



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNE REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. M. T.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2004, čj. 2890/04 - 110, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2006, čj. 8 Ca 138/2004 – 25,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. 6. 2002, čj. 5828/02 - 110 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Příbrami dne 24. 9. 2001 pod čj. 66825/01/063912/2146, kterým byl žalobci dodatečně stanoven základ daně ve výši 241 777,55 Kč a dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 42 500 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“) žalobu, o které tento rozhodl rozsudkem ze dne 30. 10. 2003, čj. 28 Ca 675/2002 - 59, tak, že rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Novým rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 4. 2004, čj. 2890/04 - 110, bylo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru opětovně zamítnuto.

Žalobce se žalobou podanou u městského soudu domáhal zrušení posledně uvedeného rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnil tím, že žalovaný postupoval v rozporu s obecně závaznými právními předpisy a navíc věc nesprávně posoudil po právní stránce. Odmítl závěr žalovaného, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Podle žalobce byla hodnota obdržených stravenek považována za daňový příjem v okamžiku, kdy stravenku jako náhradu za poskytnuté plnění přijal, tj. kdy zákazník platil za konzumované jídlo místo penězi stravenkami a tato hodnota byla posléze zahrnuta do denních tržeb. Stravovací kupóny byly následně proplaceny výstavcem stravenek a o těchto příjmech bylo v momentu, kdy došlo k výměně stravenek za peníze

účtováno již jako o nedaňovém příjmu z důvodu, aby nedošlo ke dvojímu zdanění těchto příjmů. Správce daně může zvýšit základ daně jen v případě porušení relevantních ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), avšak nikoli za špatný účetní postup. Žalobce uznal, že účtoval v rozporu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“), stravenky ale do svých tržeb zahrnul a zdanil. Správce daně během daňové kontroly nezpochybnil množství vykázaných stravenek s jejich skutečným stavem, proto není žalobci jasné, jakým způsobem dospěl k závěru, že poplatník v souvislosti se stavem skladu a inventarizací majetku a pohledávek nezahrnul do svých daňových příjmů veškeré příjmy od emitentů stravenek a dále, jak tato skutečnost souvisí s jeho obchodní marží.

Městský soud rozsudkem ze dne 30. 11. 2006, čj. 8 Ca 138/2004 - 25, žalobu jako nedůvodnou zamítl a potvrdil, že v dané věci bylo na místě dle zákona o daních z příjmů a § 46 odst. 7 daňového řádu dodatečně stanovit základ daně a vyměřit daň z příjmů fyzických osob. Ačkoliv to bylo zákonnou povinností žalobce ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu, ten nikterak nedoložil a tudíž neprokázal, že stravovací kupóny zahrnoval do denních tržeb. Městský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně prokázal existenci zdanitelných příjmů žalobce získaných od emitentů stravenek. Výsledek daňového řízení byl postaven na zjištěných příjmech, nikoliv na vadách účetnictví. V důsledku nevěrohodnosti skladové evidence v návaznosti na inventarizaci zásob a navýšení příjmů v relativně malém rozsahu nelze tuto evidenci považovat za důkaz prokazující správnost tvrzení žalobce.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku městského soudu včasnou kasační stížností, podanou dne 12. 2. 2007. Jelikož však neobsahovala všechny náležitosti požadované zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), byl stěžovatel vyzván k jejímu doplnění. V reakci na tuto výzvu doplnil kasační stížnost podáním ze dne 14. 4. 2007, v němž uvedl, že tato je podávána pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem a taktéž z důvodu, že se soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Stěžovatel neidentifikoval důvod odkazem na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona s. ř. s., nicméně z obsahu podání Nejvyšší správní soud vyvodil, že se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že městský soud pochybil tím, že se nevyrovnal s namítanou vadou řízení v průběhu dokazování, která měla podstatný vliv na konečné rozhodnutí a ve svém důsledku ovlivnila celý průběh dokazování. Jak potvrzuje rozsudek městského soudu čj. 28 Ca 675/2002-59, z rozhodnutí žalovaného neplyne a stěžovatel ani po celou dobu správního řízení nevěděl, které skutečnosti měl prokazovat. Žalovaný po vydání zrušujícího rozhodnutí čj. 28 Ca 675/2002 - 59 neučinil jakýkoliv právní úkon směřující ke stěžovateli (spočívající např. v součinnosti nebo sdělení), pouze vydal nové rozhodnutí o odvolání. Stěžovatel ale i po vydání tohoto nového rozhodnutí nadále nevěděl, co má dokazovat, což nelze odstranit tím, že se změní obsah znění rozhodnutí. Otázka postupu účtování stravenek byla prezentována jako pochybení při účetních postupech, nikoli jako pochybnost ve smyslu zvýšení základu daně. Nikdy mu nebyly sděleny pochybnosti ve vztahu k porušení daňových předpisů, a to způsobem, který zákon zná a předpokládá; teprve konečné a pravomocné rozhodnutí žalovaného objasnilo, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. V podané žalobě proto namítal pochybení ve vztahu k ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, poněvadž správce daně v průběhu daňové kontroly nevznesl pochybnosti předvídané výše citovaným ustanovením. Městský soud se však s touto námitkou nevyrovnal a ani jí nepřisvědčil, jen izolovaně přijal závěr o neunesení důkazního břemene. Stěžovatel obecně odkázal na judikaturu správních soudů, podle které daňový subjekt není povinen prokazovat cokoliv, ale pouze to, co sám tvrdil, a to v těch případech, kdy správce daně, zákonem předvídaným způsobem, přednese své pochybnosti. Inkasované stravenky byly do denních tržeb zahrnovány

ve své nominální hodnotě, což správce daně mohl ověřit či vyvrátit např. výsledkem zaměstnanců. Nakonec odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, z něhož pro posuzovaný případ dovodil, že správní orgán musel vědět o stavu, kdy stěžovatel nevěděl, co má vlastně v řízení před správním orgánem dokazovat. Žalovaný během řízení neučinil nic, čím by odstranil vzniklé nejasnosti při dokazování.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2006, čj. 8 Ca 138/2004 - 25, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti setrval na správnosti svého rozhodnutí. Zopakoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že stravenky byly zahrnovány do denních příjmů, nesl daňový subjekt. To však neprokázal ani předložením skladové evidence, neboť obsahovala u jednotlivých položek naprosto rozdílné údaje o výši skladových zásob oproti dříve předloženým inventurním soupisům. Stěžovatel věděl, co je spornou otázkou a k ní také předkládal důkazní prostředky. Z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu nelze vyvodit, že by byl správce daně povinen sdělovat své pochybnosti výzvami.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s., následovně:

Kasační stížnost není důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující rozhodné skutečnosti: Stěžovatel (daňový subjekt) v roce 1999 podnikal v hostinské činnosti ve třech provozovnách. Správce daně u něj dne 11. 6. 2001 zahájil daňovou kontrolu, při které byl mimo jiné zjištěn rozdíl mezi dosaženou hodnotou příjmů a příjmy uvedenými v daňovém přiznání. Správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel uváděl tržby nižší, neboť během daňového řízení neprokázal, že do příjmů zahrnul též příjmy za stravovací kupóny od jejich výstavců (Integrované střední školy Příbram ve výši 199 856,25 Kč a Le Cheque Déjeuner, s. r. o. ve výši 41 921,30 Kč). Peníze získané od prvního výstavce, bankovním převodem na účet, stěžovatel v peněžním deníku zaúčtoval jako příjmy neovlivňující základ daně, tj. zahrnul je mezi nezdanitelné příjmy a peníze od druhého výstavce přijímané v hotovosti, nevykázal vůbec. Stěžovatel nevedl samostatnou evidenci stravovacích kupónů, zahrnoval je do denních tržeb, které byly vyjádřeny souhrnnou částkou bez dalšího členění na jednotlivé tržby v průběhu dne. Správce daně považoval za podstatné, že příjem stravenek není peněžním příjmem, zdanitelným příjmem je až uhrazení pohledávky za stravenky. Stěžovatel věrohodným způsobem neprokázal, že příjmy od výstavců stravenek byly zahrnuty, byť nesprávně, v denních tržbách. Protokol o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 neosvědčuje pravdivost tvrzení daňového subjektu, proto toto tvrzení nepovažoval za relevantní důkazní prostředek. Odkázal přitom na § 31 odst. 4 daňového řádu, podle něhož lze za důkazní prostředek považovat toliko ověřitelné skutečnosti. Na základě provedené daňové kontroly vydal správce daně dodatečný platební výměr na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, kterým byla stěžovateli vyměřena daň ve výši 42 500 Kč.

Nejvyšší správní soud na tomto místě konstatuje, že rozsudek městského soudu je odůvodněn velmi stručně, v určitých částech na samé hranici přezkoumatelnosti, přičemž odkazoval na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Právní názor v odůvodnění napadeného rozhodnutí však obsažen je a lze jej také meritorně přezkoumat. Ve správním soudnictví soudy poskytují ochranu veřejným subjektivním právům, mimo jiné proto soudní řád správní po soudních orgánech vyžaduje, aby se dostatečně vypořádaly s jednotlivými námitkami obou účastníků řízení. V posuzované věci se městský soud při odůvodnění napadeného rozsudku

převážně soustředil na rekapitulační část, ale poté se s žalobními námitkami vypořádal sice ne vyčerpávajícím, avšak pro zákonnost rozhodnutí stále dostačujícím způsobem. Odkazoval na argumentaci správních orgánů prvního i druhého stupně. Ztotožnění se ze závěry žalovaného však samo o sobě neznamená, že se soudní orgán danou věcí nezabýval. Za určitých okolností je akceptovatelné se plně ztotožnit s rozhodnutím správního orgánu a na ně odkázat. Jak se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005 - 130 (dostupné na www.nssoud.cz), je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu důkladné a vnitřně nerozporné, je-li řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími (v posuzovaném případě s námitkami uvedenými v rozkladu) a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil. Kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu ve světle výše uvedených požadavků a závěrů ob stojí.

Podstatou mezi účastníky sporné věci je především otázka, zda stěžovatel unesl důkazní břemeno (§ 31 odst. 9 daňového řádu), tj. zda uspokojivě prokázal své tvrzení, že v příjmech uvedených v daňovém přiznání byly zahrnuty i příjmy získané za stravenky od jejich emitentů. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že objasnil (přestože dle jeho dalšího tvrzení nevěděl, co má během daňové kontroly prokazovat), jak k započítání stravovacích kupónů docházelo.

Městský soud nepochybil, když přisvědčil žalovanému, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání sporných skutečností. V souladu s Opatřením Ministerstva financí České republiky ze dne 28. 11. 1995, čj. 281/71 702/1995 (dále jen „Opatření“) se má účtovat jen o peněžních operacích; stravenky a další ceniny se evidují v knize cenin. Není pochyb o tom, že příjem stravenky (od klienta, zákazníka) není peněžním příjmem, zdanění podléhá až příjem z uhrazení pohledávky za stravenky, tj. její proplacení od emitenta. Peněžní deník je určen pro účtování příjmů a výdajů provedených v hotovosti nebo bankou, průběžných položek (převody mezi pokladnou a bankovním účtem a převody mezi bankovními účty) a nepeněžních operací vyplývajících ze zákona o daních z příjmů, zejména účetní případy uvedené v čl. V odst. 2 písm. aa) a ab) Opatření. V případě, že by stěžovatel stravenky správně zařazoval do samostatné evidence mimo peněžní deník, mohly být pro účely důkazního řízení přehledně sledovány a evidovány.

Daňový subjekt stíhalo jednak břemeno tvrzení, že příjmy od emitentů stravovacích kupónů zahrnul do denních tržeb a jednak břemeno důkazní, že se tak opravdu stalo (tj. že jeho tvrzení odpovídá skutečnosti). Břemeno důkazní by unesl za předpokladu, že by doložil své tvrzení věrohodnými a průkaznými důkazy; stěžovateli se ale nepodařilo předložit takový důkazní návrh, kterým bylo možné potvrdit pravdivost jeho tvrzení. Stěžovatel tak měl v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu povinnost prokázat skutečnosti jím uvedené v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správním orgánem prvního stupně vyzván. Daná povinnost daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly vyplývá přímo i z ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu. Daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a v souzené věci ani nenastaly podmínky pro jeho přesun na správce daně ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. V daňovém řízení důkazní břemeno nestíhá pouze daňový subjekt a ten opravdu nemusí prokazovat cokoli; o takovou situaci se v daném případě rozhodně nejednalo.

Stěžejním důkazním prostředkem pro ověření správnosti základu daně a výše daňové povinnosti je nepochybně účetnictví, jehož smyslem je poskytnout kompletní a nezkrácený přehled o hospodaření daňového subjektu. Účetnictví musí v souladu se zákonem o účetnictví

věrně zobrazovat skutečnosti, které jsou jeho předmětem, musí být úplné, průkazné a správné. Na základě daňové kontroly bylo prokázáno a stěžovatel to ani nepopíral, že jeho účetnictví tyto požadavky nesplňuje; nesprávně účtoval o stravenkách a nezacházel s nimi jako s ceninami. Naopak, o stravenkách účtoval jako o hotovostním příjmu, dříve než to stanoví právní předpis, stravenky neevidoval a neinventarizoval jako ceniny. Jelikož stěžovatelovo účetnictví vykazovalo uvedené nedostatky, bylo v jeho zájmu předložit důkazy pocházející ze sféry mimo účetnictví, které by tyto vady nahradily či doplnily. Je tedy zřejmé, že bylo na stěžovateli, aby dostatečně uspokojivým způsobem prokázal, že stravovací kupóny obou emitentů byly zahrnovány, byť v rozporu s předpisy upravujícími jednoduché účetnictví, do denních tržeb a následně byly zdaňovány podle zákona o daních z příjmů. Jen takto by mohl prokázat, že k zahrnutí příjmů ze stravenek do daňového základu skutečně došlo.

Ačkoliv stěžovatel popsal způsob, jakým k započítání stravenek došlo a důvod, proč stravenky vydané Integrovanou střední školou Příbram zahrnul do nezdanitelných příjmů, neopřel toto tvrzení o žádný průkazný důkaz. Jeho odpovědi na otázky správce daně během provádění daňové kontroly tento postup neprokázaly ani nepodpořily. Uvedené pochybnosti správce daně tedy stěžovatel nevyvrátil a ani věrohodným způsobem neprokázal, že ke zahrnutí příjmů ze stravenek do denních tržeb skutečně došlo. Aby mohlo být tvrzení daňového subjektu považováno za pravdivé a věrohodné, musí být ověřitelné a prokazatelné, tj. podloženo relevantními důkazy. Skutečnost, že výpověď byla učiněna do protokolu podle § 12 daňového řádu, sama o sobě nepotvrzuje její správnost.

Poprvé až v žalobě stěžovatel namítl, že si správce daně mohl ověřit skutečnosti jím tvrzené minimálně výslechem jeho zaměstnanců. K tomu je třeba uvést, že provedení tohoto důkazu měl stěžovatel navrhnout během daňového řízení, kdy jej stíhalo důkazní břemeno a kdy k tomu měl dostatečný prostor. Za této situace pak daňový subjekt nemůže před městským soudem úspěšně poukazovat na neprovedení tohoto důkazu správcem daně. Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost vhodné důkazy sám vyhledávat. V souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (necht' si každý střeží svá práva) bylo v zájmu stěžovatele, aby během správního řízení, kdy mu v tom nic nebránilo, využil všech dostupných prostředků k ochraně a k prosazení svých práv. Nad rámec shora řečeného zdejší soud dodává, že má určité pochybnosti, zda by zaměstnanci mohli podat relevantní informace o způsobu zaúčtování příjmů ze stravenek. Spatřuje totiž určité nesrovnalosti v tvrzeních stěžovatele, neboť se k této problematice v průběhu řízení vyjadřoval nejednotně. V kasační stížnosti uvedl, že se stravenkami po jejich přijetí nedisponoval on sám, ale jeho zaměstnanci, kteří je zahrnovali v jejich nominální hodnotě do denních tržeb a tím i do daňového základu. V žalobě a protokolu o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 naopak konstatoval, že zaměstnanci tržby za každý den, a to včetně inkasovaných stravenek odevzdávali jemu. Ani z jedné možnosti přitom nevyplývá, že by zaměstnanci stěžovatele věděli o způsobu, jakým docházelo k zaúčtování příjmů ze stravenek a zda tyto příjmy skutečně podlehly dani z příjmů fyzických osob.

Městský soud rovněž správně přisvědčil žalovanému ohledně nerelevantnosti a neprůkaznosti předložené skladové evidence za rok 1999 z důvodu zjištěných rozporů mezi údaji obsaženými ve skladové evidenci a údaji v zápise o inventuře zásob. Taktéž pro neznalost přesné výše používané obchodní marže nebylo možné zjistit hodnotu prodaného zboží podle prodejních cen a tuto následně porovnat s celkovou výší stěžovatelem vykázaných denních tržeb. Stěžovatel dále uvedl, že stravenky byly do denních tržeb započítány v jejich nominální hodnotě. Příjmem, který měl podléhat zdanění, však nebyla částka odpovídající nominální hodnotě přijatých stravenek, ale jejich nominální hodnota snížená o provizi a DPH z této provize a resp. manipulační poplatek stanovený smlouvou, tedy částka nižší. I kdyby daňový subjekt

nebo jeho zaměstnanci znali jaká částka skutečně podléhala zdanění, nebylo během daňového řízení nikterak prokázáno či pouze uvedeno, že tato částka byla zaúčtována v peněžním deníku stěžovatele jako příjem podléhající dani.

To, že o stravenkách od výstavce Le Cheque Déjeuner, s.r.o. nebylo účtováno, by mohl taktéž podporovat fakt, že příjmy za tyto stravenky byly vypláceny v hotovosti a nikoliv bankovním převodem z účtu na účet jako tomu bylo v případě stravenek emitovaných Integrovanou střední školou Příbram. Právě příjmy za stravenky od druhého emitenta jsou v účetnictví stěžovatele, byť nesprávně, zaznamenány. Nejvyšší správní soud uvádí jako pouhou domněnku, bez opory ve zjištěném skutkovém stavu, že stěžovatel mohl vědět, že přijímání peněz v hotovosti je pro potřeby budoucího dokazování vždy hůře průkazné a dosažitelné; narozdíl od bankovního převodu, který lze osvědčit skrze nezávislou třetí osobu (nejčastěji banku).

Nejvyšší správní soud shrnuje, že za dané důkazní situace nemůže být pouhé tvrzení stěžovatele, byť zaznamenaném v protokolu o ústním jednání, postačujícím důkazem o zdanění příjmů ze stravovacích kupónů. Bylo v jeho zájmu shromažďovat důkazy, které mohly v pochybnostech prokázat, že ke zdanění předmětných příjmů skutečně došlo. Městský soud rovněž správně přisvědčil žalovanému, že pro výsledek řízení v souzené věci není relevantní, že správce daně nezahájil správní řízení dle zákona o účetnictví; jedná se o dvě navzájem se neovlivňující samostatná řízení. Vydání dodatečného platebního výměru předcházelo řádné řízení probíhající na základě daňového řádu, při kterém stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, tzn. porušil povinnost jemu stanovenou daňovým řádem. Městský soud navíc může zkoumat pouze obsah napadeného rozhodnutí žalovaného a jeho vydání předcházející správní řízení; nemá důvod se zabývat otázkou, proč správce daně nezahájil řízení i podle zákona o účetnictví.

Nejvyšší správní soud se dále ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. zabýval přípustností stěžovatelovy námitky, že po celou dobu správního řízení nevěděl, které skutečnosti měl prokazovat, a to z důvodu, že ji v žalobě výslovně neuplatnil. Jelikož však tento argument úzce souvisí s další stížní námitkou stěžovatele (ohledně nepřednesení pochybností ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu), shledal soud tuto námitku přípustnou a podrobil ji věcnému přezkumu. K této námitce zdejší soud uvádí, že jednak z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 a jednak ze zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že stěžovatel musel identifikovat důvod, pro který mu byl zvýšen základ daně a dodatečně vyměřena daňová povinnost. Otázky stravenek se týkala i část námitek uplatněných v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a především skladová evidence za rok 1999, kterou stěžovatel doplnil své odvolání. V komentáři k předloženým dokladům skladové evidence výslovně uvedl, že kontrola korunou na základě výše uvedené evidence jednoznačně dokazuje, že nemohlo dojít ke zkrácení (zkrácení) tržeb neuvedením příjmů ze stravenek do ročních tržeb. Všechny tyto dokumenty a v nich uvedené argumenty a závěry kategoricky popírají, že stěžovatel během správního řízení nevěděl, které skutečnosti bylo třeba prokazovat. Navíc si nelze nevšimnout, že toto tvrzení stěžovatel převzal z rozhodnutí Městského soudu v Praze čj. 28 Ca 675/2002 - 59, a proto na něj lze nahlížet jako na poněkud účelové. V rámci své argumentace stěžovatel poukázal i na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, podle kterého je pod pojmem „vyjít najevo“ (ve vztahu k § 50 odst. 3 věta druhá daňového řádu) nutno rozumět „jakýkoli způsob, jímž se do dispoziční sféry správního orgánu dostane informace o skutečnosti, která může být pro výsledek řízení rozhodná. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutně ji nepochybně považovat za vyšlou najevo“. Z tohoto závěru pak stěžovatel dovodil, že správce daně musel vědět o stavu, kdy účastník nevěděl, co má dokazovat a přesto tyto nejasnosti v rozsahu dokazování neodstranil. S tímto tvrzením se nemůže zdejší soud ztotožnit. Požadavky vyplývající z právního názoru vyjádřeného v tomto

rozhodnutí zdejšího soudce byly v posuzovaném případě nepochybně splněny. Součástí správního spisu při rozhodování správce daně je protokol o ústním jednání ze dne 30. 8. 2001 a zpráva o daňové kontrole, skutečnosti v nich zaznamenané lze proto nepochybně považovat za „vyšlé najevo“, neboť odvolací správní orgán je měl ve své dispoziční sféře. Informace, které stěžovatel v průběhu daňového řízení sdělil jsou součástí spisu a správní orgán se s nimi náležitě vypořádal.

Stěžovatel na podporu tohoto argumentu též odkázal na rozhodnutí městského soudu, kterým bylo zrušeno prvé rozhodnutí žalovaného o odvolání (rozhodnutí ze dne 28. 6. 2002, čj. 5828/02-110) a věc vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud však nepovažuje odkaz na toto rozhodnutí pro posouzení stížních námitek za relevantní. Městský soud v něm žalovanému vytkl, že z jeho rozhodnutí o odvolání neplyne, které skutečnosti měl žalobce prokazovat a neobsahuje ani rozhodné skutečnosti zjištěné v průběhu daňové kontroly. Dané rozhodnutí se tedy vztahovalo toliko k nedostatkům odůvodnění rozhodnutí žalovaného, nikoli k průběhu předcházejícího daňového řízení. Městský soud věc žalovanému vrátil s tím, že je třeba jeho rozhodnutí opatřit řádným podrobným odůvodněním a uvést rovněž právní závěr o tom, kdy dochází ke vzniku zdanitelného plnění v případě platby stravenkami. Ze zrušujícího rozhodnutí městského soudu pak v žádném případě nelze vyvodit, že bylo třeba provést další úkony, jak žalovaným tak i správcem daně. Žalovaný proto nepochybil, když ve věci neprovedl nové dokazování či nečinil jiné právní úkony, ale pouze vydal nové rozhodnutí o odvolání, tentokrát již obsahově správné, což potvrdil i městský soud svým novým rozhodnutím ve věci.

Stěžovatel namítal pochybení městského soudu směřující k ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, jelikož se s touto námitkou nevyrovnal a pouze izolovaně přijal závěr o neunesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Během daňové kontroly byla otázka účtování stravenek prezentována jen jako pochybení při účetních postupech, nikoli jako pochybnost ve smyslu doměření daně dodatečným platebním výměrem. Stěžovatel na to upozornil již v žalobě, ale městský soud se s touto námitkou nevyrovnal, nepřisvědčil jí a izolovaně přijal názor o neunesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu.

Stěžovateli lze přisvědčit, že městský soud dílčím způsobem pochybil, když se se stěžovatelovou argumentací v tomto směru výslovně nevypořádal. Nejvyšší správní soud se proto musel zabývat otázkou závažnosti této vady a jejím vlivem na zákonnost rozhodnutí městského soudu. Dospěl k závěru, že toto pochybení nemohlo ovlivnit zákonnost a výsledný výrok napadeného rozsudku, který zdejší soud shledal správným. Z důvodů dále uvedených vyplývá, že i kdyby městský soud tuto námitku neopominul, nebyl by s ní stěžovatel úspěšný. Pro srovnání Nejvyšší správní soud odkazuje na právní názor vyslovený ve svém rozsudku ze dne 14. 10. 2005, čj. 6 Ads 57/2004 - 59, v němž judikoval, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo. Pokud by Nejvyšší správní soud pro nedostatky v argumentaci městského soudu jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, jehož pravděpodobným výsledkem by bylo převzetí příslušné části argumentace Nejvyššího správního soudu městským soudem, aniž by tato skutečnost měla jakýkoliv vliv na výsledný výrok rozhodnutí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, čj. 8 As 26/2007 - 71, dostupné na www.nssoud.cz). Ve své podstatě všechny důvody žaloby stěžovatele přímo či nepřímo směřovaly k posouzení otázky, zda stěžovatel unesl své důkazní břemeno či nikoliv. Těmto aspektům se městský soud věnoval dostatečně a komplexně. Vzhledem k tomu, že právě právní úprava důkazního břemene daňového subjektu (§ 31 odst. 9 daňového řádu) velmi úzce souvisí s mezi účastníky sporným ustanovením § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu (což nepopírá ani stěžovatel, jak vyplývá z obsahu kasační stížnosti, kdy se o těchto otázkách vyjadřuje

společně), dospěl zdejší soud k závěru, že se městský soud s touto námitkou vypořádal alespoň materiálně, jelikož přisvědčil správnosti skutečností zjištěným ve správním řízení. Shrnul, že daňová kontrola byla mimo jiné zaměřena na zjištění skutečných příjmů a obchodní marže v rozhodném zdaňovacím období. Stěžovatel při ní věrohodným způsobem neobjasnil, zda skutečně zahrnul příjmy ze stravenek do daňového základu. Napadené rozhodnutí městského soudu sice nebylo odůvodněno dostatečně, ale s ohledem na shora uvedené tato vada není důvodem pro zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel uvedl, že během správního řízení správce daně nepřednesl jakoukoliv pochybnost ohledně účtování stravenek, na kterou by mohl adekvátně reagovat. S tímto názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Práva a povinnosti daňového subjektu při daňové kontrole jsou obsaženy v § 16 daňového řádu. Ten má při ní možnost prokazovat svá tvrzení odlišující se od zjištění správce daně (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a předkládat důkazní prostředky [§ 16 odst. 4 písm. c)]. Podle tvrzení stěžovatele je v souladu se zákonem i zavedenou praxí s odkazem na ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu předkládat výzvy ohledně nastalých pochybností. Z tohoto ustanovení i z celé úpravy daňové kontroly však nelze dovodit, že by správce daně stíhala povinnost daňovému subjektu formalizovaným způsobem sdělit, jaké nastaly v jeho případě konkrétní pochybnosti nebo nesrovnalosti. Tato povinnost je stanovena v § 43 daňového řádu upravujícím vytykácí řízení jakožto součást řízení vyměřovacího. V jeho rámci má správce daně daňovému subjektu výzvou sdělit pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání způsobem umožňujícím určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Smyslem vytykácího řízení je především vést daňový subjekt k doplnění, vysvětlení, prokázání či opravě údajů daňového přiznání před vyměřením daňové povinnosti. Stěžovatel proto nemůže po správci daně vyžadovat, aby kombinoval obě tato řízení a jejich instituty a v průběhu daňové kontroly požadoval sdělení pochybností obdobným způsobem jako je tomu u vytykácího řízení.

Správce daně v průběhu daňové kontroly sice stěžovateli explicitně nesdělil své pochybnosti (to není ani jeho povinností) co do zahrnutí příjmů ze stravovacích kupónů do daňového základu, ale jak již bylo uvedeno výše, během daňové kontroly byly předmětem zájmu i stravovací kupóny. V rámci ústního jednání zaznamenaném do protokolu ze dne 30. 8. 2001 správce daně vyzval stěžovatele, aby mimo jiné předložil samostatnou evidenci stravovacích kupónů či pokladní výdajové doklady. Stěžovatel však uvedl, že samostatnou evidenci stravovacích kupónů nevede a ani nedisponuje žádnými doklady ohledně spolupráce s emitentem Le Cheque Déjeuner, s. r. o. Z logiky věci muselo být stěžovateli jasné, že pokud nebyl schopen prokázat svá tvrzení, určité pochybnosti tu vzniknout musely. Tyto domněnky se proměnily v jistotu ve zprávě o daňové kontrole, poněvadž z ní jednoznačně vyplývá, že daňová povinnost byla zvýšena z důvodu navýšení příjmů stěžovatele o příjmy ze stravovacích kupónů. Projednání zprávy o daňové kontrole je procesní součástí daňové kontroly a daňový subjekt má samozřejmě i v této fázi daňového řízení stále ještě zákonnou možnost zpochybnit zjištění správce daně a navrhnout jeho další doplnění, aby mohly být tyto pochybnosti vyvráceny. Stěžovatel měl nepochybně možnost se k těmto otázkám vyjádřit v průběhu daňové kontroly a posléze i v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru.

Jakkoliv lze jistě mít výhrady ke stručnému odůvodnění rozhodnutí a pochybení při opomenutí námitky vztahující se k § 16 odst. 2 písm. c) daňového řádu, je rozhodnutí městského soudu zákonné, a proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§110 odst. 1 s. ř. s.).

Výroky o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů

řízení. Žalovanému, jemuž by náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti náležela, podle obsahu spisu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 28. listopadu 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu