



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci stěžovatele **M. Ch.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkou Friedelovou, advokátkou se sídlem Místecká 329/258, Ostrava-Hrabová, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2006, č. j. 22 Ca 131/2005 - 36,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2005, č. j. 12039/110/2004-2. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Orlové (dále též „správce daně“) ze dne 25. 4. 2001, č. j. 15194/01/371920/5768, kterým byla stěžovateli doměřena za použití pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 v částce 170 540 Kč.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá,

že samotné porušení zákona o účetnictví nezakládá právo na použití pomůcek. Navíc daň ve skutečnosti nebyla stanovena podle pomůcek, ačkoli to správce daně tvrdí, neboť při jejím stanovení správce daně vycházel z dokladů předložených stěžovatelem. Krajský soud se pak nevypořádal s oprávněností použití § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) a nezabýval se příčinou neexistence dokladů tvořících účetnictví a tím, že správce daně bezdůvodně odmítl stanovení daně za zdaňovací období roku 1997 dohodou. Krajský soud se také nevypořádal s tvrzením žalovaného, že správce daně splnil svou povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, přestože dle názoru stěžovatele to nebylo možné, neboť doklady v době provádění kontroly neexistovaly. I v případě, že by byly dány předpoklady pro stanovení daně za použití pomůcek, byl správce daně povinen přihlídnout k výhodám pro stěžovatele podle § 46 odst. 3 daňového řádu; ani této námitce se krajský soud nevěnoval a konstatoval pouze, že správce daně svou povinnost splnil. Daňový subjekt musí být obeznámen s tím, že k výhodám bylo přihlídnuto a o jaké výhody se jedná (k tomu poukazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05); nestačí tedy, pokud je tato výhoda patrná z vyměřovacího spisu a s postupem správce daně se může seznámit pouze odvolací orgán, resp. správní soud. V takovém případě by totiž daňový subjekt nemohl vznášet námitky proti postupu správce daně.

Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že v případě stanovení daně podle pomůcek, zkoumá žalovaný k odvolání pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto ustanovení a nikoli okolnosti, týkající se její výše. Žalovaný (pozn. soudu: stěžovatel v kasační stížnosti nesprávně uvádí „Finanční úřad v Ostravě“, přestože je zřejmé, že má na mysli žalovaného) se vůbec nezabýval tím, zda byla daň vyměřena podle pomůcek či na základě dokazování. Krajský soud se dále nezabýval tím, že k příjmům, jejichž výši správce daně převzal z daňového přiznání, měly být přiřazeny přiměřené výdaje – nikoli výdaje, které odpovídají obchodní přírážce ve výši 200 % a které jsou pro daný čas, místo a sortiment zcela neobvyklé (obvyklá přírážka činí 5 – 20 %). Stěžovatel poukázal na dva nálezy Ústavního soudu (sp. zn. IV. ÚS 273/02 a sp. zn. IV. ÚS 179/01), podle nichž se odvolací orgán i správní soud musí zabývat tím, zda bylo při vyměření daně podle pomůcek přihlídnuto k výhodám pro daňový subjekt. Má také za to, že napadené rozhodnutí (pozn. soudu: aniž konkrétně uvádí, zda se jedná o rozhodnutí správce daně nebo žalovaného, nicméně z okolností případu je zřejmé, že má na mysli rozhodnutí správce daně) je neplatné s ohledem na podpisovou doložku, která je v rozporu s § 32 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Podle stěžovatele správce daně při stanovení základu daně vycházel mj. z provedeného místního šetření u J. M., ačkoli stěžovatel nebyl o místním šetření informován a nemohl se jej účastnit, což je v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu a zkrátilo jej to na právech (poukazuje k tomu na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 54/01, podle něhož nelze upřít stěžovateli možnost klást při místním šetření svědku otázky). Místní šetření navíc probíhalo dne 9. 2. 2001, tedy ještě před rozhodnutím stanovit daň za použití pomůcek. Správcem daně zmíněná faktura na částku 89 200 Kč, kterou vystavil J. M. a kterou správce daně neuznal jako výhodu, pak dle stěžovatele vůbec neexistuje. Soud se rovněž nevypořádal s rozporem mezi úředním záznamem o vyčíslení základu daně ze dne 30. 3. 2001 a daňovým spisem, kde se stěžovateli zvyšuje základ daně za rok 1999 o částku 448 190 Kč z titulu neprokázaných plnění od Ing. M. C. Stěžovatel předložil správci daně 4 faktury na celkovou částku 633 000 Kč a správce daně ve zprávě o kontrole ze dne 8. 7. 2000 uvádí, že se jedná o fiktivní plnění. Stěžovateli tak byla vyměřena daň z příjmů, které vůbec neměly existovat, avšak k těmto příjmům nebyly stanoveny ekvivalentní výdaje. Jedná se tak o další porušení § 46 odst. 3 daňového řádu. V novém řízení vyhotovil správce daně úřední záznam ze dne 18. 2. 2005; ani ten však nemůže být dokladem podrobněji vysvětlujícím výši základu daně a daně stanovených podle pomůcek; navíc s ním stěžovatel nebyl seznámen. Stěžovateli bylo

znemožněno nahlédnout do úředního záznamu a nemohl se tak vyjádřit k výpočtu podle pomůcek a vznášet námitky. Pokud žalovaný převzal podstatnou část záznamu do odůvodnění napadeného rozhodnutí, nebyl jistě důvod, aby se stěžovatel nemohl seznámit s tímto záznamem již před vydáním rozhodnutí. Vzhledem ke všemu uvedenému požaduje stěžovatel zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Žalovaný nevyužil možnosti se ke kasační stížnosti vyjádřit.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. („nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení“), zpochybňuje totiž závěr krajského soudu ohledně použití pomůcek. Dále uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. („vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost“), má za to, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, navíc byla daň stanovena dokazováním, platební výměr považuje za neplatný a další pochybení shledává v tom, že nebyl přítomen místnímu šetření a správce daně nerespektoval § 46 odst. 3 daňového řádu. Důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. („nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“) pak spatřuje v tom, že se krajský soud řádně nevypořádal s řadou jeho žalobních námitek.

Ze správního a soudního spisu k tomu vyplynulo, že dne 3. 4. 2000 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, v němž vyčíslil příjmy 1 091 852,90 Kč, výdaje 1 063 970,55 Kč a po odečtení základní nezdanitelné částky ve výši 34 920 Kč vyčíslil základ daně a daň ve výši 0 Kč. Podáním ze dne 5. 6. 2000 vyzval správce daně stěžovatele k předložení veškerých účetních dokladů, souvisejících s jeho podnikatelskou činností, k provedení daňové kontroly mj. daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999. Podle protokolu o ústním jednání ze dne 12. 7. 2000 se stěžovatel zavázal předložit veškeré požadované doklady do 15 dnů poté, kdy bude ukončena u něho probíhající kontrola daně z přidané hodnoty. Při ústním jednání, konaném dne 17. 1. 2001, předložil ke kontrole doklady vztahující se k roku 1999, a to: příjmové a výdajové pokladní doklady, výpisy účtu u E. B., a. s., knihu přijatých a vydaných faktur, 2x knihu jízd a přijaté a vydané faktury; peněžní deník 1999 ke kontrole přinesl, ale vzal si jej zpět s tím, že jej nechá přepracovat z důvodu nenavedení počátečních stavů peněžních prostředků. Správce daně požádal finanční úřady v Opavě a Ostravě II o provedení dožádání, týkajících se konkrétně uvedených faktur vydaných Ing. M. C. a J. M. Výzvou ze dne 19. 2. 2001 vyzval finanční úřad stěžovatele k vysvětlení, proč dosud nepředložil mj. přepracovaný peněžní deník roku 1999, skladovou evidenci materiálu a zboží a inventurní soupisy majetku a závazků z let 1997 – 1999; stěžovatel byl upozorněn, že pokud tak neučiní ve stanovené lhůtě, může mu správce daně stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Podáním ze dne 5. 3. 2001 stěžovatel správci daně sdělil, že peněžní deník za rok 1999 se nepodařilo restaurovat, neboť nelze věrohodně převést zůstatky z peněžního deníku za rok

1998, inventurní soupisy a skladové evidence za roky 1997 – 1999 rovněž není schopen předložit – tyto doklady byly také odcizeny a ze zálohových disket se je nepodařilo zachránit; současně s tímto podáním předložil jednak novou knihu jízd za rok 1999 a k důvodům některých v ní uvedených cest předložil různé písemnosti. Při ústním jednání dne 21. 3. 2001 byl stěžovatel upozorněn, že mu bude stanovena daňová povinnost podle pomůcek vzhledem k tomu, že nepřepočítal a neodevzdal peněžní deník 1999, neodevzdal chybějící skladovou evidenci a inventurní seznamy 1997 – 1999, nezdůvodnil a řádně neprokázal skutečnosti, k nimž byl vyzván písemnou výzvou. Zpráva o kontrole daní z příjmů fyzických osob ze dne 30. 3. 2001 konstatuje zjištění nedostatků ve vedení účetní evidence za roky 1997-1999, které vedly k závěru o nemožnosti řádně stanovit daňový základ dokazováním a proto správce daně přistoupil ke stanovení daňového základu podle pomůcek; pro rok 1999 stanovil daňový základ ve výši 683 879,21 Kč (za aplikaci § 46 odst. 3 daňového řádu pak považoval, že ve prospěch daňového subjektu bylo přihlédnuto ke všem jím uplatněným a prokázaným výdajům); se stěžovatelem byla zpráva projednána dne 23. 4. 2001.

Na základě této zprávy pak byl vydán dodatečný platební výměr (ze dne 25. 4. 2001). Stěžovatelovo odvolání proti němu bylo žalovaným zamítnuto (rozhodnutím ze dne 6. 11. 2001), stejně jako krajským soudem jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného (rozsudkem ze dne 23. 1. 2003). Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti stěžovatele uvedený rozsudek krajského soudu zrušil (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 1 Afs 3/2003), s tím, že v řízení nebyla řádně zkoumána otázka dodržení podmínek § 46 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud následně, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, zrušil rozhodnutí žalovaného. Žalovaný poté doplnil řízení a odvolání zamítl rozhodnutím ze dne 14. 3. 2005. Stěžovatel opětovně napadl rozhodnutí žalovaného žalobou; tu však Krajský soud v Ostravě zamítl rozsudkem ze dne 25. 10. 2006. V odůvodnění zopakoval, že správce daně byl ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu oprávněn stanovit stěžovateli daň za použití pomůcek, protože mu stěžovatel nepředložil řádně vedené účetnictví a nebylo tak možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně, kterému žalovaný uložil doplnit řízení, se zabýval v novém řízení okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Vyhotovil o tom úřední záznam ze dne 18. 2. 2005, z něhož je podle krajského soudu zřejmé, že správce daně stanovil výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů snižující základ daně ve výši rozdílu mezi stěžovatelem deklarovanými výdaji ve výši 1 063 970,55 Kč a částkou neprokázaných výdajů ve výši 655 966,86 Kč podle tří faktur přijatých od Ing. C., faktury od J. M. a částky za neprokázané služební cesty. Základ daně dále snížil o nezdanitelnou část základu daně. Stanovenou obchodní přírážku ve výši 168 % považuje za přiměřenou, neboť srovnatelné daňové subjekty dosahovaly přírážky vyšší, navíc sám stěžovatel v roce 2002 dosáhl obchodní přírážky ve výši 375 %. Výdaje tak správce daně stanovil v částce 407 973, 69 Kč, což je částka převyšující paušální výdaje podle § 7 odst. 9 písm. c) zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, čímž byl stěžovatele dostatečně zvýhodněn. Údaje uvedené v daňovém přiznání mohou být jednou z pomůcek pro stanovení daně; proto správce daně nepochybil, pokud použil takový údaj pro určení stěžovatelových příjmů. Z dodatečného platebního výměru i z vyměřovacího spisu vyplývá, v jakém rozsahu byly použity pomůcky, ač to stěžovatel popírá. Navíc je třeba připomenout, že způsob stanovení daně se vždy vztahuje na daň za určité zdaňovací období jako celek a různé metody stanovení daně nelze kombinovat. To, že stěžovateli bylo rozhodnutím ze dne 7. 12. 2001 odepřeno nahlédnutí do spisu, nemohlo mít na zákonnost napadeného rozhodnutí žádný vliv, protože správce daně později své rozhodnutí zrušil a nahlédnutí umožnil. Rovněž při projednání zprávy z daňové kontroly dodržel správce daně zákonný postup. Na zákonnost napadeného rozhodnutí nemohlo mít vliv ani opožděné vrácení dokladů stěžovateli.

Nejprve je třeba uvést, že kasační stížnost obsahuje některé nové námitky, které nebyly uplatněny v žalobě, a jsou proto ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustné. To se týká námitky neplatnosti platebního výměru, která byla podle stěžovatele způsobena nesprávným označením oprávněného pracovníka správce daně, a námitky zpochybňující tvrzení žalovaného, že splnil svou povinnost podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Pokud stěžovatel namítá, že vůbec neměly být použity pomůcky, že krajský soud nebral zřetel na důvody nepředložení účetnictví, že správce daně bezdůvodně odmítl sjednání daně a že fakticky stanovil daň dokazováním, aniž respektoval pravidla pro dokazování, odkazuje zdejší soud na řešení těchto otázek ve svém rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/200 - 68 (zveřejněno: Sb. NSS č. 327/2004). Tímto rozsudkem vyhověl zdejší soud první kasační stížnosti stěžovatele, zrušil rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta první stěžovatelova žaloba, a zavázal krajský soud ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Důvodem zrušení rozsudku krajského soudu bylo to, že krajský soud nijak nezkoumal, zda správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se však ve zrušujícím rozsudku vyjádřil i k ostatním kasačním námitkám, shledal je nedůvodnými a na těchto svých závěrech nemá důvod nic měnit. Správní orgán není ostatně vázán jen tím názorem, který se stal důvodem zrušení rozhodnutí soudu I. stupně a následně i rozhodnutí správního orgánu, ale též se nemůže odchýlit (nejsou-li tu nová skutková zjištění nebo nová právní úprava) od svých dřívějších závěrů, s nimiž se již soudy v přezkumném řízení jednou ztotožnily (srov. Soudní judikatura správní č. 861/2001). Žalovaný proto postupoval v novém řízení správně, pokud napravil pouze to, co Nejvyšší správní soud a po něm krajský soud označily jako nesprávné, a naopak se přidržel toho, co bylo označeno jako bezvadné.

Nedůvodně vytýká stěžovatel krajskému soudu také to, že nezkoumal, zda správce daně přihlédl k výhodám pro daňový subjekt, a pouze splnění této povinnosti konstatoval. I v tomto případě se zdá, že tato námitka byla převzata z původní žaloby, kde s ní stěžovatel zaznamenal procesní úspěch. Zatímco však v původním (později zrušeném) rozsudku uvedl krajský soud opravdu pouze tolik, že z vyměřovacích spisů je zřejmé, že správce daně přihlédl k výhodám, v novém rozsudku se již zabýval konkrétním postupem, který správce daně zvolil pro stanovení daně podle pomůcek. Shrnl postup při výpočtu stěžovatelovy obchodní přírážky a neshledal na něm nic závadného; rovněž zdůraznil výhodu spočívající v tom, že správce daně použil výdaje zjištěné v řízení, a nikoli výdaje paušální, které by v konkrétním stěžovatelově případě byly nižší (viz str. 4 a 5 rozsudku). Stěžovatel poukázal na dva nálezy Ústavního soudu, podle nichž se odvolací orgán i správní soud musí zabývat tím, zda bylo při vyměření daně podle pomůcek přihlédnuto k výhodám pro daňový subjekt. Tuto povinnost odvolací orgán ani krajský soud v původních řízeních nesplnily; v novém řízení, vázány právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, se však již této otázce dostatečně věnovaly; jejich postup je tak v souladu s uvedenými nálezy Ústavního soudu.

K tomu považuje zdejší soud za vhodné poznamenat, že uvedený postup žalovaného ani krajského soudu není rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 - 69, (zveřejněno: Sb. NSS č. 249/2004), kde zdejší soud konstatoval, že v případě stanovení daně podle pomůcek není možné k prokázaným nákladům daňového subjektu přihlížet jako k okolnosti, z níž pro něj vyplývají výhody ve smyslu § 46 odst. 3 téhož zákona. Podle citovaného rozsudku platí tento závěr toliko tehdy, kdy se v rámci stanovení daně podle pomůcek vychází jak z příjmů, tak výdajů. V daném

případě však vycházel správce daně výhradně z předpokládaných příjmů stěžovatele a jako k výhodě tedy lze přihlížet k určitým přiměřeným výdajům.

Krajský soud podle stěžovatele rovněž pominul to, že výše výdajů, k níž správce daně dospěl, byla zjevně nepřiměřená; tento náhled však zdejší soud nesdílí. Správní soud zkoumá - stejně jako odvolací orgán - zda zvolené pomůcky, které jsou zachyceny v daňovém spisu, mají objektivní a racionální základ a zda je podle nich daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, zveřejněno: Sb. NSS č. 633/2005); to krajský soud ve stěžovatelské věci učinil. Žalovaný ani krajský soud však nemohou zasahovat do úvahy správce daně vztahující se k volbě pomůcek, pokud zajišťují, dle možností, spolehlivé stanovení daně. Ačkoli v odůvodnění svého rozsudku nezopakoval krajský soud všechny konkrétní zjištěné výše obchodní přírážky, jak se objevují v úředním záznamu správce daně ze dne 18. 2. 2005, odkázal na několik základních číselných údajů z rozhodnutí žalovaného a přisvědčil žalovanému v tom, že zvolená výše obchodní přírážky je přiměřená.

Ze závěru, podle nějž byla taková přírážka přiměřená, nelze usuzovat na to, že stěžovatel skutečně a trvale obchodoval v daném zdaňovacím období s přírážkou v této výši; právě v této nutné míře nepřesnosti však spočívá rozdíl mezi výší základu daně stanoveného dokazováním a stanoveného podle pomůcek. Stěžovatel nepředložil správci daně úplné a řádně vedené účetnictví, a správce daně tak musel vycházet jen z toho, co mu stěžovatele skutečně předložil. Je pochopitelné, že stěžovatel se domáhá stanovení co nejnižší obchodní přírážky; není však žádného důvodu pro to, aby správce daně jeho přání vyhověl, zejména za situace, kdy přírážky obdobných subjektů dosahují mnohdy stovek procent. Údaj o přírážce ve výši 5 – 20 % je ostatně pouhým stěžovatelským tvrzením, nijak nepodloženým. Pokud pouhé tvrzení nemůže obstát ani v režimu dokazování, kde má správce daně k dispozici více či méně úplné a věrohodné účetnictví, tím spíše to platí o režimu pomůcek, kde se správce daně nemůže opřít ani o účetní záznamy, s nimiž by mohl tvrzení daňového subjektu konfrontovat.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti tvrdí, že úřední záznam ze dne 18. 2. 2005 (v němž správce daně srovnával vývoj obchodních přírážek u obdobných subjektů) nemůže být dokladem podrobněji vysvětlujícím výši základu daně a daně stanovených podle pomůcek. Neuvádí však, proč takovým dokladem být nemůže, a důvody jeho námitky tak nejsou zřejmé. (Přesněji řečeno, odkazuje v tomto ohledu na bod VII kasační stížnosti; aniž by však bylo zřejmé, v čem konkrétně tuto nemožnost spatřuje.) Úřední záznam je poměrně univerzálním způsobem zachycení nejrůznějších skutečností vztahujících se k daňovému řízení (srov. § 13 daňového řádu) a často slouží právě k průběžným poznámkám a výpočtům. To, že je určitá informace obsažena v úředním záznamu, ještě neznamená, že se s ní daňový subjekt nebude moci seznámit: to závisí na tom, co je obsahem úředního záznamu. V případě stěžovatele byly v úředním záznamu obsaženy údaje o jiných daňových subjektech, a proto se úřední záznam stal součástí neveřejné části spisu; skutečnost, že správce daně doplnil spis o úřední záznam, však sama o sobě nemohla zasáhnout do stěžovatelských práv. Uvedený postup je tak v souladu i s judikaturou Ústavního soudu, která zásadně připouští právo daňového subjektu na seznámení s pomůckami, s výjimkou těch které jsou údaji o jiných daňových subjektech.

Stěžovatel konečně uvádí, že i v novém řízení mu bylo znemožněno nahlédnout do úředního záznamu ze dne 18. 2. 2005, vyjádřit se k výpočtu podle pomůcek a vznášet námitky. To je v rozporu se zásadou, podle níž musí být daňový subjekt při stanovení daně

podle pomůcek obeznámen s tím, že k výhodám bylo přihlédnuto a o jaké výhody se jedná, a s ústavně konformním výkladem § 23 odst. 2 daňového řádu. Ani tuto námitku však stěžovatel v žalobě neuplatnil. Zde ve vztahu k nedostatku informací, které mu správce daně poskytoval v průběhu daňového řízení, namítl pouze to, že se nemohl seznámit s úředním záznamem ze dne 30. 3. 2001 o vyčíslení daňového základu a daně dle pomůcek. Krom toho není z vyměřovacího spisu patrné, že by stěžovatel o takové nahlédnutí žádal nebo že by po vyměření daně požádal o sdělení důvodu rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a přiznanou daní ve smyslu § 32 odst. 9 daňového řádu, a nebylo mu vyhověno. Zdejšímu soudu jsou známy nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. IV. ÚS 359/05 a ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, v nichž Ústavní soud zdůraznil právo daňového subjektu seznámit se s povahou výhod, k nimž správce daně přihlédl; na projednávanou věc však tyto nálezy nedopadají, neboť stěžovatel se v novém řízení tohoto svého práva u správce daně nedomáhal. Učinil-li by tak, lze důvodně předpokládat, že by jej správce daně s úředním záznamem k provedení daňové kontroly ze dne 18. 2. 2005, seznámil, neboť tak učinil i ve vztahu k úřednímu záznamu předchozímu ze dne 30. 3. 2001 (viz protokol o ústním jednání ze dne 20. 3. 2002).

Pokud jde o námitku, že se stěžovatel nemohl účastnit místního šetření, které probíhalo u J. M. a byl tak porušen § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, nemůže s ní zdejší soud souhlasit. Ze spisu vyplynulo, že na základě dožádání správce daně ze dne 30. 1. 2001 provedl Finanční úřad v Opavě místní šetření u J. M. s cílem prověřit fakturu na částku 108 570,90 Kč (vč. DPH). Výsledek tohoto šetření pak byl použit v rámci stanovení daňové povinnosti stěžovatele za použití pomůcek. Předně je třeba uvést, že pomůcky, jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu sociální či ekonomické situace daňového dlužníka, nejsou důkazem, ovšem to neznamená, že na ně nelze klást do určité míry obdobné požadavky. Jejich cílem a posláním je totiž s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz). Pokud jsou v rámci pomůcek použity skutečnosti používané při dokazování (jako např. listiny či svědecké výpovědi), je třeba, aby byly získány v souladu se zákonem (k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2007, sp. zn. 2 Afs 184/2006). Byla-li by tedy v daném případě použita jako pomůcka svědecká výpověď J. M., u které nemohl být stěžovatel přítomen, jednalo by se o prostředek získaný v rozporu se zákonem, který by nemohl být důkazem, ale ani pomůckou. V daném případě však výsledkem místního šetření nebyla svědecká výpověď J. M., nýbrž úřední záznam, z něhož vyplynulo, že uvedený subjekt fakturu ze dne 10. 12. 1999 na částku 108 570,90 Kč vystavil, nicméně neproúčtoval a nezahrnul do příjmů, neboť se jednalo o fakturu vystavenou jako náhradu za dvě předchozí faktury, které stěžovatel údajně ztratil. Na uvedené zjištění tak stěžovatelova přítomnost nemohla mít žádný vliv a nelze ani říci, že by bylo získáno v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Pokud s tímto zjištěním stěžovatel nesouhlasil, mohl svůj nesouhlas vyjádřit během celého daňového řízení a závěr místního šetření zvrátit např. tím, že by prokázal existenci plnění, za které byla předmětná faktura vystavena (údajně provedené reklamní práce); to však neučinil. Do stěžovatelových práv tak zasaženo nebylo.

Stěžovatel se dále podivuje nad tím, že správce daně v úředních záznamech (ze dne 30. 3. 2001 a dne 18. 2. 2005) hovoří o tom, že předmětná faktura vydaná J. M. je na částku 89 200 Kč, zatímco součástí spisu a předmětem místního šetření byla faktura na částku 108 570,90 Kč. Tato disproporce je podle názoru zdejšího soudu s největší pravděpodobností způsobena tím, že částka v úředních záznamech je uvedena bez DPH [„89 200 Kč (bez DPH)“], zatímco předmětná faktura ze dne 10. 12. 1999 obsahuje toliko celkovou sumu (108

570,90 Kč). Právě rozdíl těchto dvou částek pak zhruba odpovídá 22 % DPH v rozhodné době. Uvedenému závěru nasvědčuje i dožádání správce daně ze dne 30. 1. 2001, kde se hovoří o předmětné faktuře, jako o faktuře „za služby v hodnotě 108 570,90 Kč (vč. DPH)“. Je sice pravdou, že tento rozdíl přesně nesouhlasí s uvedenou základní sazbou daně (ta je z částky 89 200 Kč nepatrně vyšší /19 624 Kč/, zatímco rozdíl obou částek činí 19 370,90 Kč), na druhou stranu tento nesoulad je v dané věci nerozhodný. Není totiž pochyb o tom, že oba úřední záznamy hovoří o téže faktuře, která je obsahem spisu a která byla předmětem místního šetření u J. M., což jednoznačně plyne z prvního odstavce str. 4 úředního záznamu ze dne 18. 2. 2005 a posledního odstavce str. 3 úředního záznamu ze dne 30. 3. 2001). Pokud pak v rámci stanovení daně podle pomůcek správce daně понížil přiměřené výdaje stěžovatele, které užil jako výhodu podle § 46 odst. 3 daňového řádu, pouze o 89 200 Kč a nikoli o 108 570,90 Kč, neměla tato skutečnost na zákonnost jeho rozhodnutí žádný vliv.

Stěžovatel také nesouhlasí s tím, že mu byl zvýšen základ daně o částku 448 190 Kč z titulu neprokázaných plnění od Ing. M. C.; domnívá se, že mu tímto způsobem byly zdaněny příjmy, které vůbec neexistovaly. Ani s touto námitkou nelze souhlasit. V daném případě stěžovatel v daňovém přiznání uplatnil jako výdaj také částky údajně zaplacené za 4 faktury vyhotovené Ing. C. za dodání reklamního zboží stěžovateli v celkové částce 633 000 Kč, přičemž za shodnou částku měl toto zboží prodat dalšímu subjektu. Správce daně však zjistil, že se jedná o fiktivní plnění, neboť ani stěžovatel ani Ing. C. existenci tohoto plnění neprokázali. V rámci stanovení daně za použití pomůcek pak správce daně jednu z faktur uznal stěžovateli jako výhodu podle § 46 odst. 3 daňového řádu (v částce 184 810 Kč), zatímco o ostatní navýšil základ daně. Pokud by byl stěžovatelův základ daně stanoven dokazováním, bylo by možné s ním souhlasit v tom, že tímto způsobem by mohlo dojít ke zdanění příjmů, které v daném případě neexistovaly (nicméně je třeba mít na paměti, že to byl stěžovatel, který takové příjmy ve svém daňovém přiznání uvedl). Ovšem základ daně byl stanoven za použití pomůcek, což je způsob výrazně méně přesný než dokazování, a nelze tak hovořit o zdanění příjmů existujících či neexistujících, nýbrž vždy pouze o příjmech pravděpodobných; je tak třeba vždy počítat s určitou odchylkou. Je samozřejmě žádoucí, aby se určení relevantních skutečností podle pomůcek nemíjelo s realitou a naopak se realitě co možná nejvíce přiblížilo, nicméně bude zpravidla vždy méně přesné než jejich zjištění dokazováním (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz). V daném případě stěžovatel nedoložil řádně vedené účetnictví a nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Pokud pak správce daně použil jako pomůcky ke stanovení jeho daňového základu mj. údaje uvedené stěžovatelem v daňovém přiznání a jím předložené doklady, vážil místo stěžovatelova podnikání a následně z výše takto stanoveného základu daně odvodil obchodní přírážku, která byla srovnatelná s obchodními přírážkami obdobných subjektů ve stejném čase a místě, lze takové určení považovat za racionální a blízké se realitě. Ani tato námitka tak nebyla shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud tak neshledal naplnění žádného z tvrzených důvodů kasační stížnosti a proto ji jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. července 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu