

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci **žalobkyně J. B.,** zastoupené JUDr. Zdeňkou Beranovou, advokátkou se sídlem Hekrova 853, Praha 4 - Háje, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem Prokišova 5, České Budějovice,** o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7955/110/2002, ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7956/110/2002, ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7957/110/2002, ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7958/110/2002 a ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7959/110/2002, vedené u Krajského soudu v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 140/2003, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 10. 2003, č. j. 10 Ca 140/2003 - 135,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7955/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku (dále též „správce daně“) ze dne 13. 6. 2002, č. 1020000080, č. j. 15126/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 ve výši 96 860 Kč. V první části odůvodnění rozhodnutí se žalovaný obsáhle vyjádřil ke zjištění nedostatků v účetnictví žalobkyně, jež spočívaly mj. v neprokázání prodejní ceny zboží v průběhu jednotlivých zdaňovacích období, v nepředložení cenové evidence atp.; žalovaný tyto

nedostatky podrobně rozebral a konstatoval porušení zákona o účetnictví, v důsledku čehož žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný uvedl, že správce daně v rámci volného hodnocení důkazů v souladu s § 2 odst. 3 daňového řádu vzal v úvahu všechny žalobkyní uváděné důkazy a svá zjištění uvedl i ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný konstatoval, že pokud daňový subjekt své povinnosti nedostojí a správce daně mu daň dodatečně vyměří, nelze v tom spatřovat svévoli či snahu poškodit daňový subjekt, neboť tento postup směřuje k dosažení cíle daňového řízení. V dané věci nebylo porušeno ani ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu, neboť žalobkyně neodstranila pochybnosti správce daně o tom, zda je daň možné stanovit dokazováním.

K nesrovnalostem týkajícím se aplikace § 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) žalovaný uvedl, že v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 správce daně uznal výhody pro daňový subjekt, vzal v úvahu skutečný stav čerpacích stanic, a nezvýšil daňový základ o další dvě čerpací stanice, jež již byly zlikvidovány. Žalovaný dále neshledal, že by správce daně nesplnil svou povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť žalobkyně neunesla důkazní břemeno týkající se prokázání správnosti výše marže u prodávaného zboží ve výši 10 %, uvedené ve svém účetnictví. Proto byl správce daně z důvodu neunesení důkazního břemene žalobkyní oprávněn k postupu podle § 31 odst. 5 daňového řádu. V případě stanovení daně podle pomůcek není povinností správce daně, aby zpráva o kontrole obsahovala výpočet základu daně a daně. V daném případě byl o stanoveném základu daně a dani sepsán úřední záznam, v němž bylo rovněž uvedeno, podle jakých pomůcek správce daně postupoval. O tom, že do uvedené části spisu není žalobkyně oprávněna nahlédnout s ohledem na ustanovení § 23 odst. 1 a § 24 odst. 1 daňového řádu, byla správcem daně informována. Žalovaný dále uvedl, že se zjištěním správce daně uvedeným ve zprávě o kontrole byla žalobkyně seznámena a měla dostatek času se k němu vyjádřit. Odmítnutí podpisu na zprávě o kontrole nelze považovat za to, že by žalobkyně nebyla s kontrolou seznámena vůbec. Žalovaný nepřisvědčil tvrzení žalobkyně o tom, že její účetnictví přes zjištěné nedostatky nepozbylo důkazní hodnoty. Jako pomůcku použil správce daně listinné doklady a daňové spisy jiných daňových subjektů, k čemž byl správce daně oprávněn podle § 31 odst. 6 daňového řádu.

K namítanému nesprávnému datu zahájení kontrol, v důsledku něhož mělo dojít k dodatečnému vyměření daně z příjmů za rok 1996 až po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu, žalovaný uvedl, že v souladu s § 21 odst. 1 daňového řádu byla žalobkyně o zahájení daňové kontroly vyrozuměna dne 20. 12. 2000, kdy se pracovníci správce daně dostavili do její provozovny a oznámili jí zahájení kontroly daně z příjmů fyzických osob za období let 1996, 1997, 1998 a 1999. Již dne 20. 12. 2000 byl tudíž učiněn úkon k naplnění cíle daňové kontroly a nebylo porušeno citované ustanovení týkající se tříleté promlčecí lhůty pro dodatečné vyměření daně za zdaňovací období roku 1996. Žalovaný uvedl, že při stanovení daňového základu podle pomůcek přihlédl správce daně k výdajům, které jsou přiměřené charakteru podnikatelské činnosti žalobkyně a kromě přiměřených výdajů bylo přihlédnuto i k nezdanitelné částce podle § 15 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů. Ze všech uvedených důvodů žalovaný konstatoval, že správce daně postupoval v souladu s platnými právními předpisy a dodržel zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek. Proto bylo odvolání žalobkyně zamítnuto.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7956/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 13. 6. 2002,

č. 1020000082, č. j. 15131/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 122 568 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7955/110/2002.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7957/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 13. 6. 2002, č. 1020000083, č. j. 15137/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 104 172 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2003, čj. 7955/110/2002.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7958/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 13. 6. 2002, č. 1020000084, č. j. 15141/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 102 716 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7955/110/2002.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7959/110/2002, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Milevsku ze dne 19. 6. 2002, č. 1020000095, č. j. 15498/02/098970, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2000 ve výši 78 288 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 5. 2003, č. j. 7955/110/2002.

Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně správní žalobu, v níž namítla, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobkyně dále namítla, že ve zprávě o daňové kontrole nebyl uveden číselný výsledek kontroly, dále žalovanému vytkla porušení ustanovení § 14 odst. 3 daňového řádu, § 46 odst. 2 daňového řádu, § 23 odst. 1 a 3 daňového řádu. Při sepsání zprávy o daňové kontrole došlo podle žalobkyně k porušení ustanovení § 2 odst. 2 a § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, pročež nebyla zpráva o daňové kontrole projednání schopná. Žalobkyně dále namítla, že daňová kontrola byla zahájena až po uplynutí lhůty stanovené v § 41 odst. 1 daňového řádu. V postupu správních orgánů spatřovala žalobkyně porušení čl. 36 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně proto navrhla zrušení všech napadených rozhodnutí žalovaného i dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem v Milevsku.

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 10. 2003, č. j. 10 Ca 140/2003 - 135, byla zamítnuta žaloba proti všem uvedeným rozhodnutím žalovaného. V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že žalobkyně neprokázala rozdíl ve výši obchodní přirážky, navíc v rozporu se zákonem o cenách nevedla cenovou evidenci, neprokázala správné vedení skladové evidence, čímž byla zpochybněna průkaznost jejího účetnictví. Nebylo prokázáno ani řádné provedení inventarizací, zúčtování všech dokladů, nebyla vedena evidence slev, nebyl doložen rozdíl mezi výší ročního pronájmu sjednaného mezi ekonomicky či personálně propojenými subjekty a výší nájmu mezi osobami nezávislými a nebyla prokázána ani výše obchodní přirážky. Tím byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, na což správce daně žalobkyni upozornil ve výzvách jí doručených ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Skutečnosti žalobkyni vytýkané nebyly ani po jí podaných vysvětleních odstraněny. Soud připomenul, že kombinace stanovení daně zčásti podle pomůcek a zčásti dokazováním je nepřípustná. K námitce žalobkyně, že výsledek kontroly není ve zprávě o daňové kontrole řádně uveden, soud konstatoval, že výsledek kontroly ve zprávách o daňových kontrolách za jednotlivé roky uveden je. Stanoví-li zákon, že z vyměřovacího spisu musí být patrno, podle jakých pomůcek bude daň stanovena,

neznamená to, že tyto údaje musí být obsaženy právě ve zprávě o daňové kontrole. Ze zpráv o daňové kontrole vyplynulo, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu. Požadavek správce daně na úplnost vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění nejde nad rámec jeho oprávnění daných zákonem. Jestliže žalobkyně neprokázala, že údaje uvedené v daňovém přiznání byly správné a úplné, nebylo možné konstatovat úplnost účetnictví a tudíž je nebylo možné použít pro prověření správnosti daňové povinnosti žalobkyně.

Soud neshledal porušení zákona ani v souvislosti s vyřizováním námitek žalobkyně; porušení lhůty podle § 14 odst. 3 daňového řádu nelze považovat za procesní pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost rozhodnutí. Žalobkyně mohla předkládat své důkazní prostředky v období od 20. 12. 2000 do 31. 5. 2002; žalobkyně mohla navíc listiny předložit správci daně i po uplynutí jí stanovené lhůty, neboť stanovením lhůty bylo především sledováno to, aby daňový subjekt nezůstal vůči správci daně nečinný. To, že správce daně neumožnil žalobkyni nahlédnout do některých pomůcek, bylo v souladu s daňovým řádem, neboť jako pomůcky byly zjištěny údaje z účetnictví jiného daňového subjektu a v takovém případě zákon nahlédnutí do pomůcek neumožňuje. Soud konstatoval, že pomůcky tvořily údaje zjištěné u jiného daňového subjektu a zčásti také účetní podklady předložené žalobkyní. Při daňové kontrole byla zjištěna rozdílná výše obchodní přirážky, a proto nebylo možné stanovit dokazováním skutečnou výši tržeb ani skutečnou výši zásob ve skladové evidenci. Žalobkyně neprokázala poskytnutí slev v rozsahu uvedeném v evidenci a slevy neodpovídaly směrnicím o poskytnutí slev z cen. Správce daně přitom uznal náklady žalobkyně vykázané v účetnictví, vycházel však přitom z údajů jiného daňového subjektu. Rovněž byly zohledněny nezdanitelné částky podle § 15 zákona o daních z příjmů; ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu tedy bylo dodrženo.

Soud neshledal ani namítané porušení zásady součinnosti v daňovém řízení vyjádřené v § 2 odst. 2 a v § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu. Žalobkyně nebyla zkrácena na právu vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a navrhnout jeho doplnění, a proto mohlo být zprávy o daňové kontrole použito jako důkazního prostředku. Ve zprávě je uvedeno, že daňovou povinnost není možné stanovit dokazováním, nýbrž podle pomůcek. Jednotlivých zpráv proto bylo možno využít jako důkazního prostředku a rozhodnutí na základě nich vydaná nelze označit za neplatná, neboť zde není dán důvod neplatnosti ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu. Seznámení se se zprávou o daňové kontrole neznamenalo její ukončení ani projednání. Soud obsáhle vyložil, že žalobkyni nebylo upřeno právo vyjádřit se k výsledkům daňové kontroly. Soud dále uvedl, že zprávy o daňových kontrolách v jednotlivých letech byly se zástupcem žalobkyně projednány, k porušení daňového řádu nedošlo. Postup správce daně nebyl v rozporu s čl. 36 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod; zprávy o daňové kontrole byly řádně projednány a bylo možné je použít jako důkazního prostředku.

Soud se neztotožnil s názorem žalobkyně o porušení § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť daňová kontrola za rok 1996 byla zahájena dne 20. 12. 2000, kdy se pracovníci správce daně dostavili k žalobkyni zahájit daňovou kontrolu a učinit právní zjištění. V daném případě byl ihned po sdělení o zahájení daňové kontroly učiněn první úkon směřující k jejímu uskutečnění. Námitku žalobkyně, že byl porušen § 9 zákona o daních z příjmů, soud neshledal důvodnou a neshledal ani porušení § 46 odst. 3 daňového řádu, neboť z úředního záznamu je zcela patrné, že výdaje, jež by mohly být oproti příjmům z pronájmů uplatněny, správce daně zohlednil a započítal. Zohlednit výdaje v paušální výši nebylo možné, neboť takový postup žalobkyně nezvolila, a proto byly i při stanovení daně podle pomůcek zohledněny náklady v prokazatelné výši. Soud připomněl, že v případě stanovování daňové povinnosti

za použití pomůcek ztrácí daňový subjekt možnost ovlivnit výpočet předkládáním důkazů nebo vznášením námitek, na což byla žalobkyně v souladu se zákonem upozorňována. Soud konstatoval přezkoumatelnost napadených rozhodnutí, žalovaný se v odvolacím řízení zabýval zkoumáním správnosti a opodstatněnosti vyměření daně náhradním způsobem a přihlédl i k okolnostem, z nichž pro žalobkyni vyplývají výhody; rozhodnutí byla vydána v souladu s § 31 odst. 1 daňového řádu a odpovídají rovněž požadavkům § 50 odst. 5 a 7 daňového řádu. Ze všech uvedených důvodů Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti rozsudku podala žalobkyně v zákonné lhůtě kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatelka uvedla, že správcem daně vytýkané nesrovnalosti v účetnictví odstranila a reagovala i na výzvy správce daně v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu; proto je přesvědčena, že zde nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, neboť nebyla současně naplněna podmínka, že daňový subjekt neplní své povinnosti a že nelze stanovit daňový základ a daň dokazováním. K nenaplnění povinnosti správce daně podle ustanovení § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu stěžovatelka uvedla, že součásti zprávy o daňové kontrole jsou obsaženy v ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, při stanovení daně dokazováním pak je nutné vycházet z § 31 odst. 4, § 2 odst. 3, § 46 odst. 2 a § 48 odst. 4 písm. d) daňového řádu. Daňový subjekt tedy musí vědět, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil, jakým výpočtem nebo na základě jaké úvahy dospěl správce daně k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, tedy jak vypočetl a konkrétně stanovil základ daně a daň, přičemž musí stanovit i předpokládané příjmy a přiměřené výdaje, daňový subjekt musí mít k dispozici i údaje o relevantnosti pomůcek. Tyto údaje musí mít daňový subjekt k dispozici, aby se mohl k nim vyjádřit a aby mohl posoudit, zda byly zohledněny pro něj vyplývající výhody. K tomu citovala z odůvodnění nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01, z něhož mj. vyplynulo, že *„v případech, kdy je daň stanovena podle pomůcek, musí se odvolací orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.“* Údaje podle § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu musí být uvedeny na listinách, ovšem tato kritéria nemohou jednoznačně splňovat takové listiny, do nichž není oprávněný daňový subjekt nahlížet a správce daně je povinen listiny daňovému subjektu zpřístupnit. Argument, že použité údaje jsou v neveřejné části spisu, je nesprávný a je dokladem snahy správce daně upřít stěžovatelce její zákonná práva a tím ji poškodit. Listiny použité jako pomůcky nemohou mít podle stěžovatelky charakter listin, do nichž by nebylo možné nahlédnout ze zákona. Zachycení toho, jak správce daně s konkrétními pomůckami pracoval, již pomůckou být nemůže. Pokud byly v úředním záznamu týkajícím se stanovení základu daně a daně podle pomůcek, uvedeny údaje, které podléhají povinnosti mlčenlivosti, jedná se o nesprávný postup správce daně, který nemůže jít na úkor stěžovatelky.

Stěžovatelka dále uvádí, že zprávy o daňové kontrole nebyly řádně projednány, neboť nebyly řádného projednání schopné. Byla-li skutečnost neúplnosti zprávy o daňové kontrole namítána již při projednání této zprávy, aniž by správce daně zjednal nápravu, nemůže být zpráva považována za řádně projednanou. Správce daně po vyjádření stěžovatelky zprávu o daňové kontrole nedoplnil ani tímto vyjádřením ani svým stanoviskem k němu. Ze spisu vyplývá, že zástupce stěžovatelky důvodně odmítl zprávu podepsat, neboť ji považoval za neprojednanou. Ani dne 31. 5. 2002 zástupce stěžovatelky nepodepisoval zprávy o kontrole jako projednané, neboť v textu je uveden důvod odepření podpisu dne 24. 4. 2002 a na zprávách je podpisem potvrzeno pouze jejich převzetí.

O tom, že zprávy nebyly ani 31. 5. 2002 schopny projednání, svědčí i úřední záznam ze dne 7. 6. 2002, v němž bylo uvedeno, jaká byla daň stanovena a jaké pomůcky byly k jejímu stanovení použity. Stěžovatelka odkázala na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, kde se mj. praví, že *„byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“* Podle stěžovatelky tedy nestačí uvést stanovisko správce daně v úředním záznamu, s nímž nebyla stěžovatelka před ukončením daňové kontroly seznámena. Uvedeným postupem byla porušena i základní zásada daňového řízení, neboť neseznámení stěžovatelky se stanoviskem správce daně je v rozporu se zásadou součinnosti v daňovém řízení. Stěžovatelka dále vyslovila názor, že nezákonnost výzvy správce daně soud posoudil nesprávně, neboť se jednalo o výzvu nesplnitelnou a tudíž neplatnou. Objektivně není možné prokázat úplnost daňových příjmů, naopak správce daně musí ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokazovat, že vykázané příjmy nejsou úplné. Vzhledem k uvedeným skutečnostem žalobkyně navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 10. 2003, č. j. 10 Ca 140/2003 - 135 byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že nesouhlasí s názorem žalobkyně, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním. Žalovaný uvedl, že při kontrole daně z příjmů fyzických osob za roky 1996 až 2000 byly u žalobkyně zjištěny nesrovnalosti. Stěžovatelka byla proto vyzvána k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti podle § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 daňového řádu, neprokázala však správcem daně požadované údaje a ze zpráv o daňových kontrolách je zcela zřejmý závěr, že daňovou povinnost není možné stanovit dokazováním podle § 31 odst. 4 daňového řádu, a proto bylo nutné daň stanovit podle pomůcek. Součástí spisového materiálu jsou i úřední záznamy správce daně, z nichž je seznatelné, jakým postupem a na základě jakých podkladů byly základy daně a daň podle pomůcek stanoveny, jakož i právní úvahy správce daně. Vyjádřením zástupce stěžovatelky se správce daně zabýval, ale na zjištění uvedená ve zprávách o daňové kontrole nemělo vliv.

Žalovaný se neztotožnil s tvrzením žalobkyně, že ze zprávy o daňové kontrole musí být patrné, podle jakých pomůcek se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil od údajů vypočtených v daňovém přiznání. Nevyčíslení základu daně a daně ve zprávě o kontrole neznamená porušení § 46 odst. 2 daňového řádu, pokud je ze spisového materiálu patrné, jakým postupem a podle jakých podkladů byly základy daně a daň za jednotlivá zdaňovací období stanoveny, jakož i správní úvaha správce daně. Správce daně postupoval v souladu s § 23 odst. 2 daňového řádu, neboť jako pomůcky byly vzaty údaje z účetnictví jiného daňového subjektu, a v takovém případě není podle citovaného ustanovení daňového řádu nahlédnutí do pomůcek možné. Správce daně hodnotil obdobný daňový subjekt se stejným předmětem podnikatelské činnosti jako stěžovatelka. Názor, že to, co má být podle § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu patrno ze spisu, nemohou tvořit listiny, do nichž není daňový subjekt oprávněn nahlédnout, není podle žalovaného správný a je v rozporu s § 23 odst. 2 daňového řádu.

Nepřípadný je podle žalovaného odkaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01, neboť v souzené věci je zřejmé, že správce daně respektoval § 46 odst. 3 daňového řádu a také žalovaný se touto otázkou zabýval. V citovaném nálezu Ústavní

soud navíc odmítl návrh na zrušení první věty § 23 odst. 2 daňového řádu, alternativně jen návrh na zrušení slova „pomůcek“, když uvedl, že z citovaného ustanovení je zřejmé, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, které souvisejí s jinými daňovými subjekty. Názor, že požadované údaje se nacházejí v neveřejné části spisu, do níž není stěžovatelka oprávněna nahlédnout, je podle žalovaného správný a neznamená zkrácení stěžovatelky na jejích právech.

K tvrzenému neprojednání zpráv o daňové kontrole žalovaný uvedl, že seznámení žalobkyně se zprávou neznamenalo v daném případě ukončení či projednání zprávy o daňové kontrole, neboť zástupce stěžovatelky si s odkazem na obsáhlost zpráv vyžádal čas k prostudování do 2. 5. 2002. Zprávy pak byly se zástupcem stěžovatelky projednány dne 31. 5. 2002, právo vyjádřit se k výsledku kontroly jí tedy upřeno nebylo. V závěru zprávy je uvedeno, že zpráva byla přečtena, projednána a podepsána a kontrola tím ukončena; zprávu podepsal zástupce stěžovatelky dne 31. 5. 2002. Fakt, že úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek byl správcem daně sepsán až posléze, nemá na projednání zprávy vliv. Poukaz stěžovatelky na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 není případný, neboť v případě citovaného nálezu byla daň stanovena dokazováním a nikoliv za použití pomůcek, jak tomu bylo u stěžovatelky. V citovaném nálezu bylo navíc konstatováno porušení postupu daňové kontroly v takovém rozsahu, že bylo třeba zvažovat otázku samotné existence dodatečného platebního výměru, neboť daňový subjekt nebyl v průběhu daňové kontroly správcem daně seznámen s jednotlivými důkazy obstaranými v daňovém řízení. Stěžovatelce však byla její daňová povinnost dodatečně vyměřena postupem podle § 31 odst. 5 daňového řádu, ve zprávách o daňové kontrole jsou uvedeny důvody, pro něž nemohla být daňová povinnost stanovena dokazováním. Tyto zprávy byly se stěžovatelkou projednány a bylo postupováno v úzké součinnosti s ní. Z úředních záznamů je seznatelné, jak byla daň stanovena a jaké pomůcky byly při jejím stanovení použity. Vyloučení některých úředních záznamů z nahlédnutí stěžovatelce bylo učiněno výhradně v souladu s § 23 odst. 2 daňového řádu.

K námitce stěžovatelky týkající se nezákonnosti výzvy správce daně ze dne 4. 5. 2001, č. j. 14145/2001, žalovaný uvedl, že po stěžovatelce byly požadovány údaje související se správnou výší jí dosahovaných příjmů, v souladu s platnou právní úpravou. Pokud stěžovatelka tyto údaje neposkytla vyčerpávajícím způsobem, bylo konstatováno, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu. Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatelka v ní namítá důvody odpovídající ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

V první námitce kasační stížnosti stěžovatelka vyslovuje názor, že nebyly splněny podmínky, za nichž by byl správce daně oprávněn stanovit základ daně a daň podle pomůcek. K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze správního spisu a z rozhodnutí správce daně i žalovaného vyplývá, že žalobkyně byla správcem daně vyzvána k prokázání správnosti svých tvrzení uvedených v daňovém přiznání; tyto výzvy byly jasné, konkrétní, srozumitelné. Žalobkyně však nepředložila požadované důkazy, a proto správce daně nemohl stanovit daň podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Podle ustanovení § 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. Žalovaný i soud prvního stupně ve svých rozhodnutích obsáhle odůvodnily, které skutečnosti nezbytné ke stanovení daňové povinnosti dokazováním nebyly stěžovatelkou prokázány a Nejvyšší správní soud na tato podrobná odůvodnění odkazuje a uzavírá, že neshledal nezákonnost v postupu správce daně, jímž byla daňová povinnost stěžovatelky stanovena podle pomůcek, neboť se ztotožňuje se závěrem, že stanovení daňové povinnosti stěžovatelky pomocí dokazování v daném případě nebylo možné.

Druhou námitkou stěžovatelky je její výhrada vůči tomu, že nebyla seznámena s podklady, které správce daně použil jako pomůcky pro stanovení základu daně a daně; přitom stěžovatelka poukázala na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v něm Ústavní soud naznačil ústavněkonformní výklad ustanovení § 23 odst. 2 daňového řádu s tím, že by daňovému subjektu nemělo být zabráněno nahlédnout do spisu obsahujícího pomůcky v případě, že pomůckami konstruovaná daň využívá pouze údajů z dokladů či účetnictví, byť nesprávného či neúplného, samotného daňového subjektu. Uvedeným nálezem byl mj. odmítnut návrh na zrušení první věty § 23 odst. 2 daňového řádu, alternativně slova „pomůcek“, a prvních tří vět § 50 odst. 5 daňového řádu. Ústavní soud v citovaném nálezu tento návrh odmítl s tím, že uvedená ustanovení je možné a potřebné vykládat ústavněkonformním způsobem a není proto zapotřebí jejich zrušení. S ohledem na shora uvedené tedy Nejvyšší správní soud ve shodě s Krajským soudem v Českých Budějovicích konstatoval, že neumožněním žalobkyni nahlédnout do pomůcek, jež byly tvořeny údaji z účetnictví jiných daňových subjektů, nebyl porušen zákon; uvedený postup je navíc konformní rovněž s výše zmíněným nálezem Ústavního soudu. K námitce stěžovatelky, že veškeré údaje jí měly být k dispozici, aby se k nim mohla vyjádřit a aby mohla posoudit, zda byly zohledněny pro ni vyplývající výhody, Nejvyšší správní soud považuje za nutné zdůraznit skutečnost, že stanovením daně podle pomůcek ztrácí daňový subjekt možnost ovlivnit výpočet základu daně a daně předkládáním důkazů či vznášením námitek, neboť této možnosti se zbavil v souvislosti s neunesením důkazního břemene; na tuto možnost byla žalobkyně správcem daně upozorňována. Postup správce daně spočívající v neseznámení žalobkyně s podklady pro stanovení daně podle pomůcek, jež představovaly údaje z účetnictví jiných daňových subjektů, byl tedy s ohledem na výše uvedené zákonu odpovídající.

Další námitkou žalobkyně je tvrzení, že zprávy o daňové kontrole nebyly evidentně řádně projednány, neboť nebyly podle názoru stěžovatelky řádného projednání schopné. Při posuzování věci krajský soud zjišťoval, zda byly zprávy o daňové kontrole pořízeny v souladu se zákonem. Krajský soud z předložených správních spisů zjistil, že dne 24. 4. 2002 byla zástupci stěžovatelky zapůjčena zpráva o daňové kontrole. Dne 2. 5. 2002 bylo správci daně doručeno vyjádření stěžovatelky učiněné prostřednictvím jejího zástupce ze dne 1. 5. 2002 vztahující se ke zprávě o daňové kontrole; tím daňový subjekt realizoval své právo podle § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu, podle něhož má právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Z uvedeného vyjádření zástupce stěžovatelky však nevyplývaly žádné návrhy na rozšíření dokazování. Daňový subjekt tedy v daném případě využil svého práva vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že byla projednána dne 24. 4. 2002, toho dne ji zástupce stěžovatelky odmítl podepsat a podepsal ji až 31. 5. 2002 s výhradou, že ze strany správce daně nebyla

vzata v úvahu stanoviska stěžovatelky ze dne 1. 5. 2002; tvrzení stěžovatelky, že podpisem na zprávě o daňové kontrole nebylo stvrzeno projednání zprávy, ale toliko její převzetí, neodpovídá údajům ze zprávy o daňové kontrole. Správce daně poté zohlednil stanoviska daňového subjektu ke zprávě o daňové kontrole v úředním záznamu ze dne 10. 6. 2002, tedy před vydáním dodatečného platebního výměru, jež byly výsledky daňové kontroly. V postupu správce daně neshledal krajský soud pochybení a Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožnil. Nejvyšší správní soud ke stěžovatelkou citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01 uvádí, že uvedený judikát na souzenou věc nedopadá, neboť ve věci v něm řešené se jednalo o stanovení daňové povinnosti dokazováním; v případě stěžovatelky však byla daňová povinnost stanovena podle pomůcek. Nejvyšší správní soud v souladu s právním názorem Krajského soudu v Českých Budějovicích uzavírá, že postupem správce daně nebyla porušena zásada součinnosti v daňovém řízení, neboť stěžovatelce bylo v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu umožněno vyjádřit se ke zprávě o daňové kontrole a její subjektivní názor, že zprávy o daňové kontrole nebyly projednání schopné, neobstojí.

Poslední námitkou kasační stížnosti byla tvrzená nezákonnost výzvy správce daně k prokázání úplnosti daňových příjmů, neboť výzva byla podle stěžovatelky nesplnitelná a tudíž neplatná, protože není možné objektivně prokázat úplnost vykázaných příjmů. Jak Krajský soud v Českých Budějovicích správně uvedl, z obsahu správního spisu vyplývá, že správce daně požadoval po žalobkyni prokázání správnosti a úplnosti údajů v daňovém přiznání v souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu; krajský soud dále konstatoval, že výzvy správce daně, jimiž byla žalobkyně vyzývána k prokázání svých tvrzení, obsahovaly všechny náležitosti požadované ustanovením § 43 daňového řádu. Podle § 43 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu (§ 43 odst. 2 daňového řádu). Výzvy správce daně, jejichž nezákonnosti se stěžovatelka dovolává (výzvy správce daně ze dne 11. 4. 2001, č. j. 12116/2001 a ze dne 6. 12. 2001, č. j. 24368/01/098930), podle názoru krajského soudu i podle názoru Nejvyššího správního soudu uvedené náležitosti obsahovaly. Stěžovatelka byla vyzvána k prokázání správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních pocházejících z jejího účetnictví; s ohledem na to, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, byl k takovému kroku správce daně oprávněn, bylo-li zapotřebí prokázat úplnost účetnictví za účelem správného zjištění daňové povinnosti žalobkyně. Nejvyšší správní soud uzavírá, že Krajský soud v Českých Budějovicích správně konstatoval, že uvedené výzvy nelze označit za nezákonné, neboť obsahovaly zákonem požadované náležitosti a požadavek úplného prokázání vykázaných příjmů je v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech shora uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s., neboť neúspěšné žalobkyni náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému

v souvislosti s řízením o kasační stížností žalobkyně žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 23. března 2005

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu