



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **R. J.**, zastoupeného JUDr. Miroslavem Hlavničkou, advokátem se sídlem AK Kamenický Šenov, Kamenická 836, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 6. 2007, č. j. 15 Ca 43/2007 - 18,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne ze dne 20. června 2007, č. j. 15 Ca 43/2007 - 18 zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 1. 2004 č. j. 15599/130/03, č. j. 15599/1/130/03, č. j. 15599/2/130/03, č. j. 15599/3/130/03, č. j. 15599/4/130/03, č. j. 15599/5/130/03, č. j. 1559/6/130/03, č. j. 15599/7/130/03, č. j. 1559/8/130/03 a č. j. 15599/9/130/03. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce proti níže uvedeným dodatečným platebním výměřům vydaným Finančním úřadem v Děčíně (dále jen „správce daně“) dne 9. 7. 2003, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období dle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) v celkové výši 369 184 Kč.

Dodatečným platebním výměrem č. j. 94116/03178912/5531 správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1996 v celkové výši 46 478 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 941216/03178912/5531 byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1996 v celkové výši 40 650 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94125/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1996 v celkové výši 38 414 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94155/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1996 v celkové výši 41 681 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94157/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1996 v celkové výši 37 960 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94159/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997 v celkové výši 37 244 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94163/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1997 v celkové výši 32 711 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94167/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1997 v celkové výši 28. 593,- Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94173/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1997 v celkové výši 31 669 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 94175/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1997 v celkové výši 33 784 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností. Stěžovatel namítá, že se krajský soud ani v tomto posledním napadeném rozsudku řádně nevypořádal s jeho námitkami, jak bylo krajskému soudu uloženo zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

Tak například stěžovatel neuváděl, že měl velmi nízké tržby, jak je konstatováno v napadeném rozsudku na str. 6 uprostřed, ale uváděl, že jeho tržby byly výrazně nižší nežli ty tržby, které vyměřil správce daně. Ani svědecké výpovědi velkou většinou neodpovídaly verzi správce daně o vysokých příjmech stěžovatele. Pouze jedna z vyslechnutých svědkyň uváděla zcela odlišné údaje a tvrdila, že tržby byly v předmětném období takové, jak poté odhadl správce daně. Stěžovatel dodává, že právě tato vyslechnutá osoba – J. R. - jím byla v době krátce před jejím výsledkem okamžitě propuštěna pro krádeže v restauraci a její svědectví se proto může jevit jako zaujaté proti stěžovateli. V ostatních případech svědeckých výpovědí se vesměs jednalo skutečně o seriózní, strážlivé odhady, z nichž nemohl ani žalovaný, ani soud potvrdit výši tržeb, jaké měl údajně stěžovatel na provozovně mít.

Dále sám soud připouští, že u některých dokladů o nákupu zboží pro provozovnu stěžovatele chybí potvrzení o převzetí zboží zaměstnanci provozovny nebo o dodavateli zboží, ale přesto soud považuje tyto doklady jako věrohodné pro verzi žalovaného o tom, že se o hodnotu zboží na těchto dokladech uvedených musely zvednout tržby na provozovně stěžovatele. Ve skutečnosti- což plně koresponduje s verzí stěžovatele - většinou tyto doklady nebyly ani nalezeny v provozovně stěžovatele, ale u dodavatelů, kde je našli pracovníci žalovaného. Na těchto dokladech tedy nechyběl dodavatel zboží, tím byl ten subjekt, u něhož byly doklady nalezeny, ale chyběl jakýkoli údaj o odběrateli, tedy o stěžovateli. Tyto doklady jsou tedy zcela irelevantní a krajský soud nesprávně pochopil jejich vypovídací hodnotu. Jejich použití k vyčíslení hodnoty zboží, údajně odebraného stěžovatelem, je naprosto mimo souvislost daňového řízení. Krajský soud k tomu dodává, že stěžovatel má archivovat i ty doklady, které mu neukládá zákon, aby mohl v budoucnu usnadnit důkazní pozici. I kdyby se odvolací soud přiklonil k názoru krajského soudu, že se takovéto doklady mají archivovat, tak právě tyto doklady však stěžovatel nikdy neměl, ani je mít nemohl, jde o doklady, které k projednávání věci vůbec nepatří.

Stěžovatel dodává, že dle jeho názoru se nemůže a nemusí zajišťovat něco, zde doklady, co se neukládá zákonem, protože pak by jeho povinnosti jako živnostníka byly bezbřehé. Navíc v případě stěžovatele, který krátce po skončení sledovaného období velmi vážně onemocněl, byl prakticky rok a půl v nemocnicích (a z nemocnic odešel ihned do plného invalidního důchodu a hlavně byl od doby onemocnění až do dneška mimo provozovnu, která byla mezitím prodána v době, kdy stěžovatel byl zcela imobilní a jeho manželka se s ním rozvedla, ukončila činnost v provozovně a provdala se do zahraničí) a nemohl nic z požadovaných dokladů zajistit, se jeví požadavek soudu na evidenci nad rámec zákona jako zcela nemožný a iluzorní.

To, že za dané důkazní situace správce daně velmi výrazně snížil daňovou povinnost stěžovatele, a to na cca 28 % původně požadované výše, svědčí podle názoru stěžovatele o nejistotě žalovaného, nepřesnosti metodiky a neprůkaznosti dokladů, které k výpočtu daně byly žalovaným použity. Na základě zřejmě nepřesné metodiky a údajů, dokladů a tvrzení svědků sice snížil správce daně původní rozsah daně a soud se zabýval vždy již sníženou částkou, ale za dané situace i snížená částka se jeví stěžovateli jako zcela neopodstatněná, neprůkazná a neoprávněná. Správce daně sice dal možnost stěžovateli se s výsledky daňového řízení seznámit a vyjádřit se k nim, ale jeho opodstatněné námitky nevzal do úvahy a bohužel některé podstatné aspekty záležitosti (nesprávně zhodnocené doklady o nákupu zboží, které se netýkaly stěžovatele) nezjistil ani krajský soud.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právním názorem soudu v rozsudku a že trvá na svém stanovisku a odkazuje na svá rozhodnutí o odvoláních č. j. 15599/130/03 a 15599/1,2,3,4,5,6,7,8,9/130/03, všechna ze dne 12. 1. 2004. Rovněž se domnívá, že krajský soud se ve svém rozsudku vypořádal se všemi mu vytknutými námitkami Nejvyššího správního soudu a toto je vše podrobně uvedeno v písemném provedení rozsudku. Žalovaný konstatuje, že stěžovatel provozoval podnikatelskou činnost jako živnostník a tuto svou podnikatelskou činnost musel zohlednit ve svých daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období, a proto na něj dopadala povinnost stanovená v ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „daňový řád“), tj. prokázat k výzvě správce daně skutečnosti, jež sám tvrdí a tedy vyvrátit pochybnosti správce daně o skutečné výši uskutečněných zdanitelných plnění v rámci jeho hostinské a ubytovací činnosti s ohledem na jím uvedené údaje v daňových přiznáních, které nekorespondovaly svědeckým výpovědím jeho personálu. V tomto případě je faktem, že správce daně náležitým způsobem vyzval stěžovatele k doložení účetních dokladů, které mají vazbu na daňovou povinnost stěžovatele k dani z přidané hodnoty.

Správci daně vznikla pochybnost o pravdivosti a věrohodnosti uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných stěžovatelem za jednotlivá období roku 1996, 1997 z hostinské a ubytovací činnosti ve smyslu § 31 odst. 8 daňového řádu, které byly nízké s ohledem na turisticky atraktivní oblast. Svou pochybnost dal stěžovateli řádným způsobem najevo, když jej vyzval k předložení dokladů nebo jiných důkazních prostředků, které by vyvrátily jeho pochybnosti. Důkazní břemeno v souladu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu přešlo na stěžovatele, přičemž o následcích neunesení důkazního břemene, tj. oprávněnosti použití pomůcek správcem daně ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu byl stěžovatel zákonným způsobem poučen.

Stěžovatel ani poté žádané dokumenty (zejména evidence jídel a paragony z kas) nedoložil, takže údaje v jeho evidenci denních tržeb nebylo možno listinnými důkazními prostředky ověřit. Ovšem ani provedené svědecké výpovědi personálu stěžovatele, jak je sám

navrhl, neprokazovaly tvrzení stěžovatele ohledně velmi nízkých tržeb, naopak jen utvrdily pochybnosti správce daně, kdy bylo zjištěno, že některé suroviny pro výrobu jídel stěžovatel vůbec nenakoupil nebo nakoupil, ale jen v omezeném množství; toto rovněž platí i pro doklady na hotový prodej alkoholických nápojů.

K námitce stěžovatele o nesprávném užití stanovení daně pomůckami žalovaný konstatuje, že již správce daně po zhodnocení předložených dokladů stěžovatelem rozhodl, že v daném případě nelze stanovit daň dokazováním. Stěžovatel v žalobě ani v samotné kasační stížnosti nenamítal porušení ust. § 46 odst. 3 daňového řádu a také to, že by nebyl seznámen s použitými pomůckami. Námitku stěžovatele ohledně snížení daňové povinnosti považuje žalovaný za bezdůvodnou, když stěžovatel měl možnost nahlédnout do neveřejné části spisu, avšak tohoto práva nevyužil. Navrhuje proto kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud vycházel z těchto skutečností:

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 23. 3. 1999 správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za období od 1. 1. 1996 do 31. 12. 1998. V rámci daňové kontroly vznikly správci daně z dokladů předložených stěžovatelem, kdy stěžovatel vykazoval nízké průměrné denní tržby z hostinské činnosti (v roce 1996 2604 Kč, a v roce 1997 3649 Kč), s ohledem na kapacitu míst pro hostinskou a ubytovací činnost provozoven stěžovatele, s ohledem na počet zaměstnanců a další skutečnosti, pochybnosti o vykazovaných uskutečněných zdanitelných plněních.

V průběhu daňové kontroly dne 7. 9. 2000 vyzval (výzva č. j. 88358/00/178930/5771) správce daně stěžovatele ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání vykazovaných velmi nízkých uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovateli ke splnění výzvy uložil lhůtu 15 dnů. Současně stěžovatele poučil o tom, že nebude-li výzvě vyhověno, bude daň vyměřena podle pomůcek. Dne 6. 10. 2000 bylo správci daně doručeno vyjádření stěžovatele k výzvě, kde stěžovatel k pochybnostem správce daně uvedl, že návštěvnost a s tím související obrat hotelu Klepáč je plně závislá na sezóně – tj. 80 % obratu se odehrává v měsících květen až říjen, vinárna v hotelu není v provozu již několik let. Pokud jde o provozovnu Žába, ta byla v roce 1996 z důvodů adaptace zcela mimo provoz. Navrhl vyslechnout svědky z řad personálu. Dne 6. 11. 2000 správce daně požadoval po stěžovateli, a to v souvislosti s navrhovanými výsledky svědků, předložení seznamu zaměstnanců. Na základě stěžovatelem doloženého seznamu provedl správce daně níže uvedené výsledky svědků, o nichž stěžovatele předem informoval. Práva být přítomen provedeným výsledkům a klást svědkům otázky stěžovatel nevyužil.

Dne 25. 1. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání a výslechu svědka J. K. Svědek do protokolu vypověděl, že denní tržby v provozovně Klepáč byly 5 – 6000 Kč. Tento údaj pouze odhadl, neboť nedělal vrchního číšníka. Dále uvedl, že v zimním období to bylo méně, naopak o svátcích se tržby zvedaly. Současně byl otevřen i stánek – provozovna Žába. O tržbě v této nic neví. Dne 25. 1. 2001 správce daně při ústním jednání vyslechl svědkyni – J. R. Svědkyně do protokolu vypověděla, že denní tržby od měsíce května 1996 do měsíce října 1996 byly minimálně 27 000 Kč a výše. V provozu byla i restaurace a terasa, na určité akce se otevírala i vinárna. Slabší měsíce byly leden a únor, kdy tržby v kuchyni byly okolo 2 - 3000 Kč denně. Provozovna Žába byla v roce 1996 v provozu a obsluhu zajišťovali brigádníci. O tržbě v této neví. V sezóně roku 1997 byly tržby okolo 20 – 25 000 Kč denně. Provozovna Žába stále fungovala. K evidenci tržeb uvedla, že v kuchyni byla kasa, kde se markovaly všechna vydaná jídla. Paní J. dělala kontrolu správnosti markovaných paragonů, zda cena jídel odpovídá druhu jídla. V kuchyni byla průběžná denní evidence jídel a tržeb. Po směně se dělala tzv. konsignace,

kteřou se zapisovalo prodané zboží a tato se odevzdávala stěžovateli. Kopie se pořizovat nesměly. Dne 22. 2. 2001 správce daně při ústním jednání vyschl svědkyni – M. Ž. Svědkyně do protokolu vypověděla, že denní tržby v provozovně Klepáč byly zhruba 20 000 Kč. Uvedl, že provozovna Žába byla v provozu. Dne 22. 2. 2001 správce daně při ústním jednání vyslechl svědkyni – B. Š. Svědkyně do protokolu vypověděla, že výši denních tržeb si nepamatuje a není si jistá, zda provozovna Žába byla v provozu. Dne 22. 2. 2001 správce daně při ústním jednání vyslechl svědka – P. P. Svědek do protokolu vypověděl, že denní tržby byly vyšší v době, kdy byly v SRN svátky. V sezóně se dělalo okolo 50 jídel za den, o svátcích i 300 jídel denně. O víkendu byla tržba okolo 10 000 Kč. Mimo sezónu byla tržba nízká. Dne 13. 3. 2001 správce daně při ústním jednání vyslechl svědka – J. M. Svědek do protokolu vypověděl, že denně se vydávalo asi 50 jídel v rozpětí 60 - 90 Kč. Nepamatuje si, zda provozovna Žába byla v provozu.

Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vypracoval zprávu o daňové kontrole č. j. 76539/01/178930/5771, kterou se stěžovatelem projednal dne 26. 6. 2001. Správce daně ve zprávě konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a proto mu byla doměřena daň podle pomůcek. Následoval výčet zdaňovacích období s uvedením doměrku daně z přidané hodnoty. Správce daně ve zprávě o kontrole uvedl, že stanovuje daňovou povinnost za zdaňovací období květen 1996 ve výši 137 749 Kč, za červen 1996 ve výši 127 045 Kč, za červenec 1996 ve výši 133 292 Kč, za srpen 1996 ve výši 132 944 Kč, za září 1996 ve výši 129 778 Kč, za říjen 1996 ve výši 119 658 Kč, za květen 1997 ve výši 89 382 Kč, za červen 1997 ve výši 81 243 Kč, za červenec 1997 ve výši 84 346 Kč, za srpen 1997 ve výši 83 807 Kč, za září 1997 ve výši 87 739 Kč a za zdaňovací období měsíce října 1997 daň ve výši 97 986 Kč. Celková výše doměřené daně z přidané hodnoty tak byla dle zprávy o kontrole 1 304 969 Kč.

Dne 5. 2. 2003 opětovně správce daně vyzval „dle ustanovení § 43 a § 31 odst. 9 daňového řádu v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou..... zahájenou dne 23. 3. 1999“ stěžovatele k předložení důkazních prostředků, které se vztahují k uskutečněným zdanitelným plněním - tržbám za hotové v provozovnách Klepáč a Žába – denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, evidence tržeb z provozovny Žába, paragony z kasy, která fungovala v kuchyni hotelu Klepáč ke kontrole vydaných jídel, eventuálně požadoval prokázat výši stěžovatelem vykazovaných tržeb jiným způsobem. Správce daně ve výzvě odkázal na provedené místní šetření, kdy zajistil u stěžovatele doklady o prodeji v hotovosti, které prokazatelně mapují prodej potravin a alko i nealko nápojů pro hotel Klepáč. Jednalo se o prodejky za hotové, u kterých byl uveden hotel Klepáč jako odběratel. Celkový objem peněžních prostředků z těchto dokladů činil zhruba 398 763 Kč. Ani jeden z nalezených dokladů nebyl stěžovatelem proúčtován.

Dne 25. 2. 2003 správce daně při ústním jednání stěžovatele seznámil s protokoly o výslechu svědků. Stěžovatel k výzvě správce daně k dokazování uvedl, že žádnými důkazními prostředky nedisponuje, denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, evidence tržeb v provozovně Žába, paragony z kasy, případně další důkazní prostředky jistě existovaly, ale v kontrolovaných obdobích vedla restauraci jeho žena, on byl nemocen a neměl o věci přehled. Stěžovatel se s manželkou rozvedl a tato všechny doklady zlikvidovala.

K dotazu správce daně, proč nebyly zaúčtovány doklady v celkové výši 398 763 Kč stěžovatel uvedl, že tyto nepovažuje za průkazné, neboť na většině z nich není doklad o převzetí zaměstnanci hotelu Klepáč, na většině z nich chybí údaje o dodavateli.

Dne 16. 4. 2003 byla opětovně vyslechnuta paní R. J. Na rozdíl od své původní výpovědi ohledně tržeb uvedla, že nezná přesnou odpověď. V době své první výpovědi si to pamatovala lépe, dnes již přesné hodnoty nezná.

Dne 5. 5. 2003 v rámci konání ústního jednání, jehož předmět jednání správce daně označil jako „projednání výsledků daňového řízení ve smyslu ustanovení § 31 daňového řádu“, správce daně konstatoval, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebylo možno zjistit co nejuplněji, neboť stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Vzhledem k tomu nebylo možno stanovit daň dokazováním a proto bude stěžovateli stanovena daň podle pomůcek ve výši 369 184 Kč. Správce daně stěžovateli sdělil výši doměřené daně i z jakých skutečností při výpočtu daně vycházel, přičemž výše dodatečně vyměřené daně se podstatně odlišovala od doměrků uvedených ve zprávě o daňové kontrole (výše doměřené daně byla snížena z částky 1 304 969 Kč na 369 184 Kč).

Dne 5. 5. 2003 u ústního jednání u správce daně byl stěžovatel seznámen s úředním záznamem ze dne 23. 4. 2003, který je obsahem správního spisu, přičemž údaj o seznámení s touto písemností vyplývá z obsahu protokolu o jednání ze dne 5. 5. 2003. V tomto úředním záznamu je podrobně popsán postup správce daně při výpočtu základu daně a daně ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. V žalobě stěžovatel vyslovil nesouhlas i s touto sníženou daní a to z věcných důvodů, zejména, že neměl takové vysoké tržby. Že by snad změna (snížení) výše dopočtení daně měla zcela zpochybnit postup správce daně v žalobě neuplatnil.

Dne 9. 7. 2003 pak správce daně vydal dodatečné platební výměry za kontrolovaná zdaňovací období a stěžovateli byla doměřena daň ve výši sdělené ve výše uvedeném protokolu. Stěžovatel dodatečné platební protokoly napadl odvoláními. O odvoláních rozhodl žalovaný dne 12. 1. 2004 tak, že je zamítl.

Proti rozhodnutím o zamítnutí odvolání podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud rozsudkem č. j. 15 Ca 19/2004-69 ze dne 21. 2. 2005 zamítl, když došel k závěru, že žaloba není důvodná. Rozsudek krajského soudu byl k podané kasační stížnosti stěžovatele Nejvyšším správním soudem dne 29. 1. 2007 pro nepřezkoumatelnost zrušen a věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 55/2005 - 103). Nejvyšší správní soud závázal krajský soud, aby v novém řízení přezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek. Krajský soud se následně zabýval dotčenou žalobní věcí znovu a dne 20. 6. 2007 vydal ve věci nové rozhodnutí - tj. nyní, touto kasační stížností napadený rozsudek. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a tuto zamítl. Nový rozsudek napadl stěžovatel opětovně kasační stížností.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti. Podle ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Protože Nejvyšší správní soud předcházející rozsudek krajského soudu zrušil pro nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatku odůvodnění, aniž by věc přezkoumával meritorně, není na místě postup dle výše citovaného ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a kasační stížnost je tedy přípustná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením, zda napadený rozsudek trpí stěžovatelem vytčeným nesprávným právním posouzením a zda krajský soud respektoval závazný právní názor zrušujícího rozsudku. Dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel předně namítá, že se krajský soud ani v tomto, posledním napadeném rozsudku řádně nevypořádal s námitkami stěžovatele, jak bylo krajskému soudu uloženo zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Konkrétně stěžovatel krajskému soudu vytýká, že ačkoliv je v rozsudku konstatováno, že stěžovatel uvedl, že měl velmi nízké tržby, tuto skutečnost stěžovatel správci daně nesdělil. Pouze tvrdil, že jeho tržby byly výrazně nižší nežli ty tržby, které vyměřil správce daně. Dále stěžovatel zmiňuje možnou zaujatost výpovědi svědkyně J. R. a je toho názoru, že provedené svědecké výpovědi neprokázaly doměření daně ve výši, v jaké ji dodatečně vyměřil správce daně. Stěžovatel namítá nesprávné právní hodnocení důkazů- dokladů, jež si správce daně opatřil a opětovně zdůrazňuje, že bylo na něm požadováno předložení dokladů, jež nebyl povinen vést ani archivovat. Nesouhlasí s výší dodatečně vyměřené daně (a to ani poté, co ji správce daně snížil), částka doměřené daně se mu jeví jako neopodstatněná, neprůkazná a neoprávněná.

Dle obsahu kasační stížnosti je možno námitky stěžovatele podřadit pod kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť stěžovatel brojí proti vypovídací schopnosti použitých pomůcek a právnímu posouzení provedených důkazů získaných v průběhu daňového řízení žalovaným a následně i soudem.

V projednávané věci byla stěžovateli dodatečně vyměřena na základě výsledků daňové kontroly za kontrolované období daň z přidané hodnoty podle pomůcek. Správce daně v rámci protokolu o ústním jednání dne 5. 5. 2003, jehož předmětem bylo projednání výsledků daňové kontroly, konstatoval, „že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebylo možno zjistit co nejpřesněji, neboť stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Vzhledem k tomu nebylo možno stanovit daň dokazováním a proto bude stěžovateli stanovena daň podle pomůcek ve výši 369 184 Kč“. Správce daně stěžovateli v rámci protokolu sdělil, že jako pomůcky byly při doměření daně použity výpovědi svědků, na jejichž základě správce daně vypracoval kvalifikovaný odhad v návaznosti na počet vydaných jídel a nápojů s ohledem na znalost místních podmínek.

Podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu, 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. Pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědých, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Povinnost nést důkazní břemeno daňovým subjektem v daňovém řízení je upravena v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, přičemž ze zvláštní povahy tohoto řízení vyplývá přesunutí důkazního břemene ve značném rozsahu ze správce daně na daňový subjekt. Stěžovatel, u něhož je prováděna daňová kontrola, má v rámci této povinnosti prokázat skutečnosti uvedené jím v daňovém přiznání a dále skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Správce daně není povinen vyhledávat za daňový subjekt důkazní prostředky, které by svědčily ve prospěch jím použitých tvrzení.

Rozdíl mezi daní stanovenou dokazováním a podle pomůcek, je v míře spolehlivosti a přesnosti stanovené daně, neboť daň stanovenou na základě pomůcek lze vždy určit jen s jistou mírou pravděpodobnosti. Rozdíl je i v postavení daňového subjektu, jehož procesní práva jsou v případě postupu podle pomůcek do určité míry omezena a který zejména nemá možnost užití pomůcky vyvracet či zpochybňovat, s výjimkou případů, kdy jsou pomůcky založeny na podstatně odlišných skutkových základech, a tudíž ani funkci pomůcek v konkrétním případě splňovat nemohou.

Jak již tento soud judikoval v rozsudku č. j. 9 Afs 28/2007 - 156 ze dne 18. 7. 2007 „...stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek není výsledkem svobodné volby či uvážení správce daně, nýbrž důsledkem jednání daňového subjektu, které je dále podrobeno byť modifikovanému přezkumu jak v odvolacím řízení, tak následně v řízení soudním. Jedná se tedy o podpůrný způsob stanovení daňové povinnosti, v případě splnění zákonných podmínek pro jeho aplikaci daňový subjekt ztrácí právo na součinnost se správcem daně při výběru pomůcek a dále právo na přesné stanovení výše své daňové povinnosti....“

...Daňový subjekt, u něhož byly osvědčeny podmínky aplikace § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“

Stěžovatel v kasační stížnosti obdobně jako v žalobě v první řadě namítá, že částka doměřené daně se mu jeví jako neopodstatněná, neprůkazná a neoprávněná. Stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že jeho tržby byly výrazně nižší nežli ty tržby, které vyměřil správce daně.

Krajský soud označil žalobní námitku stěžovatele směřující proti výši doměřené daně, jež stanovil správce daně, za nepřipustnou s odkazem na rozsah přezkumu dle § 50 odst. 5 daňového řádu, dle kterého je předmětem přezkumu toliko naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoli posouzení konkrétní výše daňové povinnosti.

Rozsah přezkumu rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek odvolacím orgánem dle § 50 odst. 5 daňového řádu vymezil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 70/2004 - 80 ze dne 27. 7. 2005 následovně: „...brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5 d. ř., ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 téhož zákona)“.

Z výše uvedených závěrů pak vycházel Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozsudku ze dne 18. 7. 2007, kde konstatoval, „že daňový subjekt má i v případě stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek právo na dostatečně spolehlivé určení daňového základu a daně, čemuž odpovídá možnost podávat námítky proti opačnému postupu správce daně.“

.....Je však nutno zdůraznit, že případně namítaná „nedostatečná spolehlivost“ se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení.

.....*Prostor pro námitky daňových subjektů v případě § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je velmi úzký, jedná se skutečně pouze o nápravu jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, které nelze vyloučit a je třeba proti nim poskytnout ochranu. V žádném případě však nelze předpokládat úspěch daňových subjektů, které v potřebné době neplnily své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhají stanovení své daňové povinnosti způsobem, který jim nejvíce vyhovuje.*“

Stěžovatel se v projednávané věci omezil pouze na vyslovení nesouhlasu s výší doměřené daně, aniž by své tvrzení podložil důkazy. V kasační stížnosti namítá, že provedené svědecké výpovědi neprokázaly doměření daně ve výši, v jaké ji dodatečně vyměřil správce daně. Jak již bylo výše uvedeno, v případě stanovení daně podle pomůcek jde pouze o kvalifikovaný odhad, nikoli o přesné stanovení výše daně. Právo na stanovení daně v „přesné“ výši by stěžovateli svědčilo pouze za předpokladu, kdyby daň byla stanovena dokazováním a správce daně by měl na základě předložených dokladů možnost ověřit výši tržeb, což se v projednávané věci nestalo. Postup správce daně, který použil jako pomůcku informace získané z provedených výsledků svědků, přihlédl jak k lokalitě a znalosti místních poměrů, ve kterých stěžovatel podniká, tak ke stěžovatelem tvrzené sezónnosti, přitom zohlednil taktéž počet svátků v SRN a cenu jídel za použití jídelního lístku stěžovatele z roku 1996, považuje Nejvyšší správní soud za zákonný, přičemž neshledal, že by v projednávané věci správce daně stanovil daň nedostatečně spolehlivě. Ačkoli se Nejvyšší správní soud neztotožňuje se závěrem krajského soudu o nepřípustnosti námitky ohledně výše stanovené daně, s ohledem na shora uvedené konstatuje, že tento dílčí nedostatek odůvodnění nemá v projednávané věci vliv na zákonnost rozsudku. V daném případě taktéž nelze odhlédnout od skutečnosti, že námitka rozporující výši doměřené daně byla v žalobě vznesena v tak obecné rovině, že nebyla způsobilá bez následné konkretizace bližšího soudního přezkumu. Jak již bylo výše uvedeno, nestačí, aby v řízení před krajským soudem žalobce pouze vyjádřil nesouhlas s výší stanovené daně, ale je nezbytné, aby svá tvrzení opřel o relevantní důkazní prostředky. To se však v projednávané věci nestalo.

Ze spisového materiálu vyplývá, že stěžovatel svým důkazním povinnostem nedostál. Ačkoli jej správce daně opakovaně vyzýval k prokázání vykazovaných velmi nízkých uskutečněných zdanitelných plnění, stěžovatel požadované doklady (denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, evidence tržeb z provozovny Žába, paragony z kasy, která fungovala v kuchyni hotelu Klepáč ke kontrole vydaných jídel) nedoložil a žádným jiným způsobem neprokázal výši vykazovaných tržeb. Ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu leželo na stěžovateli důkazní břemeno ohledně všech skutečností, které uvedl v daňovém přiznání. Vykazoval-li stěžovatel v daňovém přiznání celkové tržby v určité výši, stihala jej zákonná povinnost výši tržeb jím vykazovanou náležitě prokázat. V opačném případě se sám stěžovatel svým jednáním vystavil nebezpečí, že mu bude daň stanovena podle pomůcek a zbavil se taktéž práva na (přesné) stanovení daňové povinnosti dokazováním. Důvodem stanovení daně za použití pomůcek nebyla v daném případě samotná absence požadovaných dokladů, ale skutečnost, že stěžovatel ani žádným jiným způsobem neprokázal výši vykazovaných uskutečněných zdanitelných plnění.

Sám stěžovatel v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 25. 2. 2003 uvedl, že žádnými důkazními prostředky nedisponuje. Denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, evidence tržeb v provozovně Žába, paragony z kasy, případně další důkazní prostředky jistě existovaly, ale v kontrolovaných obdobích vedla restauraci žena stěžovatele a stěžovatel byl nemocen a neměl o věci přehled. Stěžovatel se s manželkou rozvedl a tato všechny doklady zlikvidovala.

V této souvislosti stěžovatel v kasační stížnosti opakovaně namítá, že nemohl požadované doklady zajistit z důvodu své nemoci a odchodu manželky. Předmětné tvrzení je pro posouzení

splnění důkazní povinnosti stěžovatele ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu bez významu. Ke stejnému závěru došel krajský soud. V této souvislosti odkazuje Nejvyšší správní soud na závěry svého rozsudku č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 ze dne 11. 3. 2004, dle kterých „Nesplnění zákonné povinnosti daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností ve smyslu § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je třeba posuzovat z hlediska objektivního a okolnost, zda toto nesplnění daňový subjekt zavinil, je okolností nevýznamnou; ani skutečnost, že účetnictví bylo odcizeno či zničeno, nezbaruje daňový subjekt povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.“

K prokázání vykazovaných nízkých tržeb navrhl stěžovatel v daňovém řízení provést výsledky bývalých zaměstnanců, které však výši vykazovaných plnění nepotvrdily, naopak prohloubily pochybnosti správce daně o správnosti deklarované výše daně. Výpovědi svědků správce daně využil jako pomůcky při stanovení výše doměřené daně. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel svým důkazním povinnostem ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 nedostal a v daném případě tak byla splněna jedna ze zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Stěžovatel dále namítá, že u některých dokladů o nákupu zboží pro provozovnu stěžovatele chybí potvrzení o převzetí zboží zaměstnanci provozovny nebo o dodavateli zboží, přesto krajský soud považuje tyto doklady jako věrohodné pro verzi žalovaného o tom, že se o hodnotu zboží na těchto dokladech uvedených musely zvednout tržby na provozovně stěžovatele. Ve skutečnosti - což plně koresponduje s verzí stěžovatele - většinou tyto doklady nebyly ani nalezeny v provozovně stěžovatele, ale u dodavatelů, kde je našli pracovníci žalovaného.

Ani tato námitka stěžovatele není důvodná.

Dle § 2 odst. 3 daňového řádu při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo.

Jak již tento soud judikoval ve svém rozhodnutí č. j. 2 Afs 31/2005 - 57 ze dne 24. ledna 2006, „vyjítím najevo“ je nutno rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná do dispoziční sféry správního orgánu.

Pokud v daném případě správce daně zajistil stěžovatelem namítané doklady u jiných daňových subjektů v rámci konaného místního šetření, je tento postup v souladu s daňovým řádem, resp. s ustanovením § 15 a § 31 odst. 4 daňového řádu.

Správce daně stěžovatele se zajištěnými doklady o prodeji potravin a nápojů pro hotel Klepáč za hotové, seznámil a dne 10. 2. 2003 jej vyzval, aby sdělil, proč tyto doklady nebyly evidovány v peněžních denících. Stěžovatel k výzvě správce daně v rámci ústního jednání konaného dne 25. 2. 2003 uvedl, že tyto doklady nepovažuje za průkazné, neboť u těchto není doklad o převzetí zaměstnanci hotelu Klepáč. Správce daně tvrzení stěžovatele nepřisvědčil, když zjistil, že u ostatních dokladů od shodných dodavatelů, jež v účetnictví stěžovatele zaúčtovány byly, nebylo taktéž potvrzeno převzetí zboží zaměstnanci stěžovatele a z výpovědi J. R. vyplynulo, že zásobování na sklad bylo prováděno nikoli zaměstnanci, nýbrž jen samotným stěžovatelem či jeho ženou. Navíc správce daně poukázal na skutečnost, že z předložených nabývacích dokladů bylo zjištěno, že stěžovatel v rozhodném období některé suroviny a produkty potřebné pro výrobu prodávaných jídel a nápojů vůbec nenakoupil, popř. nakoupil jen v omezeném množství.

Ani v případě výše uvedeného hodnocení důkazů správcem daně neshledává Nejvyšší správní soud pochybení. Správcem daně doklady zajištěné u dodavatelů stěžovatele rozporovaly stěžovatelem vykazované nízké tržby a u správce daně tak zcela oprávněně vyvstaly pochybnosti o správnosti výše vykazované daně.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační důvody uplatňované stěžovatelem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyly naplněny. Dále zjistil, že krajský soud závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku respektoval. Proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 15. února 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu