



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v první věci žalobce: **P. K.**, zastoupen JUDr. Helenou Tukinskou, advokátkou se sídlem J. V. Sládka 1363/2, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2012, čj. 2232/12-1102-709598, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2013, čj. 31 Af 35/2012 – 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobce v roce 2007 podnikal v oblasti hostinské činnosti, ubytovacích služeb a výroby plastových a pryžových výrobků. Na základě daňové kontroly, zahájené dne 13. 1. 2010 jak na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, tak na DPH, mu Finanční úřad v Havlíčkově Brodě (dále jen „správce daně“) doměřil daň z příjmů fyzických osob dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 5. 2011 ve výši 107.868 Kč a penále ve výši 193.716 Kč. Odvolání žalobce proti platebnímu výměru zamítlo Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím označeným v záhlaví [*s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost finančních ředitelství na základě zákona č. 456/2011 Sb. na Odvolací finanční ředitelství (§ 20 odst. 2 citovaného zákona) – pozn. NSS.*]

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke krajskému soudu. Ten jeho žalobu zamítl jako nedůvodnou. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud nejdříve shrnul průběh řízení před správními orgány. Dále se zabýval námitkou nedodržení lhůt podle pokynu Ministerstva financí D-348 a dospěl k závěru, že žalovaný sice lhůty tam uvedené pro vydání odvolání porušil, avšak zákonné lhůty pro vyměření daně dodrženy byly a překročení lhůty v uvedeném pokynu nemá za následek nezákonnost rozhodnutí žalovaného. Následně se krajský soud vypořádal s námitkami týkajícími se použití pomůcek pro doměření daně. K tomu na s. 7-13 uvedl, jak tyto námitky vypořádal žalovaný v rozhodnutí o odvolání. Se závěry žalovaného se krajský soud ztotožnil. Pokud žalobce tvrdil, že skladovou evidenci a evidenci ztratného předložil, toto tvrzení správce daně ani žalovaný nezpochybnili. Tyto evidence však byly vedeny chybně a neprůkazně (neuváděly údaje, které bylo lze ověřit, neuváděly množství zboží a jeho ocenění) a tím v rozporu s § 8 zákona o účetnictví. Jednotlivé platby v hotovosti žalobce neevidoval vůbec, sám připustil, že kopie paragonů k platbám k dispozici nemá. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobce nevedl evidenci plateb v hotovosti v souladu s § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Taktéž odkázal na podrobné odůvodnění správce daně a žalovaného ve zprávě o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání. Pokud jde o kalkulaci jídel a nápojů, k jejichž předložení byl žalobce správcem daně vyzván, soud uvedl, že se neztotožnil s námitkou, že správce daně požadoval pouze namátkové předložení; toto tvrzení z výzvy správce daně nevyplývá. Současně krajský soud dodal, že tento požadavek správce daně nebyl pro žalobce zatěžující, neboť takové kalkulace musel vytvořit, jinak by nemohl stanovit jejich cenu. Námitku žalobce, že neprokázání hodnoty jednotlivých jídel pro ubytované hosty mu nelze přičítat k tíži, protože byla účtována pevnou cenou, krajský soud rovněž považoval za nedůvodnou. Žalovaný toto tvrzení nijak nerozporoval, avšak pokud žalobce nepředložil kalkulaci ceny podávaných jídel, neprokázal výši marže, kterou k těmto jídlům přičlenil.

[3] Pokud jde o samotné použití pomůcek, krajský soud uvedl, že popsané nedostatky ve vedení účetnictví ve svém souhrnu a především pak nedostatečně vedená evidence zásob a neprovedení inventarizace lze kvalifikovat jako porušení § 8 zákona o účetnictví, které způsobilo neprůkaznost účetnictví žalobce. Daň tak nebylo možné stanovit dokazováním. Krajský soud se shodl se žalovaným v tom, že daň bylo možno stanovit dle pomůcek dostatečně spolehlivě, přičemž v takovém případě jde o kvalifikovaný odhad na základě známých informací o daňovém subjektu, nikoliv o přesné stanovení daně, které lze dovodit na základě dokazování. V podrobnostech odkázal krajský soud na odůvodnění žalovaného na s. 8 – 10 napadeného rozhodnutí.

[4] Konečně, krajský soud nedal žalobci zapravdu ani, pokud jde o námitku nesprávného použití pomůcek. Žádný z předložených podkladů nevyovídá o tom, že by v roce 2007 byla podnikatelská činnost žalobce výrazněji omezena. Tvrdil-li, že v první polovině roku 2007 rekonstruoval svou provozovnu, žádné důkazy o tom nepředložil. Údaje o srovnatelném subjektu, který správce daně vybral, podrobně popsal v úředním záznamu. Taktéž žalovaný tyto znaky popsal ve svém rozhodnutí. Žalobce žádné konkrétní námitky proti těmto znakům nevzněl, pouze tvrdil, že v lokalitě, v níž podniká, srovnatelný subjekt neexistuje. V této souvislosti krajský soud upozornil na to, že správce daně nebyl povinen vybrat srovnatelný subjekt ve stejné lokalitě, ale v lokalitě srovnatelné s tou, v níž žalobce podniká.

[5] Krajský soud se také vyjádřil k námitce porušení § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalobce nespécifikoval, v čem správce daně toto ustanovení porušil a krajský soud zároveň neshledal, že by správce daně požadoval po žalobci víc, než je podle daňových zákonů povinen prokazovat.

pokračování

II.

Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[6] Včasnou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku krajského soudu z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. *(ve skutečnosti však rozsudek napadá též z důvodu podle písm. d), tj. z důvodu nepřezkoumatelnosti – pozn. NSS)*.

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti v podstatě uplatňuje stejné námitky jako v žalobě, tj. že žalovaný vydal rozhodnutí o odvolání po uplynutí lhůty stanovené pokynem Ministerstva financí D-348, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k novým skutkovým zjištěním správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, že neměl možnost pochybnosti správce daně vyvrátit, že využití postupu stanovení daně podle pomůcek bylo nezákonné a správce daně tyto pomůcky – pokud jde o výběr srovnatelného subjektu – navíc použil nesprávně a nezohlednil některé zjištěné skutečnosti.

[8] Správce daně dle stěžovatele pochybil i v tom, že závěr, ke kterému dospěl, nijak neodůvodnil, pouze odkázal na dokumenty a ustanovení právních předpisů, ze kterých vycházel. Ze zprávy o daňové kontrole není jasné, proč nebyly požadované skutečnosti doloženy dostatečně, což je v rozporu s judikaturou NSS. Tyto chyby neodstranil ani žalovaný v řízení o odvolání. Krajský soud měl proto tato rozhodnutí zrušit, z napadeného rozsudku je však dle stěžovatele patrné, že se spisovým materiálem se nijak detailně nezabýval a pouze opsal závěry žalovaného. Dle stěžovatele nelze ani přehlédnout, že řada dokladů a podkladů správních orgánů byla součástí pouze neveřejné části spisu. Stěžovatel však v rámci studia spisu v řízení před krajským soudem zjistil, že předložený spis krajským soudem neveřejnou část spisu neobsahoval. Není mu proto jasné, jakým způsobem mohl soud učinit závěr o použití pomůcek, pokud tuto část spisu neměl k dispozici. Proto namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením některých důkazů provedených správcem daně a následně krajským soudem. Tvrdí, že došlo k porušení zásady podle § 5 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel má za to, že daň bylo možno doměřit na základě dokazování, nikoliv dle pomůcek. Správci daně předložil důkazy o vedení účetnictví v souladu se zákonem, a to jak na začátku daňové kontroly, tak v jejím průběhu na základě výzev správce daně. Pokud správce daně některé doklady z účetnictví vyřadil z důvodu nesplnění náležitostí účetních dokladů, nemůže to ještě vést k závěru, že jeho účetnictví nebylo vedeno řádně. Správce daně mohl daň doměřit na základě dokazování a tento postup má přednost i dle judikatury zdejšího soudu, na kterou stěžovatel odkázal (sp. zn. 2 Afs 29/2006). Na podporu svých tvrzení o řádném vedení účetnictví stěžovatel předložil i znalecký posudek.

[10] Nakonec stěžovatel nesouhlasí ani s výběrem srovnatelného subjektu, který správce daně použil pro doměření daně. Skutečnost, že stěžovatel byl specifickým subjektem, vyplývá z jeho účetnictví, nebyla však v daňovém řízení zohledněna.

[11] Stěžovatel upozornil i na to, že v roce 2007 prováděl v objektu podnikání rekonstrukci (přístavbu), kdy nebylo možné ubytovávat hosty a poskytovat jim související služby, např. stravování. Výši poplatku za ubytovací kapacitu však neřešil a zaplatil jej na celý rok.

[12] Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve vyjádření ze dne 4. 4. 2013 uvedl, že se zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu v napadeném rozsudku. Zejména se výslovně ztotožnil s tím, že stěžovatel nevznesl žádné konkrétní námitky proti kritériím, podle kterých žalovaný porovnával stěžovatele a srovnatelný subjekt, a dále se závěrem, že žádný s předložených podkladů nevyovídá o tom, že by v roce 2007 byla činnost stěžovatele výrazněji omezená. Pokud stěžovatel tvrdil, že v první polovině roku objekt, ve kterém podnikal, rekonstruoval, nepředložil o tom žádné důkazy.

[14] K námitkám stěžovatele stran porušení základních zásad správy daní žalovaný uvedl, že k tomuto nemůže dojít izolovaně, nýbrž toliko ve spojení s aplikací konkrétního institutu a proto tyto námitky stěžovatele dle žalovaného postrádají jakoukoliv adresnost a relevanci. Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti rovněž upozornil na princip koncentrace řízení, v daném případě koncentrace daňové kontroly, který se projevuje tím, že nedojde-li na základě vyjádření kontrolovaného daňového subjektu po projednání výsledků kontrolních zjištění ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.

[15] Ke kasační námitce porušení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. žalovaný uvedl, že jí považuje toliko za formálně uplatněnou, neboť stěžovatel k tomuto důvodu neuplatňuje ničeho. Ze všech zmíněných důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

IV. Právní názor Nejvyššího správního soudu

[16] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů; námitky, jimiž je povinen se zabývat i bez návrhu, byly součástí kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejdříve se Nejvyšší správní soud vypořádal s námitkami nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je totiž natolik závažnou vadou, pro kterou by obecně bylo nutno napadený rozsudek zrušit, aniž by se v zásadě soud mohl zabývat příslušnými vznesenými námitkami i věcně [IV.A.; důvody dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Dále se zdejší soud vypořádal s námitkou, že rozhodnutí o odvolání nebylo vydáno ve lhůtě předepsané v pokynu D-348 [IV.B.; důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. V řízení před krajským soudem se stěžovatel domáhal ochrany před postupem správce daně, resp. žalovaného, spočívajícím zejména v údajně nezákonném doměření daně z příjmů fyzických osob dle pomůcek. Tato námitka zůstala ústřední i v kasační stížnosti. Úkolem zdejšího soudu v tomto řízení je proto přezkoumat úvahy krajského soudu, které vedly k závěru, že použití pomůcek pro doměření daně z příjmů a postup správce daně tomu předcházející byly v souladu se zákonem [IV.D.; důvod dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.]. K tomu, aby tak zdejší soud mohl učinit, musel nejdříve postavit najisto, kterého z obou účastníků řízení v daném okamžiku tížilo důkazní břemeno, resp. který z nich ho neunesl [IV.C.; důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

pokračování

[19] Stěžovatel společně s kasační stížností předložil také znalecký posudek. Zdejší soud však tento důkazní prostředek neprováděl. K tomu uvádí následující. Občanský soudní řád, který se použije v důsledku § 64 s. ř. s., v § 125 stanoví, že *[z]a důkaz mohou sloužit všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci, zejména výslech svědků, znalecký posudek, zprávy a vyjádření orgánů, fyzických a právnických osob, notářské nebo exekutorské zápisy a jiné listiny, obhledání a výslech účastníků. Pokud není způsob provedení důkazu předepsán, určí jej soud.* Ustanovení § 127 o. s. ř. dále stanoví, že výslech znalce, příp. jeho písemný posudek, si soud vyžádá, *[z]ávisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, ke nimž je třeba odborných znalostí, anebo [j]estliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující nebo je-li pochybnost o správnosti podaného odborného vyjádření.* Přitom je potřeba mít na paměti, že znalecký posudek je určen toliko ke zkoumání otázek skutkových (viz rozsudek ze dne 5. 11. 2008, čj. 1 As 59/2008 - 77, č. 1946/2009 Sb. NSS). V dané věci je však předmětem sporu ryze právní otázka, a to, zda byly splněny zákonné podmínky pro doměření daně dle pomůcek, či nikoliv. Vzhledem k této skutečnosti a s ohledem na obecnou zásadu *iura novit curia* (soud zná právo), nebylo možné tuto otázku dokazovat pomocí výslechu znalce, resp. znaleckého posudku. Znalci neslouží v soudním ani správním řízení k tomu, aby dokazovali právo. Soudu se právo nedokazuje, o právu se ve vztahu k soudu argumentuje. Soudní řád správní tuto argumentaci vztahuje na řádně uplatněné žalobní nebo kasační námitky. Kasační námitky určuje stěžovatel v kasační stížnosti.

[20] Pro úplnost nutno poznamenat, že Nejvyšší správní soud se obdobnými kasačními námitkami, i když formulovanými obecněji, zabýval i ve věci stěžovatele ve vztahu k DPH za všechna čtvrtletní zdaňovací období roku 2007, vedené a projednané pod sp. zn. 1 Afs 19/2013. Na obě věci stěžovatele se s ohledem na změnu zákonné úpravy v průběhu daňové kontroly použijí jak ustanovení zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (účinného do 31. 12. 2010), tak ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

IV.A.

Posouzení námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu

[21] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné zejména tehdy, pokud neobsahuje důvody založené na skutkových okolnostech případu, o něž krajský soud opřel své závěry, např. o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Jinými slovy, z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé (srov. k tomu např. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 – 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 – 130, č. 244/2004 Sb. NSS nebo ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 – 52). Ke kasaci rozhodnutí krajského soudu by však měl Nejvyšší správní soud přistoupit *„teprve tehdy, nelze-li jeho nesrozumitelnost jinak než kasací odstranit, tzn., nelze-li nesrozumitelnost rozsudku odstranit výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu, k úkonům soudu a účastníků řízení.“* (viz rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, čj. 6 Ads 17/2013 – 25).

[22] Stěžovatel namítal, že krajský soud se blíže nezabýval otázkami kolem skladové evidence, ale pouze převzal stanovisko žalovaného. V této souvislosti odkázal na judikaturu Ústavního soudu (III. ÚS 271/96, III. ÚS 103/99 a I. ÚS 2771/10).

[23] K tomu zdejší soud uvádí následující. Námitka, že krajský soud pouze převzal argumentaci žalovaného, aniž by se skladovou evidencí blíže zabýval, by mohla být za určitých okolností obecně považována za relevantní. Úkolem správního soudu je totiž kontrola činnosti veřejné správy, což nemůže být naplněno, jestliže se správní soud namísto této skutečné kontroly

omezí na mechanické převzetí závěrů správních orgánů. Soud je povinen v odůvodnění svého rozhodnutí srozumitelným a přesvědčivým způsobem zareagovat na všechny uplatněné námitky, jakkoliv by byly právní závěry správního orgánu správné, či přesvědčivé, přičemž je samozřejmě oprávněn z těchto námitek a uplatněných argumentů vybrat takové, které považuje za relevantní a přiklonit se k nim, a naopak vysvětlit, proč jiné relevantními neshledal. Za takovéto konstelace by totiž došlo k faktické eliminaci soudního přezkumu (srov. k tomu např. rozsudek NSS ze dne 9. 10. 2007, čj. 2 As 18/2007). V daném případě však z obsahu napadeného rozsudku krajského soudu vztahujícího se k této námitce (s. 13, druhý odstavec) nevyplývá, že by krajský soud tuto svou povinnost nesplnil. Naopak, krajský soud se otázkou skladové evidence zabýval. Na základě vlastní srozumitelné argumentace a poznatků z předloženého správního spisu dospěl přitom ke stejnému závěru jako žalovaný. Jeho úvahy o neprůkaznosti skladové evidence jsou plně přezkoumatelné. Jasně z nich vyplývá, jaké skutečnosti krajský soud zohledňoval, jak je hodnotil, které ustanovení příslušného zákona aplikoval a jaký závěr z toho dovedl. Skutečnost, že stěžovatel s těmito závěry nesouhlasí, ještě nemůže sama o sobě vést k závěru o jejich nepřezkoumatelnosti nebo nesprávnosti. Tato námitka nepřezkoumatelnosti není důvodná.

[24] Stěžovatel dále namítá, že správce daně ani krajský soud dostatečně nezohlednili skutečnost, že stěžovatel není klasický subjekt poskytující hostinské služby, ale musel dodržovat přesné normy nákupu, přípravy a prodeje jídel a nápojů, stanovení místností určených k výuce dětí a k jejich pobytu. To vede stěžovatele k závěru, že správce daně nepoužil k doměření daně srovnatelný subjekt, ač tato skutečnost vyplývá z účetnictví stěžovatele.

[25] Krajský soud se touto námitkou zabýval částečně na s. 15 a dále na s. 16 napadeného rozsudku. Konstatoval, že stěžovatel v průběhu daňové kontroly nevznesl žádné konkrétní námitky proti kritériím, na základě kterých správce daně vybral srovnatelný subjekt, ač tato kritéria byla uvedena v úředním záznamu ze dne 13. 5. 2011. Kromě toho správce daně nemusí vybrat srovnatelný subjekt ve stejné lokalitě, ale v lokalitě srovnatelné s tou, v níž stěžovatel podniká. Pokud stěžovatel tvrdil, že minimálně v první polovině roku 2007 provozovnu rekonstruoval, z předložených podkladů (např. faktury na poskytování obědů důchodcům od počátku roku 2007, zaplacení celoročního lázeňského poplatku, přijaté a vydané faktury od ledna 2007) tato skutečnost nevyplývá. Krajský soud tak dospěl k závěru, že správce daně daňový řád neporušil. Ani v tomto případě nelze přisvědčit stěžovateli, že by z odůvodnění rozsudku nebylo seznatelné, na základě čeho považoval jeho tvrzení za liché, mylné nebo vyvrácené.

[26] Pokud jde o posouzení přezkoumatelnosti této námítce, nutno konstatovat, že stěžovatel v řízení o žalobě takto formulovanou námitku ani neuplatnil, pouze popíral, že vybraný subjekt je srovnatelný. Jeho představu o kritériích, které by považoval za srovnatelné s jeho podnikem, poprvé předložil až v kasační stížnosti. Proto zdejší soud nemohl k této námitce přihlížet (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Přitom není pravdou, že kritéria výběru, které uplatnil správce daně, mu dříve nebyla známa anebo že by s nimi jakkoliv neměl možnost polemizovat. Navíc, tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti, že nesouhlas s výběrem srovnatelného subjektu „není otázkou lokality“ nelze ani považovat za námitku, protože z takto učiněného prohlášení není zřejmé, co vlastně stěžovatel rozporuje.

[27] Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu vyplývají zřejmé a přezkoumatelné úvahy, které řádně a přesvědčivým způsobem odůvodnil, jsou výsledkem logického uvažování a mají oporu ve spisu. Lze tak uzavřít, že námitky nepřezkoumatelnosti jsou v dané věci nedůvodné.

pokračování

IV.B.

Námítka nedodržení lhůty v pokynu D-348

[28] Stěžovatel namítal, že rozhodnutí o odvolání nebylo vydáno ve lhůtě stanovené v pokynu Ministerstva financí D-348. Ač si je vědom „podzákonnosti“ tohoto předpisu, i tento musí být vždy v souladu se zákonem. Skutečnost, že za nedodržení lhůty v pokynu není stanovena sankce, lze považovat za určitý nedostatek právní úpravy, který však nemůže být k tíži daňového subjektu. Stěžovatel proto nesouhlasí se závěrem krajského soudu, který postup žalovaného shledal v pořádku.

[29] Nejvyšší správní soud připomíná, že daňový řád nestanoví lhůtu pro vyřízení odvolání. Tuto lhůtu stanovilo Ministerstvo financí vnitřním interním předpisem – Pokynem č. D-348, který však nemá povahu obecně závazného předpisu. Uvedený pokyn má povahu tzv. interní normativní instrukce nadřízeného orgánu. Ty jsou primárně závazné pro správce daně, který je povinen se jimi řídit. Jeho prostřednictvím mohou mít tzv. D-pokyny významný účinek také vně vztahů nadřízenosti a podřízenosti, tj. i na účastníky řízení. S nedodržáním lhůt pro vyřízení podle tohoto pokynu vzniká daňovému subjektu možnost domáhat se ochrany proti nečinnosti (k povaze těchto pokynů viz podrobněji rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Ans 1/2005 - 57, č. 605/2005 Sb. NSS; zdejší soud v něm posuzoval nečinnost správce daně ve vytykáacím řízení ve vztahu k pokynu č. D-144, jehož závěry lze plně aplikovat i na lhůty k vyřízení odvolání; dále srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Ans 8/2011 - 65). Tuto možnost však stěžovatel nevyužil a ani ze spisu nevyplývá, že by se o to pokusil. Nedodržení lhůty pro vyřízení odvolání však nemůže založit nezákonnost samotného rozhodnutí žalovaného. Proto ani nebylo třeba v tomto řízení posuzovat, zda k nedodržení lhůty skutečně došlo. Přestože je pravdou, že krajský soud se touto námitkou vypořádal v podstatě velice obecně, mívá se tato zcela s předmětem tohoto řízení.

[30] Tato námitka je z tohoto pohledu irelevantní.

IV.C.

Námítky týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že správce daně neprokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost účetnictví stěžovatele; jinými slovy, že správce daně neunesl své důkazní břemeno. Vyřadil-li správce daně některé doklady stěžovatele z účetnictví, neb nespĺňovaly náležitosti účetních dokladů, nemůže to ještě vést k závěru, že účetnictví nebylo vedeno řádně a neprůkazně. Pokud správce daně tvrdí, že tržby nebyly prokázány průkazně, musí toto tvrzení doložit a uvést, co považuje za věrohodný způsob. Tak se však nestalo.

[32] K jednotlivým důkazům, které vedly k závěru o neprůkaznosti a neúplnosti účetnictví stěžovatele, stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že skladovou evidenci řádně a v úplném rozsahu doložil. Tato skutečnost vyplývá i ze spisu. Není pravdou, že by na výzvy správce daně nereagoval. Správní orgány ani nezohlednily, že se jednalo o zásoby potravin a nápojů v krátkodobé spotřebě a stěžovatel neměl povinnost tyto po tak dlouhou dobu (3 roky po příslušném zdaňovacím období) evidovat. Evidenci ztratného nelze v žádném případě považovat za neprůkaznou; stěžovatel odepisoval ztratné na zvláštní kartě, kde uvedl vždy název a množství vyřazené potraviny. Tyto karty správci daně předložil. Ani závěr, že evidence jednotlivých plateb v hotovosti nebyla vedena v souladu se zákonem, stěžovatel nepovažuje za správný. Tvrdí-li správce daně, že tržby nebyly prokázány věrohodným způsobem, musí toto tvrzení doložit a uvést, co považuje za věrohodný způsob. Pokud jde o kalkulaci cen jídla

a nápojů, stěžovatel zastává názor, že jí předložil v dostatečném rozsahu a nebyl správcem daně vyzván k jejímu doplnění. Měl tedy zcela oprávněně za to, že byla dodána v dostatečném rozsahu. K závěru krajského soudu o výši marže stěžovatel uvedl, že pokud správce daně uváděl, že z ověření namátkově vybraných cen nápojů a jídel vyplynula marže ve výši 50 – 150 %, toto ověření není patrné ze zprávy o daňové kontrole a je tak pouhou ničím nepodloženou domněnkou správce daně. Krajský soud konstatoval, že námitka, že stěžovateli nelze klást k tíži neprokázání hodnoty jednotlivých jídel poskytovaných ubytovaným hostům, je nedůvodná. K tomu stěžovatel uvedl, že se s tímto závěrem soudu neztotožňuje. Pokud se týká kalkulace jiných jídel (pro zaměstnance železáren a místní občany), ceny jídel byly rovněž stejné přes rozdílné vstupní náklady, proto stěžovatel dělal kalkulaci na delší časové období. Kdyby měl stěžovatel dělat kalkulaci na každé jídlo zvlášť, musel by zaměstnat jednoho člověka navíc, přičemž on sám by takovou kalkulaci k ničemu nepotřeboval. V této souvislosti namítá porušení zásady v § 5 odst. 3 daňového řádu.

[33] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), účinný do 31. 12. 2010, upravoval způsob rozložení důkazního břemene v daňovém řízení v § 31 odst. 8 a 9. Podle tohoto zákona byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola. V průběhu daňové kontroly dále došlo k nahrazení tohoto zákona novou právní úpravou – zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle níž byla v souladu s přechodnými ustanoveními (§ 264 odst. 1) daňová kontrola dokončena a daň z příjmů doměřena.

[34] Podle § 24 odst. 1 první věty zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se [v]ýdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[35] Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Daňový subjekt podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení.

[36] Svá tvrzení *daňový subjekt* prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 – 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, *správce daně* může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „*vážné a důvodné pochyby*“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu,

pokračování

popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 – 124, či čj. 2 Afs 24/2007 – 119).

[37] Z průběhu řízení před správcem daně dále vyplynuly tyto skutečnosti. V daňovém přiznání k dani z příjmů za rok 2007 vykázal stěžovatel daňovou povinnost ve výši 7.296 Kč. Správce daně u stěžovatele zahájil daňovou kontrolu dne 13. 1. 2010 (viz protokol na č. l. 15 správního spisu). V průběhu daňové kontroly, kterou vedl společně i pro DPH, učinil vůči stěžovateli postupně celkem 5 výzev k doložení jeho tvrzení, a to 5. 2. 2010 (č. l. 22 správního spisu), 26. 2. 2010 (č. l. 24 správního spisu), dvě výzvy ze dne 3. 5. 2010 (č. l. 29 a 30 správního spisu) a dne 1. 7. 2010 (č. l. 50 správního spisu).

[38] Stěžovatel kromě hostinské činnosti a ubytovacích služeb podnikal v uvedeném roce také v oblasti výroby plastových a jiných výrobků. Jak vyplývá ze zprávy o výsledku daňové kontroly, u této činnosti správce daně prověřoval účetnictví stěžovatele pouze ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob a dosažený hospodářský výsledek shledal na základě kontrolních zjištění věrohodným. Tyto skutečnosti jsou mezi účastníky řízení nesporné, a proto se jimi zdejší soud nezabýval.

[39] Správce daně požadoval doložit následující skutečnosti: předložení evidence veškerých zásob včetně jejich ocenění, provedení inventarizace zásob zboží k 31. 12. 2006 a k 31. 12. 2007, předložení cenové evidence včetně kalkulace jídel v Penzionu ZUBR (*provozovna stěžovatele – pozrn. NSS*) a evidence jednotlivých plateb v hotovosti (**první výzva**). Jelikož pojal pochybnosti o výši marže uváděné stěžovatelem, dále požadoval prokázání tvrzení vykazovaného v účetnictví o dosažení marže z hostinské činnosti ve výši 8,5 %, a dále vstupní cenu dlouhodobého hmotného majetku – penzion, ústřední topení a kotel vodní a oprávněnost nákladových položek zaúčtované na základě faktur č. FP100700351 a č. FP100700353 (**druhá výzva**); prokázání dodávek nápojů (pivo a limonády) deklarovaným organizacím účetními doklady, předložení evidence veškerých zásob včetně jejich ocenění, které údajně vedl v mimoúčetní evidenci, k předložení dokladů prokazujících výši ztratného při vaření v kuchyni a jak účetní zápisy týkající se ztratného ovlivnily hospodářský výsledek, a předložení evidence jednotlivých plateb v hotovosti, kdy doposud předložil ručně zapsané souhrnné výše tržeb v jednotlivých dnech a za měsíc, a dále prokázání výše základu daně pro uplatnění jak základní sazby DPH, tak snížené sazby DPH u uskutečněných zdanitelných plnění týkajících se denních tržeb v Penzionu ZUBR, které stěžovatel uplatňoval za příslušné zdaňovací období, a také zda do vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu zahrnul veškerá uskutečněná zdanitelná plnění týkající se hostinské činnosti, neboť z porovnání s přijatými zdanitelnými plněními za nákup zboží vyplynulo, že dosáhl pouze podíl 1,085, avšak v předložené cenové evidenci činily podíly vstupů a výstupů minimálně 1,5 (**2 výzvy ze dne 3. 5. 2010**); a prokázání výše uskutečněných a přijatých plnění za kontrolovaná zdaňovací období předložením evidence vedené pro účely DPH v rozčlenění na přijatá zdanitelná plnění a uskutečněná zdanitelná plnění dle předmětu podnikání a dále rozdělení nákladů vykázaných na účtech 501 000 až 560 000 souvisejících s výnosy na účtech 602 001 Tržby ubytování a 604 002 Tržby restaurace a 601 001 Tržby fólie a 601 002 Tržby sáčky (**pátá výzva**).

[40] K **první výzvě** správce daně se stěžovatel vyjádřil ústně do protokolu dne 22. 2. 2010 (viz protokol čj. 12638/10/223931708770). Veškeré zásoby prý účtoval metodou B, tj. v průběhu celého kalendářního roku účtoval přímo do nákladů a skladová evidence nebyla v průběhu roku vedena. Hodnota skladových zásob byla z nákladů odúčtována teprve na základě inventarizace k 31. 12. 2007. K tomu stěžovatel předložil příslušný inventurní soupis. Samotnou inventuru dle svých vlastních tvrzení provedl stěžovatel tak, že zjistil fyzický stav zásob zboží na skladě

k 31. 12. 2007, ocenil ho poslední nákupní cenou bez DPH a tak zjistil celkový stav hodnoty zásob zboží v korunách. K cenové evidenci předložil ceník jídelního lístku a ubytování v Penzionu ZUBR. K evidenci jednotlivých plateb v hotovosti předložil soupis měsíčních tržeb za rok 2007. Na **druhou výzvu** reagoval stěžovatel vyjádřením ze dne 4. 3. 2010 (č. 1. 25 správního spisu). Nízkou marží zdůvodnil tím, že zásoboval zbožím koupaliště (v letním období), místní sportovní klub (během roku), schůze různých organizací (hasiči, svaz žen), kdy se mu marže vrátila v odměně pivovaru za výtoč a odběr piva a taktéž vařil obědy pro místní důchodce (za cenu s 3 – 7 % marží, hodnota oběda 40 Kč) a pro závodní stravování Železáren Štěpánov nad Svratkou (marže ve výši 8 – 15 %). Připomněl, že připravoval polední menu pro zákazníky a snídaně a večere pro ubytované hosty, kdy se marže taktéž neřídila dle ceníku nápojů a jídel. Upozornil i na nezanedbatelnou výši ztratného, zejména v kuchyni. Dne 14. 4. 2010 mimo jiné doplnil soupis prodeje sudů piva a limonády pro deklarované organizace ve formě sestavy (souboru) z PC, evidenci stanovení kalkulace obědů pro důchodce, a dále informaci, že skladové zásoby včetně ztratného evidoval v mimoúčtní evidenci samostatně. K prokázání tvrzení stěžovatele správce daně zaslal také výzvu k součinnosti obci Ujčov (místo podnikání stěžovatele) spočívající ve sdělení celkové výše poplatku za lázeňský nebo rekreační pobyt a z ubytovací kapacity stěžovatele. Starosta obce reagoval na tuto výzvu přípisem ze dne 12. 3. 2010 (č. 1. 28 správního spisu).

[41] K **výzvam ze dne 3. 5. 2010** se stěžovatel vyjádřil podáními ze dne 14. 5. 2010 (č. 1. 31 správního spisu). Uvedl, že doklady při dodávkách zboží nevystavoval, resp. někdy na vyžádání vydával účtenky bez kopie. Příjem byl součástí denních tržeb. V souvislosti se závodním stravováním v Železárnách vybíral za obědy stravenky, jejichž hodnotu zahrnoval do denních tržeb, ale tento způsob provozu po roce a půl z důvodu nerentability zrušil. Položkovou skladovou evidenci vedl operativně v sešitě pro jednotlivé druhy potravin a zapisoval spotřebu a ztratné. Tuto evidenci nepředložil, neboť se zřejmě ztratila při přestavbách a přesunu dokladů. Pro evidenci jednotlivých plateb v hotovosti vedl pokladní knihu v rámci vedení účetnictví – výkaz tržeb za jednotlivé dny, který již ke kontrole předložil. Na souhrnnou evidenci tržeb vedl pouze pomocnou evidenci na rozdělení tržeb se sníženou a se základní sazbou DPH, avšak ani tu neměl již k dispozici a nebyl schopen ji dohledat. Registrační pokladnu nemá, zákazníkům vydával účtenky bez kopie. Podíl nákupu a tržeb v rámci hostinské činnosti nelze jednoznačně stanovit, protože v rámci fakturace ubytování obsahovala celková částka i hodnotu stravy a tato celková suma byla účtována do služeb. Podíl 1,5 je stanoven převážně na minutky a hotová jídla, přičemž tento podíl není dosahován z důvodu udržení ceny za menu. Současně doložil 9 faktur za ubytování různých subjektů. V reakci na to ověřil správce daně správnost předložených faktur formou dožádání z 27. 5. 2010 a 3. 2. 2011 (celkově 6 dožádání) u správců daně místně příslušných pro fakturované subjekty (viz č. 1. 32 až 45 správního spisu, včetně odpovědí na dožádání). Na **pátou výzvu** stěžovatel odpověděl dne 19. 7. 2010 (č. 1. 52 správního spisu) tak, že rozdělení evidence dle předmětu činnosti neprováděl. K tomu přiložil výpis z hlavní knihy. Dne 23. 8. 2010 stěžovatel následně předložil soupisy vydané a přijaté DPH za jednotlivá zdaňovací období roku 2007. Správce daně výzvou čj. 1735/11/223931708770, nedatovanou, současně vyzval obec Ujčov k poskytnutí písemností prokazujících dodávky obědů občanům (především důchodcům) zajišťované stěžovatelem. Na to starosta obce Ujčov reagoval přípisem ze dne 27. 1. 2011 (č. 1. 49 správního spisu, *je nutno poznamenat, že v daném spise jsou, zřejmě nedopatřením, číslem 49 označeny dva po sobě jdoucí dokumenty - pozn. NSS*).

[42] Z protokolu ze dne 12. 10. 2010, čj. 72774/10/223931708770 (č. 1. 16 správního spisu) vyplývá, že správce daně byl připraven se stěžovatelem projednat zprávu o daňové kontrole, k tomu však nedošlo, neboť stěžovatel po seznámení se s hodnoceními správce daně využil práva na písemné vyjádření se k jednotlivým zjištěním, k čemuž si vyžádal lhůtu. Dne 25. 10. 2010 obdržel správce daně vyjádření stěžovatele k výsledku ve zprávě o kontrole a návrh na doplnění

pokračování

důkazních prostředků (č. l. 17 správního spisu) – kopie faktur zákazníků, včetně objednávek (emailů), kopie faktur na obědy pro zaměstnance Železáren, smlouvu o stravování s Rybářstvím Velké Meziříčí, potvrzení obce Ujčov o stravování a 7 týdenních jídelních lístků od 5. 11. 2007 do 21. 12. 2007. Z předloženého správního spisu dále vyplývá, že správce daně provedl v místě podnikání stěžovatele místní šetření dne 10. a 11. 1. 2011. Následně, dne 11. 5. 2011 správce daně projednal se stěžovatelem zprávu o daňové kontrole týkající se jak DPH, tak daně z příjmů fyzických osob a poté daně doměřil dodatečnými platebními výměry.

[43] Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovatel předkládal podklady k doložení svých tvrzení v daňových přiznáních teprve postupně. Jiným způsobem je nemohl hodnotit ani správce daně. Vystala-li mu v souvislosti s některými předloženými podklady a zjištěnými skutečnostmi pochybnost, vždy stěžovatele vyzval k jejímu vyvrácení, přitom byl stěžovatel vyzván toliko k prokázání toho, co sám uváděl. Stěžovatel však svá tvrzení prokazoval buďto předložením dalších neúplných či nedostatečných podkladů nebo pouhým vysvětlením, proč požadované podklady neevidoval nebo je neměl k dispozici. Prokazování daňově uznatelného výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.

[44] Správce daně tedy po předložení listin v průběhu daňové kontroly správně zaměřil svůj procesní postup na ověření skutečností uvedených v daňových dokladech, a zda byly výdaje stěžovatele použity na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Důkazní prostředky předložené stěžovatelem i ty, které si správce daně opatřil sám, správce daně hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že tvrzení stěžovatele neprokazují, resp. nejsou ani schopny prokázat z důvodu jejich neúplnosti či nevěrohodnosti. S jejich průběžným hodnocením stěžovatele vždy seznámil a ten měl opakovaně možnost je po celou dobu trvání daňové kontroly vyvracet, příp. doplnit. Správce daně vždy uvedl konkrétní důvody svých pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví stěžovatele a přesně mu sdělil, co je potřeba doložit, aby byly tyto pochybnosti rozptýleny. Pokud toto stěžovatel učinil s tím, že opět předložil neúplné či nevěrohodné doklady nebo správci daně sdělil, že takovými doklady ani nedisponuje, nebyl to správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno (k tomu viz výše bod [36]), ale stěžovatel. Nebylo totiž úkolem správce daně prokazovat, jak se ten který účetní případ skutečně stal. Vyloučení některých podkladů a předložených písemností, které nespĺňovaly náležitosti účetních dokladů nebo byly neúplné, tak – na rozdíl od názoru stěžovatele – mohlo vést k závěru, že účetnictví nebylo vedeno řádně a průkazně. To byl případ i v nyní posuzované věci.

[45] Pokud jde o námitky týkající se skladové evidence, ztratného a evidence jednotlivých plateb v hotovosti, nutno především upozornit, že ani správní orgány ani krajský soud nerozporovaly, že stěžovatel tyto evidence předložil. Jak bylo uvedeno výše, v daňovém řízení nestačí účetní doklady pouze předložit, ale také prokázat, že obchody (účetní případy) se staly přesně tak, jak je v dokladech zaznamenáno. Tuto část svých tvrzení stěžovatel neprokázal, neboť evidence nespĺňovaly zákonem předepsané náležitosti a byly zjevně zpochybnitelné, tj. nevěrohodné. Např. nebylo možno zjistit, zda se v případě znehodnoceného zboží, o jehož existenci nejsou pochybnosti, jednalo o manka, škody či technologické úbytky na základě přirozených vlastností zboží. Pokud stěžovatel o znehodnoceném zboží neúčtoval, nemohl provést řádnou inventarizaci. Vznikly tak důvodné pochybnosti o úplnosti a správnosti vedení účetnictví stěžovatele. Pokud jde o námitku, že stěžovatel nebyl povinen evidovat skladové zásoby po tak dlouhou dobu od příslušného zdaňovacího období, ani s touto jeho námitkou nelze souhlasit. V § 31 odst. 2 písm. b) a c) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyplývá, že tyto

povinnosti mu trvají po dobu 5 let od konce zdaňovacího období, kterého se týkají. Není v tomto směru rozhodné, zda jde o zásoby krátkodobé spotřeby, jak tvrdil stěžovatel.

[46] Jde-li o námitku, že pokud správce daně považoval evidenci jednotlivých plateb v hotovosti za nevěrohodnou, bylo na něm, aby to doložil a uvedl, co považuje za věrohodný způsob, nutno s ohledem na argumentaci v bodech [35] a [36] konstatovat, že správce daně prokázal své důvodné pochybnosti vůči této evidenci. Stěžovatel nebyl schopen předložit kopie účtenek od jednotlivých plateb; z faktur, na které odkazoval v předložené evidenci plateb, nebylo možno zjistit, za co byl prodej uskutečněn, atd. Takovou evidenci nelze považovat za průkaznou a nelze jí použít jako důkaz v daňovém řízení.

[47] Ani s námitkou, že ze zprávy o daňové kontrole nevyplývá marže vypočtená správcem daně ve výši 50 – 150 %, nelze souhlasit. Výpočet této marže specifikoval správce daně na s. 2 dole a s. 11, první odstavec v části nazvané „Hostinská činnost a ubytovací služby“.

[48] Současně je nutno stěžovatele upozornit, že daňová kontrola nemůže trvat po neomezeně dlouhou dobu, ale musí směřovat k co nejrychlejšímu a nejspolehlivějšímu zjištění a vyměření správné výše daně. Stěžovatel proto nemohl legitimně očekávat, že správce daně, resp. žalovaný, budou stěžovatele vyzývat k předložení dalších a dalších důkazních prostředků do té doby, než se nakonec jeho tvrzení podaří prokázat. Po celou dobu daňové kontroly stěžovatel tvrdil, že skladovou evidenci vůbec nevedl. Teprve po seznámení se s kontrolními zjištěními však uváděl, že požadované doklady včetně skladové evidence, byly nalezeny v jeho bývalé provozovně. Její následné předložení proto skutečně působí značně nevěrohodně.

[49] Za daných okolností lze tedy uzavřít, že námitky týkající se neunesení důkazního břemene správcem daně jsou nedůvodné. Správce daně se v rozhodnutí o odvolání podrobně a velice pečlivě vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a vysvětlil mu, proč nebylo možno v jeho případě daň z příjmů stanovit na základě dokazování. Byl to právě stěžovatel, na němž nakonec toto břemeno spočinulo, a které neunesl. Důkazní nouze stěžovatele nemůže být přičítána k tíži správce daně.

IV.D.

Posouzení zákonnosti použití pomůcek

[50] Stanovit daň za pomoci pomůcek lze pouze při splnění dvou podmínek: za první v důsledku nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování není možno stanovit daňovou povinnost na základě důkazů (§ 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, téměř shodně § 98 odst. 1 daňového řádu), za druhé daňový základ a výše daně mohou být pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, shodně § 98 odst. 1 daňového řádu). Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu. Rozsah přezkumu vytyčil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení z 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75: „*odvolací orgán se nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).*“

[51] Daňový subjekt tak může při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: 1) proti zvolenému způsobu stanovení daně tvrzením, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování - toto tvrzení musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy; 2) proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno

pokračování

posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek - k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti. Pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití konkrétních pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně.

[52] Pokud jde o kvalitu použitých pomůcek, má správce daně při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a pomůcky obstarává bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu. Jak uvedl zdejší soud v rozsudku z 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007 - 156, „[j]de o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.) [...]. Daňový subjekt tedy 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.“

[53] Co může posloužit jako pomůcka, blíže vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 – 126. Uvedl, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odbadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odbadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností“.

[54] V nyní posuzované věci neměl krajský soud pochyb o tom, že stěžovatel nesplnil svou povinnost prokázat tvrzení obsažená v daňovém přiznání, a že bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek. Tento závěr sdílí i zdejší soud. Jak bylo popsáno výše v části IV.C., z obsahu spisu vyplývá, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nedokázal vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovatel nebyl schopen vysvětlit, z jakých údajů vycházel při vedení skladové evidence, či evidence jednotlivých plateb v hotovosti; jakým způsobem dospěl k závěru, že výše marže odpovídala 8,5 %, když z jiných dokladů, které předložil přepočtem správce daně, který podrobně popsal ve zprávě o daňové kontrole, vyplynulo, že tato marže je mnohonásobně vyšší, nebyl schopen doložit výši skutečného ztratného, neb o něm vůbec neúčtoval, atd. Vždy se pouze snažil správcem daně vysvětlit, jakým způsobem účetní doklady a evidence vedl, aniž by současně vysvětlil, proč tak činil v rozporu se zákonem. Tím, že v průběhu dokazování stěžovatel nepředložil všechny potřebné doklady ke kontrole a tím, že některá ze svých tvrzení během kontroly měnil, by další dokazování s největší pravděpodobností nevedlo ke spolehlivému zjištění základu daně, resp. zda byla daň stanovena ve správné výši. Podmínka nemožnosti stanovení daně dokazováním tak byla splněna. Vzhledem k tomu, že předložené a dodatečně předložené účetní doklady a jiné písemnosti stěžovatele byly nedostatečné, nebylo ani možné daňovou povinnost stanovit dostatečně spolehlivě, neboť konstatované nedostatky obsahu předložených evidencí nemohly být překlenuty jiným způsobem.

[55] V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. *Dostatečná*

spolehlivost daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

[56] Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, judikatura dospěla k závěru (viz výše rozsudek citovaný v bodě [52]), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu. Dovedil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, 8 Afs 69/2010-103).

[57] Z doposud uvedeného tak lze dovést, že v daném případě by stěžovatel mohl brojit pouze proti kvalitě (adekvátnosti) použitých pomůcek a jejich hodnocení. Stěžovatel napadl výběr srovnatelného subjektu. Připustil závěr soudu, že srovnatelný subjekt nemusí být vybrán ze stejné lokality, ale dle jeho názoru důvodem, proč se domnívá, že vybraný subjekt není srovnatelný, není otázka lokality. Vzhledem k tomu, že ani správce daně ani soud neuvedli tento srovnatelný subjekt konkrétně, stěžovatel se doposud nemohl vyjádřit k tomu, zda tento subjekt splňuje kritéria zákona. Stěžovatel k tomu dodal, že celá řada podkladů a dokladů žalovaného a správce daně byla obsažena pouze v neveřejné části spisu, vyslovil však pochybnosti, zda se krajský soud s touto částí seznámil, resp. zda jí měl vůbec k dispozici, neboť v řízení před krajským soudem spis studoval, ale ten neveřejnou část neobsahoval.

[58] Dle stěžovatele by bylo lze za srovnatelný subjekt považovat takový subjekt, který zajišťuje v tzv. školním roce služby související s ubytováním, stravováním a případným užíváním určité rehabilitace (tělocvična, bazén, hřiště), ubytování a stravování mateřským školám, školám, učilištím, klientům spadajícím do péče ústavů sociální péče apod. Byly zde stanoveny přesné normy nákupu, přípravy a prodeje jídel a nápojů, stanovení místností určených k výuce a k jejich pobytu. Skutečnost, že stěžovatel nebyl klasický subjekt pohostinství, přitom vyplývá z jeho účetnictví. Tato skutečnost však zohledněna nebyla. Správce daně se v průběhu kontroly zaměřil pouze na hostinskou činnost stěžovatele.

[59] K tomu zdejší soud uvádí následující. Z úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek ze dne 13. 5. 2011 vyplývá, že správce daně použil k doměření DPH jako pomůcky údaje srovnatelného daňového subjektu a dále údaje doložené stěžovatelem v rámci dokazování, které zpochybněny nebyly (uskutečněná zdanitelná plnění týkající se výroby plastových výrobků). Z rozhodnutí žalovaného dále vyplývá, že byly taktéž využity údaje uvedené stěžovatelem na jeho internetových stránkách (penzionzubr.hotel.cz). Zdejší soud se otázkou srovnatelných subjektů zabýval již dříve, např. v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, čj. 7 Afs 35/2011 - 75. V něm konstatoval, že „[p]okud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně (§ 31 zákona

pokračování

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty v podstatných ohledech s ním srovnatelné. Musí tedy jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blízkých se alespoň rámcově svoji činností činnosti dotýčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.“

[60] Shodnost znaků vybraného srovnatelného subjektu správce daně shledal v předmětu podnikání, podmínkách provozu [i) lokalita – jeden penzion u obce, ii) sortiment, iii) druh služeb – rekreační pobyt s možností stravování, iv) přibližně stejný počet lůžek – stěžovatel 10 pokojů, srovnatelný subjekt 7 pokojů], v délce zdaňovacího období (čtvrtletně), či v tom, že oba subjekty provozovaly svou činnost prostřednictvím zaměstnanců. Není proto pravdivé tvrzení stěžovatele, že správce daně nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem. Naopak, správce daně v průběhu daňové kontroly zohlednil všechny tyto skutečnosti, aby vybral daňový subjekt, který je skutečně srovnatelný se stěžovatelem. Navíc, ku prospěchu stěžovatele při doměření daně zohlednil též část daňové evidence vztahující se k výrobě plastových výrobků, kterou shledal věrohodnou. To vyplývá ze zprávy o výsledku daňové kontroly [s. 2, písm. a), následně též na s. 11 nahore], i z úředního záznamu o výběru srovnatelného subjektu z 13. 5. 2011 [s. 2 bod 2), správní spis, složka Příloha k žalobě B: NEVERĚJNÁ ČÁST, 1B].

[61] Ze spisu dále vyplývá, že dne 16. 5. 2011 zástupce stěžovatele nahlížel u správce daně do spisu (č. l. 21). Do příslušného protokolu zástupce stěžovatele uvedl, že nesouhlasí s postupem správce daně, zejména s nemožností vyjádřit se „k výrokům uvedeným ve zprávě o kontrole, zvláště pak ke zjištěním uvedeným po 12. 11. 2010.“ Žádné další námítky ke spisu nebo postupu správce daně stěžovatel do protokolu neuvedl.

[62] Skutečnost, že stěžovatel byl zvláštním subjektem, protože zajišťoval služby související s ubytováním, stravováním a případným užíváním určité rehabilitace (tělocvična, bazén, hřiště), ubytování a stravování školským zařízením se poprvé objevuje až v kasační stížnosti, resp. v tzv. posudku; v průběhu daňové kontroly ani v žalobě toto netvrdil. Proto k těmto skutečnostem zdejší soud nepřihlédl (§ 109 odst. 5 s. ř. s.). Nad rámec nezbytně nutného lze dodat, že domnívá-li se snad stěžovatel, že k jeho odlišení se od jiných daňových subjektů poskytujících hostinské a ubytovací služby postačuje uvést, že musel dodržovat přísné hygienické předpisy, je tato jeho představa mylná a tvrzení nedostatečné, neboť hygienické předpisy platí pro všechny subjekty poskytující tento druh služeb a stěžovateli se nepodařilo prokázat, že by jejich dodržování mělo neobvyklý vliv na jeho hospodářský výsledek (k tomu viz dotaz správce daně při místním šetření, zachycen v protokolu ze dne 11. 1. 2011, č. l. 16 správního spisu). Tvrdí-li stěžovatel, že musel dodržovat přísné normy nákupu, přípravy a prodeje jídel a nápojů, o to víc je zdejšímu soudu nejasné, proč neměl k dispozici spolehlivé evidence, které bylo lze ihned správci daně předložit a ověřit se skutečným stavem zachyceným v inventurách.

[63] Jak již bylo popsáno výše, usiloval-li stěžovatel o zpochybnění adekvátnosti použití pomůcek, mohl napadát pouze hrubý nepoměr výsledného určení daňové povinnosti ve vztahu k daňové povinnosti, která mu měla být kvalifikovaným odhadem stanovena. Toto stěžovatel však nikde v kasační stížnosti ani v žalobě netvrdí. Je pochopitelné, že stěžovatel nesouhlasí se stanovením povinnosti, která nemusí přesně odpovídat jeho skutečné daňové realitě. Bylo však na něm, aby (nehledě na povinnost dodržovat zákon při vedení a uchování daňové evidence), uvedl, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložil odpovídajícími důkazy. Neučinil-li tak a pouze setrval na obecných tvrzeních nezákonnosti, nelze toto považovat za relevantní zpochybnění dostatečné spolehlivosti

výsledné daňové povinnosti. Pro úspěšnost odvolání (resp. žaloby) by stěžovatel musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně. Pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky. Jinými slovy, stěžovatel neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené.

[64] Pokud tedy správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelovo účetnictví je neprůkazné a současně využil údaje daňového subjektu, který byl předmětem své činnosti, velikostí a formou obdobný stěžovateli, byly obě podmínky pro doměření daně dle pomůcek splněny a stěžovatel je žádným způsobem účinně nezpochybnil.

[65] Námitka porušení práva vyjádřit se k zjištěným skutečnostem by mohla být obecně považována za vážnou vadu řízení, která způsobuje nezákonnost rozhodnutí a mohla by tak být relevantní. K tomu, aby se tak stalo, by však musela být účinně uplatněna. Zdejší soud se v této souvislosti předně ztotožňuje s krajským soudem v tom, že stěžovatel nikde neuvedl, kteréžto nově zjištěné skutečnosti nemohl vyvrátit a ani neuvádí argumenty, kterými je chtěl příp. vyvrátit. Pouze zcela obecně trvá na tom, že se nemohl k oněm skutečnostem vyjádřit. Už to samo o sobě činí jeho námitku z pohledu tohoto soudu spíše účelovou. Všechny námitky, které v kasační stížnosti (a před tím v žalobě) uplatnil, se vztahovaly ke skutečnostem, které byly již předmětem dokazování v rámci daňové kontroly, a které ani na základě dodatečně předložených důkazních prostředků nebylo možno spolehlivě prokázat.

[66] V souvislosti s právem stěžovatele vyjadřovat se k zjištěním správce daně a navrhování nových důkazů nelze správci daně v tomto ohledu ničeho vytknout. Z předložených spisů je zcela zřejmé, že již od počátku měl stěžovatel možnost se k zjištěným skutečnostem průběžně vyjadřovat a se zjištěními správce daně se seznamovat, čehož také stěžovatel prostřednictvím svého zástupce i využíval. Myslel-li snad stěžovatel, že bylo zasaženo do jeho práv tím, že mu nebylo umožněno vyjádřit se k závěrům, které správce daně vyslovil ohledně dodatečně předložených dokladů, tj. poté, co se seznámil s výslednými zjištěními správce daně, zdejší soud konstatuje, že daňový řád takový postup přímo předvídá v § 88. Podle odst. 2 a 3 platí, že *[s]právce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*

[67] Tato situace nastala i v daném případě. Stěžovatel se k zjištěním správce daně vyjádřil a předložil další podklady. Stěžovatel byl v protokolu o projednání konečné zprávy o daňové kontrole upozorněn na to, že závěry týkající se dodatečně předložených písemností jsou popsány na s. 16 – 37 zprávy. Správce daně za účelem ověření dodatečně doložených podkladů dokonce u stěžovatele provedl dvoudenní místní šetření (viz protokoly z 10. a 11. 1. 2011, č. l. 46 a 47 správního spisu) v místě jeho provozovny. Správce daně však ani po prověření a zhodnocení jeho vyjádření a dodatečně předložených důkazních prostředků neshledal důvod ke změně svého kontrolního zjištění. Další případné vyjádření stěžovatele k závěrům správce daně o dodatečně předložených podkladech již nemohlo zvrátit rozhodnutí o použití pomůcek pro doměření daně. S ohledem na § 88 odst. 4 daňového řádu nebyl správce daně povinen mu toto vyjádření umožnit a naopak, byl povinen ukončit daňovou kontrolu a rozhodnout o tom, zda daň na základě kontrolních zjištění doměří, či nikoliv. Tuto námitku proto zdejší soud považuje za účelovou.

pokračování

[68] Pokud jde o stěžovatelovi pochybnosti ohledně seznámení se krajského soudu s neveřejnou částí spisu správce daně, k tomu uvádí zdejší soud následující. Hlava V části druhé daňového řádu obsahuje úpravu týkající se vedení a nahlížení do spisu (konkrétně § 64 až 68 daňového řádu). Podle § 64 odst. 4 písm. d) cit. zákona se spis člení mimo jiné i na část vyhledávací. Písemnosti, které se zakládají do této části spisu, stanoví § 65 odst. 1; mezi nimi také *písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní* [písm. b) daňového řádu]. Z právě uvedeného tedy lze uzavřít, že uvedl-li žalovaný ve vyjádření k žalobě, že soudu posílá i neveřejnou část spisu, myslel tím zcela jistě tuto část. Pravidla pro nahlížení do vyhledávací části spisu upravuje § 66 a násl. V zásadě (pokud nejde o odůvodněný případ) vylučuje daňový subjekt, u něhož je vedena daňová kontrola, z nahlížení do této části spisu. Důvodem je možnost ohrožení zájmů jiného daňového subjektu (např. vybraného srovnatelného subjektu) nebo jiných osob zúčastněných na správě daní. Z tohoto důvodu je daňovému subjektu zákonem přiznáno právo nahlížet pouze do soupisu písemností vedených ve vyhledávací části spisu, aniž by z nich vyplýval jejich konkrétní obsah (§ 66 odst. 2 daňového řádu). Stejně podmínky mlčenlivosti je povinen zajistit i orgán veřejné moci (v tomto případě krajský soud), kterému je část spisu zapůjčena (§ 68 odst. 3).

[69] V daném případě stěžovatel tvrdí, že při nahlížení do spisu před krajským soudem nebyla součástí předloženého správního spisu neveřejná část, ač v ní byla obsažena řada podkladů a dokladů relevantních pro rozhodnutí krajského soudu. Zdejší soud tuto skutečnost ověřil a zjistil, že ze spisu krajského soudu týkající se této věci nevyplývá, že by stěžovatel do spisu v průběhu řízení nahlížel. Naopak, skutečnost, že stěžovatel nahlížel do soudního spisu krajského soudu je patrná ze záznamu (konkrétně na č. l. 30), který je součástí spisu vedeného krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 11/2012, tedy ve věci DPH (*zdejší soud vedl a projednal řízení v této věci pod sp. zn. 1 Afs 19/2013 – pozn. NSS*). Správní spis předložený k této věci je sice částečně totožný, protože správce daně vedl obě daňové kontroly u stěžovatele současně, avšak součástí takto předloženého správního spisu skutečně tzv. neveřejná - neboli vyhledávací - část nebyla, neboť originály těchto písemností byly již součástí spisů předložených k věci týkající se daně z příjmů. K tomu je nezbytné dodat, že žalovaný označil správní spis ve věci týkající se daně z příjmů fyzických osob poněkud nešťastně jako Příloha k žalobě A) VEREJNÁ ČÁST a Příloha k žalobě B) NEVEŘEJNÁ ČÁST. V posléze uvedené části Nejvyšší správní soud ověřil, že obsahuje také neanonymizovaný úřední záznam o stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 podle pomůcek. Nelze proto dospět k jinému závěru než, že krajský soud tuto část spisu k dispozici měl, a i kdyby stěžovatel nahlížel do spisu vedeného ve věci DPH, jehož součástí byla i vyhledávací část, nikoliv ve věci daně z příjmů fyzických osob, byl by krajský soud povinen dodržet povinnosti při nakládání s touto částí spisu podle daňového řádu.

[70] Stěžovatel rovněž namítá porušení základních zásad daňového řízení, konkrétně zásady zdrženlivosti a přiměřenosti stanovené v § 5 odst. 3 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *[s]právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní*. Stěžovatel totiž zastává názor, že nebyl povinen provádět kalkulaci všech jídel, takovou kalkulaci k ničemu nepotřeboval a navíc by k tomu musel zaměstnat další osobu navíc. K tomu NSS uvádí následující. Ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách stanovil, že *[p]rodávající jsou povinni vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji, pokud jde o ceny spotřebního zboží prodávaného konečnému spotřebiteli. Proávající jsou povinni uchovávat evidenci o cenách podle odstavce 1 a kalkulace cen uvedených v odstavci 1 písm. b) a c) tři roky po skončení platnosti ceny zboží* (odst. 2 cit. zákona). Stěžovatel před správcem daně tvrdil, že cenovou evidenci k dispozici nemá. Z tohoto důvodu správce daně

zjišťoval ceny prodávaného zboží a poskytovaných služeb, které stěžovatel v daňovém přiznání uplatnil jako výdaje použité na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jiným způsobem. Od stěžovatele požadoval doložit kalkulace cen jídel, aby tak mohl zjistit výši marže, kterou stěžovatel používal. To se však z důvodu nedostatku dokladů na straně stěžovatele správci daně nepodařilo. To byl jeden z důvodů, proč nakonec doměřil daň na základě pomůcek. V žádném případě tak nelze mít za to, že vyžadování kalkulace jídel byl nepřiměřený požadavek ze strany správce daně. Naopak, správce daně činil takové kroky, aby mohl kontrolovanou daň doměřit řádně na základě dokazování. Pokud však toto nebylo možné z důvodu důkazní nouze stěžovatele, nelze toto přičítat k tíži správce daně.

[71] Nejvyšší správní soud konstatuje, že i tato námitka je nedůvodná.

V.

Závěr a náklady řízení

[72] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[73] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly, proto mu zdejší soud náklady řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 22. srpna 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu