



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobců a) F. Š. a b) L. Š., zastoupených JUDr. Jiřím Švihlou, advokátem v Českých Budějovicích, nám. Přemysla Otakara II. 6, 370 01 České Budějovice, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutím ze dne 24. 6. 2003, čj. 33/130/2003, ze dne 2. 7. 2003, čj. 32/110/2003, ze dne 2. 7. 2003, čj. 4938/110/2003, ze dne 2. 7. 2003, čj. 4939/110/2003, ze dne 3. 7. 2003, čj. 30/110/2003, ze dne 3. 7. 2003, čj. 4967/110/2003, a ze dne 3. 7. 2003, čj. 4968/110/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobců proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 1. 2004, čj. 10 Ca 160/2003-147,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalobci nemají právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 6. 2003, čj. 33/130/2003, bylo zamítnuto odvolání žalobce F. Š. proti 33 rozhodnutím Finančního úřadu, tj. dodatečným platebním výměrům, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 1998 až prosinec 2000 ve výši ve výroku specifikované. Třemi rozhodnutími ze dne 2. 7. 2003 (čj. 32/110/2003, čj. 4938/110/2003 a čj. 4939/110/2003) bylo zamítnuto odvolání žalobce F. Š. proti rozhodnutím správce daně, kterými mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 až 2000 ve výších ve výrociích uvedených. Třemi

rozhodnutími ze dne 3. 7. 2003 (čj. 30/110/2003, čj. 4967/110/2003 a čj. 4968/110/2003) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně L. Š. proti rozhodnutím, jimiž jí byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 až 2000 ve výši ve výrocích specifikované.

Proti rozhodnutím žalovaného podali žalobci žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. V žalobě především namítali porušení § 2 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), a to žalovaným i správcem daně, v tom, že jim nebylo umožněno vykonávat jejich procesní práva. Dále žalobci vyjádřili nesouhlas s tím, že jim byla stanovena daň na základě pomůcek dle § 31 odst. 5 d. ř. Správce daně odvezl účetní doklady žalobců k daňové kontrole do budovy finančního úřadu, aniž by ponechal žalobcům možnost zajistit vhodné místo pro provedení daňové kontroly, nad to účetní doklady zadržoval v rozporu se zákonem po dobu pěti měsíců a tím správce daně zapříčinil nesplnitelnost výzev ze dne 2. 10. 2001. Žalobcům vrátil účetní doklady nejen po zákonné lhůtě, ale zřejmě i v neúplném stavu. Také výzva správce daně ze dne 18. 2. 2002 byla vydána v rozporu se zákonem. Žalobci tak tvrdili, že rozhodnutí správce daně jsou nepřezkoumatelná; správce daně nemohl uplatnit existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví žalobců, protože tyto nedostatky sám svým nezákonným postupem způsobil. Konečně žalobci namítali, že se žalovaný dostatečně nevyjádřil k přiměřenosti daně stanovené podle pomůcek ohledně své povinnosti přihlídnout k zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 2 d. ř. Žalobci proto navrhli zrušení rozhodnutí žalovaného i souvisejících rozhodnutí správce daně a jejich vrácení žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích žalobu zamítl. V důvodech uvedl, že při rozhodování o odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán toliko dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (viz § 50 odst. 5 d. ř.). Soud pak zkoumá pouze to, zda odvolací orgán tuto povinnost řádně splnil. Krajský soud shledal, že správce daně ve zprávách o daňové kontrole podrobně zdůvodnil skutečnost, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním. Popsal v nich nejen skutečnosti, které jej vedly k pochybnosti o správnosti a úplnosti účetnictví žalobců, ale podrobně rozebral a zhodnotil i důkazní prostředky předložené žalobci, včetně jejich vyjádření k výzvám správce daně. Jako příklad krajský soud uvedl, že žalobci neprokázali, zda jejich osobní vklady do podnikání byly příjmy zdaněnými atd. Krajský soud shrnul, že nelze zpochybňovat závěr žalovaného o důvodnosti stanovení daní podle pomůcek.

K námitkám proti procesním pochybením finančních orgánů krajský soud uvedl následující:

Z § 16 odst. 2 písm. b) d. ř. nelze dovodit, že místem daňové kontroly může být pouze provozovna daňového subjektu, nebo jiné místo, které si daňový subjekt určí. Zajištění vhodného místa je povinností, nikoliv právem, daňového subjektu,

posouzení vhodnosti místa a podmínek pro daňovou kontrolu je naopak zcela věcí správce daně. Z § 16 odst. 1 písm. g) d. ř. plyne daňovému subjektu povinnost zapůjčit potřebné doklady také mimo prostor kontrolovaného subjektu, tj. vč. prostor finančního úřadu. Z žádného zákonného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně zapůjčené doklady jednotlivě identifikovat; považovali-li to tedy žalobci za nutné, mohli sami pořídit detailní soupis dokladů zapůjčených správci daně. Krajský soud sice přisvědčil žalobcům, že na vrácení dokladů převzatých správcem daně se vztahuje lhůta k jejich vrácení a postup stanovený v § 16 odst. 7 d. ř. Nerespektování tohoto ustanovení bylo procesním pochybením správce daně, nemohlo však mít samo o sobě vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Ani skutečnost, že správce daně držel po dobu pěti měsíců účetní doklady, nebránila žalobcům vyhovět výzvám správce daně; žalobci zejména mohli využít možnosti nahlížet do dokladů v úřední době, vyzvednout doklady, jak k tomu byli ostatně dne 4. 10. 2001 vyzváni, plně využít také prodloužení lhůty k odpovědi na výzvu ze dne 2. 10. 2001 až do 30. 11. 2001. Vzhledem k tomu, že žalobci nepředložili žádné důkazy ke svým tvrzením, že jim správce daně nevrátil všechny převzaté doklady, soud nepřisvědčil žalobcům, že nevěrohodnost a neúplnost účetnictví způsobil správce daně.

Krajský soud dále shledal, že výzvy správce daně ze dne 2. 10. 2001, i výzva ze dne 18. 2. 2002 byly vydány v souladu se zákonem. Stran námitky, že se žalovaný v napadených rozhodnutích vůbec nevyjádřil k přiměřenosti stanovení daně podle pomůcek, došel krajský soud k závěru, že pokud je z úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek seznatelné, že správce daně přihlédl ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř. k výhodám pro žalobce, pak napadená rozhodnutí jsou zcela přezkoumatelná. Zohlednění výhod konstatují rovněž, byť obecně, napadená rozhodnutí. Ani námitka, že žalobcům správce daně neumožnil doložit či navrhnout důkazy k prokázání skutečností uvedených ve zprávě o daňové kontrole, krajský soud nevyhověl, neboť ji žalobci uplatnili až v replice k vyjádření žalovaného; jejímu projednání tedy dle § 71 odst. 2 s. ř. s. brání zásada koncentrace řízení.

Ze všech výše uvedených důvodů krajský soud dovodil, že správce daně dodržel podmínky pro vyměření daní z příjmů a daně z přidané hodnoty podle pomůcek; tento postup v odvolacím řízení také řádně v souladu s § 50 odst. 5 d. ř. žalovaný přezkoumal.

Proti rozsudku krajského soudu podali žalobci (stěžovatelé) včas kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná; ke stížným námitkám soud uvážil:

Stěžovatelé napadli rozsudek krajského soudu z důvodu nezákonnosti spočívající „v nesprávném posouzení právních otázek, tak jak je toto nesprávné právní posouzení podrobně rozvedeno v odůvodnění napadeného rozsudku.“ Dále uvedli, že neakceptují právní závěry krajského soudu a „co do základu kasační stížnosti odkazují na svou právní argumentaci tak, jak tato byla uvedena v žalobě z 5. 9. 2003 a v podání z 8. 1. 2004“. Po tomto úvodu stěžovatelé vymezili několik námitek týkajících se

konkrétních částí odůvodnění rozsudku a kasační stížnost uzavřeli: „*v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro vyměření daně bez dokazování, tedy dle pomůcek, stěžovateli nebylo zachováno právo na spravedlivý proces, spravedlivé daňové řízení a v neposlední řadě nebyla respektována právním zástupcem oblíbená římskoprávní zásada, že právo je výraz dobra a slušnosti*“.

