ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUD. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Křešnička, spol. s r. o.,** se sídlem Kalenice 21, Volenice, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2011, č. j. 810/11-1300, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2011, č. j. 10 Af 24/2011 - 42,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou včas žalobce jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2011, č. j. 810/11-1300, kterým žalovaný zamítl odvolání proti šesti rozhodnutím Finančního úřadu ve Strakonicích (dále též „správce daně“) ze dne 16. 8. 2010, jimiž bylo změněno šest dodatečných platebních vydaných týmž správcem daně dne 18. 11. 2009.

Konkrétně se jednalo o tato rozhodnutí:

- rozhodnutí č. j. 53598/10/105910305772, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 67364/09/10910305772 a dodatečně doměřená

daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2005 byla snížena z částky 20 334 Kč na částku 20 333 Kč.

- rozhodnutí č. j. 53599/10/105910305772, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 67370/09/10910305772 a dodatečně doměřená daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2005 byla snížena z částky 21 533 Kč na částku 17 115 Kč.

- rozhodnutí č. j. 53600/10/105910305772, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 67372/09/10910305772 a dodatečně doměřená daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2006 byla snížena z částky 31 463 Kč na částku 30 176 Kč.

- rozhodnutí č. j. 53601/10/105910305772, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 67373/09/10910305772 a dodatečně doměřená daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2006 byla snížena z částky 33 090 Kč na částku 30 138 Kč.

- rozhodnutí č. j. 53603/10/105910305772, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 67374/09/10910305772 a dodatečně doměřená daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2006 byla snížena z částky 40 792 Kč na částku 38 692 Kč.

- rozhodnutí č. j. 53604/10/105910305772, jímž bylo částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 67375/09/10910305772 a dodatečně doměřená daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2006 byla snížena z částky 35 481 Kč na částku 28 322 Kč a zároveň snížil předepsané penále o 1432 Kč.

Žalovaný podaná odvolání rozhodnutím ze dne 23. 2. 2011 podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Nejvyšší správní soud podotýká, že žalovaný v tomto rozhodnutí v pěti ze šesti označených rozhodnutí správce daně ze dne 16. 8. 2010 odlišně od správce daně specifikoval dodatečné platební výměry. V rozhodnutích správce daně jsou všechna identifikována číslem jednacím, které má na konci číslici 2, v rozhodnutí žalovaného však, vyjma prvého případu, končí čísla jednací dodatečných platebních výměrů číslicí 5. Ze správního spisu předloženého žalovaným přitom nelze zjistit, která čísla jednací jsou správná, neboť dodatečné platební výměry v něm obsaženy nejsou.

Žalovaný v odvolacím rozhodnutí shrnul celkovou výši doměřené daně částkou 164 776 Kč a výši penále částkou 5664 Kč. V rozhodnutí zejména uvedl, že správce daně v souladu se zákonem určil výši daně podle pomůcek, neboť doklady předložené stěžovatelem nebyly dostatečné ke stanovení daně dokazováním. Platby stravenkami nebyly doloženy ani zprávami zúčtovatelů stravenek, přičemž výpověď navrhované svědkyně H. by tyto nedostatky nemohla odstranit. Potvrzení příjmů společníka stěžovatele Č. K. je odpovědí jen na jeden z bodů výzvy vydané dne 12. 4. 2010; navíc přehled příjmů není důkazem o jeho hotovosti v letech 2005 a 2006 a o vložení prostředků v tvrzené výši do společnosti, která navíc po celou dobu vykazovala daňovou ztrátu. Dále nebyly doloženy doklady k tržbám z nájmu a s ním spojených služeb, stejně tak jako oprávněnost tvrzených nákladů, což nemohlo být odstraněno navrhovanými výslechy

svědků B. a J. ani provedením místního šetření. Správce daně přihlížel ke skutečnosti, že účetnictví stěžovatele bylo zničeno požárem přesto, že z usnesení Policie ČR nebylo zřejmé, že při požáru byly zničeny účetní doklady. Zničení dokladů však stěžovatele nevylučuje z povinnosti doložit svá tvrzení ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“). K odvolací námitce nevhodného výběru pomůcek žalovaný zaujal názor, že objekt užitý ke srovnání byl vybrán tak, aby základ daně byl stanoven co nejobjektivněji. Vyloučena byla metoda postupu podle vykázaných základů daně v předchozích letech, neboť stěžovatel od začátku podnikání v roce 1998 vykazoval daňovou ztrátu. Shodný objekt podnikání ke srovnání nebyl nalezen, proto byly užity tři objekty obdobné a jejich výsledky byly upraveny tak, aby byly použitelné pro výpočet základu daně stěžovatele. Nakonec žalovaný odmítl námitku nezákonného postupu v odvolacím řízení. Ve vztahu k návrhům na doplnění dokazování odkázal na závěry, které ve vztahu k dani z příjmů zaujal Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 21. 12. 2010, sp. zn. 10 Af 70/2010.

Krajský soud v napadeném rozsudku akceptoval důvodnost neprovedení výslechu svědkyně H., neboť její výpověď nemohla nahradit neexistující doklady; takový důkaz by totiž nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu. Výpovědí nebylo možno zjistit množství a druh nakoupeného zboží ani osvědčit množství jídel nakoupených za stravenky. Navíc se jednalo o účetní daňového subjektu, která byla přítomna některým jednáním u správce daně a předkládala určité doklady k výzvě, aniž by se k požadavkům výzvy jakkoliv vyjádřila. Odkaz na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 30/2004 a sp. zn. 3 Afs 1/2003 označil krajský soud za nepřiléhavý. Neprovedení tohoto navrženého výslechu žalovaný dostatečně zdůvodnil. Krajský soud rovněž přihlížel ke skutečnosti, že v usnesení Policie ČR, týkajícím se požáru stodoly, není ani zmínka o tom, že by v ní měl stěžovatel kancelář. Předložené knihy tržeb žalovaný důvodně neosvědčil jako důkaz, neboť se jednalo o tabulky s jednou částkou za den, přičemž tento přehled neodpovídal kalendáři ani knihám analytické evidence. Neidentifikovatelné potvrzení o výši příjmů společníka stěžovatele v Německu za roky 1991 - 2004 nedokládá vklad peněžních prostředků do pokladny v 2005 ve výši 630 000 Kč a v r. 2006 ve výši 1 564 000 Kč. Stejně tak krajský soud akceptoval neprovedení výslechu svědků B. a J. z důvodu, že svědeckými výpověďmi nelze prokázat jinak nedoložený nárok na osvobození. Stejně tak místní šetření, jímž mělo být s odstupem několika let prokázáno odběrní místo k nákupu plynu, nemohlo nahradit neexistenci důkazů. Krajský soud tak uzavřel, že účetnictví předložené daňovým subjektem nebylo úplné a průkazné a důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona daňového řádu z r. 1992 nebylo splněno. Správce daně tak byl při stanovení daně oprávněn postupovat podle § 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992. Doplněním řízení v rámci odvolacího řízení byly zohledněny okolnosti, z nichž pro daňový subjekt vyplývaly výhody. Krajský soud rovněž zhodnotil výběr subjektů, jichž správce daně užil při stanovení daně podle pomůcek a poukázal na skutečnost, že odlišnosti byly vyhodnoceny ve prospěch žalobce. Stanovení daně označil za dostatečně spolehlivé. Nakonec krajský soud odmítl důvodnost námitky nezákonného postupu žalovaného v odvolacím řízení.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b, d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

(dále též „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení a vady rozsudku krajského soudu, který se řádně nevypořádal se všemi žalobními námitkami a neprovedl při ústním jednání navržené důkazy. Konkrétní námitky stěžovatel soustředil podle žalobních námitek do následujících okruhů:

1) Neúplnost dokazování:

Ve vyjádření ze dne 19. 5. 2009 stěžovatel navrhl správci daně výslech svědkyně M. H., přičemž zdůvodnil důvod a cíl její svědecké výpovědi. Jednalo se o účetní, která zpracovávala účetnictví, a tudíž měla v ruce každý doklad. Z její výpovědi mělo vyplynout, jak bylo vedeno účetnictví, že k účtovaným případům vždy existoval doklad, jak byla vedena evidence přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění a že byla vedena na základě dokladů obsahujících zákonné náležitosti, jak byly vedeny tržby za stravenky a jak bylo účtováno o energiích a zda byly přeúčtovány nájemcům. Požadavek na její výslech stěžovatel zopakoval i v odvolání. Správce daně ani žalovaný návrhu nevyhověli s odůvodněním, že tato svědecká výpověď by nemohla dosvědčit skutečnosti, k jejichž prokázání byl daňový subjekt vyzván. Přitom výzvou ze dne 15. 12. 1998 byl stěžovatel mj. vyzván k doložení, že v nájmech byly zahrnuty i náklady na vodu, topení a elektrickou energii, k doložení účetních operací týkajících se stravenek, k zaúčtování zboží či jídla hrazených stravenkami, účtování nedaňových nákladů na účtu 5188 a vyúčtování reklamy poskytnuté Měšťanskému pivovaru Strakonice, a. s. Stěžovatel tak byl vyzván k doložení skutečností, které uvedl v návrhu na provedení výslechu M. H. Přitom nevyjasněné okolnosti ohledně účtování stravenek jsou jádrem argumentace správce daně i žalovaného odůvodňující nezbytnost přechodu na pomůcky.

Krajský soud bez výhrad převzal argumentaci žalovaného, že navrženým výslechem nebylo možno osvědčit existenci účetních dokladů, které údajně shořely. Připustil tak spekulativní hodnocení neprovedené svědecké výpovědi, což je v rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 15. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 55/2005. Krajský soud zde zřejmě pouze překopíroval část svého rozsudku ze dne 21. 12. 2010, č. j. 10 Af 70/2010 - 39, který se sice týkal rovněž stěžovatele, ale daně z příjmů. Zde se jedná o daň z přidané hodnoty, u níž se neposuzuje uznatelnost nákladů ani zde nedochází k vykazování daňové ztráty. Postup žalovaného i názor soudu znamená, že v případě zničení účetních dokladů tyto nelze žádným způsobem, tj. ani svědeckou výpovědí, nahradit. Pak by ovšem zaslaná výzva byla pouze formálním krokem, bez šance pro daňový subjekt jí vyhovět. Stěžovatel připomíná, že je mu známo, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80 neprovedení výslechu svědkyně H. hodnotil. Přesto znovu upozorňuje na text výzvy, jíž byl stěžovatel vyzván k doložení účetních dokladů i k doložení veškerých operací týkajících se stravenek a ke způsobu účtování nedaňových nákladů na účtu 518. To přesně stěžovatel hodlal svědeckou výpovědí doložit. Dokonce sám žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že výslech by mohl přinést popis způsobu účtování a dosvědčení existence dokladů, na jejichž základě bylo účtováno; pouze tyto skutečnosti označil za nedostatečné k odstranění pochybností. Žalovaný tedy na jedné straně uznává relevantnost informací, současně je však odmítá.

Za naprosto stěžejní důkaz stěžovatel považuje potvrzení o výši příjmů společníka Č. K. v Německu. Žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně uvedl, že závěr o neúplnosti a neprůkaznosti účetnictví je umocněn neprokázáním příjmů vložených v hotovosti do pokladny. Potvrzení v němčině přitom označil za neidentifikovatelné a neprůkazné. Stěžovatel z toho dovozuje, že hlavní pochybnost o výši přiznaných zdanitelných plnění vychází z neprůkaznosti hotovostních vkladů. Stěžovatel doložil, že v letech 1992 - 2004 činily jeho příjmy 6 873 504,36 Kč, což nepochybně umožnilo hotovostní vklady a nebylo nijak vyvráceno, že tomu tak být nemůže.

Krajský soud zaujatě a neobjektivně dospěl k závěru, že se o důkaz o finančních možnostech stěžovatele nejedná. Důkaz byl tedy nejprve zpochybněn pro nedostatek překladu a posléze pro nedostatek identifikovatelnosti. Překlad však byl pořízen z originálu dokladu a je z něj zcela zřejmé, že byl vystaven konkrétním orgánem německého důchodového pojištění.

Výslechy svědků B. a J. byly odmítnuty přesto, že mohly odstranit pochybnosti o účelu a rozsahu užívání nákladního automobilu i o spotřebě pohonných hmot v kotli. Krajský soud toto akceptoval s obecným odůvodněním, aniž uvedl, proč by výpověďmi svědků nemohl být prokázán účel užívání nákladního automobilu, jaké palivo se spalovalo v kotli či k jakému účelu kotel sloužil. V této části stěžovatel považuje rozsudek za nepřezkoumatelný.

Správce daně požadoval výzvou rovněž doložení existence a umístění odběrného místa, k němuž se vztahovaly uplatněné odpočty plynu. Následně však odmítl provedení místního šetření, což stěžovatel považuje za naprosto šikanózní. Odběrným místem je plynoměr pevně zabudovaný v obvodní zdi stavebního objektu, jehož přemístění by bylo možné jen stavební rekonstrukcí, k níž nedošlo. Nelze odmítnout tvrzení stěžovatele jen proto, že odběrné místo bylo označeno sice stejnou adresou, ale v některých případech s konkretizací, že jde o restauraci. Krajský soud se s tímto „neuvěřitelným“ zdůvodněním ztotožnil a zcela vynechal z hodnocení důkaz, který stěžovatel předložil při jednání soudu. Jednalo se o sdělení Městského úřadu ve Strakonicích, stavebního úřadu, podle něhož bylo umístění odběrného místa v r. 2005 a 2006 totožné se současným umístěním. Navrhované místní šetření by tedy bylo sto pochybnost správce daně odstranit. I zde stěžovatel nachází nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel námitku proti neúplnému zjištění skutečného stavu věci uzavírá shrnutím, že správce daně porušil povinnosti vyplývající z § 2 odst. 3, § 31 odst. 2 daňového řádu z r. 1992. Podle jeho názoru správce daně byl již od počátku rozhodnut stanovit daň podle pomůcek a podle tohoto postupoval při kontrole; stejně tak i žalovaný v odvolacím řízení. Důkazní situace stěžovatele byla pro zničení účetních dokladů ztížená a správce daně měl v souladu se základními zásadami daňového řízení vycházet vstříc stěžovatelovým návrhům. Krajský soud, jemuž bylo provedení důkazů rovněž navrženo, toto odmítl s odůvodněním, že by důkazy neměly vliv na závěr o nezbytnosti stanovení daně podle pomůcek.; to jen potvrzuje, že záměr postupu podle pomůcek byl dán od počátku.

2) Nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek:

Stěžovatel v průběhu daňového řízení doložil, že v důsledku požáru založeného úmyslně neznámou osobou byly zničeny účetní doklady týkající se kontrolovaných zdaňovacích období. Proto stěžovatel pro účely kontroly daně z příjmů zpočátku předložil jen účetní sestavy, a to knihy analytické evidence a daňové evidence uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění za roky 2005 a 2006. Za pomoci účetní firmy se mu později podařilo doložit velké množství duplikátů účetních dokladů, včetně mzdové evidence, smluvní dokumentace a technických průkazů vozidel. Výzvou z 15. 12. 2008 byl stěžovatel vyzván k doložení pouze některých vybraných nákladových položek, a to zejména hotově hrazených; část požadovaných dokladů také byla správci daně předána. Přesto v závěru kontrolního zjištění zaslaného 16. 3. 2009 bylo uvedeno, že daň bude stanovena podle pomůcek. K podstatným změnám nedošlo ani po doplnění odvolacího řízení, stejně tak jako nebyl změněn způsob stanovení daně. Krajský soud k tomu uvedl, že z neúplných dokladů nelze učinit věrný a poctivý obraz o skutečném hospodaření. Žalovaný i krajský soud však nesprávně vycházejí ze skutečnosti, že účetnictví bylo zničeno. Tak tomu není a stěžovatel to ani netvrdil. Účetní záznamy totiž zůstaly zachyceny v elektronické podobě v počítači účetní firmy a vytištěné byly předány správci daně. Tyto evidence byly úplné a za každé zdaňovací období. K tomu se stěžovateli podařilo obstarat naprostou většinu účetních dokladů a předložil je správci daně dne 14. 11. 2008. Nepodařilo se obstarat pouze doklady k hotovostním platbám. Celkem bylo doloženo 1139 dokladů. Správce daně výzvou z 15. 12. 2008 vyzval k doložení 159 dokladů, tj. 14 %, což je ve vztahu k obratu stěžovatele zcela zanedbatelné. Proto nelze hovořit o absenci dokladů a nebyl dán důvod ke stanovení daně podle pomůcek. Daň bylo možno doměřit dokazováním tak, že by nebyl uznán nárok na odpočet u těch dokladů, které se nepodařilo znovu doložit.

Stěžovatel zdůrazňuje, že prioritním způsobem stanovení daně je dokazování. Poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 93/2007, podle něhož kromě nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem musí být rovněž vyloučeno, že daň lze stanovit dokazováním. Podle rozsudku ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007, je povinnost daňovým subjektem splněna předložením účetnictví, ledaže by bylo správcem daně prokázáno, že je nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Účetnictví je tedy určitým privilegovaným důkazem, a aby mohlo dojít ke stanovení daně podle pomůcek, muselo by být natolik zpochybněno, že by roli důkazního prostředku nemohlo plnit. Důkazní břemeno přitom nestíhá pouze daňový subjekt, ale i správce daně. Stěžovatel předložil účetnictví v podobě knihy analytické evidence za obě kontrolovaná období; tyto knihy jsou v podstatě deníkem obsahujícím všechny účetní zápisy, včetně uskutečnění účetního případu, čísla dokladu částky, textu a souvztažného účtu. Správce daně toto účetnictví ničím nezpochybnil. Jediným důvodem k neuznání účetnictví je neexistence určitých dokladů, zničených při požáru, jejichž kopie či duplikáty si nelze dodatečně opatřit. Nejednalo se o stav vylučující opuštění dokazování a doměření daně podle pomůcek. Účetnictví tak nepozbylo hodnotu důkazu. Postup správce daně byl ryze účelový a správce daně úmyslně vedl řízení do situace umožňující přejít na stanovení daně podle pomůcek. Přesto, že správci daně bylo známo zničení dokladů, vyzval daňový subjekt k jejich předložení. U dokladů k nákupům v hotovosti se přitom jednalo o nákupy v hodnotě stovek či tisícovek korun, tedy zanedbatelných ve vztahu k ročním obratům

stěžovatele. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 3. 2007, sp. zn. 2 Afs 20/2006, stanovil podmínky stanovení daně podle pomůcek a současně vyslovil, že nesplnění povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé okrajové položce, ale musí se jednat o záležitost zásadní.

3) Nevhodné pomůcky užité ke stanovení daně:

Správcem daně byly zvoleny naprosto nevhodné pomůcky, jimiž nebylo možno spolehlivě stanovit daň; proto měla být stanovena sjednáním. Kvalita zvolených pomůcek byla naprosto nedostatečná, což měl žalovaný i soud zkoumat. Není pravdou, že by v dané lokalitě a v daném období neprovozovala obdobnou činnost žádná společnost s ručením omezeným. Jako příklad uvedl společnost JAPAJO, s. r. o., či DAYTONA, s. r. o. Správcem daně užitý srovnatelný subjekt je naprosto nevhodný, neboť není plátcem DPH a nevede účetnictví; znamená to, že jde o malou firmu s malým obratem. Tak závažný rozdíl nelze nijak zhojit. Krajský soud uvedl, že navržené subjekty byly nevhodné pro značné odlišnosti. Proto stěžovatel ve srovnávací tabulce ukazuje, že zejména společnost JAPAJO, s. r. o., vykazovala obdobné znaky jako stěžovatel. Rozdíl ve zvýšení tržeb za zdaňovací období je závažným obviněním z krácení tržeb, přitom výše vykázaných tržeb nebyla v průběhu kontroly nijak zpochybněna.

4) Rozpor se základními zásadami správy daní:

Cílem správy daní je správné stanovení daně, přičemž preferovaným způsobem je stanovení daně dokazováním. V daném případě však správce daně i žalovaný uměle navodili procesní situaci, která umožňovala stanovení daně podle pomůcek. Ty pak byly vybrány tak, aby umožnily co nejvyšší stanovení daně; to je v rozporu se zásadami dobré správy. Stěžovatel namítá, že došlo k porušení zásady zákazu zneužití pravomoci ve správním řízení podle § 5 odst. 2 daňového řádu, a to nepřipuštěním navrhovaných důkazů. Porušen byl i požadavek na objektivnost a nestrannost při rozhodování a požadavek na proporcionalitu mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osoby. Volné hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu nemůže znamenat libovůli, ale při dostatečném zjištění skutkového stavu musí být dodržena pravidla logického uvažování. Musí být přihlédnuto ke všemu, co v řízení vyjde najevo a je vyloučeno neprovedení důkazů nenasvědčujících verzi správce daně. Veškeré tyto principy byly porušeny, což bylo navíc odůvodněno nelogickými argumenty. Krajský soud se s touto žalobní námitkou vypořádal velmi stručně a nesprávně.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti k námitkám ad 1) sděluje, že skutečně nebyli vyslechnuti navržení svědci, ovšem odmítnutí návrhu bylo v rozhodnutí řádně odůvodněno. Samotné výpovědi, bez doložení konkrétních důkazů (nájemních smluv, vyúčtování tržeb, apod.), nemohou prokázat množství a druh nakoupeného zboží či služeb. Jednalo by se jen o určité vyjádření o praxi, důkazně obdobné vyjádření stěžovatele. K výzvě stěžovatel doložil některé důkazní prostředky, není tedy pravdou, že

bez provedení navržených výslechů neměl stěžovatel šanci výzvě vyhovět. I po těchto důkazních prostředcích pochybnosti přetrvávaly u některých položek jako spotřeba pohonných hmot, výnosy za zboží a za jídlo hrazené stravenkami, výnosy z nájemného apod. Výslech svědků B. a J. byl navržen k odstranění pochybností u nárůstu pohonných hmot, který měl souviset s používáním nákladního automobilu a použitím kotle k vytápění restaurace. Ve stěžovatelem předložených evidencích žádná osvobozená plnění uvedena nebyla a oprávněnost tvrzené výše nebyla ničím doložena. Svědecká výpověď by tak nemohla být dostatečným důkazem. Shodně ani místní šetření nemohlo být dostatečným podkladem pro zjištění oprávněnosti výše odpočtu daně.

Žalovaný rovněž trvá na názoru, že potvrzení o společníkových příjmech v Německu neodstraňuje pochybnosti o výši vkladu peněžních prostředků do pokladny v rozhodném období. Naopak další skutečnosti, jako účtování na účtu *pokladna* s minusovým zůstatkem, od počátku činnosti vykazovaná ztráta z podnikání a splácení úvěru, potvrzují závěr o neprokázaných hotovostních vkladech. Obsah důkazu nedosvědčuje existenci peněžních prostředků v rozhodném období.

Správce daně rovněž řádně zdůvodnil, proč neosvědčil jako důkaz knihy tržeb; jednalo se o soupisy, z nichž není zřejmé, jakého zboží se tržba týkala. Nebylo jimi možné ověřit uskutečnění zdanitelného plnění, jeho výši, zdaňovací období ve vztahu ke konkrétnímu zboží. Mimo to jimi byla vykazována tržba v neexistující dny (31. listopadu).

K námitkám ad 2) žalovaný připouští, že tvrzené zničení účetnictví při požáru stěžovateli ztížilo splnění důkazní povinnosti ohledně tvrzených skutečností rozhodných pro výši daně z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období. To však není důvodem pro mimořádně vstřícný a chápavý přístup ke stěžovateli, jak požaduje. Vstřícný přístup stěžovateli projeven byl, ovšem ten nemůže spočívat ve zproštění důkazní povinnosti. Stěžovatel předložil některé důkazní prostředky, ovšem ne ke všem sporným bodům a navíc hodnota předložených důkazních prostředků byla nedostatečná. Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že předložil účetnictví, ani že na základě předloženého bylo možno daň stanovit. Knihy analytické evidence nelze bez průkazných účetních dokladů považovat za účetnictví. Nebylo tedy možné ověřit, že se uskutečnila zdanitelná plnění v rozsahu uvedeném v daňových přiznáních a že byl důvodně uplatněn nárok na odpočet. Vypovídací schopnost předložených záznamů byla zpochybněna a podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly naplněny.

S námitkou nevhodnosti zvoleného srovnatelného subjektu [ad 3)] se žalovaný vypořádal již v rozhodnutí, na které v podrobnostech odkazuje. Správce daně se snažil nalézt srovnatelný subjekt ve stejném místě, se stejným předmětem podnikání (hostinskou činností zahrnující výčep i stravování, s hracími automaty a ubytovacími službami). Zvolil jako obdobné tři subjekty, přičemž zohlednil i to, zda jsou plátci DPH. Svůj postup podrobně popsal v záznamu ze dne 10. 8. 2010, a to včetně úvah a propočtů. Je přesvědčen, že z toho je zřejmý objektivní a nezaujatý přístup správce daně.

Žalovaný je názoru, že jeho rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že kasační stížnost je přípustná a jsou splněny všechny podmínky řízení, přezkoumal v jejím rozsahu napadený rozsudek krajského soudu v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.); o věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek stanovených v § 109 odst. 2 s. ř. s.

Stěžovatel označil kasační důvody zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., takže namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl zásadním způsobem porušen zákon, a nakonec nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu, který se řádně nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Při posouzení důvodnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud postupoval podle jednotlivých námitek uplatněných stěžovatelem. Předně však je třeba zabývat se námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek.

Tuto námitku stěžovatel výslovně uplatnil ve dvou případech. Jednak za nepřezkoumatelné považuje vypořádání žalobní námitky směřující proti neprovedení výslechu svědků B. a J., jednak vypořádání žalobní námitky proti neprovedení místního šetření včetně opomenutí důkazu předloženého při jednání soudu. Stěžovatel tedy namítá nedostatek důvodů rozhodnutí. Judikatura přitom v opomenutí vypořádání žalobní námitky spatřuje nepřezkoumatelnost (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod. č. 689/2005 Sb. NSS).

Žaloba ve vztahu k neprovedení výslechu svědků B.a J. konstatovala obsah výzvy správce daně s uvedením důvodů, pro které byl výslech navržen; konkrétně měl výslech odstranit pochybnosti o výši uplatněných osvobození tím, že by svědci potvrdili zvýšenou spotřebu pohonných hmot užíváním nákladního automobilu při opravě střechy a tím, že by potvrdili používání paliva v kotli a také, k jakému účelu kotel sloužil. Krajský soud tuto námitku vypořádal v obecné poloze; po konstatování stavu dokladů k tvrzeným skutečnostem uzavřel, že výslech svědků nemůže tyto neexistující doklady nahradit. Obdobně se vyjádřil i k navrhovanému místnímu šetření, jímž stěžovatel hodlal doložit, že na domě byl osazen plynoměr. K potvrzení stavebního úřadu ze dne 22. 4. 2011 předloženého stěžovatelem při jednání soudu se krajský soud skutečně v rozsudku nevyjádřil. Krajský soud tedy neopomněl vypořádat žádnou žalobní námitku, pouze jeho odůvodnění není příliš propracované a nevyjádřil se k důkazu předloženému při jednání soudu. Jak ovšem Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, může být kasační námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí naplněna jen tehdy, pokud tato vada mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. To znamená, že bližší argumentace soudu, či vyhodnocení při jednání předloženého důkazu, by mohlo vést k jinému závěru soudu, než jaký o věci učinil.

Tedy jedině za situace, že by zde bylo možno s nehodnoceným důkazem spojit byť i jen možnost jiného rozhodnutí, jednalo by se o nepřezkoumatelnost se zákonem předpokládaným důsledkem. Tak se ovšem důkazní situace nejeví, jak bude hodnoceno níže. Nejvyšší správní soud si je přitom vědom skutečnosti, že sporé odůvodnění může být na újmu přesvědčivosti rozsudku. Za situace, kdy se návrhy na provedení důkazů podrobně zabýval žalovaný v napadeném odvolacím rozhodnutí, lze nicméně akceptovat skutečnost, že krajský soud důvody, s nimiž se ztotožnil, v rozsudku znovu v plném rozsahu neopakoval. Tak tomu jistě není u důkazu předloženého stěžovatelem až při jednání soudu; tam soud jeho opomenutím v hodnocení pochybil. Zda toto pochybení má vést ke zrušení rozsudku, je třeba hodnotit až v souvislosti s vlivem tohoto důkazu na posouzení věci, což bude rozebráno rovněž níže při hodnocení důvodnosti kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Tento kasační důvod (ad 1 kasační stížnosti) stěžovatel spatřuje zejména v neprovedení výslechu svědků a dalších navržených důkazů. Především žalovanému vytýká neprovedení výslechu svědkyně H. Stěžovatel zde poukazuje na konstantní judikaturu tohoto soudu, z níž plyne, že nelze předem vyloučit z důkazních prostředků výpovědi svědků na základě spekulace o obsahu jejich výpovědi (srovnej např. rozsudek ze dne 15. 2. 2006, č. j. 2 Afs 55/2005 - 73). Stěžovatel si je přitom vědom, že ve vztahu k dani z příjmů se Nejvyšší správní soud obdobnou kasační námitkou zabýval a neuznal ji důvodnou.

I zde je třeba poukázat na skutkové okolnosti případu, které, ač se jedná o jinou daň, jsou shodné. Ze spisu k tomu bylo zjištěno, že správce daně vyzval dne 15. 12. 2008 výzvou č. j. 74677/08/105930/3997 stěžovatele k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti ve vztahu k dani z přidané hodnoty za shora uvedená zdaňovací období. Konkrétně měly být doloženy důkazy ke spotřebě PHM, spotřebě materiálu, spotřebě energie, k výnosům za nájmy, k zúčtování stravenek atd. (jednotlivé položky byly konkretizovány). Ve výzvě bylo uvedeno, že pochybnosti správce daně je třeba odstranit důkazními prostředky, jimiž lze tvrzené skutečnosti ověřit. Jednáním, při nichž stěžovatel prostřednictvím svého zástupce podával vysvětlení a předával důkazní prostředky, byla přítomna M. H. Jejím výslechem, dle návrhu stěžovatele, mělo být prokázáno, že chybějící doklady v době, kdy o nich účtovala, fyzicky existovaly, jak bylo účtováno o stravenkách, energiích, atd. Krajskému soudu zde stěžovatel vytýká převzetí argumentace z jeho předchozího rozsudku, který se však týkal daně z příjmů. Je pravdou, že tak krajský soud učinil - to samo o sobě není pochybením; jednalo se sice o různé daňové povinnosti, ovšem ze shodného časového období a pro obě tyto povinnosti byla podstatná shodná důkazní situace, resp. její nedostatečnost. Doklady, které v případě daně z příjmů měly svědčit o výdajích, v případě daně z přidané hodnoty měly dokládat zdanitelná plnění. Jakkoliv byla argumentace krajského soudu nepřesná, neučinila rozsudek nepřezkoumatelným.

I Nejvyšší správní soud se v této věci přidrží argumentace, již užil ve svém předchozím rozsudku ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011 - 80. V označeném rozsudku uvedl: „*Správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem*

navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamená, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena. Výzva ze dne 15. 12. 2008 vyžadovala doložení dokladů k odstranění vzniklých pochybností. Výpověď účetní o tom, že účtovala vždy na základě předložených dokladů, by byla pouhým vyjádřením o praxi, které nemůže nahradit jednotlivé neexistující doklady. Svědecká výpověď může nahradit doklad u některých specifických obchodních případů, jejichž účastníci pro jejich jedinečnost či výjimečnost mohou dosvědčit veškeré jeho podstatné okolnosti; to však nelze očekávat u běžných a nákupů či u běžných a četných obchodních operací. Její vyjádření by tak nemohlo mít větší hodnotu, než vyjádření daňového subjektu. Takto vyjádřit se ostatně mohla při jednáních u správce daně, jichž se v několika případech účastnila společně se zástupcem stěžovatele. Nemožnost nahrazení neexistujících dokladů výpovědí účetní neznamená, že výzva požadovala něco nesplnitelného. Bylo na stěžovateli, jehož stíhá důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu, aby navrhl důkazní prostředky, jimiž tvrzené výdaje prokáže. Lze si představit kopie dokladů či doklady druhých smluvních stran např. u spotřeby energií, notářských služeb, telefonních služeb, pojištění, opravářských prací účtování nájemného a služeb nájemníkům atd. Ostatně stěžovatel také některé takové doklady opatřil a předložil. Jak žalovaný tak i krajský soud se nezbytností výslechu účetní dostatečně zabývali a jejich hodnocení není nepřípustným hodnocením neprovedeného výslechu, ale posouzením, zda by tento výslech mohl být důkazem osvědčujícím stav věci.“ Ve vztahu k dani z přidané hodnoty nepřináší kasační stížnost žádné zvláštní argumenty, které by vycházely z podstaty této daně, a pro něž by bylo na místě vážit nezbytnost výslechu účetní stěžovatele jiným způsobem, stejně jako se řízení o této dani od řízení o dani z příjmů z tohoto pohledu neodlišovalo; proto Nejvyšší správní soud neshledal důvod se odchýlit od názoru na tento neprovedený výslech již vyjádřeného.

Oproti tomu navrženým výslechem svědků B. a J. se Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku nezabýval. Stěžovatel jejich výslech navrhoval k prokázání rozsahu a účelu užívání nákladního automobilu a z toho plynoucí spotřeby pohonných hmot a ke spotřebě pohonných hmot (LTO) v kotli. I zde je však situace obdobná. Správce daně vycházel z neexistence dokladů a ze skutečnosti, že stěžovatelem předložená evidence žádná od daně osvobozená plnění neobsahovala. Svědecká výpověď nemůže být dostatečným důkazem o uskutečnění zdanitelného plnění, k němuž neexistují žádné doklady. To není nepřípustným předběžným hodnocením neprovedené výpovědi; ani výpověď, která by plně potvrdila stěžovatelovo tvrzení, by totiž neobstála. Nelze navíc ani předpokládat, že by svědecká výpověď mohla být natolik konkrétní, aby tvrzené plnění v úplnosti obsáhla. Nejedná se totiž o tvrzení o nějakém jednotlivém výjimečném plnění, u něhož by byla pochybnost, že k němu došlo, ani o tvrzení, které by mohlo doložit určité opakované plnění, při němž by z obsahu výpovědi bylo možnou soudit na jeho konkrétní výši.

Ve vztahu k tvrzeným výdajům spojených s užíváním kotle stěžovatel vytýká žalovanému neprovedení místního šetření. Jistě nelze plně přisvědčit žalovanému v argumentaci, že místní šetření nemohlo prokázat, že odběrné místo existovalo

v rozhodném zdaňovacím období, pokud stěžovatel doložil, že určité dodávky plynu se v té době uskutečnily. Žalovaný však vycházel z rozporných tvrzení o způsobu vytápění provozovny a z toho, že doklady neprokazovaly tvrzenou spotřebu plynu. Byť tedy jeho argumentace nebyla plně přiléhavá, nepřineslo by ověření odběrného místa doložení stěžovatelových tvrzení. Zde musí Nejvyšší správní soud vzít v úvahu i důkaz předložený stěžovatelem soudu při jednání. Tento důkaz však dokládá pouze to, že se na provozovně stěžovatele mohlo již v rozhodné době nacházet odběrné místo. To sice vyvrací pochybnost správce daně o jeho existenci, nikoliv však ostatní pochybnosti o výši plnění. Neprovedení místního šetření stěžovatelem tak nemělo vliv na důkazní situaci ohledně prokázání tvrzeného plnění a rovněž skutečnost, že krajský soud výlovně v rozsudku nepojednal o tomto důkazu, nemohla mít vliv na výsledný skutkový stav a jeho hodnocení.

Ve vztahu ke skutkovým zjištěním a hodnocení skutkového stavu stěžovatel nakonec žalovanému a následně i krajskému soudu vytýká, že nezohlednili potvrzení o výši příjmů společníka stěžovatele v Německu v letech 1992 - 2004. Je přesvědčen, že se jednalo o dostatečný důkaz o vkladech v hotovosti do pokladny v r. 2006. Na jedné straně tu stojí zpochybnění dokladu správcem daně jako nedostatečně průkazného co do tvrzených obdržených příjmů. Zde lze stěžovateli přisvědčit, že toto zpochybnění nebylo namístě. Žalovaný ani soud však tento doklad neodmítli, ale zabývali se dále tím, zda je k prokázání hotovostních vkladů společníka dostačující. Při tomto hodnocení vycházeli i z dalších skutečností, a to, že stěžovatel od počátku podnikání vykazoval ztrátu a že splácel úvěr. Tyto okolnosti nepochybně musí být hodnoceny společně se zjištěním příjmů společníka stěžovatele v předchozích letech a závěr, že potvrzením těchto příjmů nebyly prokázány hotovostní vklady v tvrzené výši, není v rozporu se zásadami, na nichž, podle § 2 odst. 3 daňového řádu z r. 1992, stojí hodnocení důkazů v daňovém řízení.

Lze tak jako ve věci sp. zn. 2 Afs 15/2011 rovněž zopakovat, že § 31 odst. 9 daňového řádu z r. 1992 daňovým subjektům ukládá povinnost prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, týká se tato povinnost všech daní. Účetnictví, které je zpravidla rozhodujícím podkladem pro stanovení daňové povinnosti, je vedeno pro účely všech daní, vyjma případů, kdy jsou pro některou daň stanoveny speciální podmínky (např. náležitosti daňových dokladů podle § 28 zákona o dani z přidané hodnoty). V daném případě kompletní účetnictví za rozhodná zdaňovací období neexistovalo a z hlediska stanovení daňové povinnosti není podstatné, zda došlo k jeho zničení při stěžovatelem tvrzeném požáru stodoly, či nikoliv.

Skutečnost, že účetnictví v podobě předpokládané zákonem neexistovalo, pro daňový subjekt znamenala povinnost prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinými důkazními prostředky. Stěžovatel se proti závěru o neexistenci účetnictví ohrazuje s tím, že předkládal důkazní prostředky a navrhoval provedení důkazů. Stěžovatel k výzvě správci daně předložil knihu analytické evidence, knihu tržeb, přehled zdanitelných plnění, kopie některých dokladů, nájemní smlouvy, atd. a podával vysvětlení. Průkaznost evidence ovšem byla správcem daně zpochybněna. I přesto správce daně v rámci odvolacího řízení některé stěžovatelem doložené skutečnosti akceptoval a přihlédl k nim jako k výhodám.

Požadavek správce daně na to, aby daňový subjekt svá daňově relevantní tvrzení prokázal, nelze považovat za šikanu, ale pouze za požadavek na plnění zákonné povinnosti. Skutečnost, že navržené důkazní prostředky neobstály, nelze klást za vinu správci daně a stejně tak nelze tvrdit, že výzva vyžadovala něco, co podle správce daně ani nebylo splnitelné. Důkazní nouze plynoucí ze zničení účetnictví odpovídajícího zákonu jistě klade na daňový subjekt určitou zátěž, je však na něm, zda a jak svým povinnostem dostojí. Nejvyšší správní soud tak neuznal důvodnost kasační námitky podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Z toho plyne i posouzení kasační námitky, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (kasační námitka ad 2). Podle § 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992 je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, v případě, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Stěžovatel je názoru, že předložil, případně navrhl, dostatek důkazních prostředků, které byly sto plně nahradit účetnictví zničené při požáru stodoly. Správce daně je tím, kdo je podle § 31 odst. 4 daňového řádu z r. 1992 oprávněn osvědčit, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. Žalovaný ve svém rozhodnutí podrobně rozebral jednotlivé důkazní prostředky a dostatečným způsobem zdůvodnil, proč je za důkazy dokládající tvrzení daňového subjektu považovat nelze, a až na některé dílčí důvody, již výše zmíněné, je třeba s ním souhlasit. Poukaz stěžovatele na označená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zde není na místě a nelze pochybovat o tom, že v daném případě důkazní prostředky nebyly úplným, průkazným a správným účetnictvím. I při doložení kopií většiny dokladů zůstává nezanedbatelná část nedoložena, evidenční pomůcky pak byly rovněž zpochybněny. Dokazování je skutečně privilegovaným způsobem stanovení daně, ovšem k tomu, aby bylo možno stanovit daň dokazováním, musí být splněny zákonné podmínky. Jistě není důvodem, aby správce daně postupoval podle pomůcek v případě, kdy pouze nejsou doloženy některé ojedinělé doklady, jak plyne z rozsudku sp. zn. 2 Afs 20/2006; o takový případ se však zde nejedná. Nejvyšší správní soud považuje podmínky pro stanovení daně podle pomůcek za splněné a zdůvodnění tohoto postupu žalovaným za řádné, stejně tak jako akceptaci tohoto postupu krajským soudem.

Stěžovatel dále označil užité pomůcky za naprosto nevhodné (kasační námitka ad 3), a to do té míry, že daň měla být stanovena sjednáním; tomu však odporuje jeho názor, že v dané lokalitě byly jiné subjekty, jejichž daňová povinnost byla se stěžovatelem srovnatelná. Daňový řád z r. 1992 stanoví v § 31 odst. 6 příklady pomůcek; mohou jimi být i daňové spisy jiných daňových subjektů a vlastní poznatky správce daně, jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných. Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, *„(p)omůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace dlužníka (§ 65 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) či jeho daňové povinnosti (§ 31 odst. 5 téhož zákona), musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“*. Okamžikem, kdy je postaven najisto závěr, že daňový subjekt nesplnil svou zákonnou povinnost tvrzení,

přechází iniciativa na správce daně. Je to správce daně, kdo je oprávněn k volbě vhodných pomůcek a není povinen se řídit návrhy daňového subjektu na volbu srovnatelného subjektu. Přitom je vázán jen požadavkem, aby odhad daně činěný na základě zvolených pomůcek byl v mezích možností co nejpřesnější. Pokud daňový subjekt vznese námitku nevhodné volby srovnávaného subjektu, je však povinen se s ní vypořádat a součástí tohoto vypořádání je i porovnání zvoleného a navrženého subjektu. To žalovaný učinil; v rozhodnutí uvedl, proč nebylo možno u stěžovatele vycházet ze základů daně vykázaných v předchozích obdobích, i jakým způsobem stanovil kritéria pro zvolení srovnatelného daňového subjektu. Vycházel přitom ze skutečnosti, že stěžovatel spolu s manželkou provozovali hostinskou činnost zahrnující výčep, stravování, hrací automaty a ubytování. Vzhledem k tomu, že zcela srovnatelný objekt nenalezl, vybral tři různé subjekty a jejich výsledky hospodaření upravil tak, aby se co nejvíce přiblížil stěžovateli, přičemž vzal v úvahu i to, zda jsou či nejsou plátci DPH. Tento propočet popsal v úředním záznamu, který měl stěžovatel k dispozici. Pokud uvedl, že ze získaných údajů propočetl daňovou povinnost tak, aby byla pro stěžovatele co nejpříznivější, stěžovatel toto tvrzení nenapadá. Vyjádřil se také k návrhům na užití jiného subjektu ke srovnání a uvedl, jaké tam shledal rozdíly. S těmito žalobními argumenty se rovněž obdobným způsobem vypořádal krajský soud. Nejvyšší správní soud tak neuznal argumentaci stěžovatele o nevhodnosti zvolených pomůcek, přičemž tyto pomůcky vylučují, aby byla daň sjednána ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu z r. 1992. Není tedy naplněna ani kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Výše uvedené posouzení konkrétních kasačních námitek pak nutně ústí v závěr, že nebyly porušeny ani základní zásady správy daní (kasační námitka ad 4). Neprovedení výslechu navržených svědků nebylo zneužitím pravomoci správcem daně ve smyslu § 5 odst. 2 ani nepřípustným hodnocením důkazů podle § 8 daňového řádu (ani zásad plynoucích z § 2 odst. 2, 3 daňového řádu z r. 1992). Správci daně ani žalovanému nelze přičítat tvrzené umělé navození procesní situace, umožňující stanovení daně podle pomůcek v míře co nejvyšší. Základem tohoto postupu byla důkazní nouze na straně stěžovatele, na níž se správce daně nepochybně nepodílel, nicméně z ní musel vycházet. Jeho postup nebyl v rozporu se zákonem a nelze vytýkat ani krajskému soudu, že tento postup, za daných podmínek, akceptoval. Přes určitá dílčí argumentační pochybení jak žalovaného, tak i krajského soudu, nelze dospět k závěru, že je zde důvod ke zrušení kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud neshledal naplněným žádný z tvrzených kasačních důvodů, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 14. března 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu