

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **M. M.,** zastoupené Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem se sídlem v Písku, Velké náměstí 119, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21 2. 2011, č. j. 814/11-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 9. 2011, č. j. 10 Af 29/2011 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti šesti platebním výměrům vydaným dne 15. 6. 2010 Finančním úřadem v Písku a tyto platební výměry byly potvrzeny. Jednalo se o tyto platební výměry:

-č. j. 53817/10/097910303975 dodatečně vyměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2006 ve výši 28 693 Kč,

-č. j. 53847/10/097910303975 dodatečně vyměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 ve výši 40 624 Kč a současně sdělující povinnost platit penále ve výši 8124 Kč,

-č. j. 53882/10/097910303975 dodatečně vyměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 ve výši 22 136 Kč a současně sdělující povinnost platit penále ve výši 4427 Kč,

-č. j. 53901/10/097910303975 dodatečně vyměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 ve výši 20 160 Kč a současně sdělující povinnost platit penále ve výši 4032 Kč,

-č. j. 53909/10/097910303975 dodatečně vyměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 ve výši 15 684 Kč a současně sdělující povinnost platit penále ve výši 3136 Kč,

-č. j. 53915/10/097910303975 dodatečně vyměřující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 25 027 Kč a současně sdělující povinnost platit penále ve výši 5005 Kč.

Daně za všechna tato zdaňovací období byly vyměřeny podle pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád z r. 1992“). Žalovaný své odvolací rozhodnutí opřel o § 114 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád z r. 2009) a zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek pro tento způsob stanovení daně, jakož i přiměřenost použitých pomůcek. Konstatoval, že správce daně při daňové kontrole a z vlastní vyhledávací činnosti zjistil, že jsou pochybnosti o zahrnutí veškerých zdanitelných plnění do daňové povinnosti a o výši vykázané obchodní marže. Zjistil rovněž, že v evidenci nebyly zahrnuty veškeré nákupy zboží; konkrétně se jednalo o zboží nakoupené od firmy Z. K. (v r. 2006 - 5 faktur, v r 2007- 3 faktury) a od firmy Z. Š. (v r. 2006 - 118 dokladů v r. 2007 - 16 dokladů). Dále byly zjištěny úhrady v hotovosti při záporném stavu pokladny a nezaevidování tržby ve výši 103 300 Kč do daňové evidence. Nesrovnalosti byly i v účtování příjmů z výherních hracích přístrojů (evidován pouze nájem) a do daňové povinnosti nebyly zahrnuty příjmy za pronájem bowlingových drah. K výzvě správce daně daňový subjekt poskytl určitá tvrzení, jimiž však pochybnosti vyvráceny nebyly. Daňová evidence byla neúplná a nevěrohodná. Správce daně jako pomůcek užil poznatky z neúplné evidence daňového subjektu, z vlastního vyhledávání a rovněž přihlížel ke srovnatelným daňovým subjektům. Užité pomůcky označil žalovaný za dostatečně spolehlivé k určení výše daně.

V žalobě bylo stěžovatelkou namítáno, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě a byly užity pomůcky neodpovídající její podnikatelské realitě. Žalovaný měl řádně zjistit výši daně a ověřit, zda u dodavatele K. nemohlo dojít k nějakým chybám. Za nejasné stěžovatelka označila i rozúčtování daně na jednotlivá zdaňovací období. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Použité pomůcky pak byly dostatečně spolehlivé k co nejpřesnějšímu stanovení daně. Krajský soud zdůraznil, že stěžovatelka napadla pouze celkový výsledek stanovení daňové povinnosti, aniž by konkrétně brojila proti užitým pomůckám. Vyvrátil také námitku, že při stanovení daně podle pomůcek měl správce daně ověřit správnost údajů získaných od podnikatele K. Ke konkrétnímu výpočtu daně poukázal na úřední záznam správce daně, v němž bylo popsáno, jakých pomůcek bylo užito. Zdůraznil, že správce daně přihlédl i k výhodám plynoucím ze spisu, což konkretizoval.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení a vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spise. Konkrétně namítá, že důkazní břemeno je v daňovém řízení rozděleno tak, že při vznesení námitek proti pomůckám, je to správce daně, kdo je povinen doložit správnost pomůcek. Přitom není třeba, aby daňový subjekt užité pomůcky vyvrátil, stačí, jsou-li jím kvalifikovaně zpochybněny. Stěžovatelka při podpisu zprávy o kontrole svědecky prokázala, že předpoklady, ze kterých správce daně vycházel, jsou částečně chybné ve vztahu k jednomu dodavateli a mohou být chybné i ve vztahu k druhému dodavateli. Za této situace bylo povinností správce daně, a to nejpozději v odvolacím řízení, přezkoumat vznesenou námitku a doplnit spis o výslechy dalších osob ve vztahu k doplnění této námitky. Pokud se tak nestalo, nebyla daň stanovena v souladu se zákonem. Rovněž ve spise není podklad pro rozúčtování daně na jednotlivá období; správce daně jen mechanicky promítl závěry týkající se daně z příjmů do daně z přidané hodnoty. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na zákonnou povinnost daňového subjektu prokázat svá daňová tvrzení. Stanovení daně je postaveno na určité hierarchii postupů správce daně, přičemž prioritu má stanovení daně dokazováním. Teprve neunese-li daňový subjekt svou důkazní povinnost, a v důsledku toho nelze stanovit daň dokazováním, lze přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. V daném případě daňová evidence vedená stěžovatelkou vykazovala závažné nesrovnalosti, které vedly k pochybnostem správce daně. Tyto pochybnosti byly konkretizovány v jeho výzvě ze dne 26. 10. 2009 a nebyly odstraněny, což správce daně podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole. Konkrétně měla stěžovatelka k výzvě vyjasnit, že daňové doklady vystavené podnikateli K. a Š. nebyly zaneseny v daňové evidenci. Stěžovatelka k tomu sdělila, že si toho není vědoma a předložila svůj soupis dokladů, který však neobsahoval žádné prodejky získané správcem daně od dodavatele, ačkoliv na základě nich některé výdaje evidovala. Stěžovatelka pouze obecně uvedla, že v seznamu od Z. Š. se mohou vyskytovat chyby; ohledně nákupů od Z. K. se nijak nevyjádřila. Stěžovatelka v daňovém řízení požadovala pouze vyslechnutí svědka Š., což správce daně učinil a vyvodil z toho závěry ve prospěch stěžovatelky. Nebylo povinností správce daně vyhledávat a vyslýchat další svědky ve prospěch stěžovatelky. Kasační námitka o nesprávném stanovení daně podle pomůcek je nekonkrétní; zde poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 28/2007. Rozúčtování na jednotlivá zdaňovací období bylo provedeno poměrně, neboť účetnictví stěžovatelky nebylo dostatečným podkladem pro stanovení daně v jednotlivých obdobích; to bylo zdůvodněno v úředních záznamech o stanovení daně pomůckami. Stanovení daně tedy má oporu ve spise a bylo provedeno v souladu se zákonem; tomu odpovídá i napadený rozsudek krajského soudu. Kasační stížnost navrhuje jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

Stěžovatelka v prvé řadě namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy 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 porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost. Konkrétně tvrdí, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve spise a že bylo povinností žalovaného řádně zjistit skutečný stav věci.

Při posouzení této kasační námitky je rozhodné, že daň byla v daném případě stanovena podle pomůcek, a to za splnění podmínek stanovených v 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992. Stěžovatelka proti tomuto způsobu stanovení daně nebrojí a nečinila tak ani v žalobě. Pokud se krajský soud zabýval splněním podmínek tohoto ustanovení, bylo to namístě jen z hlediska obecné žalobní námitky o povinnosti správce daně stanovit daň dostatečně spolehlivě. Povinnost správce daně ke zjištění všech skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti je v § 31 odst. 2 daňového řádu z r. 1992 vázána ke stanovení daně dokazováním. Dokazování je preferovaným způsobem stanovení daně a za pomoci důkazů lze nepochybně stanovit daň nejpřesněji. Důkazní povinnost stíhá podle § 31 odst. 9 cit. zákona daňový subjekt, přičemž správce daně prokazuje jen skutečnosti plynoucí z jeho § 31 odst. 8. Podle § 31 odst. 5 téhož daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek jen za situace, že daňový subjekt nesplní svou povinnost při dokazování a současně, že v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu z r. 1992); k tomu srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 - 71, publ. pod č. 2507/2012 Sb. NSS. V daném případě tyto podmínky byly splněny, což jak žalovaný tak i krajský soud obsáhle zdůvodnili a kasační stížnost proti tomu nesměřuje.

Stěžovatelka na jedné straně akceptuje podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, na druhé straně napadá neprovedení důkazů v rámci tohoto způsobu stanovení daně. Kombinace stanovení daně dokazováním a podle pomůcek však není možná, což ovšem neznamená, že při stanovení daně podle pomůcek nelze využít dokladů a neúplného účetnictví či částí evidencí, které mohou přispět k co nejpřesnějšímu přiblížení se skutečné daňové povinnosti. Takové poznatky lze podřadit ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu z r. 1992, které příkladmo stanoví, co lze užít jako pomůcky; k tomu lze poukázat na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, podle něhož lze užít neúplné účetní evidence daňového subjektu jako pomůcku při stanovení daně.

Ze správního spisu je zřejmé, že správce daně zahájil u stěžovatelky dne 19. 8. 2009 daňovou kontrolu, mj. daně z přidané hodnoty. Dne 26. 10. 2008 jí sdělil konkrétní pochybnosti, které vyplynuly z jí předložené evidence a dokladů a z poznatků od dodavatelů. Výzva k odstranění pochybností byla popisem konkrétních zjištění (27 stran). Součástí spisu je přehled prodeje zboží dodavatelem Z. Š. Stěžovatelka se k výzvě vyjádřila při ústním jednání dne 14. 12. 2009 tak, že si není nedostatků vědoma a poskytla některá vysvětlení. Pomůcky byly určeny úředním záznamem ze dne 10. 3. 2010. Zpráva o daňové

kontrole č. j. 20489/10/097930301568 je soupisem zjištění správce daně a vyhodnocení reakce stěžovatelky na výzvu se závěrem o nezbytnosti stanovit daň z přidané hodnoty prostřednictvím pomůcek. Stěžovatelka se ke zprávě nevyjádřila, posléze však svůj postoj zpochybnila a při ústním jednání dne 22. 3. 2010 její zástupce poukázal na rozpory mezi seznamem opatřeným od firmy Z. Š. a evidencí stěžovatelky. Správce daně následně zjistil od Z. Š., že jiné doklady nemá a nemůže se k nesouladu vyjádřit. Správce daně pak v úředním záznamu ze dne 31. 5. 2010 tuto námitku stěžovatelky vyhodnotil v její prospěch a hodnotu zboží, která měla být od této firmy nakoupena, snížil podle „prodejek“, které předložila. Stěžovatelka nečinila žádný návrh, jímž by dále zpochybňovala použité pomůcky, a to ani v odvolání. V odvolacím řízení pouze správce daně doplnil úvahu o stanovení daně podle pomůcek ve vztahu k přirážce u pochutin, piva, vína, destilátů, nealko nápojů a vyjádřil se k určení podílu destilátů; o tom byla stěžovatelka vyrozuměna. Správce daně po splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek nebyl povinen provádět důkazy ve prospěch stěžovatelky, nehledě k tomu, že žádné nenavrhovala.

Určení pomůcek je zcela v pravomoci správce daně, přičemž je vázán pouze povinností, aby jimi byla daňová povinnost zjištěna co nejpřesněji, a dále ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 07. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55 (publ. pod č. 1472/2007 Sb. NSS) musí dbát na to, aby užité pomůcky měly racionální povahu. Daňový subjekt, který nesplnil svou důkazní povinnost s následkem stanovení daně podle pomůcek, tedy ztrácí své oprávnění aktivně svými návrhy ovlivnit stanovení daně. Ve vztahu k pomůckám může pouze namítat, že se jedná o pomůcky, které uvedeným požadavkům na racionalitu a na vztah k daňové povinnosti nedostojí. Námitky stěžovatelky jsou však v tomto směru nekonkrétní a ke zpochybnění pomůcek nestačí její subjektivní pocit, že i v případě druhého dodavatele nemusela být zjištění správce daně správná. Správce daně tedy nebyl povinen prověřovat užité pomůcky, pokud proti konkrétní z nich nebyly vzneseny akceptovatelné námitky; ostatně ani účinné zpochybnění jedné z nich neznamená, že vadami trpí i všechny ostatní. Prověření správnosti užitých pomůcek není součástí důkazní povinnosti správce daně, jak se domnívá stěžovatelka.

Žalovaný v odvolacím řízení postupoval podle § 114 odst. 4 daňového řádu z r. 2009 a byl tedy povinen zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, jakož i přiměřenost užitých pomůcek. V rámci této přiměřenosti užitých pomůcek by jistě musel posoudit konkrétní námitku proti určité pomůcce; stěžovatelka však v odvolání žádnou takovou neuplatnila. Žalovaný není povinen prověřovat jednotlivé pomůcky užité správcem daně, pokud jde o zákonné a přiměřené pomůcky. V daném případě ze spisu neplynou poznatky, že by užité pomůcky nedostály požadavkům, na ně kladeným.

Stěžovatelka rovněž namítá, že ve spise nejsou podklady pro stanovení daně v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Za situace, kdy neobstála evidence ani další doklady stěžovatelky jako důkaz a daň bylo nutno stanovit podle pomůcek, jistě tyto pomůcky bylo nutno užít i k určení daňové povinnosti v jednotlivých čtvrtletních zdaňovacích obdobích v kontrolovaných letech. Správce daně v úředním záznamu ze dne 10. 3. 2010 uvádí pomůcky a výpočet daně za jednotlivá zdaňovací období. Stěžovatelka

nekonkretizuje, v čem jsou tyto výpočty nesprávné a rovněž nezpochybňuje vypořádání této žalobní námitky krajským soudem.

Nelze proto stěžovatelce přisvědčit v námitce neúplnosti skutkových zjištění, pro které mělo být rozhodnutí žalovaného krajským soudem zrušeno.

Stěžovatelka dále namítá, že se krajský dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předchozím správním řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Vymezení této nezákonnosti není v kasační stížnosti příliš konkrétní; z jejího znění lze dovodit, že ji spatřuje v posouzení daně jako stanovené podle zákona. Hodnocení této kasační námitky plyne z toho, co bylo uvedeno výše. Nejvyšší správní soud shledal splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, přičemž užité pomůcky nevybočily z požadavku ne jejích zákonnost a přiměřenost. Proto nelze přisvědčit ani této kasační námitce.

Krajský soud se nedopustil pochybení vytýkaných kasační stížností. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Stěžovatelka 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 15. května 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu