

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **V. P.**, zastoupený Mgr. Miroslavem Krutinou, advokátem se sídlem Vyšehradská 423/27, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Ca 34/2008 – 33 - 38,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 7. 2011, č. j. 5 Ca 34/2008 – 33 - 38, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 9. 11. 2007, č. j. 15941/07-1100-100663, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) dne 17. 8. 2005, č. j.135973/05/003913/5156, jímž byla stěžovateli za zdaňovací období roku 2002 vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 148.046 Kč.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že konstatoval-li správce daně a finanční ředitelství ve svých rozhodnutích, že stěžovatel nevedl skladové karty, neznamená to, že daň mu byla doměřena právě z tohoto důvodu, ale proto, že neprokázal pohyb zásob do skladu a z něj, což by skladové karty jako pojmenovaný typ evidence známý účetním

předpisům umožnily. Pokud by měl k dispozici jiné listiny, které by vypovídaly o pohybu zásob, a tím i o tom, zda odpovídá množství masa vydaného ze skladu množství masitých pokrmů připravených v daném období, mohl je předložit, protože jako důkazní prostředky lze v daňovém řízení užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Žádné takové listiny však stěžovatel nepředložil. Předložil sice různé účetní doklady, ovšem z těch nebylo možné zjistit, jak dospěl ke konkrétním částkám tržeb, které promítl do základu daně uvedeného v daňovém přiznání. Správce daně zformuloval své pochybnosti a sepsal seznam písemností, které měl stěžovatel předložit, a k jejich předložení ho vyzval. Stěžovatel to učinil jen částečně. Např. předložil listiny o tržbách, ale tím nebyl splněn požadavek doložit způsob výpočtu denních tržeb. Stěžovatelem předložené listiny neobsahovaly ani průběžnou evidenci o pohybu zboží, ani údaje o způsobu, jakým počítal denní tržby. Nebylo tak možné vysvětlit či ověřit nepoměr mezi celkovým množstvím nakoupeného masa a celkovou výší tržeb za masitá jídla, kterou stěžovatel uváděl. K doměření daně tak vedly nesrovnalosti mezi množstvím nakoupeného masa a tržbami za masitá jídla. K jejich číselnému vyjádření dospěl správce daně výpočty, které byly založeny na údajích z listin předložených stěžovatelem. Zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v ust. § 31 odst. 5 počítá s tím, že správce daně při stanovení daně za použití pomůcek použije podklady, které mu daňový subjekt poskytl, přičemž pro svou neúplnost neumožňují stanovit daň dokazováním. Při důkazní nouzi daňového subjektu mohou být pomůckami jakékoli poznatky, které správce daně získá obecně při své úřední činnosti nebo přímo v daňovém řízení u toho daňového subjektu, o jehož daňovou povinnost jde. Správce daně tedy vzal za základ při zjišťování skutečných tržeb údaje uváděné stěžovatelem a takto získaný údaj porovnal s tržbami ve srovnatelné restauraci, aby si ověřil, zda získaný výsledek je reálný. K žalobní námitce, že daňová kontrola byla ukončena, aniž by stěžovatel dostal možnost se vyjádřit k jejím výsledkům a navrhnout doplnění, městský soud uvedl, že správce daně pochybil, pokud mu neumožnil vyjádřit se ke zjištěním daňové kontroly. Stěžovatel dal při sepisování protokolu o projednání zprávy najevo, že by se rád vyjádřil a později také správci daně předložil své vyjádření. Správce daně na ně sice reagoval dopisem, ale současně dal najevo, že daňovou kontrolu považuje za ukončenou. Podle městského soudu bylo na správci dané, aby jej poučil, že mu pro vyjádření musí stanovit lhůtu a nepředkládat zprávu o daňové kontrole k podpisu. Nejde však o vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost platebního výměru, neboť došlo pouze k nedodržení správného procesního postupu. Daňová kontrola byla sice formálně skončena (podpisem zprávy) dříve, než se stěžovatel mohl vyjádřit k jejím závěrům, avšak správce daně ve své odpovědi ze dne 15. 7. 2005 reagoval na všechny stěžovatelovy námitky ke zjištěním daňové kontroly a teprve poté vydal dodatečný platební výměr.

Důvodnou neshledal městský soud ani žalobní námitku, že vada řízení spočívající v předčasném vypracování úředního záznamu, který obsahoval výpočet základu daně a daně za použití pomůcek, nemohla být napravena vrácením věci správci daně. Finanční ředitelství v přípisu ze dne 26. 4. 2007 uvedlo, že správce daně pochybil, pokud před projednáním zprávy o daňové kontrole vypracoval úřední záznam, v němž vypočetl daň za použití pomůcek, a proto vrátilo věc správci daně k doplnění řízení. Správce daně totiž stanovil základ daně a daň podle pomůcek v době, kdy ještě bylo možno provádět dokazování. Podle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků může odvolací orgán v odvolacím řízení doplňovat výsledky daňového řízení, odstraňovat vady řízení anebo toto

doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně. Rozhodování ve věcech daní stanovených za použití pomůcek se pak týká ust. § 50 odst. 5 citovaného zákona. V této souvislosti městský soud upozornil na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, v němž rozšířený senát dovodil, že postup podle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní nejen v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6), ale i v řízení o odvolání proti daní stanovené za použití pomůcek (§ 50 odst. 5), přičemž v odvolacím řízení je přípustná změna způsobu stanovení daně. I podle ust. § 50 odst. 5 citovaného zákona může odvolací orgán uložit správci daně, aby případně revidoval svůj závěr, že daň není možno stanovit dokazováním a je nutno použít pomůcky. To se stalo i v této věci. Stěžovatel byl opětovně vyzván k předložení důkazních prostředků; výzvě však nevyhověl. Tímto postupem nebyla porušena ani zásada dvojinstančnosti. Také k této otázce se vyjádřil rozšířený senát v citovaném usnesení tak, že *„Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší.“* Finanční ředitelství se podle městského soudu správně zabývalo i tím, zda daň byla za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Zdůraznilo, že správce daně použil jako pomůcky doklady předložené stěžovatelem při daňové kontrole, a pouze ověřil získané výsledky srovnáním se subjekty v obdobném postavení. Tím zvolil pro stěžovatele výhodnější postup, než kdyby jeho daňovou povinnost pouze odvozoval z povinnosti jiného daňového subjektu provozujícího hostinskou činnost.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) b) a d) s. ř. s., v níž namítal, že městský soud nesprávně akceptoval zformulování pochybností správce daně sepsáním seznamu písemností, které by stěžovatel měl předložit, a výzvu k předložení vyjmenovaných písemností, přestože ve výzvách nebyly uvedeny konkrétní pochybnosti ke skutečnostem stěžovatelem uváděných. Stěžovatel neměl možnost předložit důkazní prostředky podle ust. § 16 odst. 4 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, když nevěděl, které jeho tvrzení správce daně zpochybňuje. Nezbytnost definovat pochybnosti vyplývá také z dikce ust. § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které lze nepřímo aplikovat rovněž v případě daňové kontroly. Správce daně ani finanční ředitelství ve výzvách nekonkretizovali, kterou ze stěžovatelem uváděných skutečností zpochybňují. Z výzev mu žádná konkrétní pochybnost nebyla a nemohla být známa, neboť obsahovaly vždy pouze požadavek na dodání konkrétních písemností, na prokázání a vysvětlení evidence zásob, což nebyly dotazy na stěžovatelem tvrzené skutečnosti a požadavek k doložení naprosto nejasného „způsobu výpočtu denních tržeb“. Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že k doměření daně vedly nesrovnalosti mezi množstvím nakoupeného masa a tržbami za masitá jídla. Správce daně však vysvětlení těchto jím zjištěných nesrovnalostí od stěžovatele žádnou výzvou nepožadoval, což představuje porušení základních zásad daňového řízení, zákona o správě daní a poplatků a rovněž čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Tento postup pak mohl ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu a městský soud jej měl proto zrušit.

Městský soud rovněž nesprávně akceptoval oprávněnost doměření daně za použití pomůcek bez toho, aby posoudil, zda bylo postupováno v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně v odůvodnění použití citovaného ustanovení uváděl pouze, že stěžovatel nevedl skladové karty a že podle jeho sdělení nelze prokázat způsob výpočtu denních tržeb. Rovněž v rozhodnutí finančního ředitelství není konkretizováno, jakého porušení zákonné povinnosti se stěžovatel při dokazování uváděných skutečností dopustil. Finanční ředitelství pouze opakuje, že stanovit základ daně a daň dokazováním nebylo možné z důvodu nemožnosti ověřit pohyb zásob na skladě a způsob výpočtu denních tržeb. Podle stěžovatele však nevedení skladových karet není nesplněním zákonných povinností při dokazování. Navíc vedení skladových karet ani účetní předpisy nenařizují. Prokázat způsob výpočtu denních tržeb je požadavkem přinejmenším nejasným, neboť podle příslušných účetní předpisů se o denních tržbách vedou pouze záznamy a minimálně jednou měsíčně je povinnost souhrn tržeb uvádět v deníku. V žádném platném právním předpisu se o „výpočtu“ denních tržeb nic neuvádí. Městský soud se k výše uvedenému nijak nevyjádřil a ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zmínil pouze v souvislosti s tím, že pomůcky mohou být dvojího druhu. Nesprávně se podle stěžovatele vypořádal také se žalobní námitkou, že pokud správce daně kvantifikoval jim zjištěné nesrovnalosti mezi množstvím nakoupeného masa a tržbami za masové výrobky vlastním výpočtem, jsou tyto částky nesporně důkazními prostředky, které správce daně sám uznal jako důkazy, ale současně je uvádí jako pomůcky ke stanovení daně. Pokud si však správce daně vytvořil teorii, že stěžovatel vykázal příjmy (tržby) špatně, tak tyto výpočty byly jediným důkazem potvrzujícím tuto, jinak neprokázanou, teorii. Ze žádného jiného dokumentu totiž chybné vykázání příjmů (tržeb) nelze odvodit. Stěžovatel má za to, že u těchto výpočtů o důkaz jde a že městský soud v tomto případě nesprávně posoudil právní otázku.

Městský soud se vůbec nevyjádřil, nebo se nedostatečně vypořádal, se žalobními námitkami, že jej správce daně jej nepoučil podle ust. § 12 zákona o správě daní a poplatků o jeho povinnostech a právech při daňové kontrole, porušení ust. § 16 odst. 2 písm. c) a § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práva svobod a porušení ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, kdy správce daně neumožnil stěžovateli před skončením kontroly vyjádřit se k jejímu výsledku. Městský soud však již neposuzoval správcem daně tvrzené neshledání relevantního důvodu. Finanční ředitelství nařídilo správci dané pokračovat v kontrole, když ten měl pouze doplňovat řízení k posouzení jednotlivých bodů odvolání podle ust. § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a postupovat podle § 49 odst. 1 citovaného zákona, což správci daně finanční ředitelství nařídilo v písemnosti č. j. 1536/071100-100663 ze dne 26. 4. 2007, kterou mu věc vracelo. Městský soud se vůbec nevyjádřil k namítanému nedodržení ust. § 48 odst. 6 a § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a k porušení ust. § 50 odst. 7 citovaného zákona, když se finanční ředitelství nevypořádalo s vážnými důvody v odvolání ohledně nesrozumitelnosti výzvy k prokázání způsobu výpočtu tržeb a s tím, že nevedení skladové evidence není porušením zákonné povinnosti při dokazování. Vůbec se také nevyjádřil k odkazu stěžovatele na příslušná ustanovení předpisu pro vedení jednoduchého účetnictví týkající se tržeb, ze kterých jasně plyne, že se tržby evidují, nikoliv počítají. Stěžovatel dále namítal, že se městský soud nevyslovil ani k porušení dvojinstančnosti řízení, které v souvislosti s výše uvedeným namítal. Pouze uvedl, že k porušení dvojinstančnosti řízení nedošlo vrácením věci správci daně v odvolacím řízení. Podle

názoru stěžovatele však zde nejde o tentýž důvod námitky porušení dvojinstančnosti řízení, porušení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když finanční ředitelství v rozporu s poslední větou tohoto ustanovení vrátilo věc správci daně za účelem pokračování v kontrole a za účelem aktualizace data sestavení úředního záznamu o stanovení daně pomůckami. Přesto, že žalobní námitkou ani námitkou dříve v odvolacím řízení nebyla pochybnost stěžovatele o spolehlivosti stanovené daňové povinnosti, městský soud se k uvedenému vyjádřil tak, že přebral tvrzení finančního ředitelství, že si ověřilo výsledky výpočtu srovnáním se subjekty v obdobném postavení. Pokud by městský soud toto tvrzení ověřoval, jistě by zjistil, že v úředním záznamu ze dne 31. 8. 2007, č. j. 163327/071003931/3162 jsou srovnány pouze tržby stěžovatele s dalším subjektem, ale nikoliv množství nakoupeného masa, které u stěžovatele bylo podkladem výpočtu. Tuto námitku nemohl stěžovatel uplatnit v žalobě, neboť k uvedenému úřednímu záznamu neměl před jejím podáním přístup. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel měl možnost předkládat důkazní prostředky při daňové kontrole i v odvolacím řízení a věděl, v čem má správce daně pochybnosti. Výzvy (č. j. 91972/04/003931/0163 a č. j. 126076/07/003931/3162) obsahovaly konkrétní požadavky k předložení důkazů, jež by ověřily výší tržeb za rok 2002. Požadovanými listinami totiž nebylo možno dokládat jiné skutečnosti, než právě to, zda číselné údaje o tržbách odpovídají skutečně dosaženým tržbám. Požadavky na předložení skladních karet byly „dotazy“ na stěžovatelem tvrzené skutečnosti v předložených dokladech, ale stěžovatel nesplnil svoji zákonnou povinnost a to, k čemu byl vyzván, a ani jiné listiny, které by požadované prokázaly, nedoložil. Skladová evidence v účetnictví představuje vedení pomocné evidence k prokázání údajů evidovaných v peněžním deníku. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném v r. 2002 v ust. § 8 stanovilo, že účetnictví, aby plnilo svoji funkci důkazního prostředku, musí být úplné, správné, srozumitelné a v důsledku průkazné. Jestliže je zaúčtována určitá suma tržeb, nelze samotnou částku pokládat za prokázaný údaj. K tomu dochází v okamžiku, pokud je na základě pomocných evidencí prokázáno, že odpovídá skutečně realizovaným hospodářským operacím. Absence pomocné evidence není bezprostředním porušením zákona. Vede k němu však ve svém důsledku, kdy účetnictvím nelze prokázat, zda zaúčtovaná částka byla uvedena ve správné výši. Správce daně vyzval stěžovatele k dokazování a konkrétně uvedl, kterými doklady by bylo možné vzniklé pochybnosti odstranit: „Předložením průkazné inventarizace zásob dle jednotlivých druhů za rok 2002, skladovou evidencí - jakým způsobem byly evidovány přírůstky a úbytky na sklad (při výdeji do kuchyně, baru).“ Dále byl stěžovatel vyzván, aby vyčlenil z celkových tržeb procentní podíl hotových jídel, minutek, studené kuchyně a nápojů atd. a k prokázání norem ztratného ve výrobním procesu při přípravě jídel (výzva č. j. 126076/07/003931/3162). Z důvodů shora uvedených finanční ředitelství navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil také důvod kasační stížnosti podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve nepřezkoumatelností napadeného rozsudku.

Rozsudek je podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu nepřezkoumatelný, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci a proč žalobní námitky považuje za nedůvodné, nesprávné nebo vyvrácené. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Z obsahu žaloby je zřejmé, že žalobní tvrzení, že stěžovatel nebyl dostatečně poučen v rozsahu ust. § 12 zákona o správě daní a poplatků a že byl porušeno ust. § 16 odst. 4 písm. f) citovaného zákona, se vztahovala k žalobnímu bodu, v němž stěžovatel brojil proti tomu, že správce daně měl daňovou kontrolu za ukončenou dříve, než stěžovatel mohl podat své vyjádření k výsledku daňové kontroly. S tímto žalobním bodem se však městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vypořádal. Stejně tak se městský soud vypořádal se žalobní námitkou nezformulování pochybností správce daně, když uvedl, že vydal výzvu z toho důvodu, že měl pochybnosti o tom, jak a proč stěžovatel dospěl právě k takovým tržbám, z nichž vycházel při výpočtu svých příjmů. Stejně tak se městský soud zabýval postupem finančního ředitelství, které vrátilo věc správci daně k odstranění vad, a námitkou porušení dvojinstančnosti. Rovněž se vyjádřil k důsledkům nevedení skladových karet stěžovatelem. Městský soud se zabýval také tím, jakým způsobem a z jakých důvodů se finanční orgány obou stupňů vyjádřily k tvrzení, že stěžovatel nebyl povinen vést skladové karty, a jakým způsobem byly použity pomůcky. Odůvodnění napadeného rozsudku tak odpovídá požadavkům na přezkoumatelnost, protože městský soud reagoval na klíčové žalobní námitky stěžovatele. Nebylo však jeho povinností reagovat na každé stěžovatelovo žalobní tvrzení či jím vyjádřený názor, jež ke svým klíčovým žalobním námitkám poměrně nepřehledně v žalobě uváděl, pokud v odůvodnění rozsudku uvedl jednoznačnou právní argumentaci, proč shledal postup správce daně a finančního ředitelství v souladu se zákonem.

Stěžovatel dále namítal nesprávné posouzení toho, zda v daňovém řízení splnil svoji povinnost prokázat tvrzení uvedená ve druhém dodatečném daňovém přiznání, zda správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků a zda oprávněně přistoupil ke stanovení základu daně a daně za použití pomůcek.

Podle ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, ve vztahu k pracovníku správce daně povinnost předložit na požádání záznamy, jejichž vedení bylo správcem daně uloženo, účetní a jiné doklady a účetní písemnosti, které prokazují hospodářské a účetní operace, jež jsou pro správné stanovení daňové povinnosti rozhodné anebo o které pracovník správce daně požádá, a podat k nim ústně nebo písemně požadovaná vysvětlení, má-li pracovník správce daně pochybnost o jejich úplnosti, správnosti nebo pravdivosti. Pracovník správce daně má při provádění daňové kontroly oprávnění podle § 15 odst. 3.

Podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Stěžovatel v kasační stížnosti poněkud směšuje důkazní břemeno své a důkazní břemeno správce daně a zaměňuje pojmy prokázat tvrzení a zpochybnit účetnictví či důkazní prostředky a také instituty vytýkacího řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků), které požaduje aplikovat ve vztahu k daňové kontrole. V rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„(D)aňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz především jeho nález z 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 133/1966 Sb. a 33/1995 Sb.ÚS), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. písm. c) d. ř., podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení d. ř. v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.“* Základním důkazním prostředkem ověření správnosti základu daně a daně je nepochybně účetnictví a účetní doklady. Účetní jednotky jsou povinny v souladu s ust. § 8 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“) vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů. To, za jakých podmínek lze účetnictví považovat za správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů, jsou podrobně upraveny v odst. 2 až 6 citovaného ustanovení. Je-li účetnictví nekompletní, je daňový subjekt povinen prokázat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně jinými důkazními prostředky. Předloží-li kompletní účetnictví či důkazní prostředky k jím tvrzeným údajům (uvedeným v daňovém přiznání), správce daně je povinen je jako důkazní prostředky osvědčit, ledaže by je relevantním způsobem zpochybnil. Předloží-li daňový subjekt neúplné účetnictví a nedoloží žádné další důkazní prostředky, správce daně konstatuje neúplnost účetnictví, evidencí či záznamů a v důsledku toho případně nemožnost stanovit daň dokazováním. K uvedenému rozložení důkazního břemene daňového subjektu i správce daně lze odkázat i na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 33/11, dostupné na http://nalus.usoud.cz.

Podle obsahu správního spisu byla dne 20. 4. 2004 u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Předmětem podnikání stěžovatele je hostinská činnost. Stěžovatel podal daňové přiznání k dani z příjmu za rok 2002 dne 18. 8. 2003 a vykázal v něm příjmy ve výši 4.596.478 Kč, výdaje ve výši 4.508.869 Kč a základ daně 12.200 Kč. V průběhu daňové kontroly vyzval správce daně dne 27. 4. 2004 s odkazem na ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků stěžovatele k předložení inventarizace zásob podle jednotlivých druhů zboží k 31. 12. 2001 a k 31. 12. 2002, k prokázání, jakým způsobem byly evidovány úbytky zboží ze skladu (výdej do kuchyně, baru apod.) a přírůstky zboží na sklad. Dále měl vyčlenit z celkových tržeb procentní podíl hotových jídel, minutek, studené kuchyně a nápojů, prokázat způsob výpočtu denních tržeb, výši obchodní přirážky u jídel, alkoholických a nealkoholických nápojů a předložit kalkulaci jednotlivých jídel. Dne 24. 5. 2004 se stěžovatel na základě této výzvy dostavil ke správci daně a předložil inventurní seznam k 31. 12. 2001 a 31. 12. 2002, procentní podíl hotových jídel, minutek, studené kuchyně a nápojů, obchodní přirážka u nápojů, kalkulaci jednotlivých jídel. Dále sdělil, že veškeré zboží vydával osobně nebo jím pověřená osoba a sklad byl vždy zamčený. Skladové karty nevedl a příjem i výdej zboží hlídal osobně. Každý den ráno účetní zkontrolovala tržbu v počítači, která byla přenášena z pokladny. Dne 13. 1. 2003 došlo ke zhroucení počítače a data od počátku podnikání byla zničena, takže je nelze prokázat. Přesto, že stěžovatel přislíbil správci daně, že se k výpočtu tržeb vyjádří, neučinil tak. Dne 16. 5. 2005 byl stěžovatel seznámen se zprávou o daňové kontrole, v níž správce daně uvedl, že stěžovatel nevedl skladové karty a podle jeho sdělení nelze v roce 2002 prokázat způsob výpočtu denních tržeb (viz protokol o ústním jednání ze dne 24. 5. 2004). Z tohoto důvodu nelze daň stanovit na základě dokazování podle ust. § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků a správce daně je oprávněn podle odst. 5 citovaného ustanovení stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, přičemž výpočet tržeb za rok 2002 byl proveden z dokladů o nákupu zboží, (maso) kalkulací jídel a cen z jídelních lístků. Na tuto zprávu reagoval stěžovatel sdělením, že údaje v počítači byly obnoveny a měsíční tržby byly doloženy, proto zcela nerozumí jejímu obsahu a nesouhlasí s ní. Dne 13. 6. 2005 podal písemné vyjádření, v němž namítal, že podpisem zprávy byla daňová kontrola ukončena a že byl nesprávně poučen o právu vyjádřit se k obsahu zprávy před jejím ukončením. K tomu se vyjádřil správce daně v dopise dne 15. 7. 2005, v němž uvedl, že v průběhu daňové kontroly byl stěžovatel několikrát vyzván k předložení důkazních prostředků (výzvy ze dne 27. 4. 2004, 17. 1. 2005 a 7. 2. 2005). Z předložených dokladů byly zjištěny nesrovnalosti především mezi nákupem masa a výší tržeb zahrnutých poplatníkem do daňových přiznání. Stěžovatel řádně neprokázal výpočet denních tržeb, ani nevysvětlil nesrovnalosti zjištěné správcem daně. V odvolacím řízení týkajícím se daně z příjmů fyzických osob za rok 2002 vyzval správce daně stěžovatele, aby prokázal a vysvětlil způsob výpočtu denních tržeb, jakým způsobem byly evidovány přírůstky zboží na sklad a úbytky zboží ze skladu: a) při výdeji do kuchyně, baru apod., b) při stanovení výše škody vyplývající z technologických úbytků zásob ve výrobním procesu při přípravě jídel, dále aby předložil normu ztratného a její výpočet za uvedené roky a veškeré důkazní prostředky osvědčující, že základ daně a daň byly stanoveny v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., ve znění příslušných předpisů. Protože stěžovatel výzvě nevyhověl, finanční ředitelství jeho odvolání zamítlo.

Z výše uvedeného je zřejmé, že bylo na stěžovateli, na kterém je důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, aby navrhl důkazní prostředky, jimiž by prokázal jím tvrzené příjmy a výdaje, když ho k tomu konkrétně formulovanou výzvou správce daně vyzval. Stěžovatel nepředložil úplné účetnictví za zdaňovací období, ačkoliv z hlediska ověření správnosti tvrzení uvedených v daňovém přiznání bylo podstatné, jakým způsobem stanovil výpočet denních tržeb a evidoval úbytky a přírůstky zboží ve skladu. Pokud stěžovatel nevedl skladové karty a tržby nedoložil, protože se mu v důsledku poruchy počítače ztratila příslušná data a z obsahu správního spisu není zřejmé, že by počítačová data obnovil a správci daně předložil, ocitl se tak v důkazní nouzi. Námitka nesdělení pochybností o věrohodnosti účetnictví či jiných důkazních prostředků předložených stěžovatelem není důvodná, protože správce daně stěžovateli sdělil, že doklady, které předložil, nejsou pro prokázání základu daně a daně nevěrohodné, ale neúplné. Ze správního spisu není patrno, že by stěžovatel jak v prvostupňovém řízení, tak v odvolacím řízení, kdy byl opět vyzván ve smyslu ust. § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, tento nedostatek v dokladech nahradil jinými důkazními prostředky. V této souvislosti není důvodná námitka, že byl postižen za nevedení skladových karet a že mu ani správcem daně, ani finančním ředitelstvím nebylo sděleno, kterou stěžovatelem uváděnou skutečnost zpochybňují. Skladové karty jsou pouze jedním z možných důkazních prostředků prokazující pohyb zásob, což zdůraznil i městský soud. To, že účetní jednotky mají povinnost provádět inventarizaci svého majetku a svých závazků, však automaticky neznamená, že musí vést skladovou evidenci. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že i ty účetní jednotky, které skladovou evidenci podle opatření či účetních standardů nevedou, jsou povinny inventarizovat majetek a závazky. Finanční ředitelství pak v rozhodnutí o odvolání uvedlo, že stěžovatel nedoložil důkazy, na základě kterých by bylo možné ověřit úbytky zboží ze skladu a přírůstků zboží na sklad. Požadované bylo možné doložit skladovou evidencí v návaznosti na průkaznou, úplnou a správnou inventarizaci zásob, kdy účetní jednotka ke dni řádné účetní závěrky ověřuje, zda stav majetku a závazků v účetnictví odpovídá skutečnosti a proúčtováním zjištěných přebytků a úbytků zásob. Pokud by byly doloženy takové důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné ověřit stěžovatelem deklarovanou výši tržeb, resp. způsob výpočtu denních tržeb, bylo by možno stanovit základ daně a daň dokazováním. Doložit důkazní prostředky měl stěžovatel možnost i v průběhu odvolacího řízení, takže není důvodná námitka, že ani správce daně, ani finanční ředitelství nesdělily, co požadují (nikoliv zpochybňují, jak bylo výše zdůrazněno) prokázat. Z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí tak není zřejmé, že by stěžovateli bylo vytýkáno pouze nevedení skladových karet. Naopak stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k prokázání toho, jakým způsobem evidoval přírůstky a úbytky ze skladu.

Nebyl-li stěžovatel schopen doložit a prokázat, jak dospěl k jím uváděným částkám v daňovém přiznání, neunesl důkazní břemeno. Správce daně byl proto za účelem stanovení správné výše daňové povinnosti povinen postupovat podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož 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. Nejvyšší správní soud vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl schopen prokázat pohyb zboží ve skladu a nedoložil další správcem daně

požadované doklady vztahující se k jeho tržbám, dospěl k závěru, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Postup správce daně, který posléze aprobovalo i finanční ředitelství a městský soud, byl tedy v souladu se zákonem.

Stěžovatel v této souvislosti namítal, že městský soud pochybil, pokud akceptoval výpočet správce daně, který při stanovení daně použil některé z důkazních prostředků získaných při daňové kontrole, protože tím došlo ke směšování dokazování a stanovení daně za použití pomůcek. Dále namítal, že s jiným daňovým subjektem porovnal pouze výši tržeb a nikoliv nákupy masa. Ani tato stížní námitka není důvodná. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že způsob stanovení daně za použití pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, že ji nelze stanovit dokazováním (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 – 88, ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008 – 71, ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 – 73, dostupné na www.nssoud.cz). Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně, provedeným pomocí výpočtu správcem daně, což ovšem neznamená, že správce daně nemůže při tomto postupu použít údaje z dokladů, které v průběhu daňové kontroly daňový subjekt správci daně předložil. V dané věci podle úředního záznamu ze dne 31. 8. 2007 správce daně použil údaje doložené stěžovatelem, které prokazovaly nákupy masa a jeho sdělení o podílu masových minutek a hotových jídel. Při výpočtu tržeb vyšel z tvrzení stěžovatele, že jeho přirážka činila 100 – 150%, což ještě porovnal se zjištěními, která učinil u jiného daňového subjektu, a to provozovatele restaurace, která velikostí a umístěním odpovídá restauraci stěžovatele. Tímto postupem správce daně usiloval o to, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné reálným příjmům a výdajům stěžovatele.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. prosince 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu