



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jany Daňkové a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla, v právní věci žalobce S. Š., bytem P., T. 14, zastoupeného Mgr. Tomášem Winterem, advokátem se sídlem Plzeň, Koperníkova 21, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.10.2009, č.j. 7963/09-1100-400276,

t a k t o:

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.10.2009, č.j. 7963/09-1100-400276, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Plzni ze dne 27.5.2009, č.j. 214711/09/138514402767, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005.

Žalobce žalobu odůvodnil dvěma žalobními body. V prvním žalobním bodu žalobce namítal, že daňová kontrola byla zahájena dne 3.12.2007, aniž k tomu správce daně měl jasné a předem seznatelné důvody. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3.12.2007, kterým byla kontrola zahájena, není zřejmý důvod, pro který se tak stalo. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07. Protokol sepsaný správcem daně dne 3.12.2007 neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že v protokolu uvedené druhy daně za příslušná zdaňovací období byly žalobcem kráceny. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly zjevně žalobci sděleny a v protokolu zachyceny. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením autonomní sféry žalobce, a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Žalobce konstatoval, že je toho názoru, že daňová kontrola byla

provedena nezákonně a nezákonná jsou i rozhodnutí na tuto kontrolu navazující, tedy prvoinstanční i napadené rozhodnutí. Ve druhém žalobním bodu žalobce namítal, že správce daně v řízení postupoval nezákonně, když nepostupoval podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ač podle tohoto ustanovení postupovat měl. Žalobce byl v rámci kontroly opakovaně vyzván k doložení věrohodných důkazních prostředků, kterými by odstranil pochybnosti správce daně a prokázal, že v daňovém přiznání byly výdaje uplatněny ve správné výši, a to výzvou ze dne 19.2.2008, ze dne 17.3.2008 a výzvou ze dne 27.8.2008. K první výzvě žalobce předložil doklady, které získal od svých dodavatelů, jež se mu podařilo dohledat a byly mu dodavateli vydány. K druhé výzvě již žalobce nebyl schopen žádné důkazní prostředky doložit a ke třetí výzvě předal správci daně seznam dodavatelů, na které byl schopen si s odstupem času upomenout. Je tedy zřejmé, že žalobce výzvám správce daně nevyhověl a nesplnil tak své zákonné povinnosti stanovené v ustanovení § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Z dokazování provedeného správcem daně je zřejmé, že objektivně není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, když žalobce uskutečňoval mnohé nákupy jako koncový zákazník, či se společnostmi, které již neexistují, či nevyvíjí činnost nebo si je prostě nepamatuje. Jsou tak splněny obě podmínky stanovené v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro stanovení daňové povinnosti pomůckou, tedy že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností (ty vyplývají z § 16 odst. 2 zákona) a dále v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. To je zřejmé mimo jiné i z toho, že se nepodařilo ustanovit firmu Polza Chvalíkovice, kterou žalobce označil jako svého hlavního dodavatele, ale i odběratele. Přesvědčení žalovaného, že je možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, je odůvodněno pouze jeho závěrem, že žalobci muselo být známo, s kým v předmětném období obchodoval a bylo tedy na něm, aby získal od svých obchodních partnerů potřebné doklady. Tento závěr však není podložen žádnými důkazy a jedná se pouze o domněnku žalovaného. Žalobce v průběhu provádění kontroly opakovaně uváděl, že není schopen výzvám správce daně vyhovět a předložit další důkazní prostředky k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání a navrhoval, aby bylo postupováno při stanovení daňové povinnosti podle pomůcky. Správce daně se správně pokusil stanovit daňovou povinnost dokazováním, je pravdou i to, že poskytl žalobci dostatečný prostor. Pokud však žalobce této možnosti nevyužil, resp. nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností svoji zákonnou povinnost, bylo na místě postupovat podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a stanovit daňovou povinnost podle pomůcek. Pokud zákonodárce v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stanoví, že správce daně je oprávněn stanovit daňovou povinnost podle pomůcek, nechává tím tento postup na úvaze správce daně. Rozhodovacím kritériem však v žádném případě nemůže být porovnání výše dodatečně stanovené daňové povinnosti dokazováním, na straně jedné a pomůckami, na straně druhé. Pokud by takto správce daně postupoval, byl by jeho postup diskriminační a nezákonný. Správce daně je povinen postupovat v obdobných případech jednotně, když všichni účastníci jsou si rovni a mají stejná práva. Pokud tedy správce daně v jiných případech, při splnění podmínek stanovených v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků postupuje podle tohoto ustanovení, je povinen tak postupovat i v případě žalobce. Žalobce proto shledává postup žalovaného za diskriminační a nezákonný.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě žalovaný k prvnímu žalobnímu bodu uvedl, že žalobcem namítaná povinnost nevyplývá ze žádného ustanovení

zákona. Právo správce daně kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době vyplývá z ustanovení § 1 odst. 2 a § 16 zákona o správě daní a poplatků. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zákon nestanoví správci daně při zahájení daňové kontroly uvádět bližší důvody daňové kontroly. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamena, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti. Může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založena na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. V dané věci je přitom nutno rozlišovat podmínky při zahájení daňové kontroly dané ustanovením § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a podmínky při zahájení vytykácího řízení vymezené v ustanovení § 43 odst. 1 téhož zákona. K žalobcem odkazovanému rozhodnutí Ústavního soudu žalovaný uvedl, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, jehož úkolem je mimo jiné usměrňovat a sjednocovat rozhodovací praxi správních soudů, nikdy nevyplynul požadavek, aby pro zákonné zahájení daňové kontroly byla nutná existence podezření správce daně o zkrácení daňové povinnosti a povinnost tato podezření při zahájení daňové kontroly daňovému subjektu sdělit. Jedná se o první a zcela ojedinělý judikát. Dokonce ani senát Ústavního soudu projednávající tuto věc nebyl jednotný ve svém stanovisku (viz. disentující stanovisko soudkyně Ivany Janů k výroku nálezu). Ostatně i nálezy Ústavního soudu ve věci ústavní stížnosti proti rozhodnutím správních soudů jsou závazné toliko v konkrétní věci. K tzv. precedenční závaznosti nálezu Ústavního soudu se Ústavní soud vyjádřil ve svém nálezu IV. ÚS 301/05. Sám Ústavní soud v tomto rozhodnutí připustil, že není nutno reflektovat (anebo respektovat) ústavně právní výklad Ústavního soudu ve skutkově podobných případech, když je možné přednést seriózní argumenty, které vedou k závěru, že vzhledem k relevantním skutkovým rozdílům není vhodné aplikovat již vyslovený princip v tomto dalším případě. V citovaném nálezu Ústavní soud shledal, že došlo k tak intenzivnímu porušení základní ústavní kautely čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, že mu skutečně nezbylo, než dojít k závěru, že prováděná daňová kontrola byla projevem svévole správce daně. K samotnému sdělování konkrétního podezření či pochybnosti o řádném splnění daňové povinnosti při zahájení daňové kontroly žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2009, č.j. 8 Afs 46/2009-46. Ke druhému žalobnímu bodu žalobce uvedl, že skutečnost, že se daňovému subjektu v průběhu daňové kontroly nepodařilo prokázat oprávněnost uplatnění veškerých výdajů jako daňových, není sama o sobě důvodem ke stanovení daně podle pomůcek. Nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu musí být takového zásadního charakteru, aby byla možnost stanovení základu daně i daně samotné dokazováním právě pro tento nedostatek vyloučena. Pouze v takovém případě lze přistoupit k subsidiární metodě vyměření daně prostřednictvím pomůcek, při níž je procesní obrana daňového subjektu výrazně omezena. Ve případě žalobce, i přes důkazní nouzi způsobenou tvrzeným odcizením dokladů a výpočetní techniky, měl žalobce dostatek času, aby si náhradní doklady prokazující jím uváděné výdaje obstaral. Správce daně pak ze své iniciativy shromáždil řadu důkazů, na základě nichž byl schopen rekonstruovat daňovou evidenci žalobce do takové míry, že bylo možné vyměřit daň dokazováním (správce daně uznal žalobci řadu výdajů, u nichž zjistil jejich oprávněnost). Při hodnocení veškerých důkazů vycházel správce daně i z dalších jím zjištěných skutečností, tj. že žalobce neměl žádnou provozovnu, zaměstnance, v průběhu daňové kontroly nebylo zjištěno ani doloženo používání automobilu k podnikatelské činnosti

(za kontrolovaný rok žalobce ani nepodal daňové přiznání k silniční dani), a přesto v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 vykázal výdaje ve výši 2.269.501 Kč a příjmy ve výši 2.353.265 Kč. Domněnka žalovaného, že žalobci muselo být známo, s kým v předmětném období obchodoval, se jeví jako oprávněná s ohledem na skutečnost, že předmětem činnosti byla montáž žaluzií a jako dodavatele tohoto zboží žalobce uvedl dvě společnosti. Žalovaný dále uvedl, že institut dokazování byl správcem daně zvolen s ohledem na skutečnost, že na základě příjmů uvedených žalobcem v daňovém přiznání a informací získaných z internetových stránek katalog firem, kde je prezentována činnost žalobce - montáž žaluzií, správci daně nevznikly pochybnosti o jeho činnosti a ani o výši přiznaných zdanitelných příjmů. Pochybnosti naopak správci daně vznikly o výši uplatňovaných výdajů na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů, jelikož nebyla žalobcem předložena velká část dokladů prokazujících oprávněnost uplatněných výdajů a ani jiným způsobem nebyla žalobcem prokázána jejich výše. V případě žalobce nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Žalovaný vycházel ze skutečnosti, že uplatnění výdajů za účelem ponížení daňového základu není povinností žalobce, nýbrž je to jeho právem. Pokud žalobce tohoto svého práva nevyužije, je zde zcela nerozhodné, zda se tak stane z důvodu neuplatnění konkrétního výdaje nebo z důvodu uplatnění výdaje, avšak jeho neprokázání, nelze učinit závěr, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Žalovaný konstatoval, že zákon stanoví, že základ daně lze ponížít pouze o výdaje, které byly prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. V důkazním řízení je nutné prokázat existenci příjmu a ve vztahu k výdajům osvědčit, zda ten či onen tvrzený výdaj byl prokazatelně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. V průběhu daňového řízení byla zjištěna existence příjmu, o jehož výši nebylo mezi účastníky řízení sporu, a zároveň bylo možné osvědčit, který z tvrzených výdajů byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Nic tudíž nebránilo tomu, aby daňová povinnost byla stanovena dokazováním, jak se také stalo.

Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, přičemž byl ve výzvě poučen o tom, že nevyjádří-li nesouhlas s takovým projednáním věci, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zák.č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s., vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Soud neshledal důvodným první žalobní bod.

Otázkou, zda existence konkrétních pochybností či podezření o správnosti přiznané daně je nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly, jak ji formuloval Ústavní soud ve svém nálezu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, se zabýval Nejvyšší správní soud především ve svém rozhodnutí ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb. NSS, a v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb. NSS (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na

www.nssoud.cz). Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu zcela ztotožňuje a na obsah těchto rozhodnutí odkazuje.

V rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52, Nejvyšší správní soud především uvedl, že „platí, že právní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nicméně zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezů Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Ústavní soud tak např. v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, konstatoval, že *„(o)becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o němž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezů vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně zpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře.“* Ústavní soud dovodil, že *„samotná polemika Nejvyššího správního soudu s ústavněprávním výkladem Ústavního soudu...“* a jeho nereflektování v napadeném rozsudku nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud nebo dokonce za porušení článku 89 odst. 2 Ústavy. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, konstatoval, že *„setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech...“*. Těmi mohou být dle Nejvyššího správního soudu výjimečné případy, *„a to např. ... pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypovídala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypovídání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil“*. Lze tak učinit dílčí závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v citovaném nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; to však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. Jinak řečeno obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí

nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku sp. zn. 2 Afs 79/2008, podle níž „z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako *denegatio iustitiae*; úkolem správních soudů je pak podrobně vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejrationálnější.“ Rozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny pohybovat se v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, že „toto ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o "sběrné" či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby. Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby“ (nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, www.nalus.usoud.cz). Ústavní soud zdůraznil, že „(v) podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce“ (srov. nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, tamtéž). K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že se „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR)“ (shora cit. nález sp. zn. II. ÚS 703/06). Tyto ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v rámci daňového řízení nalezly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu týkající se institutu daňové kontroly. V tomto směru je třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení

(srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, in: č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. „*pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.*“ Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 uvedeného zákona „*stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy*“. Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „*Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím*“ (viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02). Pro úplnost lze dodat, že dle ustanovení § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době. Tento výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či *ex officio*, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba *a priori* nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009). Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k zákonu č. 337/1992 Sb. (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní „*nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků.*“ Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkácího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty právě s vytýkáčím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentaním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého „*(o)ba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového*

základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytykáací řízení. (...) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci "podezření" a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytykáacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly. Nejvyšší správní soud je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být nazírána ani jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Z odlišného stanoviska lze opět citovat, že „(u)platnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátí, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u něž probíhá kontrola, zkrátí svou daňovou povinnost...správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv.“ Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze

dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 – 53). Jinak řečeno Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrné, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s citovanou judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze má za to, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná v odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“

Toliko citace důležitých pasáží z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 – 52.

Žalobní bod žalobce není důvodný, neboť v pouhém neuvedení konkrétních skutečností či podezření o zkrácení daňové povinnosti v protokole o zahájení daňové kontroly nelze spatřovat nezákonnost provedení daňové kontroly s konečným důsledkem nemožnosti doměřit daň, na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly. Je tomu tak především proto, jak naznačeno shora při citaci závěrů Nejvyššího správního soudu, že provedení tzv. namátkové kontroly není samo o sobě protizákonné.

V této souvislosti nelze odhlédnout ani od konkrétních okolností toho kterého daňového řízení a jejich skutkovou podobností či odlišností s případem souzeným Ústavním soudem pod sp. zn. I. ÚS 1835/07. Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, v jím souzeném případě pod bodem 35 například uvedl, že *zvolený den zahájení kontroly je sám o sobě přinejmenším podezřelý, pokud se jednalo o pátek těsně před Vánoce a vlastně deset dní před koncem prekluzivní lhůty*. Na rozdíl od věci souzené Ústavním soudem, v případě žalobce nebyl protokol o zahájení daňové kontroly sepsán těsně před koncem prekluzivní lhůty. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, protokol o zahájení daňové kontroly týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 byl sepsán dne 3. 12. 2007. Stalo se tak zcela v rámci lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., která by jinak měla uplynout teprve koncem roku 2008. Nelze tudíž vůbec

hovořit o tom, že by snad sepsí protokolu měl sloužit toliko k prodloužení lhůty pro vyměření daně. V případě žalobce se taktéž nejednalo o formální zahájení daňové kontroly, jak jej definoval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 – 96, když především uvedl, že ústní jednání, při kterém byla zahájena daňová kontrola by nebylo možno považovat za zahájení daňové kontroly (a tedy za úkon směřující k vyměření nebo doměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení), pokud by v přiměřené době po něm nenásledovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti. Již při zahájení daňové kontroly, jak vyplývá z protokolu o zahájení daňové kontroly, bylo se žalobcem ujednáno, že doklady za kontrolované roky, tj. roky 2004, 2005 a 2006, a kontrolované daně, tj. daň z příjmů fyzických osob a daň silniční, budou předloženy do 17.12.2007. Dne 17.12.2007, tj. po pouhých 14 dnech od zahájení daňové kontroly, se uskutečnilo se žalobcem ústní jednání, při kterém žalobce deklaroval, že žádné doklady nepředloží. Po upozornění ze strany správce daně, že nepředložení dokladů není důvodem pro neprovedení daňové kontroly, následovalo ústní jednání dne 29.1.2008 a ústní jednání dne 13.2.2008, při kterých žalobce předložil některé z účetních dokladů. Dne 19.2.2008 vydal správce daně výzvu, kterou žalobce osobně převzal dne 22.2.2008. Ve výzvě správce daně žalobce krom jiného upozornil na to, že v daňovém přiznání za rok 2005 byly uplatněny výdaje ve výši 2.269.501 Kč, přičemž ke kontrole byly doloženy výdaje pouze ve výši 92.851,37 Kč. Dosud nebyl doložen rozdíl ve výši 2.176.649,63 Kč. Správce daně ve výzvě konstatoval, že vzhledem k uvedeným rozdílům mezi výdaji uplatněnými v daňových přiznáních a doložených ke kontrole, vznikly u správce daně pochybnosti o úplnosti, správnosti a pravdivosti uplatněných výdajů. Žalobce byl odkazem na ustanovení § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků vyzván k předložení věrohodných důkazních prostředků, kterými by odstranil pochybnosti správce daně a prokázal, že v daňových přiznáních byly výdaje uplatněny ve správné výši. Z uvedené chronologie věci vyplývá nejen to, že bezprostředně po zahájení daňové kontroly následovaly další kroky správce daně, jimiž by byly prověřovány konkrétní daňové relevantní skutečnosti, nýbrž také to, že na rozdíl od věci souzené Ústavním soudem se žalobce dozvěděl konkrétní skutečnosti a podezření o zkrácení daňové povinnosti v dostatečném předstihu před koncem lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce tudíž nebyl nijak zkrácen na svém právu odstranit konkrétním a srozumitelným způsobem sdělené pochybnosti o úplnosti, správnosti a pravdivosti uplatněných výdajů.

Soud neshledal důvodným ani druhý žalobní bod.

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, 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. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu správního řízení vyzván (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků).

Z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou současně splněny dvě podmínky. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím

uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Z tohoto ustanovení vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, kdy nestačí splnění pouze jedné z nich, jednak preference stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami nebo sjednáním daně (§ 31 odst. 7 daňového řádu) je logické, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Ke stanovení daně za použití pomůcek, jež má správce daně k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně v případě, kdy daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonem stanovených povinností, přistoupit pouze tehdy, když daňovou povinnost nelze dokazováním stanovit vůbec. K těmto závěrům, se kterými se soud zcela ztotožňuje, dospěl Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 23.4.2010, č.j. 5 Afs 27/2009 – 91.

V případě žalobce soud dospěl k závěru, že nebyla splněna ani jedna z podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Podle § 3 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy definované v § 10 téhož zákona. Realizuje-li fyzická osoba v průběhu zdaňovacího období některý z těchto zdanitelných příjmů, je povinna tento příjem uvést ve svém daňovém přiznání, pokud jej stíhá povinnost daňové přiznání podat (§ 38g zákona o daních z příjmů). Odlišná situace nastává v případě výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt tudíž nestíhá povinnost prokázat výši daňově uznatelných výdajů, nýbrž je toliko jeho právem o daňově uznatelné výdaje základ daně ponížít. Tohoto práva daňový subjekt využije, pokud prokáže existenci daňově uznatelného výdaje. Pokud daňový subjekt tohoto svého práva nevyužije, zde je zcela nerozhodné zda se tak stane z důvodu neuplatnění konkrétního výdaje nebo z důvodu uplatnění výdaje avšak jeho neprokázání, neporuší tím žádnou svoji zákonnou povinnost. Daňový subjekt pouze nevyužije svého práva. Ve skutečnosti, že žalobce v daném případě neprokázal všechny své tvrzené výdaje, proto nelze spatřovat nesplnění některé z jeho zákonných povinností, které je prvou zákonnou podmínkou pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Důsledkem neprokázání existence určitého výdaje není stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, nýbrž vyloučení tohoto výdaje z výdajů poníživších daňový základ. Dlužno dodat, že žalobcem ani správními orgány nebyla rozporována výše příjmů žalobce. Svoji povinnosti v daňovém přiznání uvést veškeré své daňově relevantní příjmy tudíž žalobce splnil.

V případě žalobce nebyla splněna ani druhá z podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Jak bylo sjednáno v protokole o zahájení daňové kontroly, byl žalobce povinen předložit ke kontrole doklady do 17.12.2007. Dne 17.12.2007 se žalobce dostavil ke správci daně s tím, že nemůže doložit žádné doklady, neboť mu všechny doklady byly odcizeny z osobního automobilu dne 13.12.2007. Žalobce doložil protokol o trestním oznámení ze dne 13.12.2007, do kterého před Policií ČR krom jiného uvedl, že mu byly odcizeny „*různé účetní doklady za období od roku 1996 do roku 2007.*“ K tomuto tvrzení

žalobce je nezbytné uvést, že z hlediska prokázání či neprokázání daňově uznatelných výdajů není rozhodné, zda daňový subjekt zavinil či nezavinil nemožnost jejich prokázání. Z ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nelze dovodit, že by v případě, že žalobce nezavinil ztrátu dokladů prokazujících existenci daňově uznatelného výdaje, existenci tohoto výdaje prokázat nemusel. Ztráta účetních dokladů bez dalšího neznamená nemožnost stanovení daňové povinnosti na základě dokazování. Podle § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Žalobci tudíž nic nebránilo v tom, aby namísto účetních dokladů využil jiných důkazních prostředků a existenci daňově uznatelných výdajů prokázal jinak. Mohl správci daně například předložit doklady náhradní, dodatečně vyžádané od svých dodavatelů, v případě zániku či neochoty některých dodavatelů vystavit náhradní doklady mohl navrhnout výslech osob, které za tyto subjekty jednaly. Žalobce tak zpočátku také postupoval. Dne 29.1.2008 správci daně předložil 24 kusů faktur, dne 13.2.2008 1 kus faktury. Poté co byl však žalobce výzvou správce daně ze dne 17.3.2008 a ze dne 27.8.2008 uvědomen o tom, že prozatím doložil pouze výdaje ve výši 92.851,37 Kč, žalobce rezignoval na součinnost se správcem daně a namísto označení důkazních prostředků předložil toliko seznam svých dodavatelů. Správce daně vyjádřil ochotu napomoci žalobci při opatrování důkazních prostředků a ověřil jak existenci uvedených dodavatelů, tak existenci obchodních styků mezi těmito dodavateli a žalobcem. Stalo se tak řadou výzev k součinnosti ze dne 13.10.2008. Dne 19.1.2009 bylo žalobci zasláno shrnutí výsledků šetření správce daně u žalobcem uvedených dodavatelů. Ve vyjádření ze dne 13.2.2009 žalobce uvedl, že „v průběhu kontroly předložil veškeré důkazy k prokázání svých výdajů, které se mu podařilo obstarat a uvedl kontakt na své dodavatele, na které si pro časový odstup upomenul.“ Současně žalobce upřesnil kontakt na společnost Seznam, a.s., upozornil na nepravdivost vyjádření společnosti MIRONET s.r.o. a nekontaktnost společnosti CREA design s.r.o. Žalobce zároveň uvedl, že „přes veškerou snahu se mu nepodařilo zjistit bližší údaje ke svému hlavnímu dodavateli, ale zároveň odběrateli, společnosti Polza Chvalíkovice. Dle názoru daňového subjektu je možné, že se jedná o polskou osobu. Obchody s touto osobou představují absolutní většinu příjmů i výdajů daňového subjektu v letech 2004 až 2006.“ Žalobce požádal o to, aby mu byla daň stanovena za použití pomůcek. Správce daně výzvami k součinnosti ze dne 18.2.2009 reagoval na vyjádření žalobce. Obecní úřad Chvalíkovice ve sdělení ze dne 18.2.2009 k společnosti „Polza Chvalíkovice“ sdělil, že „nebylo zjištěno působení tohoto subjektu v obci. Negativní zpráva nám byla podána i zemědělským družstvem, které v obci pronajímá prostory k podnikání.“ Finanční úřad v Opavě ve vyjádření ze dne 23.3.2009 sdělil, že při šetření na Obecním úřadě ve Chvalíkovici bylo zjištěno, že nebyla zjištěna přítomnost společnosti „Polza Chvalíkovice“ v obci. Takový daňový subjekt nebyl ani registrován v působnosti Finančního úřadu v Opavě. Existence zmíněného subjektu nebyla zjištěna správcem daně ani z veřejných registrů ekonomických subjektů. Při ústním jednání ze dne 20.4.2009 byl žalobce seznámen s výsledky dodatečného šetření. Žalobce opět trval na stanovení daně za použití pomůcek. Obdobně se žalobce vyjádřil v odvolání proti platebnímu výměru, přičemž již žádné důkazní prostředky nenavrl.

Otázka, zda je či není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, není otázkou, která by závisela na subjektivním mínění daňového subjektu nebo správce daně, nýbrž se jedná o otázku, která závisí na okolnostech objektivních. Daňový subjekt ani správce daně se nemůže v určitý okamžik daňového řízení, bez existence objektivních okolností, rozhodnout, že je daň bude stanovena za použití pomůcek. Druhá podmínka pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vázána na objektivní nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním. Z nastíněného průběhu daňového řízení je evidentní, že žalobce pouze subjektivně nabyt dojmu, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Pokud jde o žalobcem uváděného „hlavního dodavatele a odběratele“, se kterým žalobce podle svého tvrzení obchodoval v letech 2004 až 2006, tj. společnost „Polza Chvalíkovice“, žalobce zcela rezignoval na prokázání existence výdajů uskutečněných ve prospěch tohoto subjektu. Pokud byla uváděná společnost hlavním dodavatelem a odběratelem žalobce po dobu celých tří let, nelze akceptovat přístup žalobce, kdy nebyl schopen označit jediný důkazní prostředek, ať již se jednalo o listiny či svědky, kterými by byl schopen existenci několikaletých obchodních vztahů s touto společností prokázat. Nelze proto než uzavřít, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním. Správní orgány tudíž postupovaly zcela v souladu se zákonem, když o žalobcem doložené výdaje ponížily daňový základ a o neprokázané výdaje daňový základ neponížily.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Krajského soudu v Plzni. Lhůta je zachována i tehdy, byla-li kasační stížnost podána u Nejvyššího správního soudu. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 30. srpna 2010

JUDr. Jana Daňková
předsedkyně senátu