

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **OXA, s. r. o.,** se sídlem v Českých Budějovicích, Průmyslová 165/7, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem 381 01 Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem 371 87 České Budějovice, Mánesova 3a, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2011, čj. 1292/11-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2011, čj. 10 Af 13/2011 -29,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Českých Budějovicích vyměřil žalobci rozhodnutím z 8. 6. 2010 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008: vlastní daňovou povinnost stanovil ve výši 792 131 Kč. Finanční úřad posléze částečně vyhověl odvolání žalobce a rozhodnutím z 23. 9. 2010 změnil způsob stanovení daňové povinnosti, tj. vyslovil, že daň nebyla vyměřena podle pomůcek, ale na základě dokazování; listiny původně označené jako pomůcky osvědčil jako důkazy, výše daňové povinnosti zůstala nezměněna.

Odvolání podané proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

Proti rozhodnutí žalovaného označenému v záhlaví tohoto rozsudku brojil žalobce u Krajského soudu v Českých Budějovicích žalobou, jež byla posléze rovněž zamítnuta. Krajský soud dospěl k závěru, že v řízení před správcem daně nedošlo k porušení žalobcových procesních práv, jak namítal, tj. nebylo porušeno jeho právo účastnit se výslechů svědků, dále soud neshledal odůvodněnou námitku proti hodnocení výpovědí svědků správcem daně a konečně také nepřisvědčil námitce o vnitřní rozpornosti způsobu stanovení daně; zhodnotil, že v posuzovaném případě byla daň stanovena na základě důkazů, ať již předložených žalobcem či získaných vlastní činností správce daně. Soud zdůraznil, že tím, že správce daně částečně vyhověl žalobcovu odvolání, nemohl jej tím omezit na jeho právech, jak žalobce tvrdil.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s.

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

Za druhé stěžovatel namítl, že se krajský soud dopustil v řízení vady, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť neprovedl znovu hodnocení výslechu svědků, kteří správci daně vypovídali o způsobu plateb v provozovnách stěžovatele, a nevěnoval se dostatečně námitce, že někteří svědci *„byli ve stavu opilosti a při výslechu si toho moc nepamatovali“*. V žalobě stěžovatel tvrdil, že správce daně učinil skutkový závěr, který neměl oporu ve spise. Správce daně prvního stupně vyslechl řadu svědků, tj. návštěvníky provozoven stěžovatele a jeho zaměstnance, z nichž některé, tj. učiněné *„ve prospěch stěžovatele“* (výpovědi zaměstnankyň a jednoho z návštěvníků – V. M.), hodnotil správce daně jako nevěrohodné. Naopak o věrohodnosti výpovědi ostatních svědků, *„jimiž byla vyvrácena verze stěžovatele“*, nepochyboval. Hodnocení důkazů proto stěžovatel považoval za účelové, tendenční a jednostranné, proto navrhl soudu provést jejich nové hodnocení.

Ve třetí námitce stěžovatel brojil proti postupu správce daně, který u stěžovatele provedl daňovou kontrolu a vytýkací řízení daně z přidané hodnoty za různá zdaňovací období, přičemž u jednotlivých případů stanovil daňovou povinnost odlišnými způsoby – podle pomůcek či dokazováním. V nyní posuzovaném případě správce daně vyměřil daň podle pomůcek, k odvolání stěžovatele posléze změnil tento způsob na dokazování, přičemž použité prostředky (původně označené jako pomůcky) osvědčil jako důkazy, ponechal je jinak beze změny a nezměnil ani výši daňové povinnosti. Uvedený postup omezil stěžovatele dle jeho názoru v efektivním bránění jeho práv.

V petitu kasační stížnosti stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí; stížní námitky podle něj byly zcela nedůvodné, stěžovatel měl v průběhu celého správního řízení možnost plně hájit svá práva.

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

V první námitce stěžovatel namítal nesprávné posouzení své neúčasti při místním šetření 3. 8. 2009. Stejnou námitku stěžovatel vznesl již v předchozích kasačních stížnostech a kasační soud se s ní podrobně vypořádal (rozsudky ve věcech sp. zn. 8 Afs 24/2011 a 8 Afs 34/2011). Dospěl k závěru, jež platí i pro věc nyní posuzovanou, že při uvedeném místním šetření nešlo o získávání důkazů, které by vedly ke stanovení daňové povinnosti žalobce, ale o „pouhé“ ověřování věrohodnosti důkazu již provedeného, konkrétně výpovědi svědka V. M. Ani za účasti žalobce při místním šetření by správce daně nemohl dospět k jiným zjištěním, neboť těžil z účetních dokladů, k nimž přítomná Monika Jandová podávala pouze dovysvětlení. Pro úplnost je také třeba připomenout, že stěžovatel nesprávně tuto námitku uvedl tím, že mu bylo porušeno právo klást svědkům otázky v průběhu vytýkacího řízení. Namítané místní šetření správce daně nekonal v rámci předmětného vytýkacího řízení na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008; v tomto řízení správce daně použil poznatky získané v jiném řízení vedené se stěžovatelem, konkrétně při daňové kontrole daně z příjmů za roky 2005 až 2007. Tato skutečnost však na hodnocení námitky nic nemění.

Kasační soud stěžovateli nepřisvědčil ani v tom, že se krajský soud dopustil v řízení vady, která mohla mít vliv na rozhodnutí o věci samé, protože neprovedl znova dokazování výslechem svědků, a že se nezabýval dostatečně tím, jak správci daně hodnotili tyto výpovědi. Krajský soud se velmi podrobně zabýval svědeckými výpověďmi, vyložil, k jakým skutečnostem byli svědci vyslechnuti a co z jejich výpovědí vyplynulo. Dospěl k závěru, že správci daně z takto zjištěných skutečností dovodili správný skutkový závěr. Soud rovněž velmi pečlivě vysvětlil, proč některým svědkům nebylo možno uvěřit: výpověď V. M. byla v rozporu s výpověďmi jiných hostů a její nepravdivost potvrdil i výsledek místního šetření; nevěrohodnost výpovědí zaměstnankyň stěžovatele vyplynula jak z jejich rozporů s výpověďmi hostů, tak také z rozporů mezi nimi navzájem a dále i z rozporu s listinnými důkazy. Krajský soud tedy dostatečně vysvětlil, jaké okolnosti jej vedly k závěru o nevěrohodnosti výpovědí, jimiž měly být dle stěžovatele prokázány skutečnosti jím tvrzené. Uvedenými důkazy tedy nebyla stěžovatelova tvrzení prokázána. Krajský soud proto dospěl ke správnému závěru, že nebylo nutno zopakovat dokazování, a tedy ani provést jiné hodnocení, než bylo provedeno ve správním řízení. Krajský soud se rovněž vyjádřil ke stěžovatelem namítané údajné opilosti některých zákazníků: pouze jeden ze svědků uvedl, že je závislý na alkoholu, z výpovědí ostatních nikterak nevyplynulo, že by jejich vjemy o způsobu placení útraty v provozovnách stěžovatele byly ovlivněny opilostí. Toto hodnocení vyplynulo ze správního spisu předloženého žalovaným krajskému soudu i soudu kasačnímu. Naopak stěžovatelovo tvrzení nemá ve správním spise žádnou oporu.

Před bližším vypořádání třetí námitky je nutno poznamenat, že všechny stěžovatelovy námitky směřovaly do toliko dílčích procesních otázek, aniž z nich stěžovatel dovodil, jaký vliv mohly mít tvrzené vady řízení na jeho výsledek.

Ze správního spisu vyplynulo, že při stanovení daňové povinnosti v posuzované věci správce daně vyšel ze zjištění, že nebylo pravdivé tvrzení stěžovatele, že platby za uskutečněná zdanitelná plnění byly přijímány pouze v hotovosti: bylo je totiž možno realizovat také prostřednictvím platebních karet. Výši takto uskutečněných plateb správce daně zjistil z údaje o platbách přijatých na účet stěžovatele ve 4. čtvrtletí 2008 (zvýšených o 3,6 %, úplatu, kterou si banka strhávala za provedené transakce), které na něj byly převedeny z interního účtu banky (jenž sloužil k úhradám plateb obchodníkům za transakce provedené platebními kartami od zákazníků); identifikace plateb jako úhrad za zdanitelná plnění uskutečněná v provozovnách stěžovatele byla provedena pomocí variabilních symbolů korespondujících označením platebních terminálů umístěných v těchto provozovnách.

Přesný mechanismus výpočtu daně popsal správce daně v úředním záznamu z 28. 5. 2010, s nímž byl stěžovatel řádně seznámen. Daň na výstupu (ve výši 19 %) vypočetl ze součtu plateb uskutečněných v hotovosti (dle pokladního dokladu předloženého stěžovatelem) a plateb uskutečněných platebními kartami (viz výše). Daň na vstupu správce daně stanovil ve výši vykázané stěžovatelem.

Ve třetí námitce stěžovatel namítal vnitřně rozporný postup správce daně, když nejprve označil jako pomůcky listiny, z nichž vyplynuly shora uvedené závěry, a později k odvolání stěžovatele osvědčil uvedené listiny jako důkazy, a změnil tak způsob stanovení daně dokazováním. Toto částečné vyhovění stěžovatelovu odvolání považoval stěžovatel za vnitřní rozpor, přičemž však neuvedl, jakou újmu mu tvrzený „rozpor“ přivodil. Nebrojil nikterak proti výši stanovené daňové povinnosti, nenabídl žádné tvrzení či důkaz proti skutkovým zjištěním a závěrům správce daně. Vyjádřil podivení nad tím, proč v daném ohledu vyhověl správce daně jeho odvolání proti vyměření daně za 4. čtvrtletí 2008, zatímco tak neučinil v případě odvolání proti vyměření daně za 1. čtvrtletí 2009, přestože obě odvolání byla obsažena v jediném společném podání.

Stěžovatel také namítl, že se dostal „*do naprosto zmatečné situace, která mu neumožňuje dostatečně efektivně hájit svá práva*“, tím, že mu správce daně stanovil daňové povinnosti na daň z přidané hodnoty za různá zdaňovací období dvěma odlišnými způsoby (prostřednictvím pomůcek či dokazováním). Uvedl, že u něj proběhla vytýkací řízení na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2008 (nyní posuzované) a za 1. čtvrtletí 2009, a dále daňové kontroly za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2006 až 3. čtvrtletí 2008. Správce daně, jak uvedl stěžovatel, postupoval při prověřování relevantních skutečností ve všech vyjmenovaných případech shodně, prováděl stejné dokazování, avšak daň stanovil různými způsoby; krajský soud si proto podle jeho názoru měl vyžádat veškeré správní spisy týkající se uvedených řízení a posoudit, „*zda nesoulad v postupu* (pozn.: stanovení daňových povinností) *plyne z odlišností jednotlivých zdaňovacích období či nikoliv. Teprve poté mohl učinit spolehlivý závěr o splnění podmínek pro stanovení daně dokazováním*“. Stěžovatel nesouhlasil s vyjádřením krajského soudu, že předmětem řízení v nyní posuzované věci

bylo vyměření daně za 4. čtvrtletí roku 2008, jímž jediným byl tedy soud povinen a oprávněn se zabývat.

V tomto ohledu je nutno krajskému soudu dát zcela za pravdu. Rozsah soudního přezkumu byl vytyčen primárně rozhodnutím správního orgánu, proti němuž směřovala žaloba. Obsahově pak odpovídal tomu, jaké nezákonnosti mu žalobce vytýkal.

Námitky žalobce proto měly směřovat proti konkrétnímu napadenému rozhodnutí a jejich cílem mělo být tvrdit a prokázat, že toto rozhodnutí či postup k jeho vydání vedoucí trpěl konkrétními vadami. Stěžovatel tak však neučinil. Brojil toliko proti tomu, že mu v dané věci správce daně částečně vyhověl, když konstatoval, že podklady, na jejichž základě vyměřil daň, byly důkazními prostředky. Takové tvrzení však nesplňuje kvalitativně pojem námitky, jak byl právě definován. Nelze se u soudu bránit proti tomu, že správní orgán vyhověl odvolací námitce účastníka řízení; takový postup by byl v rozporu se základním předpokladem řízení o žalobách dle § 65 s. ř. s., neboť zde chybí zkrácení na právech účastníka.

Nutno znovu zopakovat, že stěžovatel nebrojil proti konkrétnímu postupu při výpočtu daně a jeho výsledku, tedy především v daném případě nevyvracel závěr správce daně o tom, že v provozovnách stěžovatele probíhaly platby od zákazníků i prostřednictvím platebních karet a v jaké výši se tak v posuzovaném zdaňovacím období stalo. Dílčí námitka proti hodnocení výpovědí svědků takové tvrzení nenavodila; konečně stěžovatel zhola nic nenamítal proti informacím, které správce daně získal od bank, a závěrům, které z nich ve spojení s výpisy z účtu stěžovatele atd. vyvodil.

Podle stěžovatelem navrhovaného postupu by to byl krajský soud, kdo (za stěžovatele) prozkoumá a posoudí veškeré postupy správce daně, a pokud zjistí nedostatky v jeho postupu – myšleno globálně u všech zdaňovacích období, jimiž se správce daně zabýval, definuje tyto nedostatky a postará se o jejich odstranění. Takovéto přenášení břemene tvrzení a břemene důkazního ze žalobce na soud zajisté nelze připustit. Krajský soud správně uvedl, že jeho přezkum musí být zaměřen na konkrétní správní rozhodnutí a jeho případné vady, a jím se také zabýval. Jeho názor, že šlo v dané věci skutečně o dokazování, stěžovatel v kasační stížnosti nezpochybnil, jeho přezkum kasačním soudem tedy nebyl na místě.

V této souvislosti je vhodné poznamenat, že stěžovatel zřejmě mylně interpretoval rozsudek zdejšího soudu z 11. 8. 2011, čj. 2 Afs 15/2011 - 80, jehož se dovolával s tím, že *„se zabýval obdobnou situací“*. Kasační soud v citovaném rozhodnutí zrušil rozsudek krajského soudu, neboť se podle něho nesprávně vypořádal s námitkou žalobce, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, přičemž žalobce argumentoval tím, že v důkazně obdobné situaci správní orgán ve vztahu k jinému druhu daně vydal pokyn správci daně k doplnění řízení a plnému či částečnému vyhovění odvolání. Kasační soud se tedy zabýval nikoliv obdobnou, ale zcela opačnou situací: v tehdy posuzované věci doměřil správce daně daňovému subjektu daň z příjmů právnických osob podle pomůcek, neboť dospěl k závěru, že nelze daň stanovit dokazováním; přitom však na základě stejných výsledků daňové kontroly u daně z přidané hodnoty byl zřejmě učiněn závěr opačný. Kasační soud tehdy krajskému soudu vytkl, že nezjistil z obsahu

spisu týkajícího se daně, u níž byla daňová povinnost stanovena dokazováním, zda nebylo možno učinit stejný závěr také ve věci posuzované, tedy i tam stanovit daň dokazováním. Jinými slovy měl krajský soud zjistit, zda vzhledem ke stejné důkazní situaci nepochybil v posuzovaném případě správce daně tím, že dospěl k závěru, že daň nelze dokazováním stanovit a je nutno přistoupit k použití pomůcek. Na základě toho vyslovil kasační soud závěr, který se snažil převzít stěžovatel v nyní posuzované věci, že měl-li správce daně k dispozici určitý souhrn důkazních prostředků, které byly shodné pro obě kontrolované daně, bylo lze důvodně očekávat, že posouzení splnění povinnosti tvrzení ze strany správce daně bude shodné.

Rozhodnutí kasačního soudu ve věci nyní posuzované není s tímto výkladem v rozporu; opírá se však o jinou výchozí právní situaci a v neposlední řadě také o neurčitou stížní námitku, ze které neplyne konkrétní požadovaný závěr. Zatímco v citovaném rozsudku se soud zabýval námitkami proti posouzení, že daň nebylo lze stanovit dokazováním, ale že byly splněny podmínky pro použití pomůcek (proti jejichž kvalitě žalobce značně usilovně brojil a domáhal se použití důkazů, jež byly vzaty za podklad rozhodnutí ve druhé daňové věci), v případě nyní posuzovaném stěžovatel brojil proti způsobu vyměření daně na základě důkazů (přičemž proti důkazním prostředkům nevystoupil). Odlišnost situací tedy spočívá v tom, že v prvním případě se soud zabýval možným pochybením správce daně tím, že daň stanovil podle pomůcek, ačkoliv k tomu nebyly splněny zákonné předpoklady; zkoumání daňového spisu ohledně jiné daně tedy mělo směřovat ke zjištění, zda ve věci zkoumané byly či nebyly splněny tyto zákonné podmínky pro užití pomůcek, a zda tedy došlo či nedošlo k vadnému stanovení daňové povinnosti samotné. Ve věci nyní posuzované však stěžovatel neuvedl, jaký konkrétní závěr by měl soud z jiného (a z kterého) spisu zjistit, resp. jaká zjištění mohla vést k závěru o tom, že daň byla v této věci stanovena chybným způsobem. Nejasnost této stížní námitky se promítá také do absurdity závěrů, které krajský soud mohl stěžovatelem navrhovaným postupem učinit: pokud měl snad soud zhodnotit, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, ale pomocí pomůcek, odporoval by takovým požadavkem stěžovatel sám sobě. Pro nyní posuzovanou věc proto zkoumání jiných spisů nemohlo přinést relevantní výsledek. Pro úplnost kasační soud poznamenává, že vážnost této námitky oslabuje také fakt známý soudu z jeho rozhodovací činnosti, že stěžovatel nevznesl stejnou námitku v řízení o vyměření daně z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2009, tj. řízení, kde byla daň stanovena podle pomůcek a ve kterém podal stěžovatel odvolání stejným podáním jako ve věci nyní posuzované (viz shora).

Na závěr kasační soud podotýká, že obrana stěžovatele vycházela z připuštění faktu, že *„jej stíhala důkazní nouze v případě vytýkacího řízení za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2009 a v případě daňové kontroly za jednotlivá zdaňovací období roku 2006 a stejná důkazní nouze jej logicky musela stíhat i v posuzovaném řízení“*. Jak již bylo shora uvedeno, stěžovatel vědom si zřejmě nedostatků při nesení důkazního břemene pokusil se zvrátit závěry správce daně toliko dílčími a lze říci poněkud účelovými námitkami, aniž by zasahoval do samotného výsledku vyměření daně a její výše. V situaci, kdy daňový subjekt neprokáže správnost jím tvrzených skutečností ohledně daňové povinnosti, však musí nést nepříznivé důsledky v podobě stanovení daňové povinnosti správním orgánem, ať již na základě důkazů, které si správce daně obstará sám, či podle pomůcek. Tím nemá být řečeno, že takový daňový subjekt musí snášet stanovení daňové povinnosti bez dalšího; musí však

vést svoji obranu způsobem, který směřuje ke správnému stanovení daňové povinnosti, a tedy především předkládat konkrétní údaje, důkazně podepřené, vedoucí k tomuto cíli.

Z uvedeného vyplývá, že námitky stěžovatele nebyly důvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. března 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu

8 Afs 59/2011 - 79

O P R A V N É U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu JUDr. Michalem Mazancem v právní věci žalobce **OXA, s. r. o.,** se sídlem v Českých Budějovicích, Průmyslová 165/7, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem 381 01 Český Krumlov,

Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem 371 87 České Budějovice, Mánesova 3a, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2011, čj. 1292/11-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2011, čj. 10 Af 39/2011 - 29,

takto:

V záhlaví rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2012, čj. 8 Afs 59/2011 - 69, **se nahrazuje** text „čj. 10 Af 13/2011 - 29“ textem „čj. 10 Af 39/2011 - 29“.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 20. 3. 2012, čj. 8 Afs 59/2011 - 69, Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 18. 7. 2011, čj. 10 Af 39/2011 - 29; dále bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti

Podle § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti.

V písemném vyhotovení rozsudku došlo ke zjevné nesprávnosti spočívající v tom, že Nejvyšší správní soud v záhlaví rozsudku uvedl nesprávné číslo jednací napadeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud již nemá k dispozici všechny stejnopisy rozsudku, aby mohl provést jeho opravu, rozhodl za použití § 64 s. ř. s. a § 164 o. s. ř. o opravě rozsudku vydáním tohoto opravného usnesení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 9. května 2012

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu