Spis 8 Afs 32/2007 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 21/2007 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

8 Afs 21/2007 - 60

ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce R. M., zastoupeného JUDr. Pavlem Hruškou, advokátem se sídlem Praha 1, Národní 11, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 27. 12. 2006, čj. 6 Ca 155/2005 – 32, čj. 6 Ca 148/2005 – 30, čj. 6 Ca 151/2005 - 31, čj. 6 Ca 149/2005 – 31, čj. 6 Ca 152/2005 – 29, čj. 6 Ca 153/2005 – 33, čj. 6 Ca 154/2005 – 33, čj. 6 Ca 158/2005 – 33, čj. 6 Ca 159/2005 – 34, čj. 6 Ca 157/2005 – 33, ze dne 30. 11. 2006, čj. 6 Ca 156/2005 - 32 a ze dne 27. 12. 2006, čj. 6 Ca 150/2005 – 33,

takto:

I. **Kasační stížnosti se zamítají.**

II. **Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.**

Odůvodnění:

Rozhodnutími ze dne 14. 3. 2005, čj. FŘ-2584/13/05, čj. FŘ-2590/13/05, FŘ-2588/13/05, FŘ-2589/13/05, FŘ-2587/13/05, FŘ-2586/3/05, FŘ-2585/13/05, FŘ-2582/13/05, FŘ-2581/13/05, FŘ-2583/13/05, FŘ-2580/13/05, a ze dne 10. 3. 2005, čj. FŘ-9174/13/04, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Prahu 10, kterými byla

žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2002 (35.533 Kč), 4. čtvrtletí 2003 (35.207 Kč), 2. čtvrtletí 2003 (40.166 Kč), 3. čtvrtletí 2003 (35.334 Kč), 1. čtvrtletí 2003 (33.293 Kč), 4. čtvrtletí 2002 (33.720 Kč), 3. čtvrtletí 2002 (32.470 Kč), 4. čtvrtletí 2001 (33.960 Kč), 3. čtvrtletí 2001 (34.196 Kč), 1. čtvrtletí 2002 (32.460 Kč), 2. čtvrtletí 2001 (20.053 Kč), 1. čtvrtletí 2001 (31.597 Kč).

Žalobce se žalobami podanými u Městského soudu v Praze domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnil zejména tím, že správce daně v dodatečném platebním výměru nestanovil výši daně na vstupu a nemohl tak zjistit výslednou daňovou povinnost ve smyslu § 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Správce daně tím, že stanovil daň podle pomůcek u daně na výstupu a u daně na vstupu neuznal žádný nárok na odpočet, zkombinoval postup dokazováním a postup podle pomůcek.

Krajský soud žaloby zamítl a svá rozhodnutí odůvodnil následovně. Základní náležitostí dodatečného platebního výměru je ve smyslu § 46 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uvedení dodatečně vyměřené daňové povinnosti, tj. rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou. V daném případě došlo na základě výsledků daňové kontroly pouze ke změně základu daně za uskutečněná zdanitelná plnění se základní sazbou daně a daně na výstupu, proto jsou v dodatečném platebním výměru uvedeny na řádku 445 pouze tyto změny. Uveden je taktéž rozdíl mezi původně vyměřenou daní a daní stanovenou. To neznamená, že správce daně při výpočtu neuznal žádný nárok na odpočet daně na výstupu nebo že daň na vstupu byla stanovena dokazováním. Správní spis obsahuje úřední záznam, z něhož je patrný postup správce daně při stanovení daně podle pomůcek a žalovaný uvedl, že správce daně jako pomůcku použil údaje z daňového přiznání odvolatele. S ohledem na § 31 odst. 5 daňového řádu nelze vyloučit možnost, aby jako pomůcka byly využity i údaje, které má správce daně k dispozici ze samotného daňového přiznání. Skutečnost, že nebyly změněny údaje o dani na vstupu za přijatá zdanitelná plnění, neznamená, že by nárok na odpočet nebyl vůbec uznán. Z ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení nehodnotí to, jaké pomůcky správce daně použil; přihlíží však k tomu, zda bylo respektováno ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že správce daně ve prospěch žalobce použil pořizovací cenu náhradních dílů, olejů a pneumatik bez marže a stanovil nižší počet odpracovaných hodin oproti zákoníku práce. Přihlédl tedy ke skutečnostem, jež pro daňový subjekt znamenaly výhodnější posouzení. Žalobce navíc v žalobě neuváděl konkrétní skutečnosti, k nimž správce daně nepřihlédl a neuplatňoval je ani v daňovém řízení.

Krajský soud dále uvedl, že v tomto případě nelze vycházet z vymezení základních pojmů dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty a není rozhodné ani

ustanovení § 14 cit. zákona. Definice dle § 2 cit. zákona se vztahují k pojmosloví užívanému zákonem o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 14 cit. zákona by mohlo být využito při stanovení daně dokazováním. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že při dodatečném vyměření daně podle pomůcek měl správce daně u každého zdanitelného plnění stanovit základ daně a z těchto vypočtených základů daně pak stanovit daňovou povinnost. Tento postup není možný právě proto, že daň nebylo možné stanovit dokazováním.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudky městského soudu včasnými kasačními stížnostmi opírajícími se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadených rozsudků.

Stěžovatel městskému soudu především vytkl nesprávné posouzení právní otázky náležitostí dodatečných platebních výměrů. Dle jeho názoru jsou neplatné, neboť neobsahují všechny zákonem stanovené náležitosti a údaje (§ 32 odst. 8 a § 46 odst. 1 a 4 daňového řádu). Vadu spatřuje v tom, že jimi nebyla stanovena výše daně na vstupu, bez níž nelze stanovit výslednou daňovou povinnost. Správce daně musí stanovit, jak daň na vstupu, tak daň na výstupu, neboť předmětem daňové kontroly byla i daň z přidané hodnoty na vstupu i výstupu. Stěžovatel odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 179/01 a IV. ÚS 359/05 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004 - 67. Dále tvrdí, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť vychází ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spise, neboť ze správního spisu není zcela zřejmé, jaké pomůcky byly použity – konkrétně že by jako pomůcka posloužil jakýkoliv údaj z daňového přiznání. Soud toto tvrzení vzal za prokázané pouze z tvrzení žalovaného.

Dále namítá vadu řízení před finančními orgány, již spatřuje v neseznámení s úředním záznamem, jež obsahuje způsob stanovení daně podle pomůcek. Ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že daň byla stanovena podle pomůcek, avšak bez bližší specifikace, tedy bez uvedení odkazu na úřední záznam. Vzhledem k tomu, že s tímto úředním záznamem nebyl seznámen, nemohl se kvalifikovaně vyjádřit k výsledku daňové kontroly a ke způsobu jeho zjištění. Obdobně nebyl ani seznámen se zjištěnými okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a nemohl se k nim ani vyjádřit. Tím došlo k porušení jeho základních práv, přičemž odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05 a IV. ÚS 360/05.

Další námitkou brojí proti úřednímu záznamu, neboť ten nemá zákonem stanovené náležitosti, tedy neměl být soudem použit jako důkaz. Chybí v něm údaj dle § 13 daňového řádu, konkrétně odkaz na zdroj informace uvedené v záznamu. Navíc je tento úřední záznam nevěrohodný, neboť pokud by skutečně byl vyhotoven dne 2. 6. 2004, pak by byl citován v odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Záznam je však datován 2. 6. 2004, tedy stejným datem jako zpráva o provedené daňové kontrole, v níž je již uvedena výše doměřované daně. Z logiky věci však měl tento úřední záznam být vyhotoven dříve či byl vyhotoven dodatečně. Z toho

vyplývá, že záznam neměl základní zákonem stanovenou náležitost, tj. správné datum vyhotovení.

Stěžovatel je přesvědčen, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný a důvody nepřezkoumatelnosti spatřuje v tom, že se soud spokojil pouze s tvrzeními žalovaného, aniž by tato tvrzení měla oporu ve spise; nevyplývá z něj, jakým způsobem soud hodnotil provedené důkazy – v případě úředního záznamu soud uvedl odkaz na něj, avšak nezrekapituloval jeho obsah a nezhodnotil jej a pouze uvedl tvrzení žalovaného. Dále soud uvedl, že při použití pomůcek se vycházelo z určitého průměru, avšak tento průměr nebyl nikterak konkretizován, obdobně i v případě průměru za celé kontrolované období. Rozsudek se odvolává na úřední záznam, který však není blíže specifikován datem či jinou zákonnou náležitostí.

Namítá i nesprávné posouzení právní otázky nutnosti aplikace § 2 a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty. V kontextu obsahu žalob stěžovatel touto námitkou brojí proti tomu, že správce daně stanovil v rozporu s § 14 odst. 1 cit. zákona pouze sumáře daňových základů a daní na výstupu, což je v rozporu s požadavkem na stanovení základu daně podle pomůcek; při určení obsahu tohoto pojmu je třeba vycházet právě z § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Postup správce daně je navíc v rozporu s § 31 odst. 5 daňového řádu v souvislosti s § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Z uvedených ustanovení zákonů vyplývá, že správce daně měl stanovit základy daně, nikoliv úhrny základů daně a z nich dovozovat daňovou povinnost. Pokud jsou v daném případě z věcného hlediska rozhodující skutečnosti zjištěné při daňové kontrole, pak rozhodujícím hmotněprávním předpisem vztahujícím se na danou problematiku je zákon o dani z přidané hodnoty. Na podporu svého závěru argumentuje tím, že každé daňové rozhodnutí musí obsahovat i odkaz na příslušný hmotněprávní předpis.

Stěžovatel v závěru svých kasačních stížností uvádí, že „opětovně namítá veškeré námitky a skutečnosti uvedené v jeho žalobě ze dne 10. 5. 2005 proti rozhodnutí žalovaného s tím, že tyto námitky a skutečnosti činí nedílnou součástí i této kasační stížnosti“.

Žalovaný ve svých vyjádřeních k namítané neplatnosti dodatečných platebních výměrů uvedl, že v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu byl za daňovou povinnost považován součet původně vyměřené daně podle daňového přiznání a částky uvedené v dodatečném platebním výměru. Tímto způsobem je stanovena i daň na vstupu. Z důvodu původního vyměření, které se dodatečným platebním výměrem neruší, lze vyměřit pouze rozdíl oproti původní známé daňové povinnosti, tj. nemusí vždy dojít ke změně daně na vstupu.

K neseznámení stěžovatele s výhodami v jeho prospěch a nevěrohodnosti úředního záznamu žalovaný sděluje, že stěžovatel žádné výhody ve svůj prospěch neuplatnil a správce daně se zabýval jen výhodami, jež vyplývaly z jeho zjištění. Stěžovatel měl možnost využít institutu nahlížení do spisu a seznámit se s obsahem úředního záznamu. Pokud by úřední záznam v daný den neexistoval, správce daně

by neměl podklad pro vystavení dodatečného platebního výměru. Ustanovením § 46 odst. 2 daňového řádu se stanovuje povinnost, že z vyměřovacího spisu musí být patrno, podle jakých pomůcek správce daně postupoval. Zákon nestanovuje, že tyto údaje musí být patrny z úředního záznamu. Navíc i tento úřední záznam je v souladu s § 13 daňového řádu a obsahuje skutečnosti vztahující se ke zjištěním správce daně a odkazuje se v něm na zdroj informací – označení výzvy a protokolu o ústním jednání a je datován a podepsán.

Co se týče aplikace § 2 a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty, stěžovatel chaoticky spojil jednotlivá ustanovení cit. zákona. Ustanovení § 14 odst. 1 předmětného zákona upravuje výpočet daně v případě, kdy cena za zdanitelné plnění neobsahuje daň. V daném případě správce daně nestanovoval daň za jednotlivá zdanitelná plnění, neboť nepostupoval dokazováním, ale za použití pomůcek. Vymezení základních pojmů v § 2 cit. zákona je v dané věci nepodstatné. Daňová povinnost dle § 31 odst. 5 daňového řádu se týká všech druhů daní, jejichž správa podléhá tomuto zákonu.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 21. 6. 2007, čj. 8 Afs 21/2007 - 56, spojil stěžovatelovy kasační stížnosti ke společnému řízení s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 8 Afs 21/2007.

Nejvyšší správní soud uvážil o důvodech výslovně uvedených v kasační stížnosti (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Ze správních spisů Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 2. 3. 2004 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla mj. daň z přidané hodnoty za období od 1. čtvrtletí roku 2001 až do 4. čtvrtletí roku 2003 včetně (protokol správce daně čj. 73956/04/010931/0802). Následně byl stěžovatel dne 16. 4. 2004 vyzván (čj. 142842/04/010934/6629) k prokázání skutečností dle § 31 odst. 9 daňového řádu, tedy k předložení důkazních prostředků prokazujících správnost skutečností uvedených v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za kontrolovaná období zaměřené na daň na výstupu (zejména použití nakoupeného materiálu – náhradních dílů a olejů; prokázání spotřeby nakoupeného materiálu a vykázaných hodin na jednotlivé opravy k jednotlivým vydaným fakturám, výkazy práce zaměstnanců, zakázkové listy atd.). Dne 30. 4. 2004 stěžovatel předložil vyjádření k uvedené výzvě a správce daně mu sdělil, že součty na záznamech pro daňové účely jsou rozdílné od údajů uváděných v jednotlivých daňových přiznáních a že tyto údaje nesouhlasí ani v nově vypracovaných evidencích; při této příležitosti byl stěžovatel dotázán na vysvětlení těchto rozdílů. Stěžovatel k tomu uvedl, že zřejmě vznikla matematická či účetní chyba a že nemůže doložit žádné dodací a montážní listy a ani záznamy o práci zaměstnanců (protokol čj. 165891/04/010934/6629). Dne 2. 6. 2004 byl stěžovatel seznámen se zprávou o daňové kontrole (čj. 134333/04/00934/6629), jejímž závěrem bylo, že vzhledem k početním nepřesnostem a nedoložení veškerých podkladů prokazujících

spotřebu nakoupeného materiálu v souvislosti s uskutečněnými zdanitelnými plněními nebylo možno stanovit daň dokazováním, proto správce daně musel přistoupit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu. Ve zprávě je k jednotlivým kontrolovaným obdobím vyčíslena původní daňová povinnost a doměrek daně. Průběh projednání zprávy je zachycen v protokole (čj. 198760/04/010934/6629) z téhož dne a dle jeho obsahu nebyly vzneseny žádné návrhy ani námitky. Součástí správního spisu je taktéž úřední záznam ze dne 2. 6. 2004 nadepsaný jako důvod stanovení daňové povinnosti v souladu s § 31 odst. 5 daňového řádu (...), jehož obsahem je způsob, resp. postup, stanovení daně z přidané hodnoty na výstupu podle pomůcek a jeho přílohu tvoří tabulka s výpočty pro jednotlivá čtvrtletí kontrolovaného období. Posléze byly vydány dodatečné platební výměry k jednotlivým obdobím, v nichž byla doměřena daň z přidané hodnoty. V těchto výměrech je na řádku 445 uvedena částka uskutečněných zdanitelných plnění se základní sazbou, na řádku 451 vypořádání daně na výstupu, na řádku 652 celkový součet daně na výstupu a na řádku 780 změna daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku nesprávného posouzení náležitostí dodatečných platebních výměrů. Vycházel přitom z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, podle kterého chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou následující: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Daňový řád v § 32 uvádí, jaké základní náležitosti musí obsahovat rozhodnutí vydané v daňovém řízení, a zmiňuje rovněž důsledky jejich absence. Chybějící poučení o možnosti podání opravného prostředku v rozhodnutí nebo jeho vady má za následek prodloužení lhůty pro uplatnění tohoto práva a správce daně uzná opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Pokud však rozhodnutí postrádá některou další ze základních náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

Podle § 32 odst. 8 daňového řádu rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně formou platebního nebo dodatečného platebního výměru. Dle § 46 odst. 7 daňového řádu, zjistí-li správce daně po vyměření daně, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a tuto dodatečně stanovenou daň současně předepíše.

V daném případě správce daně postupoval v souladu s citovanými ustanoveními zákona (§ 46 odst. 7 daňového řádu), neboť dodatečnými platebními výměry vyměřil daň ve výši rozdílů mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou. Vzhledem k tomu, že ke změnám došlo u uskutečněných zdanitelných plnění na výstupu, jsou tyto změny zachyceny v příslušných řádcích údajů uváděných v daňových přiznáních a tyto údaje jsou součástí dodatečných platebních výměrů.

Pokud jde o použití údaje o dani na vstupu pro účely stanovení daně podle pomůcek, Nejvyšší správní soud nejprve poukazuje na svou judikaturu – zejména rozsudek ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004-56 (publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 675/2005, jinak dosažitelný na www.nssoud.cz), kdy dospěl k závěru, že při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 daňového řádu vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole. Tento závěr koresponduje i s názorem vyjádřeným v rozsudku ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55 (www.nssoud.cz), že pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti daňového subjektu (§ 31 odst. 5. d. ř.) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací. *„Určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady v d. ř. je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3, podle něhož stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny). I proto ostatně Ústavní soud ve své recentní judikatuře zdůrazňuje, že daňový subjekt zásadně má právo být o obsahu pomůcek informován a má právo se k nim vyjadřovat, nedochází-li tím k porušování práv či právem chráněných zájmů jiných osob (viz nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, zatím nepublikovaný; srov. v širších souvislostech z obdobných principů vycházející starší nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, zveřejněný pod č. 131 ve sv. č. 23 na str. 251 a násl. Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), neboť jen tak je mu reálně umožněno poukazovat na irelevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné*

vyhodnocení“(citace dle shora nadepsaného rozsudku). S ohledem na tyto závěry nelze při stanovování daňové povinnosti podle pomůcek, zejména u daně z přidané hodnoty s ohledem na její konstrukci, vyloučit ani využití některého nezpochybněného údaje uvedeného v daňovém přiznání daňovým subjektem samotným, neboť jen tak lze dospět ke kvalifikovanému a co nejreálnějšímu odhadu daňové povinnosti.

S ohledem na skutečnost, že v rámci daňové kontroly správce daně nezjistil nedostatky u daně na vstupu, avšak daň na výstupu s ohledem na provedená zjištění nebylo možné stanovit dokazováním a bylo nutno přistoupit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, pak z výše uvedených důvodů nic nebránilo použití údaje o výši uskutečněných zdanitelných plnění na vstupu dle daňových přiznání, čímž nedošlo ke změně údaje o dani na vstupu a správce daně tak v souladu s ustanovením § 46 odst. 7 daňového řádu uvedl pouze změny v řádcích daňového přiznání u daně na výstupu, tedy uskutečněných zdanitelných plnění.

Co se týče stěžovatelova odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 11. 2004, čj. 1 Afs 19/2004 - 67, je třeba podotknout, že závěry o posouzení dodatečného platebního výměru korespondují se současným závěrem, vyjádřeným v tomto rozhodnutí, neboť rozpis daně je v daném případě integrální součástí dodatečných platebních výměrů. V otázce stanovení daně se jednalo o odlišnou skutkovou situaci (správce daně nemohl zkontrolovat daňové doklady k dani na výstupu pro jejich nedostatečnost a rozporně s tímto zjištěním dospěl k závěru, že daň na výstupu byla odvedena včas a správně), proto není odkaz na toto rozhodnutí příléhavý. Nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, reagoval rovněž na odlišnou situaci, v níž správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédl i k výhodám plynoucím pro daňový subjekt, avšak s tím, že s těmito údaji mohou seznámit pouze orgány provádějící přezkum rozhodnutí, a nikoliv sám daňový subjekt. Obdobně i nález téhož soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, kterým Ústavní soud uzavřel, že v případech stanovení daně podle pomůcek se odvolací orgán musí vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svou zákonnou povinnost dle § 46 odst. 3 daňového řádu, neboť jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení. V předloženém případě se odvolací orgán vyrovnal i s touto otázkou.

Stěžovatel posléze namítl nepřezkoumatelnost napadených rozsudků, neboť vycházejí ze skutkového stavu, který nemá oporu ve správních spisech – konkrétně z nich není zřejmé, že by jako pomůcka byl použit jakýkoliv údaj z daňového přiznání. Nejvyšší správní soud konstatuje, že daňový řád stanovuje pro případy dodatečného vyměření daňové povinnosti pravidlo (§ 46 odst. 2), že je-li základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal, musí být z vyměřovacího spisu patrno, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů.

Ze správního spisu, konkrétně z postupu stanovení daně podle pomůcek – viz úřední záznam, se podává, že správce daně kontroloval i daňové doklady k přijatým zdanitelným plněním, neboť rozlišil zdanitelná plnění na vstupu se sníženou sazbou daně a zdanitelná plnění se sazbou základní. Dále pak uvedl, že po odečtení nákladů s 22 % (podílu nakoupeného materiálu) z faktur vydaných s 22 % sazbou DPH byl zjištěn podíl práce. Je třeba dát stěžovateli za pravdu v tom směru, že správce daně ani v tomto postupu, ani ve zprávě o daňové kontrole přímo neuvedl konstataci, že by jako pomůcku využil údaj ze stěžovatelova daňového přiznání týkající se daně na vstupu, avšak tento jeho postup je evidentní z postupu stanovení daně podle pomůcek i z dodatečných platebních výměrů, jimiž byly pozměněny pouze údaje o dani na výstupu. Nelze se proto domnívat, že by ve smyslu § 46 odst. 2 daňového řádu tento postup nebyl patrný z vyměřovacího spisu. Žalovaný pak navíc, avšak až v rámci odvolacího řízení, ve svých rozhodnutích uvedl, že „jako pomůcku použil správce daně údaje z daňového přiznání odvolatele, kdy po odečtení přijatých zdanitelných plnění ve 22 % sazbě daně (náhradní díly, barvy, oleje, pneumatiky ...) od uskutečněných zdanitelných plnění vypočetl podíl práce“. Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů neshledal tuto stěžovatelovu námitkou důvodnou.

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání stěžovatelovy námitky, jíž se dovolává vady řízení před správním orgánem, jíž spatřuje v tom, že nebyl seznámen s úředním záznamem obsahujícím způsob stanovení daně podle pomůcek. Ve zprávě o daňové kontrole není uveden žádný odkaz na úřední záznam. Protože nebyl s tímto záznamem seznámen, nemohl se ani kvalifikovaně vyjádřit k výsledku daňové kontroly. Nejvyšší správní soud poukazuje na ustanovení § 46 odst. 2 daňového řádu, z něhož vyplývá, že z vyměřovacího spisu musí být patrné, podle jakých pomůcek správce daně postupoval. Není tak předepsáno, jakou formu by měl mít dokument obsahující postup stanovení daňové povinnosti podle pomůcek; předepsáno je pouze to, že z vyměřovacího spisu musí být patrný. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně v části „Výsledek kontroly“ k jednotlivým kontrolovaným obdobím správce daně uvedl výši daňové povinnosti podle daňového přiznání, daňovou povinnost stanovenou na základě kontroly a rozdíl a v závěru zprávy pak uvedl výši původní daňové povinnosti a výši doměrku správcem daně. Z obsahu protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole se podává, že stěžovatel neuplatnil právo vyjádřit se k předmětu a průběhu jednání, ani námitky k postupu pracovníků správce daně a nepředložil žádné návrhy či námitky směřující proti obsahu protokolu. Rovněž samotnou zprávu o daňové kontrole podepsal bez výhrad. Nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, a ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, na něž stěžovatel poukazuje, reagují na omezení nahlížet do specifikovaných podkladů, k čemuž v případě stěžovatele nedošlo. S ohledem na výše uvedené je Nejvyšší správní soud toho názoru, že stěžovateli, nebyl-li mu postup při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek jasný, vyplývající ze zprávy o daňové kontrole, nic nebránilo ve využití

institutu nahlížení do spisu či v případném vznesení námitek proti výsledku daňové kontroly. Tuto jeho námitku tudíž považuje za nedůvodnou.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelovou námitkou, že nebyl seznámen ani se zjištěnými okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a nemohl se k nim ani vyjádřit. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry městského soudu, tj. že správce daně použil pořizovací cenu zapracovaných náhradních dílů, olejů a pneumatik, tedy cenu bez marže, a dále že počet odpracovaných hodin na jednoho zaměstnance byl za měsíc byl stanoven ve výši 90 hodin, tedy menší, než předpokládá zákoník práce. Z toho vyplývá, že správce daně přihlédl k okolnostem pro stěžovatele výhodnějším. Nad to stěžovatel sám ani v odvolacím řízení, ani v řízení o žalobě žádné konkrétní výhody, k nimž by mělo být přihlédnuto, neuvedl. Nejvyšší správní soud poukazuje na svou judikaturu k této otázce, zejména rozsudek ze dne 29. 3. 2007, čj. 5 Afs 162/2006 - 114 (www.nssoud.cz), z níž se podává, že k výhodám dle § 46 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu nebo vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu zřejmé, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlédnout, a to i ex offo, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok.

Další námitkou stěžovatel brojil proti posouzení náležitostí úředního záznamu, neboť ten nemá náležitosti dle § 13 daňového řádu. Nejvyšší správní soud již výše uvedl, že § 46 odst. 2 nestanovuje formu dokumentu, jenž obsahuje popis postupu při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek; z vyměřovacího spisu musí být pouze patrné, podle jakých pomůcek správce daně postupoval. S ohledem na znění tohoto ustanovení Nejvyšší správní soud uzavírá, že tento postup je ze správního spisu patrný a forma tohoto dokumentu není rozhodná, resp. není určující, zda jej správce daně nazval úřední záznam či jinak. Stěžovatelovy polemiky o datu vyhotovení záznamu považuje Nejvyšší správní soud za účelové, neboť bez tohoto postupu a propočtu by nebylo možné zanést výsledné údaje o doměřované daňové povinnosti do zprávy o daňové kontrole. Tato stěžovatelova námitka není důvodná.

K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatky v odůvodnění, Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že správní spis obsahuje úřední záznam, ve kterém je uvedeno, jak správce daně postupoval při stanovení daně podle pomůcek. Vzhledem k výše uvedeným závěrům o tom, že formální stránka dokumentu obsahujícího postup stanovení daňové povinnosti podle pomůcek není zákonem stanovena, Nejvyšší správní soud považuje odkaz na tento dokument dostatečným. Stěžovatel dále namítl, že soud nezhodnotil úřední záznam a nezrekapituloval jeho obsah.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pokud jde o rekapitulaci obsahu, městský soud konstatoval, že v úředním záznamu je uvedeno, jakým způsobem správce daně postupoval při stanovení daně podle pomůcek, což představuje rámcové vymezení obsahu tohoto dokumentu a přepisování jeho obsahu nepovažuje za účelné. Městský soud se navíc vypořádal se všemi námitkami, jež stěžovatel vznesl ve vztahu k úřednímu záznamu a jeho obsahu. Dokument o postupu stanovení daně podle pomůcek nemá povahu důkazu, nýbrž v podstatě představuje podklad pro vydání rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tedy nesdílí stěžovatelův názor o nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Obdobně i v případě namítané nepřezkoumatelnosti, neboť soud v odůvodnění použil pojmy určitý průměr. S ohledem na skutečnost, že matematický postup i úvahy vztahující se k postupu správce daně při stanovení daně z přidané hodnoty na výstupu jsou podrobně popsány včetně uvedení výpočtů v úředním záznamu, jež je součástí vyměřovacího spisu, nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné opětovně přepisovat celý postup správce daně v odůvodnění soudního rozhodnutí.

Na závěr Nejvyšší správní soud přezkoumal stěžovatelovy námitky nesprávného posouzení právní otázky, že v daném případě bylo nutné vycházet z vymezení základních pojmů dle § 2 a § 14 zákona o dani z přidané hodnoty. K tomu je třeba uvést, že základní pojmy uvedené v § 2 cit. zákona se vztahují k výpočtu daně z přidané hodnoty pro účely zákona o dani z přidané hodnoty a použijí se při výpočtu daňové povinnosti samotným daňovým samotným subjektem či v případě dokazování. Správce daně však při stanovení daně z přidané hodnoty podle pomůcek samozřejmě musí zachovávat základní principy konstrukce této daně. Avšak stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně v případě, kdy daňovou povinnost není možné stanovit dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Stanovení daně podle pomůcek jako náhradní způsob stanovení daně nikdy nemůže mít míru přesnosti a spolehlivosti obdobné míře přesnosti a spolehlivosti při stanovení daně na základě důkazů. Náhradní způsob stanovení daně vždy vychází z určité míry pravděpodobnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2006, čj. 2 Afs 1/2006 - 119, www.nssoud.cz). Při stanovení daně podle pomůcek vzhledem k uvedeným závěrům nepřichází v úvahu použití § 14 cit. zákona, tj. že by v tomto případě měl správce daně pro každé zdanitelné plnění a z vypočtených základů stanovit daňovou povinnost. Správce daně totiž nemůže v případě stanovení daně podle pomůcek nahrazovat daňovou evidenci a vlastní aktivitu daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnosti stěžovatele nejsou důvodné, a proto je zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, neboť mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu

úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasačních stížnostech.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu