

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **L. H.,** zastoupeného JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Hradci Králové, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 12. 2011, č. j. 31 Af 67/2011 - 21,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Průběh dosavadního řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „žalovaný“) ze dne 21. 4. 2011, č. j. 2333/11-1100-602925.

[2.] Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Kostelci nad Orlicí (dále též „správce daně“) ze dne 10. 9. 2010, č. j. 27753/10/255970602601, kterým byl stěžovateli na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 dodatečně stanoven základ daně ve výši 82 584 Kč, vyměřena daň z příjmů ve výši 14 455 Kč, snížena daňová ztráta

v částce 65 652 Kč, sděleno penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 2891 Kč a penále z dodatečně vyměřené daňové ztráty v částce 3282 Kč.

[3.] V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně u stěžovatele, který provozoval restauraci, dne 28. 4. 2009 zahájil kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. V jejím průběhu ho postupně vyzýval k předložení takových důkazních prostředků, kterými by vyvrátil pochybnosti správce daně o tom, zda vykázal základ daně a daň ve správné výši a zda do zdanitelných příjmů zahrnul veškeré dosažené tržby. Stěžovatel dle žalovaného neplnil záznamní povinnost uloženou rozhodnutím správce daně ze dne 10. 11. 2004, č. j. 31133/04/2559302240 (dále jen „záznamní povinnost"), podle které bylo jeho povinností vést výkazy denních tržeb podle středisek, přehlednou a srozumitelnou evidenci skladových zásob materiálu, zboží, výrobků, obalů a tržby dokladovat jídelními a nápojovými lístky. Protože správce daně nemohl stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP"), použil náhradní způsob stanovení základu daně a daně za použití pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 a 6 tohoto zákona.

[4.] Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, v níž především namítal, že byl v řízení před správcem daně i žalovaným zkrácen na svých právech zejména tím, že správce daně použil ke stanovení základu daně a daně za předmětné zdaňovací období náhradní způsob, tzn. že postupoval za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 ZSDP.

[5.] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s."), zamítl.

II. Obsah kasační stížnosti

[6.] Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7.] V kasační stížnosti stěžovatel především namítá, že byl v předcházejícím řízení před správcem daně i žalovaným zkrácen na svých právech, neboť správce daně pro stanovení základu daně a daně za zdaňovací období roku 2006 použil náhradní způsob stanovení daně za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 a 6 ZSDP. Dle stěžovatele však v jeho případě nebyly pro stanovení daně za použití pomůcek splněny podmínky. Jako daňový subjekt totiž podal řádné daňové přiznání a se správcem daně v průběhu řízení spolupracoval. Dne 30. 6. 2010 pak podal navazující obsáhlé vyjádření, ve kterém uvedl celou řadu dalších důkazů k prokázání svých tvrzení, a dne 2. 7. 2010 zaslal správci daně nespočet důkazů v písemné podobě a navrhl výslech osob. Správce daně se však návrhy důkazů nezabýval, ani se nepokusil o jejich provedení. Stěžovatel je proto přesvědčen, že správci daně při dokazování poskytoval veškerou možnou součinnost a plnil povinnosti při dokazování jím tvrzených skutečností. Použití pomůcek je podle něj přípustné pouze tehdy, existuje-li objektivní nemožnost stanovit „správnou" daň podle výsledků dokazování. V této souvislosti stěžovatel také cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003, kde je uvedeno, že „*K stanovení daně za použití pomůcek, jež má*

správce daně k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, přistoupit pouze tehdy, když daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec.“

[8.] Další pochybení krajského soudu stěžovatel shledává v nedostatečném vypořádání jeho žalobní námitky. Konkrétně stěžovatel nesouhlasí s tím, že krajský soud správci daně přitakal ve způsobu, jak naložil s nabízenými důkazními prostředky, když k navrženému výslechu svědků pouze lakonicky konstatoval, že „rozhodně nemohl objasnit zjištěné nesrovnalosti“ či „nemohl ovlivnit závěr správce daně, že žalobcem vedená evidence neodpovídala zákonným požadavkům“. Krajský soud podle stěžovatele přesvědčivě nezdůvodnil, proč mělo být tímto způsobem daňovému subjektu odepřeno právo prokázat svoji daňovou povinnost řádným dokazováním. Stěžovatel také poukazuje na dostupnou literaturu, dle které je zřejmé, že pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek výpověď svědka, přičemž je schopen označit, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení, a správce daně nemá v této věci z dosud provedeného řízení jasno, je povinen navrhovaného svědka vyslechnout (KOBÍK, Jaroslav, Správa daní a poplatků s komentářem – komplexní pohled na problémy správy daní, 7. aktualizované vydání, ANAG, 2009, str. 279). Postup, kdy správce daně důkazní prostředky předložené či navržené daňovým subjektem bez konkrétního a přesvědčivého odůvodnění odmítne provést, je v rozporu s § 31 odst. 2 ZSDP.

[9.] Kromě výše uvedených výhrad stěžovatel spatřuje v postupu krajského soudu rysy jurisdikční libovůle spočívající v tom, že krajský soud nezaujal žádné stanovisko k jím připomenuté četné judikatuře vztahující se k problematice stanovení daně za použití pomůcek. Konkrétně se jedná o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 153/2004 - 136, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90 a rozhodnutí Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 9 Ca 120/2003.

[10.] Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[11.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s odůvodněním rozsudku krajského soudu, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12.] Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[13.] Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14.] Kasační stížnost není důvodná.

[15.] Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, dle níž je stěžovatel povinen v návrhu na zahájení soudního řízení uvést, z jakých důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Míra precizace stížních námitek pak do značné míry určuje, jaké ochrany se stěžovateli dostane u kasačního soudu. Čím je námitka obecnější, tím obecněji k ní soud může přistoupit. Není na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které kasační stížnost podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci právního zástupce stěžovatele.

[16.] Konkretizaci kasačních námitek nelze – tak jak to učinil stěžovatel – nahradit pouhým zopakováním námitek uplatněných v žalobě či v odvolání proti správnímu rozhodnutí již proto, že tyto námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu. Nejvyšší správní soud přezkoumává rozhodnutí, které se k bodům původně uplatněným v žalobě vyjádřilo a vypořádalo je; kasační soud tedy může přezkoumat jen postup a právní názory prvostupňového soudu.

[17.] Nejvyšší správní soud se jako první zabýval námitkou nesprávného posouzení otázky splnění zákonných podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Podle § 31 odst. 5 ZSDP nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

[18.] U daňové povinnosti stanovené za použití pomůcek je tak třeba zkoumat splnění dvou zákonných podmínek, a to zda daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, a zda nedostatek či absence důkazů již neumožňuje daňovou povinnost stanovit dokazováním.

[19.] Krajský soud v posuzované věci dospěl k závěru, že v případě stěžovatele byly podmínky pro postup dle § 31 odst. 5 ZSDP splněny. Ohledně splnění první podmínky krajský soud konstatoval, že stěžovatel zcela jednoznačně nevedl daňovou evidenci způsobem, který předpokládá § 7b zákona o daních z příjmů, tedy tak, aby byl schopen prokázat, že veškeré uplatněné výdaje sloužily k dosažení (případně zajištění a udržení) zdanitelných příjmů a že v daňovém přiznání uvedl všechny příjmy, které jsou předmětem daně. Protože důkazní břemeno nese ve smyslu § 31 odst. 9 ZDSP stěžovatel, je na něm, aby prokázal, že do daňového přiznání zahrnul veškeré své příjmy a uplatnil jen uznatelné daňové výdaje. To se však stěžovateli v průběhu daňového řízení nepodařilo. Stěžovatel tak při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svoje zákonné povinnosti. Ohledně splnění druhé podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek krajský soud dospěl

k závěru, že vady, které správce daně v daňové evidenci zjistil a podrobně popsal, neumožňují stanovit daň dokazováním.

[20.] Krajský soud v daném případě jen ve stručnosti poukázal na následujících nedostatky v daňové evidenci stěžovatele:

[21.] Stěžovatel v průběhu daňové kontroly předložil správci daně evidenci denních tržeb, bonovací doklady a jídelní a nápojové lístky. Bonovací doklady (označení pro lístky, na kterých byla zaznamenaná konzumace) však jsou značně nepřehledné a tudíž neprůkazné. Konzumované potraviny a nápoje jsou označovány většinou zkratkami. Co tyto zkratky představují, si je nutné v řadě případů jen domýšlet, a to pouze s pomocí jídelního lístku. Navíc tyto bonovací doklady nebyly označeny datem ani pořadovým číslem, a jak stěžovatel připustil, pouze je k sobě za jednotlivé dny spínal. Předložená evidence denních tržeb v řadě případů nesouhlasila s tržbou vypočtenou dle bonovacích dokladů. Ke svému vyjádření adresovanému správci daně stěžovatel na jeho výzvu připojil soupis denních tržeb, které dodatečně vyhotovil a o kterých tvrdil, že odpovídají údajům z bonovacích dokladů. Jednalo se tržby ve dnech 3. 4., 14. 4., 2. 5. a 14. 7. 2006, které správce daně namátkově zkontroloval. Ani v jednom z těchto případů se stěžovatelem dodatečně vykázaná tržba neshodovala s výší tržby, kterou vykázal v původních výkazech denních tržeb. Na předložených jídelních a nápojových lístcích nebylo některé nakoupené zboží uvedeno vůbec (např. kofola, coca-cola, chipsy). Pro tento sortiment, jak stěžovatel sám před správcem prohlásil, nevedl žádný doplňkový ceník.

[22.] Doplňkový sortiment (arašídy, chipsy, čokolády, mandle, lízátka, tlačenka), jehož nákup byl zahrnut do nákladů, stěžovatel dle svého tvrzení prodal na akci pro České dráhy, a.s., a mandle použil při přípravě pokrmů. Tvrzení ohledně prodeje zboží na akci pro České dráhy, a.s., stěžovatel prokazoval dodatečně předloženým soupisem, ten však není dostatečně průkazný. Nevykazuje prodej všeho doplňkového sortimentu a jeho vypovídací hodnotu snižují i další nepřesnosti, které svědčí o nedostatečné evidenci. I když na soupisu spotřebovaného zboží je uvedeno 123 ks smetany do kávy, sama káva na tomto soupisu chybí.

[23.] Nesrovnalosti byly správcem daně zjištěny také v případě vykázaných tržeb z prodeje alkoholických nápojů, piva a nealkoholických nápojů, jak jsou podrobně rozvedeny v napadeném rozhodnutí žalovaného.

[24.] Nedostatky v evidenci vykazoval žalobce také u stravenek, kterými platili jeho zákazníci. Správce daně zjistil, že za období od 1. 1. 2006 do 30. 9. 2006 stěžovatel vybral 7378 ks stravenek, ale společnosti Le Cheque Déjeuner, s.r.o., předal a společnosti Masoeko, s.r.o., za odebrané potraviny zaplatil celkem 7505 ks stravenek.

[25.] Zásadní nedostatky byly shledány i v evidenci akcí, které stěžovatel pořádal (školení, schůze, hostiny). Stěžovatel prokázal pouze tržbu z akce konané dne 1. 5. 2006, tržby z ostatních akcí prokázány nebyly, nebo jako u akce konané dne 20. 9. 2006 pro České dráhy, a.s., nedostatečně. Stěžovatel tvrdil, že tržby z akcí jsou vykázány na bonovacích dokladech, ty ale nejsou označeny názvem akce.

[26.] Stěžovatel také prodával zboží, které nevykázal v inventurním soupisu zásob ke dni 31. 12. 2005, ani je v roce 2006 nenakoupil (např. rum). Při ústním jednání před správcem daně uvedl, že skladová evidence a výdej potravin byly zaznamenány na malém jídelním lístku z předešlého dne a následně zaneseny do počítače. Protože na předložených jídelních lístcích tyto údaje chyběly, byl vyzván k vysvětlení. Tvrdil, že pohyb zásob zaznamenal na malý jídelní lístek, ale archivoval pouze tzv. velké jídelní lístky. Data uložená v počítači nemohl předložit, neboť, jak uvedl, v roce 2006 spadl počítač na zem a v roce 2007 došlo ke spálení pevného disku, čímž se stal počítač nefunkčním.

[27.] K výše uvedené konkrétní argumentaci krajského soudu o jednotlivých nesrovnalostech v daňové evidenci stěžovatele a k neunesení důkazního břemene stěžovatel v kasační stížnosti pouze obecně namítá, že podal řádné daňové přiznání, se správcem daně v průběhu řízení spolupracoval, správci daně zaslal nespočet důkazů v písemné podobě a navrhl výslech několika osob. Stěžovatel tak v kasační stížnosti závěry krajského soudu ohledně otázky splnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nijak konkrétně nevyvrací, netvrdí např., že zjištěné nedostatky a nesrovnalosti neodpovídají skutečnosti, neuvádí, které z vytýkaných nedostatků byly chybně hodnoceny, nebo které předložené důkazní prostředky byly způsobilé odstranit pochybnosti správce daně o úplnosti, správnosti a pravdivosti tvrzení stěžovatele, nebo v čem se krajský soud při posuzování sporné právní otázky mýlil. Pouze obecně vznesená, ve vztahu k jednotlivým konkrétním zjištěním nijak blíže nespecifikovaná námitka, však nemůže být v řízení o kasační stížnosti úspěšná.

[28.] I když stěžovatel podal řádné daňové přiznání, se správcem daně v průběhu řízení spolupracoval, správci daně zaslal důkazy v písemné podobě a navrhl výslech několika osob, v posuzované věci to nic nemění na situaci, že důkazní břemeno neunesl, když nesplnil svoji zákonnou povinnost na výzvu správce daně prokázat svá tvrzení a doložit správnost a úplnost vykázaných údajů v daňovém přiznání, u kterých měl správce daně pochybnosti o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti, jak je dále blíže rozvedeno.

[29.] Stejně tak argumentace stěžovatele, že správci daně zaslal nespočet důkazů v písemné podobě a navrhl výslech několika osob, nijak konkrétně nenapadá další rozhodný závěr krajského soudu k otázce splnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, že rozsah nesrovnalostí v daňové evidenci již neumožňuje stanovit daň dokazováním.

[30.] Krajský soud se v této souvislosti podle stěžovatele také nedostatečně vypořádal s jeho žalobní námitkou a nesprávně přitakal správci daně ve způsobu, jak naložil s nabízenými důkazními prostředky, když k navrženému výslechu svědků pouze lakonicky konstatoval, že „rozhodně nemohl objasnit zjištěné nesrovnalosti“ či „nemohl ovlivnit závěr správce daně, že žalobcem vedená evidence neodpovídala zákonným požadavkům“. Stěžovatel v této souvislosti také poukazuje na dostupnou literaturu, dle které je zřejmé, že pokud daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek výpověď svědka, přičemž je schopen označit, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení, a správce daně nemá v této věci z dosud provedeného řízení jasno, je povinen navrhovaného svědka vyslechnout.

[31.] K otázce neprovedení navržených výslechů svědků krajský soud v napadeném rozsudku argumentoval, že navržené svědkyně p. D. H. a L. B., jak vyplývá z obsahu jejich

čestného prohlášení, měly potvrdit, že odebíraly od stěžovatele zboží, které nakoupil od společnosti Masoeko, s.r.o., a to za nákupní cenu dle prodejek vystavených touto společností. Dle krajského soudu by výslech zmíněných osob nemohl ovlivnit závěr správce daně, že stěžovatelem vedená evidence neodpovídala zákonným požadavkům. Stěžovatel měl nakoupené zboží řádně evidovat, pokud ho nepoužil k dosažení, zajištění a udržení příjmů v souladu s § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, měl ho z daňově uznatelných nákladů vyloučit. Prokazovat svědecky, a to se značným časovým odstupem, které zboží následně bez zisku prodal zmíněným osobám, nelze brát jako důkaz správného vedení účetnictví.

[32.] Ohledně neprovedení navrhovaných výslechů svědků p. L. Z., L. P. aj. M., kteří měli potvrdit, že v roce 2006 směňovali se stěžovatelem stravenky různých nominálních hodnot za hotovost, krajský soud dospěl k závěru, že výslech těchto osob by nemohl objasnit zjištěné nesrovnalosti. Správce daně zjistil, že za období od 1. 1. 2006 do 30. 9. 2006 stěžovatel vybral 7378 ks stravenek, ale předal společnosti Le Cheque Déjeuner, s.r.o., a zaplatil společnosti Masoeko, s.r.o., za odebrané potraviny celkem 7505 ks stravenek. Pokud stěžovatel skutečně vyměňoval stravenky za hotovost, jak o tom měli svědčit navržení svědci, měl o tom vést řádnou evidenci. Správce daně ani žalovaný nevytýkali stěžovateli, že stravenky kromě jejich přijetí za konzumované jídlo i vyměňoval za peníze, pouze konstatovali, že z evidence, jak ji stěžovatel vedl, nelze skutečný pohyb stravenek a jejich množství ověřit. Uvedené nesrovnalosti by podle krajského soudu výslech svědků rozhodně neodstranil. Postup správce daně a žalovaného proto krajský soud neshledal v rozporu se zákonem.

[33.] Stěžovatel svou argumentací sice vyjadřuje nesouhlas s posouzením otázky neprovedení navržených výslechů svědků, nicméně závěr krajského soudu, že navržený výslech svědků nemohl ovlivnit závěr správce daně, že stěžovatelem vedená evidence neodpovídala zákonným požadavkům, stěžovatel opět nijak konkrétně nenapadá, ani nevyvrací. Nejvyšší správní soud však v řízení o kasační stížnosti nemůže obecně uplatněnou argumentaci stěžovatele konkretizovat. Vymezit okruh přezkumu rozhodnutí krajského soudu ze strany Nejvyššího správního soudu prostřednictvím konkrétních námitek je právě úkolem stěžovatele, který je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. S ohledem na výše uvedené mohla být námitka nesprávného závěru krajského soudu v otázce neprovedení navržených výslechů svědků posouzena opět pouze v obecné rovině a Nejvyšší správní soud ji důvodnou neshledal.

[34.] Odkaz stěžovatele na dostupnou literaturu, dle které v situaci, v níž daňový subjekt navrhuje jako důkazní prostředek výpověď svědka, přičemž je schopen označit, co jeho výpovědí sleduje ve vazbě na předmět daňového řízení, a správce daně nemá v této věci z dosud provedeného řízení jasno, je povinen navrhovaného svědka vyslechnout, na nyní projednávanou věc nedopadá. Stěžovatel navrhoval výslech svědků p. L. Z., L. P. a J. M., u nichž předložil správci daně jejich čestná prohlášení, že v roce 2006 směňovali se stěžovatelem stravenky různých nominálních hodnot za hotovost. Správce daně měl však z dosud provedeného řízení jasno, že výpovědí navržených svědků nelze přezkoumatelnými důkazními prostředky odstranit jeho pochybnosti o správnosti

daňového základu a výše daně, když navrhované výpovědi svědků nejsou způsobilé nahradit chybějící evidenci o počtu přijatých a vydaných stravenek, o platbách za zboží ceninami, ani o nominální hodnotě stravenek.

[35.] Odkaz na literaturu nedopadá na posuzovanou věc ani u p. D. H., L. B. a M. B., u nichž stěžovatel předložil správci daně jejich čestná prohlášení, že od stěžovatele odebíraly zboží, které nakoupil od společnosti Masoeko, s.r.o., a to za nákupní cenu dle prodejek vystavených touto společností. Správce daně měl totiž i zde z dosud provedeného řízení jasno, že výslechem výše uvedených osob nemohly být odstraněny jeho pochybnosti o správnosti daňového základu a výše daně. Správce daně v této souvislosti konstatoval, že čestná prohlášení osvědčují, že výše uvedené osoby od stěžovatele odebíraly masné výrobky, neosvědčují však, kdy bylo zboží nakoupeno, druh zboží, jeho množství a cenu, za jakou bylo nakoupeno a prodáno. Prodejky nebyly stěžovatelem doloženy. Nejvyšší správní soud neshledal postup správce daně v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 ZSDP.

[36.] K tomu je vhodné také (nad rámec obecné stížní námitky, na kterou rovněž zdejší soud mohl reagovat rovněž jen obecným způsobem) poznamenat, že výslechy svědků stěžovatelem navrhované se týkaly jen nepodstatné části účetnictví stěžovatele (odběr zboží D. H., L. B. a M. B. a směny části stravenek), ve zbývající zcela podstatné části (zejména evidence denních tržeb, bonovací doklady, jídelní a nápojové lístky) je účetnictví stěžovatele zcela neprůkazné, o jeho vypovídací schopnosti jako celku již z tohoto důvodu nelze vůbec hovořit, na čemž nic nemůže změnit ani případné prokázání skutečností, které se vztahují z hlediska jeho objemu pouze k jeho malé části. Rovněž z tohoto pohledu by bylo provádění stěžovatelem navržených výslechů svědků nadbytečné a na závěr o nemožnosti stanovení daně dokazováním by nemohlo mít pro neprůkaznost podstatné části účetnictví jako celku vliv a současně by nemohlo nic změnit ani na způsobu stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP.

[37.] V této souvislosti neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou stížní námitku, že správce daně, resp. žalovaný, bez zdůvodnění odmítl provést stěžovatelem navržené důkazy – výpovědi svědků. Svou povahou jde o námitku vady v řízení před správním orgánem, která spočívá v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., pro kterou by měl již krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. S touto námitkou je však nutno zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí krajského soudu a rozhodnutí žalovaného pro tuto vadu se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení (v případě nositelů veřejných subjektivních práv je ve hře též jejich základní právo na rozhodnutí věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. na projednání věci v přiměřené lhůtě podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod; č. 209/1992 Sb.), a koneckonců ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy, nemluvě o nákladech, jež jsou se soudním přezkumem spojeny. Proto ke kasaci rozhodnutí krajského soudu (a žalovaného) může Nejvyšší správní soud přistoupit teprve tehdy, nelze-li vady napadeného rozhodnutí žalovaného odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[38.] Stěžovateli lze pak sice přisvědčit v tom, že napadené rozhodnutí žalovaného je v tomto směru na samé hranici přezkoumatelnosti, neboť žalovaný se v něm explicitně s touto námitkou nevypořádal, avšak z odůvodnění jeho rozhodnutí lze výkladem dovodit, že tuto námitku, která byla rovněž námitkou odvolací, vzal v potaz. Žalovaný předmětnou námitku uvádí již v rámci konstatování obsahu odvolání stěžovatele a z kontextu celého znění jeho rozhodnutí je zřejmé, že ji nepovažuje za důvodnou. Žalovaný totiž při hodnocení splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek hodnotí účetnictví stěžovatele, jakož i skutečnost, zda také na základě stěžovatelem navržených důkazů je možno stanovit daň dokazováním, jako celek. V této souvislosti lze přitom i z obsahu napadeného rozhodnutí dovodit, že stěžovatelem navržené svědecké výpovědi nemohly na závěrech žalovaného nic změnit a žalovaný zjevně tuto námitku nepovažoval za důvodnou, neboť podstatnou část svého rozhodnutí věnuje podrobnému zdůvodnění, z jakých příčin je účetnictví stěžovatele ve zcela zásadní části neprůkazné, což má za následek nutnost stanovení daně podle pomůcek. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (i zprávy o daňové kontrole) je jednoznačně zřejmé, z jakých důvodů finanční orgány přistoupily ke stanovení daně podle pomůcek, z jakých konkrétních důvodů považují účetnictví stěžovatele v podstatné části za neprůkazné a na jejich závěrech nemohou nic změnit ani stěžovatelem dále navržené důkazy, které nejsou způsobilé změnit daný způsob stanovení daně. Nejvyšší správní soud proto i s ohledem na již výše uvedené konstatuje, že toto ojedinělé pochybení žalovaného ani nemohlo mít žádný vliv na správnost a zákonnost jeho rozhodnutí, přičemž tuto vadu bylo možné odstranit uvedeným výkladem.

[39.] Krajský soud podle stěžovatele dále pochybil také tím, že nezaujal žádné stanovisko k jím zmiňované judikatuře vztahující se k problematice stanovení daně za použití pomůcek. Konkrétně se jedná o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 153/2004 - 136, č. j. 2 Afs 20/2006 - 90, a rozhodnutí Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 9 Ca 120/2003.

[40.] Nejvyšší správní soud k výše uvedené kasační námitce ze soudního spisu zjistil, že stěžovatel v žalobě na citovaná soudní rozhodnutí poukazoval, a to za účelem podpory svých závěrů o nesplnění podmínek pro stanovení jeho daňové povinnosti za použití pomůcek.

[41.] Citacemi z výše uvedených soudních rozhodnutí zdůraznil stěžovatel následující tři závěry: 1. Stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek není možné, lze-li daň stanovit dokazováním. 2. I v případě nesplnění zákonné povinnosti daňovým subjektem má dokazování při stanovení daně své místo, to znamená, že správní orgán musí zvažovat, zda jde o takový stav, který již neumožňuje stanovit daň dokazováním a své úvahy musí v tomto směru náležitě promítnout do svého rozhodnutí. 3. Skutečnost, že daňový subjekt neprokázal původ a zdanění finančních prostředků, které ve zdaňovacím období vložil do podnikání, sama o sobě neznamená, že daň ještě nelze stanovit dokazováním.

[42.] Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud prvním dvěma citovaným závěrům přisvědčil a v napadeném rozsudku je zohlednil, takže v těchto otázkách není mezi názory stěžovatele a krajského soudu rozpor. Třetí závěr, vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 - 94, na nyní posuzovanou věc nedopadá. V uvedené věci šlo totiž o posouzení skutkově i právně zcela odlišných otázek, kdy daňový subjekt neprokázal, že peněžní vklady zaúčtované do

podnikání byly nezdanitelnými příjmy a zda se ve skutečnosti nejednalo o nezdaněné výnosy sdružení. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí potvrdil závěr, že nejasnost původu finančních prostředků v daném případě není problém účetnictví, ale způsobu jejich zdanění, a že ze samotné skutečnosti neprokázání původu finančních prostředků nelze bez dalšího dovozovat neprůkaznost a nevěrohodnost vedeného účetnictví.

[43.] Lze tak shrnout, že ohledně dvou v žalobě citovaných soudních rozhodnutí není mezi závěry stěžovatele a krajského soudu rozpor a krajský soud je ve svém rozhodnutí zohlednil. Třetí závěr na nyní projednávanou věc nedopadá, a přestože krajský soud uvedené v napadeném rozsudku výslovně nekonstatoval, nejedná se o jinou vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a to právě z důvodu, že citovaný závěr se na nyní posuzovanou věc nevztahuje.

[44.] Je proto možné uzavřít, že krajský soud (stejně jako žalovaný a správce daně) jednotlivé nesrovnalosti daňové evidence stěžovatele konkrétně rozebral a své závěry dostatečně zdůvodnil. Nejvyšší správní soud rozsah nesrovnalostí a nedostatků daňové evidence považuje za závažný, daňová evidence je neúplná a neprůkazná a stěžovatel předloženými důkazními prostředky svá tvrzení o údajích vykázaných v daňovém přiznání neprokázal. Námitka nesprávného posouzení otázky splnění podmínek pro stanovení daňové povinnosti stěžovatele za použití pomůcek mohla být s ohledem na vznesenou kasační argumentaci posouzena pouze v obecné rovině a Nejvyšší správní soud ji důvodnou neshledal. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003, není na nyní posuzovanou věc přiléhavý, neboť Nejvyšší správní soud v odkazované věci dospěl k závěru, že daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním, o čemž mělo svědčit použití výpočtů identifikovaných ve správním spise a správcem daně nesprávně označených jako pomůcky. V nyní posuzované věci však Nejvyšší správní soud závěr, že daňovou povinnost stěžovatele není možno stanovit dokazováním, shledal správným.

V. Závěr

[45.] Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost neshledal důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[46.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. ledna 2014

pokračování

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu