

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **OXA, s. r. o.,** se sídlem v Českých Budějovicích, Průmyslová 165/7, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem 381 01 Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem 371 87 České Budějovice, Mánesova 3a, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2010, čj. 4756/10-1200, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 2. 2. 2011, čj. 10 Af 101/2010 – 39,

takto:

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

Odůvodnění:

Třemi dodatečnými platebními výměry vydanými 4. 11. 2010 vyměřil Finanční úřad v Českých Budějovicích žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2005, 2006 a 2007, a za stejná období zrušil jím deklarovanou daňovou ztrátu. Odvolání proti nim žalovaný společným rozhodnutím zamítl.

Proti tomuto rozhodnutí brojil žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou, jež byla posléze zamítnuta.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, kterou opíral o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Kasační námitky lze v podstatě označit jako obsahově shodné s námitkami žalobními. Krajskému soudu stěžovatel vytýkal, že tyto námitky posoudil nesprávně, neboť nepřistoupil na právní výklad stěžovatele, nerespektoval judikaturu Nejvyššího správního soudu, na kterou stěžovatel odkazoval v replice k vyjádření žalovaného, popř. že soud nezrušil napadené správní rozhodnutí, ačkoliv skutková podstata, ze které žalovaný vycházel, neměla oporu ve správním spise. Konkrétně stěžovatel předestřel tyto námitky:

Za prvé podle stěžovatele porušil správce daně (prvního stupně) právo stěžovatele klást svědkům otázky. Dovozoval tak z toho, že nebyl vyrozuměn o místním šetření konaném 3. 8. 2009 u daňové poradkyně Moniky Jandové. Dle stěžovatele byly této osobě kladeny otázky, šlo tedy o výslech svědka. V kasační stížnosti také zdůraznil, že i kdyby šlo o „pouhé" místní šetření, měl právo se jej účastnit; k tomu odkázal na několik rozhodnutí kasačního soudu.

Za druhé stěžovatel namítl, že jeho daňová povinnost byla stanovena dokazováním, nikoliv za pomoci pomůcek. Tato skutečnost podle něj jednoznačně plyne z protokolu o ústním jednání ze 7. 4. 2010, do kterého správce daně uvedl, že *„vycházel jak z účetnictví, tak i ze zjištění při místních šetřeních, svědeckých výpovědí a ze zjištění v rámci součinnosti s jinými daňovými subjekty...".* Způsob stanovení daňové povinnosti má při tom, zdůraznil stěžovatel, klíčový význam pro rozsah přezkumu odvolacím orgánem [§ 50 odst. 3 a 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále také „daňový řád", „d. ř.")].

Ve třetí námitce stěžovatel uvedl, že správce daně učinil skutkový závěr, který nemá oporu ve spise. Tím bylo konstatování obsažené ve zprávě o daňové kontrole, že *„poplatník neprovozoval pouze hostinskou činnost, ale poskytoval i jiné služby...".* Při tom podstatou sporu mezi stěžovatelem a správci daně byla právě otázka, zda stěžovatel provozoval toliko hostinskou činnost, jak tvrdil, nebo poskytoval i jiné služby, jak zjistil správce daně a z jejichž příjmu také stěžovateli vyměřil daň. Proti skutkovým zjištěním správce daně stěžovatel namítl, že je právnickou osobou, která sama o sobě nemůže poskytovat žádné služby; k tomu musí vždy využívat osoby fyzické, ať již v pracovněprávním či jiném smluvním vztahu. Existenci takových osob a s nimi uzavřených smluv však správce daně nezjistil, proto nemohl také učinit závěr o tom, jaké „jiné" služby byly poskytovány, kdo za ně přijímal úplatu a kdo tedy byl povinen odvést daň.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Nejprve stručně popsal průběh daňového řízení. Zdůraznil, že stěžovatel do svých příjmů nezahrnul platby realizované platebními kartami; do nákladů nezahrnul veškeré úhrady za zboží mu dodané, jak správce daně zjistil z dodacích listů. Tvrzení stěžovatele, že umožňoval svým klientům, aby, pokud neměli dostatek finančních prostředků v hotovosti, vybírali hotovost prostřednictvím platebních karet, prověřoval správce daně zejm. výslechem svědků, kteří však pravdivost stěžovatelova tvrzení nepotvrdili. Správce daně dále v průběhu daňové kontroly prověřoval cenu stěžovatelem podávaných nápojů a jím poskytovaných služeb. Ze zjištění správce daně vyplynuly pochybnosti o správnosti vedení účetnictví stěžovatele, které stěžovatel, ani přes opakované výzvy správce daně,

neodstranil. Správce daně proto musel přistoupit ke stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek. V úředním záznamu o pomůckách ze 7. 4. 2010 byl mimo jiné popsán postup, jímž správce daně dospěl k výpočtu obchodní přirážky stěžovatele, zohlednění plateb prováděných platebními kartami do příjmů i zvýšení jeho nákladů.

Stížní námitky nejsou podle žalovaného důvodné. Rozhodně podle něho nedošlo ke zkrácení práv stěžovatele při místním šetření (3. 8. 2009), neboť při něm správce daně pouze prověřoval jisté skutečnosti (o nichž vypovídal svědek V. M.) ověřováním z účetnictví třetí osoby (svědkova zaměstnavatele) a dalších listin; prověřovanými skutečnostmi byl způsob plateb zákazníků a možnost využití terminálu v provozovně, v níž svědek vykonával práci (horská chata). Předmětem šetření tedy nebyla přímo podnikatelská činnost stěžovatele; především však správce daně nepokládal přítomné daňové poradkyni Monice Jandové žádné otázky ke konkrétním skutečnostem.

K namítaným skutkovým zjištěním žalovaný uvedl, že jsou řádně podepřeny správním spisem: poskytování jiných než hostinských služeb vyplynulo ze svědeckých výpovědí, z nákladů hrazených stěžovatelem na inzerci zaměřenou na vyhledávání společnic, tanečnic, striptérek a také ze stavební dokumentace k objektu v Průmyslové ulici v Českých Budějovicích, z níž vyplynulo, že v prvním nadzemním podlaží se nacházel kabaret.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že není důvodná.

V první námitce stěžovatel namítal nesprávné posouzení své neúčasti na místním šetření 3. 8. 2009. Krajský soud k tomu především uvedl, že z protokolu o tomto šetření je zřejmé, že jeho účelem bylo výhradně zjištění způsobu plateb a využití terminálu v horské chatě Kleť (čili nikoliv v provozovně stěžovatele); předmětné skutečnosti zjišťoval správce daně z účetnictví a dalších listin třetí osoby. Nad rámec těchto skutečností nebyla činěna výpověď, přítomná daňová poradkyně nanejvýš podávala vysvětlení k předkládaným dokumentům.

Kasační soud shledal ze správního spisu tyto rozhodující okolnosti: správci daně vznikla pochybnost ohledně toho, zda stěžovatel zahrnoval do příjmů také prostředky převáděné na jeho účet prostřednictvím platebních karet. Za účelem ověření těchto skutečností provedl řadu důkazů, zejm. výslechu svědků, mezi nimi i V. M. Jmenovaný svědek vypověděl, že platební kartou neplatil útratu za zkonzumované nápoje a poskytnuté služby, ale že tímto způsobem provedl v baru výběr hotovosti; podle jeho slov šlo o praxi běžnou v obdobných podnicích, např. v horské chatě, kde byl on sám zaměstnán. Správce daně považoval tuto výpověď za nevěrohodnou: ostatní svědci možnost vybírat hotovost nepotvrdili, stěžovatel rovněž neměl s příslušnou bankou uzavřenou smlouvu o poskytování takové služby. K ověření tohoto závěru o nevěrohodnosti výpovědi svědka M. provedl správce daně místní šetření u společnosti MONEKON s. r. o., která vedla účetnictví svědkova zaměstnavatele. Při něm správce daně zjišťoval z účetnictví za roky 2007 a 2008 skutečnosti týkající se plateb zákazníků platebními kartami v horské chatě Kleť. Monika Jandová, která za společnost MONEKON s. r. o. jednala, podávala v průběhu místního šetření vysvětlení, zejm. ke způsobu účtování plateb zákazníků za zboží a služby.

Námitce stěžovatele nelze přisvědčit. Jak správně uvedl krajský soud, vyjádření Moniky Jandové nelze považovat za výpověď svědka (ani osoby přezvědné), nelze tudíž správci daně vytýkat nezákonně získaný důkaz výslechem svědka. Jak vyplývá z protokolu o místním šetření, podaná vysvětlení se týkala výhradně skutečností zjištěných z účetních dokladů, jednalo se pouze o jejich dovysvětlení, nebyly tím sdělovány skutečnosti nové.

Stěžovateli nelze dát za pravdu ani v tom, že byl opomenut s vyrozuměním o místním šetření a umožnění účasti na něm. Také jím poukazovaná judikatura se na posuzovanou věc nevztahuje. Všechny tři rozsudky kasačního soudu, jichž se stěžovatel dovolal, týkají se okolností provádění výslechu svědka, znalce, popř. osoby přezvědné. Soud dospěl k závěru, že provádí-li správce daně výslech takové osoby, ať již při ústním jednání či místním šetření, má daňový subjekt právo být výslechu přítomen a sám také pokládat otázky. Jak ale výše uvedeno, o důkaz výslechem se v daném případě nejednalo, citované odkazy jsou proto nepřípadné.

Pro stěžovatele kladný závěr nelze dovodit ani aplikací závěrů kasačního soudu vyjádřených v rozsudku prvního senátu (čj. 1 Afs 29/2009 - 91 z 23. 4. 2009). V něm soud vyslovil, že daňový subjekt má právo účastnit se místního šetření, *„jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti*“. Tak tomu ovšem v posuzovaném případě nebylo. Skutečnosti zjištěné při místním šetření neměly sloužit přímo k vytěžení důkazů vedoucích ke stanovení daňové povinnosti stěžovatele; správce daně, nutno říci že nad rámec nutného hodnocení důkazů, pouze prováděl jeden ze způsobů ověření svého závěru o nevěrohodnosti výpovědi svědka M. Nutno však připomenout, že tato nevěrohodnost vyplynula sama o sobě dostatečně z protichůdných výpovědí ostatních svědků a ze skutečnosti, že stěžovatel nebyl bankou oprávněn poskytovat službu výběru peněz v hotovosti. Přítomnost daňového subjektu nemohla také nikterak poznatky získané při místním šetření zvrátit, nemohla tedy vést k jinému meritornímu rozhodnutí. Smyslem toho, aby se daňový subjekt mohl účastnit ústních jednání a místních šetření, při nichž jsou získávány a prováděny důkazy, je dodržování zásady rovnosti zbraní, projevující se právě v možnosti seznámit se s veškerými důkazy přímo, nikoliv teprve v určitém shrnutí správce daně apod. a samozřejmě tedy potažmo i umožnění tyto důkazy včas vyvrátit, případně znevěrohodnit. V daném případě však nešlo o získávání důkazů, ale „pouhé“ ověřování věrohodnosti důkazu již provedeného, a to za přítomnosti stěžovatele, jak vyplývá z protokolu o ústním jednání (čj. 164856/09/078930304716). Opět nutno zdůraznit, že nešlo o jediný způsob ověření této nevěrohodnosti, dokonce ani o způsob podstatný.

Ve druhé námitce stěžovatel uvedl, že mu byla daňová povinnost stanovena nikoliv podle pomůcek, jak uvedli správci daně, ale *de facto* dokazováním, přičemž mu tím byl zúžen okruh odvoláním přezkoumávaných skutečností. Nutno k tomu především poznamenat, že stěžovatel nenamítl, jaké konkrétní odvolací námitky by byl vznesl, byla-li by daň stanovena dokazováním a jak tedy byl v tomto ohledu zkrácen. Svou námitku předestřel v nejobecnější rovině, výčtem způsobů stanovení daně a jejich přezkumu.

Stěžovateli lze přisvědčit pouze potud, že odvolací přezkum daně stanovené pomocí pomůcek vykazuje výrazná specifika (§ 50 odst. 5 d. ř.). Brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně.

Není důvod pochybovat o způsobu stanovení daně, tj. pomocí pomůcek. Jak správce daně prvního stupně tak žalovaný vyložili, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně jím deklarované daňové povinnosti a ani na výzvu správce daně neodstranil pochybnosti o správnosti účetnictví; nebylo tedy možno stanovit daň dokazováním. Stěžovatel neprokázal především výši tržeb z hostinské činnosti a nevyvrátil závěry správce daně o tom, že poskytoval také jiné služby. Konkrétní použité pomůcky popsal správce daně v úředních záznamech ze 7. 4. 2010, s nimiž byl stěžovatel řádně seznámen. Správce daně vzal za základy výpočtu nákupy zboží stěžovatele, jak vyplynuly z účetnictví stěžovatele i dalších zjištění učiněných z iniciativy správce daně; podle zjištěných prodejních cen pak správce daně k takto celkově zjištěným nákladům (zvlášť za každé období) stanovil uplatněním průměrné obchodní přirážky celkové tržby za hostinskou činnost. Příjmy za „jiné služby" správce daně stanovil kvalifikovaným odhadem ve výši 10% z tržeb za jednotlivá období. Nutno zdůraznit, že stěžovatel nenamítal nic proti konkrétní výši takto vypočtené daně, resp. kvalitě použitých pomůcek. Nenamítal ani, že daň měla být stanovena dokazováním, a že plně dostál své důkazní povinnosti. Omezil se toliko na teoretický výčet způsobů stanovení daně, jak výše citováno.

Jelikož stěžovatel nepředestřel konkrétní důvody, z nichž dovozoval, že nešlo o pomůcky a především není zřejmé, jakou konkrétní újmu zamýšlel touto námitkou deklarovat, více se jí kasační soud nezabýval. Dovozoval-li stěžovatel své pochybnosti o způsobu stanovení daně z konstatování správce daně, že vycházel *„z účetnictví stěžovatele i ze zjištění při místních šetřeních, svědeckých výpovědí a ze zjištění v rámci součinnosti s jinými daňovými subjekty"*, pak byly tyto pochybnosti liché. Deklarativní výčet pomůcek obsahoval daňový řád v § 31 odst. 6: *„pomůckami mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných."*. Judikatorně bylo provedeno pozitivní vymezení pomůcek např. v rozsudku z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55: *„pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností"*. V rozsudku z 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56, také soud vysvětlil, že *„pokud nebylo možno uložit daň na základě dokazování, neznamená to, že poznatky správcem daně v dokazovací fázi získané nejsou využitelné jako pomůcky, pokud mají z hlediska stanovení daně určitou informační hodnotu"*.

V posuzované věci není pochyb o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně své daňové povinnosti a nutno zdůraznit, že takovou námitku ani nevznesl. Správci daně nelze vytýkat, že použil ke stanovení daně pomůcky, tj. poznatky získané v rámci daňové kontroly jak od stěžovatele, tak od třetích osob, a stanovil daň a daňovou povinnost na základě kvalifikovaného odhadu.

Třetí námitka směřovala proti dílčímu skutkovému závěru o tom, že vedle hostinské činnosti poskytoval stěžovatel také jiné služby. Ani tato námitka není důvodná. Žalovaný ve svém rozhodnutí vyložil skutečnosti vyplývající ze správního spisu, jak ověřil také kasační soud. V kontrolovaných obdobích stěžovatel inzeroval poptávku po společnicích a striptérkách; svoji podnikatelskou činnost provozoval ve čtyřech

pronajatých provozovnách, u nichž všech nájemní smlouvy obsahovaly ujednání, že účelem pronájmu je *„provozování nočního klubu, baru, pohostinství, masážního salonu a ubytování“*; předmět služeb vyplýval také z webových stránek stěžovatele; o tom, že stěžovatel neprovozoval pouze hostinské služby svědčil i sortiment zboží, které dle účetních dokladů nakupoval (prostěradla, kondomy atd.); o poskytování jiných služeb vypověděli také někteří svědci. Z uvedeného má soud za dostatečně prokázané, že stěžovatel poskytoval další služby než pouze jaké tvrdil, přičemž pro věc není důležité, v jakém vztahu k němu byly konkrétní osoby tyto služby vykonávající.

Z uvedeného vyplývá, že námitky stěžovatele nebyly důvodné. Lze jim také vytknout nedostatečnou konkrétnost a přesvědčivost, neboť většinou stěžovatel toliko zpochybňoval závěry správních orgánů a krajského soudu, aniž by tyto závěry konkrétními argumenty vyvracel. Kasační soud dospěl ke stejným závěrům, jako soud krajský, proto neshledal důvod jeho rozsudek zrušit. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 13. října 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu