 uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Zejména se výslovně ztotožnil s tím, že stěžovatel nevznnesl žádné konkrétní námitky proti kritériím, podle kterých žalovaný porovnával stěžovatele a srovnatelný subjekt, a dále se závěrem, že žádný s předložených podkladů nevypovídá o tom, že by v roce 2007 byla činnost stěžovatele výrazněji omezená. Pokud stěžovatel tvrdil, že v první polovině roku objekt, ve kterém podnikal, rekonstruoval, nepředložil o tom žádné důkazy.

[12] K námitkám stěžovatele stran porušení základních zásad správy daní žalovaný uvedl, že k tomuto nemůže dojít izolovaně, nýbrž toliko ve spojení s aplikací konkrétního institutu a proto tyto námitky stěžovatele dle žalovaného postrádají jakoukoliv adresnost a relevanci. Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti rovněž upozornil na princip koncentrace řízení, v daném případě koncentrace daňové kontroly, který se projevuje tím, že nedojde-li na základě vyjádření kontrolovaného daňového subjektu po projednání výsledků kontrolních zjištění ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.

[13] Ke kasační námitce porušení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. žalovaný uvedl, že jí považuje toliko za formálně uplatněnou, neboť stěžovatel k tomuto důvodu neuplatňuje ničeho. Ze všech zmíněných důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[14] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; námitky, jimiž je povinen se zabývat i bez návrhu, byly součástí kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejdříve se Nejvyšší správní soud vypořádal s námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je totiž natolik závažnou vadou, pro kterou by obecně bylo nutno napadený rozsudek zrušit, aniž by se v zásadě soud mohl zabývat příslušnými vznesenými námitkami i věcně [IV.A.; důvody dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V řízení před krajským soudem se stěžovatel domáhal ochrany před postupem správce daně, resp. žalovaného, spočívajícím zejména v údajně nezákonném doměření DPH dle pomůcek. Tato námitka zůstala ústřední i v kasační stížnosti. Úkolem zdejšího soudu v tomto řízení je proto přezkoumat úvahy krajského soudu, které vedly k závěru, že použití pomůcek pro doměření DPH a postup správce daně tomu předcházející byly v souladu se zákonem [IV.C.; důvod dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.]. K tomu, aby tak zdejší soud mohl učinit, musel nejdříve postavit najisto, kterého z obou účastníků řízení v daném okamžiku tížilo důkazní břemeno, resp. který z nich ho neunesl [IV.B.; důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

pokračování

[17] Stěžovatel společně s kasační stížností předložil také znalecký posudek. Zdejší soud však tento důkazní prostředek neprováděl. K tomu uvádí následující. Občanský soudní řád, který se použije v důsledku § 64 s. ř. s., v § 125 stanoví, že *[z]a důkaz mohou sloužit všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci, zejména výslech svědků, znalecký posudek, zprávy a vyjádření orgánů, fyzických a právnických osob, notářské nebo exekutorské zápisy a jiné listiny, ohledání a výslech účastníků. Pokud není způsob provedení důkazu předepsán, určí jej soud.* Ustanovení § 127 o. s. ř. dále stanoví, že výslech znalce, příp. jeho písemný posudek, si soud vyžádá, *[z]ávisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, anebo [j]estliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující nebo je-li pochybnost o správnosti podaného odborného vyjádření.* Přitom je potřeba mít na paměti, že znalecký posudek je určen toliko ke zkoumání otázek skutkových (viz rozsudek ze dne 5. 11. 2008, č. j. 1 As 59/2008-77, č. 1946/2009 Sb. NSS). V dané věci je však předmětem sporu ryze právní otázka, a to, zda byly splněny zákonné podmínky pro doměření daně dle pomůcek, či nikoliv. Vzhledem k této skutečnosti a s ohledem na obecnou zásadu *iura novit curia* (soud zná právo), nebylo možné tuto otázku dokazovat pomocí výslechu znalce, resp. znaleckého posudku. Znalci neslouží v soudním ani správním řízení k tomu, aby dokazovali právo. Soudu se právo nedokazuje, o právu se ve vztahu k soudu argumentuje. Soudní řád správní tuto argumentaci vztahuje na řádně uplatněné žalobní nebo kasační námitky. Kasační námitky určuje stěžovatel v kasační stížnosti.

[18] Pro úplnost nutno poznamenat, že Nejvyšší správní soud se obdobnými kasačními námitkami zabýval i ve věci stěžovatele ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, vedené a projednané pod sp. zn. 1 Afs 21/2013. Na obě věci stěžovatele se s ohledem na změnu zákonné úpravy v průběhu daňové kontroly použijí jak ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (účinného do 31. 12. 2010), tak ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

IV.A.

Posouzení námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu

[19] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné zejména tehdy, pokud neobsahuje důvody založené na skutkových okolnostech případu, o něž krajský soud opřel své závěry, např. o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Jinými slovy, z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (srov. k tomu např. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 – 130, č. 244/2004 Sb. NSS nebo ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52). Ke kasací rozhodnutí krajského soudu by však měl Nejvyšší správní soud přistoupit *„teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení.“* (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 – 25).

[20] Stěžovatel namítá, že krajský soud se blíže nezabýval otázkami kolem skladové evidence, ale pouze převzal stanovisko žalovaného. V této souvislosti odkázal na judikaturu

Ústavního soudu (III. ÚS 271/96, III. ÚS 103/99 a I. ÚS 2771/10). Dále uvádí, že se krajský soud nedostatečně zabýval jeho žalobním tvrzením, že neměl možnost se vyjádřit k novým skutečnostem. Závěr krajského soudu o tom, že použitím pomůcek bylo lze doměřit DPH dostatečně spolehlivě, považuje stěžovatel za velice obecný. Konečně, stěžovatel namítá, že správce daně ani krajský soud dostatečně nezohlednili skutečnost, že stěžovatel není klasický subjekt poskytující hostinské služby, ale musel dodržovat přesné normy nákupu, přípravy a prodeje jídel a nápojů, stanovení místností určených k výuce dětí a k jejich pobytu. To vede stěžovatele k závěru, že správce daně nepoužil k doměření daně srovnatelný subjekt, ač tato skutečnost vyplývá z účetnictví stěžovatele.

[21] K tomu zdejší soud uvádí následující. Námitka, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného, aniž by se skladovou evidencí blíže zabýval, by mohla být za určitých okolností obecně považována za relevantní. Úkolem správního soudu je totiž kontrola činnosti veřejné správy, což nemůže být naplněno, jestliže se správní soud namísto této skutečné kontroly omezí na mechanické převzetí závěrů správních orgánů. Soud je povinen v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelným a přesvědčivým způsobem zareagovat na všechny uplatněné námitky, jakkoliv by byly právní závěry správního orgánu správné, či přesvědčivé, přičemž je samozřejmě oprávněn z těchto námitek a uplatněných argumentů vybrat takové, které považuje za relevantní a přiklonit se k nim, a naopak vysvětlit, proč jiné relevantními neshledal. Za takovéto konstelace by totiž došlo k faktické eliminaci soudního přezkumu (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2007, č. j. 2 As 18/2007). V daném případě však z obsahu napadeného rozsudku krajského soudu vztahujícího se k této námitce (s. 8, druhý a třetí odstavec) nevyplývá, že by krajský soud tuto svou povinnost nesplnil. Naopak, krajský soud se otázkou skladové evidence zabýval. Na základě předloženého správního spisu dospěl přitom ke stejnému závěru jako žalovaný. Jeho úvahy o neprůkaznosti skladové evidence jsou zcela srozumitelné a přezkoumatelné. Jasně z nich vyplývá, jaké skutečnosti krajský soud zohledňoval, jak je hodnotil, které ustanovení příslušného zákona aplikoval a jaký závěr z toho dovodil. Skutečnost, že stěžovatel s těmito závěry nesouhlasí, ještě nemůže sama o sobě vést k závěru o jejich nepřezkoumatelnosti nebo nesprávnosti. Tato námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

[22] Další námitka nepřezkoumatelnosti se týká tvrzení stěžovatele, že se nemohl vyjádřit k novým skutkovým zjištěním správce daně, ačkoliv žádal o lhůtu. Krajský soud posuzoval tuto otázku na s. 7 napadeného rozsudku. Konstatoval, že je nepochybné, že stěžovatel (prostřednictvím svého zástupce) měl možnost se vyjádřit k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. I poté však závěr správce daně zůstal nezměněn. Krajský soud uzavřel, že správce daně postupoval v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Kromě toho stěžovatel neuvedl, které konkrétní skutečnosti, k nimž se údajně neměl možnost vyjádřit, považoval za nové.

[23] Pokud jde o nepřezkoumatelnost této části napadeného rozsudku, nelze rozsudek krajského soudu ničeho vytknout. Krajský soud stručně shrnul průběh řízení před správcem daně, který odpovídá předloženému správnímu spisu. Z něj vyplývá, že stěžovatel měl opravdu možnost se k zjištěním správce daně vyjádřit a tohoto svého práva i využil dne 27. 10. 2010 a 12. 11. 2010 (*krajský soud sice uvádí datum 15. 11. 2010, ale z podacího razítka správce daně na č. l. 18 správního spisu vyplývá datum 12. 11. 2010 – pozn.*

pokračování

NSS). Tyto skutečnosti tedy krajský soud ověřil a závěry popsal v rozsahu téměř jedné A4. Kromě toho nelze odhlédnout od skutečnosti, na kterou upozornil i krajský soud, že stěžovatel vůbec žádným způsobem nespécifikoval, které skutečnosti považoval za nové, a tedy ke kterým skutečnostem se nemohl vyjádřit.

[24] K takto obecně učiněné námitce nebyl krajský soud povinen ani oprávněn podrobně zkoumat a za stěžovatele dohledávat ony nové skutečnosti, které by mohl mít stěžovatel případně na mysli (viz rozsudky NSS ze dne 21. 11. 2003, č. j. 7 Azs 20/2003 - 44; ze dne 17. 3. 2005, č. j. 7 Azs 211/2004 - 86 nebo ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 As 4/2010 - 94). Tímto postupem by totiž porušil zásadu rovnosti stran a do jisté míry nahrazoval primární úkol stěžovatele spočívající ve formulaci námitek (srov. k tomu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Odkazuje-li stěžovatel na judikaturu Ústavního soudu, která v souvislosti s právem na spravedlivý proces konstatovala povinnost orgánů veřejné moci, tj. i soudů, svá rozhodnutí řádně a vyčerpávajícím způsobem odůvodňovat [nález ze dne 5. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 2771/10 (N 86/61 SbNU 337) a tam citované nálezy], jsou tyto jeho odkazy nepřipadné zejména z důvodů na jeho straně. Usiloval-li totiž, jakožto adresát konečného rozhodnutí ve věci, o závazné rozhodnutí soudu o konkrétních skutečnostech či otázkách, měl své námitky formulovat především takovým způsobem, aby soud byl vůbec schopen tyto konkrétní skutečnosti či otázky z jeho podání identifikovat a odpovídajícím způsobem na ně reflektovat. Neučinil-li tak, zůstala jeho námitka velmi obecná, ba neurčitá. Povinnost soudu přezkoumat takové námitky odpovídá pouze rozsahu vymezenému v žalobních bodech (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Námitka je nedůvodná.

[25] Stěžovatel dále namítá, že krajský soud posoudil otázku použití pomůcek velice obecně. S tímto názorem stěžovatele se rovněž v žádném případě nelze ztotožnit. Krajský soud totiž tuto otázku posuzoval na s. 8 až 10 napadeného rozsudku, tedy v rozsahu cca. 3 stran formátu A4. Podrobně se zabýval jednotlivými hodnoceními důkazů učiněnými správcem daně, aniž by je stěžovatel v žalobě konkrétně napadal, aby tak mohl dospět k závěru o tom, zda bylo použití pomůcek oprávněné či nikoliv. Krajský soud vždy uvedl, v čem považuje závěry správce daně o nedostacích ve vedení účetnictví za správné. Daň nebylo možné stanovit dokazováním a stanovení daně dle pomůcek bylo dostatečně spolehlivé. Z úvah krajského soudu je naprosto zřejmé, o co opřel své závěry ohledně zákonnosti použití pomůcek pro doměření DPH. I tato námitka je proto nedůvodná.

[26] Pokud jde o posouzení přezkoumatelnosti související námitky týkající se použití pomůcky srovnatelného subjektu, nutno konstatovat, že stěžovatel v řízení o žalobě takto formulovanou námitku ani neuplatnil. Pouze namítal, že správce daně použil pomůcky „v rozporu se zákonem, protože nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem“ a „pomůcky vymezené v § 98 odst. 3 daňového řádu užil nesprávně“ (s. 4 žaloby). K takto uplatněné námitce lze v obecné rovině opět odkázat na argumentaci v bodě [24] shora. Krajský soud proto nebyl povinen se touto námitkou zabývat nad rámec takto vymezeného rozsahu. Na tuto námitku reagoval na s. 11 napadeného rozsudku. Konstatoval, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nevzněl žádné konkrétní námitky proti kritériím, na základě kterých správce daně vybral srovnatelný subjekt, ač tato kritéria (shodné znaky) byla uvedena v úředním záznamu ze dne 13. 5. 2011 i v odůvodnění rozhodnutí žalovaného na s. 8 a 9.

Kromě toho správce daně nemusí vybrat srovnatelný subjekt ve stejné lokalitě, ale v lokalitě srovnatelné s tou, v níž stěžovatel podniká. Pokud stěžovatel tvrdil, že minimálně v první polovině roku 2007 provozovnu rekonstruoval, z předložených podkladů (např. faktury na poskytování obědů důchodcům od počátku roku 2007, zaplacení celoročního lázeňského poplatku, přijaté a vydané faktury od ledna 2007) tato skutečnost nevyplývá. Krajský soud tak dospěl k závěru, že správce daně daňový řád neporušil. Z těchto úvah krajského soudu je patrné, proč žalobní námitky stěžovatele považoval za liché, mylné nebo vyvrácené. V tomto ohledu ani zde nelze považovat napadený rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný. Ke správnosti a zákonnosti těchto závěrů viz argumentaci v části IV.C.1. níže.

[27] Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu vyplývají zřejmé a přezkoumatelné úvahy, které řádně a přesvědčivým způsobem odůvodnil, jsou výsledkem logického uvažování a mají oporu ve spisu. Lze tak uzavřít, že všechny námitky nepřezkoumatelnosti jsou v dané věci nedůvodné.

IV.B.

Námitky týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví stěžovatele; jinými slovy, že správce daně neunesl své důkazní břemeno. Vyřadil-li správce daně některé doklady stěžovatele z účetnictví, neb nesplňovaly náležitosti účetních dokladů, nemůže to ještě vést k závěru, že účetnictví nebylo vedeno řádně a neprůkazně. Pokud správce daně tvrdí, že tržby nebyly prokázány průkazně, musí toto tvrzení doložit a uvést, co považuje za věrohodný způsob. Tak se však nestalo. Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením některých důkazů provedených správcem daně a následně krajským soudem. Tvrdí, že došlo k porušení zásad daňového řízení.

[29] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), účinný do 31. 12. 2010, upravoval způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v § 31 odst. 8 a 9. Podle tohoto zákona byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly dále došlo k nahrazení tohoto zákona novou právní úpravou – zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle níž byla v souladu s přechodnými ustanoveními (§ 264 odst. 1) daňová kontrola dokončena a DPH doměřena.

[30] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení, čímž prokáže i svůj zákonný nárok na odpočet DPH [viz např. nález ÚS ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)]. Srovnatelnou normu obsahuje rovněž § 92 odst. 3 daňového řádu (*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*).

pokračování

[31] Svá tvrzení *daňový subjekt* prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012 – 65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, *správce daně* může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. rozsudek č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, již citovaný v bodě [29] shora). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, či č. j. 2 Afs 24/2007 – 119).

[32] Z průběhu řízení před správcem daně dále vyplynulo, že stěžovatel byl v roce 2007 plátcem DPH se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. V daňovém přiznání k DPH si za první čtvrtletí uvedeného roku uplatnil nadměrný odpočet ve výši 215.166 Kč a za druhé čtvrtletí ve výši 16.223 Kč. Za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2007 vykázal vlastní daňovou povinnost ve výši 44.698 Kč a 54.563 Kč. Správce daně u stěžovatele zahájil daňovou kontrolu dne 13. 1. 2010 (viz protokol na č. l. 15 správního spisu). V průběhu daňové kontroly, kterou vedl společně pro DPH i daň z příjmů fyzických osob, učinil vůči stěžovateli postupně celkem 5 výzev k doložení jeho tvrzení, a to 5. 2. 2010 (č. l. 22 správního spisu), 26. 2. 2010 (č. l. 24 správního spisu), dvě výzvy ze dne 3. 5. 2010 (č. l. 29 a 30 správního spisu) a dne 1. 7. 2010 (č. l. 50 správního spisu).

[33] Stěžovatel kromě hostinské činnosti a ubytovacích služeb podnikal v uvedeném roce také v oblasti výroby plastových a jiných výrobků. Jak vyplývá ze zprávy o výsledku daňové kontroly, u této činnosti správce daně prověřoval účetnictví stěžovatele pouze ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob a dosažený hospodářský výsledek shledal na základě kontrolních zjištění věrohodným. Tyto skutečnosti jsou mezi účastníky řízení nesporné, a proto se jimi zdejší soud nezabýval.

[34] Správce daně požadoval doložit následující skutečnosti: předložení evidence veškerých zásob včetně jejich ocenění, provedení inventarizace zásob zboží k 31. 12. 2006 a k 31. 12. 2007, předložení cenové evidence včetně kalkulace jídel v Penzionu ZUBR (*provozovna stěžovatele – pozn. NSS*) a evidence jednotlivých plateb v hotovosti (**první výzva**). Jelikož pojal pochybnosti o výši marže uváděné stěžovatelem, dále požadoval prokázání tvrzení vykazovaného v účetnictví o dosažení marže z hostinské činnosti ve výši

8,5 %, (**druhá výzva**); prokázání dodávek nápojů (pivo a limonády) deklarovaným organizacím účetními doklady, předložení evidence veškerých zásob včetně jejich ocenění, které údajně vedl v mimoúčetní evidenci, k předložení dokladů prokazujících výši ztratiného při vaření v kuchyni a jak účetní zápisy týkající se ztratiného ovlivnily hospodářský výsledek, a předložení evidence jednotlivých plateb v hotovosti, kdy doposud předložil ručně zapsané souhrnné výše tržeb v jednotlivých dnech a za měsíc, a dále prokázání výše základu daně pro uplatnění jak základní sazby DPH, tak snížené sazby DPH u uskutečněných zdanitelných plnění týkajících se denních tržeb v Penzionu ZUBR, které stěžovatel uplatňoval za příslušné zdaňovací období, a také zda do vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu zahrnul veškerá uskutečněná zdanitelná plnění týkající se hostinské činnosti, neboť z porovnání s přijatými zdanitelnými plněními za nákup zboží vyplynulo, že dosáhl pouze podíl 1,085, avšak v předložené cenové evidenci činily podíly vstupů a výstupů minimálně 1,5 (**2 výzvy ze dne 3. 5. 2010**); a prokázání výše uskutečněných a přijatých plnění za kontrolovaná zdaňovací období předložením evidence vedené pro účely DPH v rozčlenění na přijatá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění dle předmětu podnikání (**pátá výzva**).

[35] K **první výzvě** správce daně se stěžovatel vyjádřil ústně do protokolu dne 22. 2. 2010 (viz protokol č. j. 12638/10/223931708770). Veškeré zásoby prý účtoval metodou B, tj. v průběhu celého kalendářního roku účtoval přímo do nákladů a skladová evidence nebyla v průběhu roku vedena. Hodnota skladových zásob byla z nákladů odúčtována teprve na základě inventarizace k 31. 12. 2007. K tomu stěžovatel předložil příslušný inventurní soupis. Samotnou inventuru dle svých vlastních tvrzení provedl stěžovatel tak, že zjistil fyzický stav zásob zboží na skladě k 31. 12. 2007, ocenil ho poslední nákupní cenou bez DPH a tak zjistil celkový stav hodnoty zásob zboží v korunách. K cenové evidenci předložil ceník jídelního lístku a ubytování v Penzionu ZUBR. K evidenci jednotlivých plateb v hotovosti předložil soupis měsíčních tržeb za rok 2007. Na **druhou výzvu** reagoval stěžovatel vyjádřením ze dne 4. 3. 2010 (č. l. 25 správního spisu). Nízkou marži zdůvodnil tím, že zásoboval zbožím koupaliště (v letním období), místní sportovní klub (během roku), schůze různých organizací (hasiči, svaz žen), kdy se mu marže vrátila v odměně pivovaru za výtoč a odběr piva a taktéž vařil obědy pro místní důchodce (za cenu s 3 – 7 % marží, hodnota oběda 40 Kč) a pro závodní stravování Železáren Štěpánov nad Svratkou (marže ve výši 8 – 15 %). Připomněl, že připravoval polední menu pro zákazníky a snídaně a večere pro ubytované hosty, kdy se marže taktéž neřídila dle ceníku nápojů a jídel. Upozornil i na nezanedbatelnou výši ztratiného, zejména v kuchyni. Dne 14. 4. 2010 mimo jiné doplnil soupis prodeje sudů piva a limonády pro deklarované organizace ve formě sestavy (souboru) z PC, evidenci stanovení kalkulace obědů pro důchodce, a dále informaci, že skladové zásoby včetně ztratiného evidoval v mimoúčetní evidenci samostatně. K prokázání tvrzení stěžovatele správce daně zaslal také výzvu k součinnosti obci Ujčov (místo podnikání stěžovatele) spočívající ve sdělení celkové výše poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt a z ubytovací kapacity stěžovatele. Starosta obce reagoval na tuto výzvu přípisem ze dne 12. 3. 2010 (č. l. 28 správního spisu).

[36] K **výzvě ze dne 3. 5. 2010** se stěžovatel vyjádřil podáními ze dne 14. 5. 2010 (č. l. 31 správního spisu). Uvedl, že doklady při dodávkách zboží nevystavoval, resp. někdy na vyžádání vydával účtenky bez kopie. Příjem byl součástí denních tržeb. V souvislosti se závodním stravováním v Železárnách vybíral za obědy stravenky, jejichž hodnotu

pokračování

zahrnoval do denních tržeb, ale tento způsob provozu po roce a půl z důvodu nerentability zrušil. Položkovou skladovou evidenci vedl operativně v sešitě pro jednotlivé druhy potravin a zapisoval spotřebu a ztratiné. Tuto evidenci nepředložil, neboť se zřejmě ztratila při přestavbách a přesunu dokladů. Pro evidenci jednotlivých plateb v hotovosti vedl pokladní knihu v rámci vedení účetnictví – výkaz tržeb za jednotlivé dny, který již ke kontrole předložil. Na souhrnnou evidenci tržeb vedl pouze pomocnou evidenci na rozdělení tržeb se sníženou a se základní sazbou DPH, avšak ani tu neměl již k dispozici a nebyl schopen ji dohledat. Registrační pokladnu nemá, zákazníkům vydával účtenky bez kopie. Podíl nákupu a tržeb v rámci hostinské činnosti nelze jednoznačně stanovit, protože v rámci fakturace ubytování obsahovala celková částka i hodnotu stravy a tato celková suma byla účtována do služeb. Podíl 1,5 je stanoven převážně na minutky a hotová jídla, přičemž tento podíl není dosahován z důvodu udržení ceny za menu. Současně doložil 9 faktur za ubytování různých subjektů. V reakci na to ověřil správce daně správnost předložených faktur formou dožádání z 27. 5. 2010 a 3. 2. 2011 (celkově 6 dožádání) u správců daně místně příslušných pro fakturované subjekty (viz č. l. 32 až 45 správního spisu, včetně odpovědí na dožádání). Na **pátou výzvu** stěžovatel odpověděl dne 19. 7. 2010 (č. l. 52 správního spisu) tak, že rozdělení evidence dle předmětu činnosti neprováděl a DPH po celý rok účtoval na účet 343. K tomu přiložil výpis z hlavní knihy. Dne 23. 8. 2010 stěžovatel následně předložil soupisy vydané a přijaté DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2007. Správce daně výzvou č. j. 1735/11/223931708770, nedatovanou, současně vyzval obec Ujčov k poskytnutí písemností prokazující dodávky obědů občanům (především důchodcům) zajišťované stěžovatelem. Na to starosta obce Ujčov reagoval přípisem ze dne 27. 1. 2011 (č. l. 49 správního spisu, *je nutno poznamenat, že v daném spise jsou, zřejmě nedopatřením, číslem 49 označeny dva po sobě jdoucí dokumenty - pozn. NSS*).

[37] Z protokolu ze dne 12. 10. 2010, č. j. 72774/10/223931708770 (č. l. 16 správního spisu) vyplývá, že správce daně byl připraven se stěžovatelem projednat zprávu o daňové kontrole, k tomu však nedošlo, neboť stěžovatel po seznámení se s hodnoceními správce daně využil práva na písemné vyjádření se k jednotlivým zjištěním, k čemuž si vyžádal lhůtu. Dne 25. 10. 2010 obdržel správce daně vyjádření stěžovatele k výsledku ve zprávě o kontrole a návrh na doplnění důkazních prostředků (č. l. 17 správního spisu) – kopie faktur zákazníků, včetně objednávek (emailů), kopie faktur na obědy pro zaměstnance Železáren, smlouvu o stravování s Rybářstvím Velké Meziříčí, potvrzení obce Ujčov o stravování a 7 týdenních jídelních lístků od 5. 11. 2007 do 21. 12. 2007. Z předloženého správního spisu dále vyplývá, že správce daně provedl v místě podnikání stěžovatele místní šetření dne 10. a 11. 1. 2011. Následně, dne 11. 5. 2011 správce daně projednal se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole týkající se jak DPH, tak daně z příjmů fyzických osob a poté daně doměřil dodatečnými platebními výměry.

[38] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel předkládal podklady k doložení svých tvrzení v daňových přiznáních teprve postupně. Jiným způsobem je nemohl hodnotit ani správce daně. Vystala-li mu v souvislosti s některými předloženými podklady a zjištěnými skutečnostmi pochybnost, vždy stěžovatele vyzval k jejímu vyvrácení, přitom byl stěžovatel vyzván toliko k prokázání toho, co sám uváděl. Stěžovatel však svá tvrzení prokazoval buďto předložením dalších neúplných či nedostatečných podkladů nebo pouhým vysvětlením, proč požadované podklady neevidoval nebo je neměl k dispozici. Z

konstantní judikatury Ústavního soudu vyplývá, že prokazování daňově uznatelného výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu (ve smyslu § 73 zákona o DPH) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu [srov. náleze ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 (N 73/22 SbNU 131)]. Přestože se cit. judikatura vztahuje k předchozímu zákonu č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, není důvodu se od těchto závěrů jakkoliv odchylovat, neboť znění § 73 odst. 1 první věty nového zákona o DPH, který je aplikovatelný v daném případě, je pro dané účely plně srovnatelné s § 19 odst. 2 dříve platného zákona.

[39] Správce daně tedy po předložení listin v průběhu daňové kontroly správně zaměřil svůj procesní postup na ověření skutečností uvedených v daňových dokladech. Důkazní prostředky předložené stěžovatelem i ty, které si správce daně opatřil sám, správce daně hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatele neprokazují, resp. nejsou ani schopny prokázat z důvodu jejich neúplnosti či nevěrohodnosti. S jejich průběžným hodnocením stěžovatele vždy seznámil a ten měl opakovaně možnost je po celou dobu trvání daňové kontroly vyvracet, příp. doplnit. Správce daně vždy uvedl konkrétní důvody svých pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatele a přesně mu sdělil, co je potřeba doložit, aby byly tyto pochybnosti rozptýleny. Pokud toto stěžovatel učinil s tím, že opět předložil neúplné či nevěrohodné doklady nebo správci daně sdělil, že takovými doklady ani nedisponuje, nebyl to správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno (k tomu viz výše body [31]), ale stěžovatel. Nebylo totiž úkolem správce daně prokazovat, jak se ten který účetní případ skutečně stal. Vyloučení některých podkladů a předložených písemností, které nesplňovaly náležitosti účetních dokladů nebo byly neúplné, tak – na rozdíl od názoru stěžovatele – mohlo vést k závěru, že účetnictví nebylo vedeno řádně a průkazně. To byl případ i v nyní posuzované věci.

[40] Současně je nutno stěžovatele upozornit, že daňová kontrola nemůže trvat po neomezeně dlouhou dobu, ale musí směřovat k co nejrychlejšímu a nejspolehlivějšímu zjištění a vyměření správné výše daně. Stěžovatel proto nemohl legitimně očekávat, že správce daně, resp. žalovaný, budou stěžovatele vyzývat k předložení dalších a dalších důkazních prostředků do té doby, než se nakonec jeho tvrzení podaří prokázat. Po celou dobu daňové kontroly stěžovatel tvrdil, že skladovou evidenci vůbec nevedl. Teprve po seznámení se s kontrolními zjištěními však uváděl, že požadované doklady včetně skladové evidence, byly nalezeny v jeho bývalé provozovně. Její následné předložení proto skutečně působí značně nevěrohodně.

[41] Nelze přisvědčit ani tvrzením stěžovatele, že nikdy netvrdil, že skladovou evidenci nevedl, či že správce daně inventarizaci ke dni 31. 12. 2006 nepožadoval. Z předložených spisů jasně vyplývá, že to byl právě stěžovatel, kdo správci daně sdělil, že skladovou

pokračování

evidenci předložit nemůže, neboť jí nevedl. Žádost správce daně o předložení inventarizace za rok 2006 vyplývá přímo z první výzvy správce daně.

[42] Za daných okolností lze tedy uzavřít, že námitky týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně jsou nedůvodné. Byl to právě stěžovatel, na němž nakonec toto břemeno spočinulo, a které neunesl. Důkazní nouze stěžovatele nemůže být přičítána k tíži správce daně.

IV.C.

Posouzení zákonnosti použití pomůcek

[43] Stanovit daň za pomoci pomůcek lze pouze při splnění dvou podmínek: za prvé v důsledku nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování není možno stanovit daňovou povinnost na základě důkazů (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, téměř shodně § 98 odst. 1 daňového řádu), za druhé daňový základ a výše daně mohou být pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, shodně § 98 odst. 1 daňového řádu). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu. Rozsah přezkumu vytyčil rozšířený senát NSS v usnesení z 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS: „*odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).*“

[44] Daňový subjekt tak může při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: 1) proti zvolenému způsobu stanovení daně tvrzením, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování - toto tvrzení musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy; 2) proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek - k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně.

[45] Pokud jde o kvalitu použitých pomůcek, má správce daně při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a pomůcky obstarává bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku z 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, „[j]de o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.) [...] Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“

[46] Co může posloužit jako pomůcka, blíže vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126, č. 1356/2007 Sb. NSS. Uvedl, že „*za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení*“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, č. 1472/2008 Sb. NSS, kde uvedl, že „*pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností*“.

[47] V nyní posuzované věci neměl krajský soud pochyb o tom, že stěžovatel nesplnil svou povinnost prokázat tvrzení obsažená v daňových přiznáních, a že bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek. Tento závěr sdílí i zdejší soud. Jak bylo popsáno výše v části IV.B., z obsahu spisu vyplývá, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nedokázal vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatel nebyl schopen vysvětlit, jakým způsobem provedl inventarizaci za rok 2006, pokud jí neměl k dispozici; z jakých údajů vycházel při vedení skladové evidence, či evidence jednotlivých plateb v hotovosti; jakým způsobem dospěl k závěru, že výše marže odpovídala 8,5 %, když z jiných dokladů, které předložil přepočtem správce daně, který podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole, vyplynulo, že tato marže je mnohonásobně vyšší; nebyl schopen doložit výši skutečného ztratiného atd. Vždy se pouze snažil správci daně vysvětlit, jakým způsobem účetní doklady a evidence vedl, aniž by současně vysvětlil, proč tak činil v rozporu se zákonem. Tím, že v průběhu dokazování stěžovatel nepředložil všechny potřebné doklady ke kontrole a tím, že některá ze svých tvrzení během kontroly měnil, by další dokazování s největší pravděpodobností nevedlo ke spolehlivému zjištění základu daně, resp. zda byla daň stanovena ve správné výši. Podmínka nemožnosti stanovení daně dokazováním tak byla splněna. Vzhledem k tomu, že předložené a dodatečně předložené účetní doklady a jiné písemnosti stěžovatele byly nedostatečné, nebylo ani možné daňovou povinnost stanovit dostatečně spolehlivě, neboť konstatované nedostatky obsahu předložených evidencí nemohly být překlenuty jiným způsobem. I druhá podmínka pro použití pomůcek tak byla splněna.

[48] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. *Dostatečná spolehlivost* daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

[49] Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, judikatura dospěla k závěru (viz výše rozsudek cit. v bodě [45]), že tato dostatečná spolehlivost se týká

pokračování

výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora cit. rozsudku č. j. 9 Afs 28/2007-156. Dovedl, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, 8 Afs 69/2010-103).

IV.C.1.

Srovnatelný subjekt

[50] V posuzovaném případě tak lze z doposud uvedeného dovodit, že stěžovatel by mohl brojit pouze proti kvalitě (adekvátnosti) použitých pomůcek a jejich hodnocení.

[51] Stěžovatel tvrdil, že správce daně použil jako pomůcku daňové údaje jiného daňového subjektu, jenž se stěžovatelem nelze srovnávat a nepřihlédl ani ke skutečnostem, které vyplynuly z daňové kontroly. Dle stěžovatele by bylo lze za srovnatelný subjekt považovat takový subjekt, který zajišťuje v tzv. školním roce služby související s ubytováním, stravováním a případným užíváním určité rehabilitace (tělocvična, bazén, hřiště), ubytování a stravování mateřským školám, školám, učilištím, klientům spadajícím do péče ústavů sociální péče apod. Byly zde stanoveny přesné normy nákupu, přípravy a prodeje jídel a nápojů, stanovení místností určených k výuce a k jejich pobytu. Skutečnost, že stěžovatel nebyl klasický subjekt pohostinství, přitom vyplývá z jeho účetnictví. Správce daně se však v průběhu kontroly zaměřil pouze na hostinskou činnost stěžovatele.

[52] K tomu zdejší soud uvádí následující. Z úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek ze dne 13. 5. 2011 vyplývá, že správce daně použil k doměření DPH jako pomůcky údaje srovnatelného daňového subjektu a dále údaje doložené stěžovatelem v rámci dokazování, které zpochybněny nebyly (uskutečněná zdanitelná plnění týkající se výroby plastových výrobků). Z rozhodnutí žalovaného dále vyplývá, že byly taktéž využity údaje uvedené stěžovatelem na jeho internetových stránkách (penzionzubr.hotel.cz). Zdejší soud se otázkou srovnatelných subjektů zabýval již dříve, např. v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75. V něm konstatoval, že „[p]okud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně velké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze

použit i údaje od subjektů blízcích se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.“

[53] Shodnost znaků vybraného srovnatelného subjektu správce daně shledal v předmětu podnikání, podmínkách provozu (i) lokalita – jeden penzion u obce, ii) sortiment, iii) druh služeb – rekreační pobyt s možností stravování, iv) přibližně stejný počet lůžek – stěžovatel 10 pokojů, srovnatelný subjekt 7 pokojů), v délce zdaňovacího období (čtvrtletně), či v tom, že oba subjekty provozovaly svou činnost prostřednictvím zaměstnanců. Není proto pravdivé tvrzení stěžovatele, že správce daně nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem. Naopak, správce daně v průběhu daňové kontroly zohlednil všechny tyto skutečnosti, aby vybral daňový subjekt, který je skutečně srovnatelný se stěžovatelem. Navíc, ku prospěchu stěžovatele při doměření daně zohlednil též část daňové evidence vztahující se k výrobě plastových výrobků, kterou shledal věrohodnou. Taktéž zohlednil tvrzení stěžovatele, že v roce 2007 prováděl rekonstrukci provozovny (přístavba sociálního zařízení restaurace a přístavba pokojů) (ač krajský soud vyhodnotil tuto námitku nesprávně za neprokázanou) a tyto výdaje stěžovatele uznal a odečetl od základu daně. To vyplývá ze zprávy o výsledku daňové kontroly [s. 2, písm. a) ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob, následně též na s. 11 nahoře], z úředního záznamu o výběru srovnatelného subjektu z 13. 5. 2011 [s. 1 bod 2), s. 2 bod I.A)b) a II.A)b) č. l. 20 správního spisu] i z rozhodnutí žalovaného (s. 8 dole).

[54] Ze spisu dále vyplývá, že dne 16. 5. 2011 se zástupce stěžovatele dostavil k nahlížení do spisu (č. l. 21). Do příslušného protokolu zástupce stěžovatele uvedl, že nesouhlasí s postupem správce daně, zejména s nemožností vyjádřit se „k výrokům uvedeným ve zprávě o kontrole, zvláště pak ke zjištěním uvedeným po 12. 11. 2010.“ Žádné další námítky ke spisu nebo postupu správce daně stěžovatel do protokolu neuvedl.

[55] Skutečnosti, že stěžovatel byl zvláštním subjektem, protože zajišťoval služby související s ubytováním, stravováním a případným užíváním určité rehabilitace (tělocvična, bazén, hřiště), ubytování a stravování školským zařízením se poprvé objevuje až v kasační stížnosti, resp. v tzv. posudku; v průběhu daňové kontroly ani v žalobě toto netvrdil. Proto k těmto skutečnostem zdejší soud nepřihlédl (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Nad rámec nezbytně nutného lze dodat, že domnívá-li se snad stěžovatel, že k jeho odlišení se od jiných daňových subjektů poskytujících hostinské a ubytovací služby postačuje uvést, že musel dodržovat přísné hygienické předpisy, je tato jeho představa mylná a tvrzení nedostatečné, neboť hygienické předpisy platí pro všechny subjekty poskytující tento druh služeb a stěžovateli se nepodařilo prokázat, že by jejich dodržování mělo neobvyklý vliv na jeho hospodářský výsledek (k tomu viz dotaz správce daně při místním šetření, zachycen v protokolu ze dne 11. 1. 2011, č. l. 16 správního spisu).

[56] Jak již bylo popsáno výše, usiloval-li stěžovatel o zpochybnění adekvátnosti použití pomůcek, mohl napadat pouze hrubý nepoměr výsledného určení daňové povinnosti ve vztahu k daňové povinnosti, která mu měla být kvalifikovaným odhadem stanovena. Toto stěžovatel však nikde v kasační stížnosti ani v žalobě netvrdí. Je pochopitelné, že stěžovatel nesouhlasí se stanovením povinnosti, která nemusí přesně odpovídat jeho skutečné daňové realitě. Bylo však na něm aby (nehledě na povinnost dodržovat zákon při vedení

pokračování

a uchovávání daňové evidence), uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Neučinil-li tak a pouze setrval na obecných tvrzeních nezákonnosti, nelze toto považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost odvolání (resp. žaloby) by stěžovatel musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky. Jinými slovy, stěžovatel neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené.

[57] Pokud tedy správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelovo účetnictví je neprůkazné a současně využil údaje daňového subjektu, který byl předmětem své činnosti, velikostí a formou obdobný stěžovateli, byly obě podmínky pro doměření daně dle pomůcek splněny a stěžovatel je žádným způsobem účinně nezpochybnil.

IV.C.2.

Námitka nemožnosti vyjádřit se k novým skutečnostem

[58] Námitka porušení práva vyjádřit se k zjištěným skutečnostem by mohla být obecně považována za vážnou vadu řízení, která způsobuje nezákonnost rozhodnutí a mohla by tak být relevantní. K tomu, aby se tak stalo, by však musela být účinně uplatněna. Zdejší soud se v této souvislosti předně ztotožňuje s krajským soudem v tom, že stěžovatel nikde neuvedl, kteréžto nově zjištěné skutečnosti nemohl vyvrátit a ani neuvádí argumenty, kterými je chtěl příp. vyvrátit. Pouze zcela obecně trvá na tom, že se nemohl k oněm skutečnostem vyjádřit. Už to samo o sobě činí jeho námitku z pohledu tohoto soudu spíše jako účelovou. Všechny námitky, které v kasační stížnosti (a před tím v žalobě) uplatnil, se vztahovaly ke skutečnostem, které byly již předmětem dokazování v rámci daňové kontroly, a které ani na základě dodatečně předložených důkazních prostředků nebylo možno spolehlivě prokázat.

[59] V souvislosti s právem stěžovatele vyjadřovat se k zjištěním správce daně a navrhování nových důkazů nelze správci daně v tomto ohledu ničeho vytknout. Z předložených spisů je zcela zřejmé, že již od počátku měl stěžovatel možnost se k zjištěným skutečnostem průběžně vyjadřovat a se zjištěními správce daně se seznamovat, čehož také stěžovatel prostřednictvím svého zástupce i využíval. Myslel-li snad stěžovatel, že bylo zasaženo do jeho práv tím, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k závěrům, které správce daně vyslovil ohledně dodatečně předložených dokladů, tj. poté, co se seznámil s výslednými zjištěními správce daně, zdejší soud konstatuje, že daňový řád takový postup přímo předvídá v § 88. Podle odst. 2 a 3 platí, že *[s]právcem daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

[60] Tato situace nastala i v daném případě. Stěžovatel se k zjištěním správce daně vyjádřil a předložil další podklady. Stěžovatel byl v protokolu o projednání konečné zprávy o daňové kontrole upozorněn na to, že závěry týkající se dodatečně předložených písemností jsou popsány na s. 16 – 37 zprávy. Správce daně za účelem ověření dodatečně doložených podkladů dokonce u stěžovatele provedl dvoudenní místní šetření (viz protokoly z 10. a 11. 1. 2011, č. l. 46 a 47 správního spisu) v místě jeho provozovny. Správce daně však ani po prověření a zhodnocení jeho vyjádření a dodatečně předložených důkazních prostředků neshledal důvod ke změně svého kontrolního zjištění. Další případné vyjádření stěžovatele k závěrům správce daně o dodatečně předložených podkladech již nemohlo zvrátit rozhodnutí o použití pomůcek pro doměření daně. S ohledem na § 88 odst. 4 daňového řádu nebyl správce daně povinen mu toto vyjádření umožnit a naopak, byl povinen ukončit daňovou kontrolu a rozhodnout o tom, zda daň na základě kontrolních zjištění doměří, či nikoliv. Tuto námitku proto zdejší soud považuje za účelovou.

[61] Stěžovatel rovněž namítá porušení základních zásad daňového řízení, konkrétně zásady zákonnosti, zdrženlivosti a přiměřenosti a zásady volného hodnocení důkazů. Právě bylo prokázáno, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, a to jak zákonem o správě daní a poplatků, tak následně po změně právní úpravy též daňovým řádem. Důkazy hodnotil volně, jednotlivě a pak ve vzájemné souvislosti a závěry, které z jejich provedení vyvodil, odpovídají logickému uvažování a mají oporu v předloženém spisu. Tyto námitky proto nejsou důvodné. Pokud jde o zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti, stěžovatel nekonkretizoval, v čem konkrétně spatřuje její porušení. S odkazem na argumentaci v bodě [24] se proto zdejší soud touto námitkou nemohl detailněji zabývat.

[62] Nejvyšší správní soud konstatuje, že i tato námitka je nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[63] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[64] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly, proto mu zdejší soud náklady řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 22. srpna 2013

JUDr. Marie Žišková

pokračování

předsedkyně senátu