Nejvyšší správní soud opakovaně judikuje, že důvodem kasační stížnosti nemohou být sice tvrzené, avšak nekonkretizované vady v řízení či vady v právním úsudku krajského soudu. Vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží na stěžovateli v důsledku dispoziční zásady, která ovládá řízení o kasační stížnosti. Uvedení konkrétních námitek nelze - tak jak to učinili stěžovatelé - nahradit pouhým odkazem na námítky uplatněné v žalobě, již proto, že žalobní námítka směřovaly proti jinému rozhodnutí, (proti rozhodnutí žalovaného), než které je předmětem přezkoumání kasačním soudem. Konkretizaci namítaných nedostatků právního názoru krajského soudu nelze účinně nahradit pouhým shrnutím, že tyto právní závěry stěžovatelé nepřijímají. Úvodní pasáž a resumé kasační stížnosti nelze tedy za samostatné námítka považovat, neboť jde spíše o nástin úvah stěžovatelů, jimiž byli vedeni při podání kasační stížnosti. Proto se Nejvyšší správní soud zabýval pouze řádně individualizovanými námitkami (označenými číselně od 1 do 4).

První námitka stěžovatelů směřuje proti výkladu § 16 odst. 2 písm. b) d. ř. krajským soudem. Ze znění tohoto ustanovení dle stěžovatelů nevyplývá, že zajištění vhodného místa a podmínek k provádění daňové kontroly je povinností, nikoliv právem daňového subjektu, jak dovodil krajský soud. Toto ustanovení prý výslovně nezakládá právo správce daně rozhodnout, kde se bude provádět daňová kontrola. V tom ale stěžovatelům přisvědčit nelze.

Dotčené - ostatně nepříliš vhodně formulované - ustanovení stanoví jednoznačně povinnost daňového subjektu „*zajistit vhodné místo a podmínky k provádění daňové kontroly*“. To, jestli místo a podmínky (podle mínění daňového subjektu „vhodné“), musí sám posoudit správce daně s ohledem na konkrétní okolnosti daňové kontroly, zejména rozsah kontrolovaných písemností, její předpokládanou časovou náročnost, dostupnost takto zvoleného místa pro pracovníky správce daně, jejich časové možnosti při vytížení dalšími pracovními úkoly atp. Výběr místa, které daňový subjekt zajistil, proto musí podrobit své úvaze správce daně a využít jej nebo nevyužít [a v takovém případě současně podle § 16 odst. 2 písm. g) d. ř. převzít doklady ke kontrole provedené v sídle správce daně]. Opačný názor, zejména v tom smyslu, že daňový subjekt bude sám svým výběrem určovat, kde se kontrola provede, nejenže nemá oporu v zákoně, ale mohl by fakticky zmařit také cíl a smysl kontroly samotné.

Stěžovatelé dále namítají, že krajský soud pochybil, když dovodil, že § 16 odst. 7 d. ř. ukládá správci daně pouze povinnost potvrdit převzetí dokladů ve zprávě o daňové kontrole nebo samostatně při převzetí, přičemž bylo na daňovém subjektu, aby podrobný soupis dokumentů provedl sám nebo výslovně požadoval jeho

zhotovení. Stěžovatelé mají za to, že s ohledem na § 2 odst. 1 d. ř. je třeba § 16 odst. 7 aplikovat tak, aby správce daně dbal na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů, čili v tomto případě jmenovitě potvrdil všechny převzaté dokumenty. Ani v této námitce kasační soud stěžovatelům nepřisvědčil.

Stěžovatelé se dovolávají článku 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tento odkaz však není případný. Vyhotovení podrobného soupisu všech dokumentů předávaných správci daně není otázkou povinnosti stanovené správcem daně daňovému subjektu, ale otázkou řádného zajištění důkazního prostředku pro podepření tvrzení stěžovatelů o nevrácení některých z těchto dokladů. Správce daně je oprávněn vyžadovat předání dokladů potřebných pro splnění účelu daňové kontroly a naplnění tohoto práva, tj. skutečnost, že od daňového subjektu doklady převzal, potvrdit. V posuzovaném případě správce daně potvrdil převzetí dokladů v protokolech o ústním jednání ze dne 22. 5. 2001, které podepsal stěžovatel F. Š. a z jejichž obsahu plyne, že stěžovatel neuplatnil proti protokolu žádné námitky či návrhy, tj. vč. návrhů na doplnění v části popisující seznam dokumentů předložených správci daně. Poznamenat třeba výslovně, že seznam předložených dokladů má (za roky 1998 - 2000) 54 položek. Např. pod položkou 1 se zahrnuje mnoho set dalších individuálních dokladů („12 složek výdajových dokladů 1998, č. 1 - 1310“), stejně tak pod položkami 10 a 36 (obdobné doklady za léta 1999 a 2000), stejná situace je u položek příjmových dokladů, vydaných a přijatých faktur, bankovních výpisů atp. Lze odhadnout, že byly předány řádově tisíce a zřejmě i desetitisíce listin, dále také počítačové sestavy a počítačová média. Požadavek, aby je správce daně v protokolu o převzetí dokladů individuálně specifikoval (např. v položce 3 „faktury přijaté - zaplacené - 3 šanony“) jednu každou listinu, je absurdní a prakticky nesplnitelný. Další doklady pak stěžovatel F. Š. předložil 27. 8. 2001.

Jestliže ovšem stěžovatel měl za to, že takto zpracovaný protokol, jehož jedno vyhotovení mu bylo vydáno, je nepostačujícím podkladem pro doložení, které doklady předal, a že je třeba alespoň některé předkládané doklady specifikovat individuálně, nic mu nebránilo předložit individualizovaný seznam předávaných dokumentů a požadavek na jeho potvrzení do protokolu uvést a předání konkrétních dokladů v něm nechat potvrdit. Je obecným procesním požadavkem, aby účastník řízení (obecného správního, soudního, před finančním orgánem) o svých tvrzeních nabídl důkazní prostředky. Proto je v jeho vlastním zájmu (a je to i jeho procesním právem) zajistit si do budoucna důkazní prostředek, jímž by prokázal tvrzení, že mu popřípadě nebyla vrácena dokumentace, kterou správci daně předal. Jestliže krajský soud konstatoval, že stěžovatelé mohli vyhotovit soupis předávané dokumentace sami nebo jeho provedení vyžadovat, neměl a nemohl mít na mysli stanovení zvláštní povinnosti daňového subjektu, jak z odůvodnění rozsudku nesprávně vyvodili stěžovatelé, ale výkon práva, zde tedy úkon preventivního charakteru k zajištění ochrany vlastních práv, případně předcházení škodám.

Především ale svá obecná stížní tvrzení, že správce daně některé doklady nevrátil, stěžovatelé nepodložili žádným konkrétním tvrzením. Stížní námitka je také v rozporu s faktem podpisu zpráv o daňové kontrole, v nichž stěžovatel F. Š. stvrdil, že: „veškeré doklady, písemnosti a záznamy předložené při kontrole pracovníkům správce daně, byly v pořádku vráceny“; stejně jako podpisem protokolu o ústním jednání ze dne 19. 7. 2002, v němž potvrdil vrácení dokladů poskytnutých správci daně na (v pořadí druhou) výzvu.

Také této námitce tedy nelze přisvědčit.

Stěžovatelé dále v kasační stížnosti (3. bod) uvedli, že trvají na svém stanovisku, že výzvy správce daně ze dne 2. 10. 2001 a 18. 2. 2002 jsou nezákonné a nesouhlasí s opačným hodnocením krajského soudu, který dle slov stěžovatelů vyšel z účelového výkladu judikatury a nálezů Ústavního soudu. V podrobnostech odkázali stěžovatelé na svou argumentaci obsaženou v bodu III d) žaloby a v podání ze dne 8. 1. 2004. Především je nutno konstatovat, že i v tomto bodu platí obecně to, co bylo uvedeno výše ohledně nezbytnosti konkretizace důvodů kasační stížnosti, a nejde tedy o „nošení dříví do lesa“, ale o nezbytnou formulaci stížních bodů, které jediné - vycházejí z dispoziční a koncentrační zásady, kterou je řízení před Nejvyšším správním soudem ovládáno - mohou být podkladem kasačního přezkumu. Znovu lze proto připomenout, že Nejvyšší správní soud neprojednává původní žalobu na místě krajského soudu a nepokračuje na jeho místě v řízení, ale přezkoumává napadený - a pravomocný - rozsudek soudu, který se k žalobním bodům původně uplatněným nějakým způsobem vyjádřil; jen jeho postup a jeho právní názory pak mohou být přezkoumány kasačním soudem k řádné námitce kasační stížnosti. Takovou námitkou proto nemůže být pouhé vyjádření názoru, že si krajský soud „žongléřským způsobem účelově pohrál s judikaturou a ústavními nálezy“; bylo na stěžovatelích kasační námitku řádně formulovat.

I přes neurčitost uplatněného bodu stížnosti Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že názor krajského soudu považuje za správný a obě výzvy za zákonné:

K výzvám ze dne 2. 10. 2001 je nejprve třeba uvést, že stěžovatelé nejen v kasační stížnosti, ale ani v žalobě neupřesnili, které výzvy mají na mysli, protože téhož dne byly vydány výzvy tři (čj. 27656/01/111930/3339, čj. 28528/01/1119303339, čj. 27656/01/111930/3339). Nejvyšší správní soud vyšel z předpokladu, že stěžovatelé brojí proti všem těmto výzvám. Účelem stanovení lhůty pro to, aby daňový subjekt prokázal všechny skutečnosti, je poskytnout mu možnost rozhodné skutečnosti v úplnosti prokázat, aby mohl být zjištěn daňový základ a stanovena daň ve správné výši. Stěžovatelé se mýlí, když uvádějí, že lhůta 15 dnů byla stanovena dle § 43 odst. 2 d. ř. Ten se vztahuje toliko na vytýkácí řízení; zde šlo o daňovou kontrolu. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval (viz např. č. 647/2005 Sb. NSS), vytýkácí řízení upravené v § 43 d. ř. je součástí vyměřovacího řízení a vztahuje se na časový úsek po podání daňového přiznání, dokud nebyla správcem daně vyměřena daňová povinnost. Smyslem vytýkácího řízení je odstranit pochybnosti, jež nabyl správce daně po podání daňového přiznání

a které brání tomu, aby byla vyměřena daň ve správné výši. V tomto případě správce daně stanovil lhůtu na základě § 14 odst. 1 d. ř. jako lhůtu přiměřenou.

Jak kasační soud zjistil ze správního spisu, stěžovatelé využili právo požádat o prodloužení stanovené lhůty. Tomu správce daně vyhověl. Celková délka lhůty pro prokázání skutečností požadovaných správcem daně tak trvala od 4. 10. 2001 (tj. den doručení výzev stěžovatelům) do 30. 11. 2001. Důvodem žádosti o prodloužení lhůty bylo tvrzení stěžovatelů, že správce daně převzal „převážnou část účetnictví vztahující se k výzvě“. Správce daně vyzval stěžovatele k převzetí předložených dokladů při osobním jednání dne 4. 10. 2001, tj. téhož dne, kdy stěžovatelům byly doručeny předmětné výzvy k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti, které správce daně písemně vyjádřil ve výzvách ze dne 2. 10. 2001. O této skutečnosti svědčí úřední záznam ze dne 4. 10. 2001. Stěžovatelé si bez uvedení důvodu vyzvedli dokumentaci teprve dne 26. 10. 2001, toto převzetí potvrdil svým podpisem protokolu o ústním jednání F. Š., přičemž opět nebyly vzneseny námitky či návrhy. Teprve dodatečně samostatným podáním stěžovatelé namítali, že „nemohou potvrdit, zda byly doklady vráceny v zapůjčeném stavu“. Jak výše uvedeno, tuto námitku nekonkretizovali a neuvedli, které doklady jim snad nebyly vráceny. Na výzvy ze dne 2. 10. 2001 reagovali stěžovatelé až dne 30. 11. 2001. Nelze přisvědčit stěžovatelům, že jsou předmětné výzvy nezákonné z důvodu, že stanovily zákonnou patnáctidenní lhůtu, kterou nebylo vzhledem k nevrácení dokumentace správcem daně možno dodržet. Jde o lhůtu stanovenou správcem daně a to tak, aby byla vzhledem k rozsahu v ní určených povinností přiměřená. O její přiměřenosti nemá soud pochybnost; časový prostor pro její splnění byl dostatečný.

Rovněž výzva ze dne 18. 2. 2002 (čj. 29097/01/111930/3339) vydaná v rámci prováděné kontroly daně z přidané hodnoty, zákonu nikterak neodporuje. Námitka stěžovatelů směřuje proti bodu 20, kde je správce daně vyzval k prokázání, že peněžní prostředky označené jako osobní vklady do podnikání, které u správce daně vyvolaly pochybnosti o úplnosti vykazovaných příjmů uvedených v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, resp. uskutečněných zdanitelných plnění uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2000 až prosinec 2000, byly v minulosti již zdaněny nebo nebyly předmětem daně, popř. byly od daně osvobozeny. Daňový subjekt nese břemeno tvrzení v podobě přiznání daně i břemeno důkazní stran povinnosti svá tvrzení doložit. Jestliže správci daně vzniknou pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je ze zákona oprávněn daňový subjekt vyzvat, aby tvrzené skutečnosti dokázal. Důkazní břemeno daňového subjektu se tedy vždy vztahuje ke skutečnostem jím tvrzeným v daňovém přiznání, resp. ke skutečnostem, které je povinen v daňovém přiznání uvést. Stěžovatelé napadají výzvu správce daně ze dne 18. 2. 2002 pro nezákonnost způsobenou nedostatkem oprávnění správce daně vyzvat stěžovatele ke splnění bodu 20 výzvy.

Lze sice přisvědčit tomu, že výzva k průkazu, zda osobní vklady stěžovatelů vložené do podnikání byly již v minulosti zdaněny či byly od daně osvobozeny nebo nebyly předmětem daně, jde již nad rámec skutečností, jejichž prokázání byl

správce daně oprávněn při kontrole daně z přidané hodnoty požadovat, nemá tato skutečnost vliv na výzvu jako celek. Výzva směřovala k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daně, protože dosavadní tvrzení a důkazy předložené stěžovateli vyvolaly pochybnosti o jejich úplnosti a správnosti. Ojedinelé vybočení správce daně v tomto bodu (celá výzva má 25 bodů na 18 stranách s desítkami konkrétních případů, u nichž se žádá vysvětlení či průkaz rozhodných skutečností) nemá vliv na jeho oprávnění, resp. povinnost zjistit rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daňové povinnosti co nejúplněji a nemá to za následek, že by celá výzva byla nezákonná.

Konečně (4) stěžovatelé namítají dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., že rozhodnutí žalovaného jsou nesrozumitelná a tím nepřezkoumatelná, neboť nemohl rozhodnout dle § 50 odst. 5 d. ř., jestliže oprávněnost správce daně stanovit daň podle pomůcek nevyplývala z dodatečných platebních výměrů. Stěžovatelé namítali, že to, zda správce daně stanovil daň dokazováním nebo na základě pomůcek, musí být jednoznačné v době, kdy je vydán platební výměr, a proto nelze až následně při posouzení důkazů jako nedostatečných uvést, že bylo rozhodnuto na základě pomůcek. Opačný výklad krajského soudu, že platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění a postačuje, pokud odůvodnění využití pomůcek obsahuje zpráva o daňové kontrole, je dle stěžovatelů chybný.

V tom se však stěžovatelé mýlí.

Závěr krajského soudu, že dodatečný platební výměr nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí, vyplývá z § 46 odst. 7 ve spojení s § 32 odst. 3 d. ř. Je postačující, pokud závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu provedené daňové kontroly, výsledku a způsobu jeho zjištění, jsou přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, která tak představuje podklad, jež shrnuje dokazování ve věci a jeho hodnocení. Tento závěr ostatně plyne i z již stabilní judikatury Nejvyššího správního soudu. Zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 7. 2002 obsahují podrobné zdůvodnění závěrů o daňové kontrole, a úřední záznamy ze dne 27. 5. 2002 a 22. 5. 2002 shrnují podklady pro stanovení daně podle pomůcek. Ačkoliv platební výměry v souladu se zákonem neobsahovaly odůvodnění, ze zpráv o daňové kontrole a úředních záznamů ze dne 27. 5. 2002 a 22. 5. 2002 jsou důvody, jimiž byl správce daně veden při vydání platebních výměrů dostatečně seznatelné; žalovaný proto měl odpovídající podklady pro posouzení, zda byly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek.

Z vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelé neměli ve věci úspěch, nenáleží jim proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contr.* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť z obsahu spisu vyplývá, že mu náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 27. března 2006

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu