



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **Adélka a. s.**, zastoupené JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 11. 2006, sp. zn. 29 Ca 281/2004,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** 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 žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „žalovaný“) ze dne 19. 8. 2004, č. j. 6192/2003/FŘ/120, jímž byla změněna dodatečně vyměřená daň z příjmů právnických osob za rok 1998 v reakci na odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 6. 2003, č. j. 30013/03/091920/1260, kterým bylo částečně vyhověno jejímu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998, č. j. 333/02/091920/1260, ze dne 4. 1. 2002.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatelka brojí proti tomu, že v rámci daňové kontroly na daň z přidané hodnoty a daň z příjmů právnických osob za rok 1998 byly správcem daně kontrolovány pouze některé doklady, ze kterých mělo být patrné, že stěžovatelka ze svých prostředků hradila výstavbu rodinných domků manželů T. a Š., přestože tyto domky nikdy nebyly součástí stěžovatelčina obchodního majetku.

Dále stěžovatelka protestuje proti tomu, že jí byla daň doměřena podle pomůcek, přestože nebyly splněny podmínky stanovené v § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), navíc správce daně naopak nereagoval na stěžovatelkou předkládané důkazy týkající se jejího účetnictví a dokladů v něm zaučtovaných. Poté, co v reakci na stěžovatelčino odvolání vrátil žalovaný věc prvostupňovému správci daně, požádal stěžovatelku o prokázání skutečností a doplnění důkazů postupem odpovídajícím daňové kontrole, nikoli autoremeduře. Po tomto rozsáhlé doplněném dokazování však správce daně rozhodl v rámci autoremedury a změnil na základě provedeného dokazování své rozhodnutí, v čemž stěžovatelka spatřuje porušení § 50 odst. 5 daňového řádu, podle nějž může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro tento postup, zde však správce daně prováděl nové doplňující dokazování. Odvolací orgán přitom má i u rozhodnutí o vyměření daně podle pomůcek možnost vrátit věc prvostupňovému správci daně, nikoli však za účelem doplnění dokazování. V rámci tohoto dokazování bylo provedeno i nové místní šetření, a to bez informování stěžovatelky, tedy nezákonně. Ve skutečnosti je přitom třeba postupovat podle (dalšími údaji nespecifikovaného) rozsudku 10 Ca 393/2000, podle nějž je použití § 50 odst. 3 daňového řádu, v souladu s nímž může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení nebo totéž uložit správci daně, při stanovení daně pomůckou vyloučeno. Krajský soud ovšem v reakci na tuto stěžovatelčinu námitku chybně a v rozporu s daňovým spisem uvedl, že doplnění dokazování proběhlo až v rámci druhého odvolacího řízení. Stěžovatelka tak trvá na tom, že byla porušena zásada dvojinstančnosti. I v rámci druhého odvolacího řízení bylo žalovaným prováděno dokazování, konkrétně výslech svědka S., který zajišťoval výstavbu rodinných domků manželů T. a Š., naopak pan L., který zajišťoval výstavbu u stěžovatelky, vyslechnut nebyl. Po provedení několika dalších místních šetření pak vydal žalovaný rozhodnutí o odvolání, v němž se ovšem odkazoval zejména na důkazy provedené v prvním odvolacím řízení a dokazování doplněné v rámci druhého odvolání téměř vůbec nehodnotil a k předloženým důkazům se nevyjádřil.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Brně, jejíž zamítnutí vysvětluje tím, že krajský soud zřejmě neměl k dispozici celý daňový spis, jinak by nemohl přijmout závěry obsažené ve svém rozsudku.

Opět připomíná, že nebyla vyrozuměna o místním šetření konaném dne 19. 9. 2001, při němž byla ohledně stavby rodinných domků manželů T. a Š. vyslýchána paní B., pan L. a pan S. Podle krajského soudu šlo sice jen o zjištění existence listinných

důkazů a k nim se vážících okolností, tento závěr však nemá oporu v obsahu protokolů z místního šetření a navíc je rozporný s rozsudkem Městského soudu v Praze (*pozn. soudu: stěžovatelka chybně uvádí, že šlo o judikát Nejvyššího správního soudu*) ze dne 16. 12. 2004, sp. zn. 10 Ca 239/2003 (publ. pod č. 697/2005 Sb. NSS), podle nějž „*protokol o místním šetření (§ 12 a § 15 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nesplňuje požadavky na řádný důkazní prostředek, jsou-li v něm zaznamenána zjištění, která byla učiněna u daňového subjektu odlišného od žalobce (jiné společnosti), a není přitom zřejmé, které z tvrzení v protokolu uvedené je tvrzením pracovníka této společnosti a které je vlastním zjištěním pracovníka dožádaného správce daně učiněným na základě předloženého účetnictví a dalších podkladů, přičemž navíc chybí i údaj o rozsahu předloženého účetnictví. Stejně vážnou chybou je pak i to, nelze-li z protokolu seznat, jakým způsobem toto místní šetření vůbec probíhalo, zda pracovník uvedené společnosti byl vyslechnut, a šlo tak o jeho výpověď jako svědka či jako pověřeného zástupce společnosti, či naopak zda podával vysvětlení.*“

Stěžovatelka také nesouhlasí s názorem krajského soudu, že její námitka, že při místním šetření konaném Finančním úřadem v Táboře na základě dožádání u daňového subjektu PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., vyšly najevo skutečnosti svědčící ve prospěch jejich tvrzení, je obecná a nemá vypovídací hodnotu a sílu důkazu.

Dále nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že nepředložila na výzvu správce daně žádné důkazy prokazující použití fakturovaného materiálu na konkrétních stavbách, a naopak připomíná, že řádně a ve lhůtě doložila dne 2. 11. 2001 seznam investičních akcí i oprav, včetně dokladů z účetnictví, a požadovala i prohlídku na místě, jak je doloženo i v protokolech v daňovém spise. Doložila i rozsáhlou dokumentaci k jednotlivým akcím, včetně fotodokumentace, správce daně k tomu však pouze uvedl, že tyto důkazy nic nedokazují.

Vytýká také správci daně, že nezjišťoval rozsah fakturace fyzickým osobám, které stavěly rodinné domky, a proto nemůže přijmout závěr obsažený v závěrečné zprávě o daňové kontrole, že stavba byla fakturována stěžovatelce a jí financována. Například výpověď J. R. dosvědčuje opak, a proto stěžovatelka doufala, že si krajský soud tuto výpověď alespoň přečte. Podobně výpověď V. K. toliko potvrzuje, že práce byly vykonávány jak na rodinných domech obou manželských dvojic, tak u stěžovatelky, navíc správcem daně byla tato výpověď vyložena zavádějícím způsobem, když ve skutečnosti nepotvrzuje, že by bylo neprávem fakturováno stěžovatelce. Stěžovatelka navrhovala výslech osob, které na stavbách skutečně pracovaly, tomuto volání však správce daně nevyhověl. Výslech svědka L., stejně jako výslech pana S., byl pak prováděn bez přítomnosti manželů T. a Š., kteří o něm nebyli informováni, přestože se týkal jejich rodinných domků, naopak k otázkám týkajícím se stěžovatelky nebyl svědek schopen se vyjádřit. I tímto výsledkem však bylo potvrzeno, že firma PSP, s. r. o., prováděla u stěžovatelky v roce 1998 výstavbu myčky, úpravu šaten a dílen a sítě a opravu komunikací. Z výsledku pana S. pak vyplynulo, že jejich firma PSP, s. r. o., nerozlišovala pro účely fakturace jednotlivé subjekty a z vystavených účetních dokladů je není možno určit. Přestože toto nesprávné účtování společnosti PSP, s. r. o., potvrdila i její účetní H. B., bere správce daně toto účetnictví za důvěryhodné a přenáší jeho důsledky na stěžovatelku.

Stěžovatelka také vytkla správci daně, že používal jednostranný a neobjektivní způsob výpočtu daně a obdobně vybíral i důkazy, když ignoroval nepořádek v účetnictví společnosti PSP, s. r. o., i listinné důkazy předložené panem T. a při výpočtu výše vyloučených nákladů použil nejnižší procento marže ve výši 8%, přestože společníci společnosti PSP, s. r. o., pan S. a pan L. uváděli průměrnou marži ve výši 15%, respektive 8-12%. Správce daně také ignoroval přes jejich značný rozsah listinné důkazy předložené stěžovatelkou. Za této situace je navíc nehorázné tvrzení krajského soudu, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno a nepředložila jediný důkaz, který by prokazoval, že u ní byly práce provedeny.

Stěžovatelka tak v souhrnu vytýká správci daně, že si opatřoval důkazní prostředky neprocesním způsobem rozporným s § 31 odst. 4 daňového řádu, když prováděl důkazy šetřením a výsledkem svědků prostřednictvím dožádaných finančních úřadů, aniž by o těchto úkonech stěžovatelku uvědomil, čímž jí znemožnil realizaci práva klást svědkům otázky při ústním jednání ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, jak bylo vyloženo například v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 2. 2000, sp. zn. 37 Ca 86/1998. Chybnost procesu dokazování spatřuje stěžovatelka i v tom, že se správce daně omezil pouze na důkazy podporující jeho vlastní názor, naopak důkazní prostředky svědčící ve prospěch stěžovatelky neprovedl a ani se s nimi žádným způsobem nevypořádal. Tímto opomenutím navrhovaných důkazů porušil zásadu spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 daňového řádu.

Nerespektoval také vlastní interní předpisy o lhůtách k vyřízení odvolání, konkrétně Pokyn Ministerstva financí č. D-125, který ukládá finančním ředitelstvím, aby o odvolání proti vyměření nebo dodatečnému vyměření daně rozhodla nejpozději do tří měsíců od obdržení odvolání. Tato lhůta byla ve stěžovatelčině případě bezdůvodně trojnásobně překročena, čímž bylo porušeno její právo na vyřízení věci v přiměřené lhůtě podle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Porušeno bylo i ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, neboť z něj plyne, že v případě stanovení daně podle pomůcek má být zjišťováno pouze splnění zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, naopak nelze v tomto případě doplňovat v odvolacím řízení dokazování, odstraňovat vady řízení či to uložit prvostupňovému správci daně, jak se to stalo v nyní posuzovaném případě, kde bylo v rámci autoremedury i v rámci druhého odvolání prováděno rozsáhlé dokazování.

Porušeno bylo i ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, a to tím, že byla stěžovatelka vyzvána k prokázání skutečností, které souvisely s jiným subjektem, konkrétně v otázce prokazování peněžních prostředků na stavbu rodinných domků manželů T. a Š. Odkazuje přitom i na judikaturu Ústavního soudu, podle níž nelze po daňovém subjektu požadovat provádění důkazů o skutečnosti, na níž se nepodílel.

Ze všech těchto důvodů stěžovatelka navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a dále také zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19. 8. 2004, č. j. 6192/2003/FŘ/120, a rozhodnutí Finančního úřadu v Pelhřimově o odvolání ze dne 9. 6. 2003, č. j. 30013/03/091920/1260, a jeho dodatečného platebního

výměru na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998 ze dne 4. 1. 2002, č. j. 333/02/091920/1260.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že stěžovatelka neunesla v dané věci důkazní břemeno ohledně daňových nákladů dokladovaných fakturami od společností PSP, s. r. o., a Památky Tábor, s. r. o., když bylo prokázáno, že stavební práce prováděné těmito společnostmi na rodinném dvojdomku byly fakturovány stěžovateli. Kasační stížnost, v níž stěžovatelka tvrdí, že svou důkazní povinnost zakotvenou v § 31 odst. 9 daňového řádu splnila, je fakticky obdobou žaloby a je v ní pouze jinými slovy a obšírněji opakováno, co již bylo tvrzeno v žalobě, přičemž tvrzení o nesprávnosti hodnocení důkazů je nově vztahováno i na krajský soud. Dále zde stěžovatelka poukazuje na některé skutečnosti, které v žalobě neuváděla, ač mohla. Popis a interpretace skutkových okolností je přitom prováděna zavádějícím způsobem a vytržena z kontextu řešené věci, jak prokazuje spisový materiál i rozhodnutí žalovaného. Žalovaný proto plně odkazuje na toto své rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě, jež společně dokládají, že o stěžovatelčině daňové povinnosti bylo rozhodnuto správně a v souladu se zákonem. Nadto pokládá za neopodstatněné i stěžovatelčiny výtky proti rozsudku krajského soudu, jehož vypořádání se s žalobními námitkami pokládá žalovaný za srozumitelné, logicky správné, úplné a odpovídající spisovému materiálu.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatelka podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1998, kde určila základ daně částkou 11 630 688 Kč a celkovou daňovou povinnost částkou 3 758 650 Kč. Následně podala opravné přiznání k této dani, a to poté, co zjistila, že do účetnictví za rok 1998 byly zahrnuty úroky z termínovaného vkladu bez sražené daně a uplatněny jako příjem nezahrnovaný do základu daně. Nově tak byl základ daně určen částkou 12 047 045 Kč a daňová povinnost částkou 3 904 250 Kč. Nakonec podala dne 28. 6. 2000 také dodatečné daňové přiznání, kde určila základ daně částkou 11 640 408 Kč a daňovou povinnost částkou 3 762 150 Kč.

Dne 12. 7. 2001 pak byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů právnických osob, daň z přidané hodnoty a silniční daň za několik zdaňovacích období včetně roku 1998. Na základě této daňové kontroly byla sepsána zpráva ze dne 10. 12. 2001, v níž bylo ve vztahu ke stěžovatelčině dani z příjmů právnických osob za rok 1998 konstatováno, že kvůli pochybnostem o tom, zda některé daňové doklady zaúčtované v daňových nákladech jsou skutečně pracemi pro stěžovatelku, provedl správce daně několik místních šetření. Nejprve u Městského úřadu v Pelhřimově, během nějž bylo zjištěno, že společnost PSP, s. r. o., upravovala pro stěžovatelku některé její objekty a zároveň stavěla pro manžele T. a Š. rodinný dvojdomek v ulici K. Z účetnictví jmenované společnosti správce daně zjistil, že práce na tomto rodinném dvojdomku nebyly v roce 1998 vyfakturovány na jeho majitele ani zaúčtovány v nedokončené výrobě. Správce daně proto požadoval po jednatele společnosti PSP, s. r. o., panu L., vysvětlení; ten ovšem řekl, že neví, v jakém zdaňovacím období byly stavební práce na rodinném dvojdomku zaúčtovány ve výnosech společnosti, neboť tuto stavbu měl na starosti další jednatel, pan S. Proto bylo provedeno další místní šetření, tentokrát za účasti pana S. Pan S. uvedl, že výkony provedené na rodinném dvojdomku byly v roce 1998 fakturovány na společnost stěžovatelky, ovšem nebyl schopen určit, na kterých konkrétních dokladech, neboť společnost PSP, s. r. o., prováděla stavební práce jak na tomto dvojdomku, tak pro

společnost stěžovatelky. Správce daně tak měl pochybnosti o správném účtování došlých daňových dokladů, které se rozšířily i na doklady od společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., pročež pomocí dožádání Finančního úřadu v Táboře zjišťoval údaje o daňových dokladech a povaze prací i ve vztahu k této společnosti. Na základě těchto pochybností vyzval stěžovatelku výzvou podle § 31 odst. 9 daňového řádu k předložení dokladů nebo důkazních prostředků dokazujících, že zaúčtované daňové doklady jsou skutečně daňově uznatelnými náklady. Stěžovatelka v reakci na to popsala, kde byly práce a služby dokumentované na sporných dokumentech provedeny, ale nepředložila v tomto směru žádné důkazní prostředky. Správce daně proto prováděl výslechy svědků, kteří dělali stavební a truhlářské práce fakturované stěžovatelce, ovšem realizované na rodinném dvojdomku, a tyto výslechy stěžovatelce oznamoval, ta se jich však nezúčastnila. O truhlářských pracích takto vypovídal pan R. a pan K., kteří pracovali pro společnost PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., a montovali do rodinného dvojdomku, který nebyl majetkem stěžovatelky, okna a dveře, což bylo fakturováno stěžovatelce. Vyslechnut byl i jednatel společnosti PSP, s. r. o., V. L., který nedokázal říci, ve kterých fakturách vystavených pro společnost stěžovatelky jsou zahrnuty dodávky stavebního materiálu na stavbu dvojdomku, a uvedl, že stavbu rodinného dvojdomku měl na starosti pan S. Ten byl vyslechnut jako svědek a vypověděl, že na rodinném dvojdomku i objektech stěžovatelky se pracovalo souběžně a faktury vystavené na práce pro stěžovatelku zahrnovaly i práce na soukromém dvojdomku. Z místního šetření pak správce daně z účetnictví zjistil, že na stavbu rodinného dvojdomku byl spotřebován stavební materiál a služby v ceně 2 465 360 Kč a mzdové náklady 801 067 Kč. Vyslechnuta byla také účetní společnosti PSP, s. r. o., paní B, která popsala fungování účetnictví ve společnosti PSP, s. r. o., při fakturování stavby pro stěžovatelku, již byly fakturovány i stavby na rodinném domku. Stěžovatelčino tvrzení v odpovědi na jednu z výzev správce daně, že práce fakturované stěžovatelce byly provedeny na jejích stavbách, bylo tedy nepravdivé. Když byla stěžovatelka seznámena se spisovým materiálem, uvedla, že všechno bylo jinak, avšak neuvedla jak a nedokázala určit, jaká částka z celkových stavebních prací byla skutečně proinvestována na stěžovatelčiných stavbách, pouze trvala na tom, že vše bylo proinvestováno přímo na jejích stavbách. Správce daně proto usoudil, že za zdaňovací období 1998 nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním, neboť stěžovatelka nevyvrátila pochybnosti o věrohodnosti svého účetnictví a o oprávněnosti daňových nákladů za rok 1998. Účetnictví vedla chybně tím, že práce provedené na stavbě soukromého dvojdomku zaúčtovala jako práce provedené ve svém výrobním závodě a nerespektovala ani účtovou osnovu pro podnikatele, podle níž je nutno položky, které zachycují připočitatelné a odpočitatelné položky daně z příjmů, sledovat odděleně. Vzhledem k tomu nelze odlišit, které konkrétní doklady vystavené společností PSP, s. r. o., zahrnují ve skutečnosti práce na rodinném dvojdomku, a nelze tak stanovit daň dokazováním. Proto správce daně přikročil ke stanovení daně za použití pomůcek. Zároveň se správce daně rozhodl uznat odčitatelné položky pouze v části částky nárokové stěžovatelkou, neboť stěžovatelka výši těchto odčitatelných položek určila podle leasingové ceny, a nikoli podle pořizovací ceny.

Na tomto základě vydal správce daně výše označený dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze dne 4. 1. 2002, jímž stanovil základ daně na 15 423 000 Kč a daňovou povinnost stěžovatelky na 5 335 050 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala stěžovatelka odvolání. V něm namítala, že všechny daňové doklady vydané společností PSP, s. r. o., evidovala ve

svém účetnictví řádně, neboť se týkaly prací provedených v jejích prostorách. Svědci nedokázali prokázat, kde byly které práce provedeny, což svědčí spíše o neprůkaznosti účetnictví této společnosti, nikoli stěžovatelky. Stěžovatelka oproti tomu prokazovala, že zmiňovaný dvojdomek byl hrazen z prostředků rodiny Š. a T. a byl fakturován na konci roku 1999 na pana T., od něž také pan S. inkasoval zálohové platby, které však společnost PSP, s. r. o., nikdy nevyúčtovala. Stejně tak faktury společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., se týkaly operací prováděných v objektech stěžovatelky. S. R. a K., kteří vypovídali v neprospěch stěžovatelky, nebyli již delší dobu zaměstnanci společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., a nepředložili žádné doklady o tom, že jejich práce byly provedeny na rodinném dvojdomku, naopak pan T. doložil faktury týkající se truhlářských prací na dvojdomku. Jiný daňový doklad byl sice vystaven na stěžovatelku, ale nebyl v jejím účetnictví vůbec zaúčtován a hrazen byl ze soukromých prostředků pana T. To dokazuje i kopie knihy přijatých faktur firmy PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., evidovaných v účetnictví stěžovatelky, kde faktury zmiňované správcem daně nejsou uvedeny, takže nebyly použity ani jako doklady výdajů sloužících k zajištění a udržení příjmů. Správce daně tak postupoval v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu, když nevyužil všechny předkládané důkazní prostředky, a také v rozporu s § 31 odst. 8 daňového řádu, když neprokázal, že k řádnému plnění nedošlo. Brojila tak proti stanovení daně podle pomůcek a navrhovala napadené rozhodnutí správce daně zrušit. K tomuto odvolání stěžovatelka připojila jednak prohlášení akcionářů stěžovatelky, jímž tvrdili, že ve společnosti stěžovatelky byly prováděny investiční akce v rozsahu 6 856 698,30 Kč a akce oprav v celkové výši 5 784 572 Kč, a jednak návrh, aby bylo v prostorách společnosti provedeno šetření, které by to prokázalo. Dále zde bylo připojeno prohlášení několika fyzických osob, že v rámci občanské pomoci chodily pomáhat na stavbu rodinných domků manželů T. a Š.

Toto odvolání postoupil správce daně žalovanému, který mu jej svým rozhodnutím ze dne 23. 10. 2002, č. j. 3130/2002/FR/120, vrátil zpět k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu, neboť při zkoumání podle § 50 odst. 5 daňového řádu shledal, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly dodrženy a daň bylo možno stanovit dokazováním. Žalovaný konfrontoval důkazy opatřené správcem daně s argumenty uváděnými stěžovatelkou, připomněl správci daně, že musí jednoznačně vyvrátit pravdivost stěžovatelčiných tvrzení a zajistit důkazy prokazující, že v přijatých fakturách od společnosti PSP, s. r. o., jsou obsaženy i fakturace předmětného dvojdomku. Označil také šetření správce daně u společnosti PSP, s. r. o., za nedostatečná a zaměřená pouze na zakázku dvojdomku, a nikoli na zakázku pro samotnou stěžovatelku a svědecké výpovědi stojící proti tvrzením stěžovatelky za nejednoznačné. Nebylo proto namístě stanovit daň za použití pomůcek, když se nepodařilo jednoznačně vyvrátit stěžovatelčiny argumenty. Také místní šetření u společnosti PSP, s. r. o., bylo provedeno nedostatečně a nebyly při něm zajištěny důkazy z účetnictví této společnosti, které by objasnily, jak došlo ke splynutí obou stavebních akcí při fakturaci v jednu. Správci daně žalovaný také vyčetl, že částky uváděné ve Zprávě o provedené daňové kontrole nekorespondují s částkami uvedenými následně v dodatečném platebním výměru. Tyto nedostatky přitom nemohl odstranit sám žalovaný, neboť by to bylo v rozporu s § 50 odst. 5 daňového řádu. Uložil proto správci daně, aby tyto vady odstranil sám v autoremeduře, a to tím, že přejde ze stanovení daně podle pomůcek na stanovení daně dokazováním. Konkrétně mu pak uložil, aby provedl místní šetření ve společnosti PSP, s. r. o., a zjistil náklady na zakázku stěžovatelky stejným způsobem, jako to provedl u zakázky na dvojdomek. Dále mu uložil,

aby prověřil stěžovatelčino tvrzení, že pan S. inkasoval zálohové platby na stavební práce na rodinném dvojdomku od pana T., které ale nebyly vyúčtovány. Upozornil také správce daně, že je možno základ daně zvýšit pouze o konkrétní částky nákladů na dvoj domek zjištěné u společnosti PSP, s. r. o., a to bez zvýšení o marži, neboť vzhledem k množství faktur se pravděpodobně nepodaří zjistit přesnou výši marže pro zakázku na dvoj domek, kterou při výpočtu daně podle pomůcek použil ve výši 8%, tedy na nižším okraji rozpětí uváděného coby průměrná marže jednatelem společnosti PSP, s. r. o.

V reakci na toto rozhodnutí správce daně vyzval stěžovatelku, aby předložila důkazní prostředky prokazující tam obsažená tvrzení, neboť předložené kopie dokladů je podle jeho názoru neprokazovaly. Kromě toho se pracovníci správce daně (v souladu s výzvou akcionářů a také s podáním předsedy představenstva stěžovatelky pana T., v němž bylo připomenuto, že stěžovatelka nedisponuje doklady prokazujícími platby fyzických osob majitelů rodinného dvojdomku stavebním firmám a tyto osoby si samy účetní evidenci nevedly), dostavili do sídla společnosti stěžovatelky na místní šetření, ovšem stěžovatelka se rozhodla, že na výzvu k prokázání daných skutečností zareaguje písemně. Svá dosavadní zjištění pak správce daně shrnul při ústním jednání dne 20. 12. 2002. Proti protokolu z tohoto jednání pak stěžovatelka podala námitky, v nichž pan T. jako její předseda představenstva uvedl, že při projednání protokolu o obsahu ústního jednání dne 20. 12. 2002 sice neměl námitek, neboť v něm byly podle správce daně pouze shrnuty výsledky dosavadního šetření, po klidném prostudování však zjistil, že i vůči tomuto protokolu trvají jeho námitky k provedené kontrole uplatněné již v odvolání. Brojil proti zdlouhavému postupu správce daně, který posuzoval odvolání celý rok a stejně neprovedl jím požadované důkazy a nebral zřetel na obsah předkládaných čestných prohlášení. Připomněl, že daně vždy řádně platil, a proto nepotřeboval se správcem daně jednat prostřednictvím daňového poradce, čímž si v nyní posuzovaném případě patrně uškodil, když například kvůli své nevědomosti nebyl u výsledku svědků, kteří nemohli vypovídat ke kontrolovaným skutečnostem objektivně a se znalostí věci. O jejich výsledku byl sice informován, ale z obsahu oznámení nepoznal, že se jej může zúčastnit. V reakci na tyto námitky se správce daně rozhodl vyhovět stěžovatelčině návrhu na provedení místního šetření a oznámil, že toto místní šetření bude opět provedeno, a to v takovém termínu, aby stěžovatelka mohla být organizačně připravena na provedení důkazů, které navrhovala.

Toto místní šetření se konalo dne 28. 2. 2003 a stěžovatelka při něm navrhla provedení svědeckých výpovědí členů svého představenstva, jimiž by bylo prokázáno, že investice a opravy jejích budov se skutečně odehrály tak, jak bylo uvedeno v plánu investic a plánu oprav a ve zprávě o jejich realizaci. Kromě toho by členové představenstva mohli prokázat, že firma PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., skutečně zaměnila okna a dveře pro stěžovatelku i pro pana T., ten to však nahradil zakoupením oken a dveří na stavbu stěžovatelky ze svých soukromých prostředků. Správce daně také provedl na návrh stěžovatelky prohlídku jejího areálu a zjistil, že rozsah stavebních úprav je skutečně značný, nicméně k prokázání jeho souladnosti s fakturami od společností PSP, s. r. o., a PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., to nestačí, protože stěžovatelka doplní stavební dokumentaci a přiloží i fotodokumentaci z průběhu stavby. Tyto důkazy byly pak stěžovatelkou předloženy a bylo nabídnuto, že mohou být doplněny i výpověďmi jejích pracovníků, kteří průběh oprav, jimiž stěžovatelka reagovala na stále přísnější předpisy v oblasti pekařství a cukrářství, registrovali přímo ve firmě.

Na tomto podkladě vydal správce daně rozhodnutí ze dne 9. 6. 2003, č. j. 30013/03/091920/1260, kterým stěžovatelčině odvolání částečně vyhověl a snížil základ daně z částky 15 423 000 Kč na 15 162 000 Kč a nově stanovenou daň z příjmů právnických osob snížil z 5 335 050 Kč na 5 243 700 Kč. Správce daně zde v souladu s příkazem žalovaného shledal, že stěžovatelčina námitka, dle které nebylo třeba stanovit daň za použití pomůcek, byla oprávněná a daň bylo možno stanovit podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu dokazováním. Konkrétní tvrzení stěžovatelky o tom, jak probíhala fakturace stavebních prací společnosti PSP, s. r. o., ovšem správce daně zpochybnil. K nabídce posouzení provedených oprav přímo v areálu stěžovatelky správce daně uvedl, že opravy na těchto objektech byly prováděny již od roku 1993, z toho od roku 1996 každoročně v rozsahu 7 - 8 milionů Kč, takže pouhým shlednutím a prohlídkou nemůže ani on ani případný znalec v oboru zjistit, které opravy byly provedeny v daném zdaňovacím období. Na naléhání stěžovatelky toto místní šetření spojené s prohlídkou areálu sice uskutečnil a zjistil při něm značný rozsah provedených stavebních prací, to ale nemohlo být jednoznačným důkazem k tomu, že v závodu byly provedeny všechny práce vyfakturované společnostmi PSP, s. r. o., a PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o. Ani prohlášení akcionářů stěžovatelky o provádění investičních prací v rozsahu schváleného plánu investic, ani prohlášení osob, které chodily vypomáhat v rámci občanské výpomoci na stavbu rodinných domků, neprokazují, že daňové doklady od společností PSP, s. r. o., a PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., odrážejí daňově uznatelné náklady stěžovatelky. Pokud pak stěžovatelka u některých daňových dokladů uváděla, že jsou sice vystaveny na ni, ale nebyly zaúčtovány v jejím účetnictví a byly hrazeny ze soukromých prostředků pana T., svědčí to podle správce daně o neúplnosti jejího účetnictví. Nemohl si přitom ověřit doklady, o kterých stěžovatelka neúčtovala, protože kontroloval její účetnictví, a nikoli účetnictví pana T. Dále správce daně rekapituloval doklady předložené stěžovatelkou k celkem 22 investičním akcím a opravám v jejím areálu, k nimž stěžovatelka dodala do daňového spisu samostatné složky včetně fotodokumentace, vyhodnotil jejich důkazní dopady a shledal, že tyto důkazy nevyvracejí důkazy získané jím samotným. Za této situace trval správce daně na tom, že faktury od společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., v celkové výši 821 532 Kč nezahrnují náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, stejně jako faktury od společnosti PSP, s. r. o., v celkové výši 3 266 427 Kč, neboť všechny tyto náklady byly spotřebovány na stavbu rodinného dvojdomku soukromých osob a nesouvisely se stěžovatelčinou podnikatelskou činností.

Stěžovatelka podala proti tomuto rozhodnutí odvolání směřující k žalovanému, kde správci daně vytkla, že omezil důkazní prostředky pouze na ty, které podporovaly jeho názor, vyzýval stěžovatelku k prokázání skutečností, které souvisely s jiným subjektem, a naopak neprovedl důkazy navrhované stěžovatelkou, aniž by se k těmto opomenutým důkazům vyjádřil. Dále prováděl důkazy šetřením a výsledkem svědků prostřednictvím dožádaných finančních úřadů, aniž by o tom stěžovatelku informoval; postupoval tedy rozporně s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Správce daně také nerespektoval při rozhodování vlastní interní předpisy o lhůtách pro vyřízení odvolání a při tomto řízení o odvolání porušil § 50 odst. 5 daňového řádu, když v rámci autoremedury u rozhodnutí o vyměření daně za použití pomůcek prováděl další rozsáhlé dokazování.

V reakci na toto odvolání žalovaný nejprve uložil svým přípisem ze dne 31. 3. 2004 správci daně, aby řízení ještě doplnil, a to o místní šetření u stěžovatelky, při kterém by

byla přezkoumána celková výše částek fakturovaných od společnosti PSP, s. r. o., neboť z předloženého spisového materiálu nebylo možno zjistit správnost částky 6 677 800,80 Kč. Dále měly být zajištěny také fotokopie faktur od společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o.

Správce daně si tedy zajistil kopie dokladů týkajících se stavebních akcí v areálu stěžovatelky i na rodinném dvojdomku, a to v rámci místního šetření na Městském úřadě Pelhřimov. Při dalším místním šetření konaném dne 23. 4. 2004 v sídle společnosti stěžovatelky vznesla stěžovatelka námitku proti tomu, že je doplňováno dokazování v rozporu s § 50 odst. 5 daňového řádu, přestože byla daň doměřena podle pomůcek, nicméně požadované doklady předložila. Poté vyzval správce daně k předložení dokladů týkající se stavby v areálu stěžovatelky, konkrétně smlouvy o dílo, projektové dokumentace, soupisů provedených prací a zápisů a jiných listin, i společnost PSP, s. r. o.

Kromě toho byl také již 26. 1. 2004 vyslechnut pan S., tentokrát za přítomnosti zástupkyně i předsedy představenstva stěžovatelky. Pan S. zde vypověděl, že faktury za práce ve společnosti stěžovatelky i na rodinném dvojdomku byly fakturovány stěžovatelce, v jejím areálu byl také skoro všechen stavební materiál, který byl až dle potřeby odvážen i na rodinný dvojdomek. K protokolu z tohoto výsledku stěžovatelka uplatnila námitky, v nichž zmiňovala vnitřní rozpory ve výpovědi a její celkovou neobjektivnost.

Poté, co správce daně o tato zjištění daňový spis pro potřeby žalovaného (přes námitku stěžovatelky o rozporu takového postupu s § 50 odst. 5 daňového řádu) doplnil, rozhodl žalovaný o odvolání svým rozhodnutím ze dne 19. 8. 2004, č. j. 6192/2003/FR/120, kterým rozhodnutí správce daně částečně změnil, když snížil nově stanovený základ daně z částky 15 162 000 Kč na 14 859 000 Kč a z toho odvodil změnu výše nově stanovené daně z částky 5 243 700 Kč na částku 5 137 650 Kč. V tomto rozhodnutí zejména uvedl, že z § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nevyplývá právo daňového subjektu být vyrozuměn o každém prováděném místním šetření, když například správce daně u třetích osob ověřuje nebo zjišťuje údaje z účetnictví apod. Pouze pokud jsou v rámci takového místního šetření vyslýcháni svědci a znalci, má daňový subjekt právo klást jim otázky. Správce daně proto nemusel stěžovatelku vyrozumívat o místním šetření konaném dne 3. 8. 2001 na Městském úřadě v Pelhřimově, kde byla pouze ověřována dokumentace ze stavebního řízení na stavbu rodinných domků rodiny předsedy představenstva stěžovatelky. Při místním šetření konaném dne 19. 9. 2001 u společnosti PSP, s. r. o., pak byly kontrolovány faktury na tento rodinný dvojdomek, přičemž sice pan L. a pan S. také sdělili správci daně skutečnosti týkající se těchto faktur, nicméně tyto osoby byly vyslechnuty následně jako svědci. Stejně tak byly provedeny i výslechy dřívějších zaměstnanců společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., J. R. a V. K., jejichž výpovědi, společně s tvrzením jednatelky této společnosti, vyvrátily tvrzení stěžovatelky o následcích toho, že z dokumentace této společnosti není poznat, že by práce fakturované stěžovatelce byly realizovány jinde než v jejím areálu. Výslechy svědků R., K., L., S. a B. konané dne 21. 11. 2001 a 22. 11. 2001 pak byly stěžovatelce včas oznámeny, přesto se jich nezúčastnila. Přitom například svědek R. uvedl, které konkrétní faktury vypovídají o truhlářských pracích provedených na rodinném dvojdomku, svědek K. uvedl, které práce byly vykonány společností PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., tamtéž, aniž by si vzpomínal na nějakou větší akci v areálu stěžovatelky, svědek L. sice jménem společnosti PSP, s. r. o., neřídil přímo stavbu rodinného dvojdomku, ale domníval se, že ji jeho firma brala jako jednu z akcí prováděných pro stěžovatelku. Svědek S., který tuto stavbu pro společnost

PSP, s. r. o., zajišťoval, uvedl, že faktury vystavené na práce pro stěžovatelku zahrnovaly i práce na rodinném dvojdomku, neboť to vnímal jako celkovou zakázku pro pana T., svědkyně B., jako účetní společnosti PSP, s. r. o., popsala, že o obou akcích bylo účtováno tak, že splynuly a byly do výnosů účtovány jako jedna akce. Ke stěžovatelčině výtce, že správce daně od ní požadoval prokázání skutečností vztahujících se ke společnosti PSP, s. r. o., žalovaný připomněl, že tento požadavek vznesl v reakci na odvolání stěžovatelky samotné, ve kterém popisovala, jak pan S. inkasoval zálohové platby na stavební práce na rodinném dvojdomku přímo od pana T., a správce daně pouze chtěl, aby tato tvrzení prokázala. K tvrzení, že správce daně v novém propočtu výše daně snížil její částku o 91 350 Kč, žalovaný uvedl, že se jednalo o důsledek toho, že namísto za použití pomůcek byla daň nově a správně určena dokazováním; ostatně ve svých předchozích vyjádřeních proti tomu stěžovatelka nebrojila. Dále pak žalovaný trval na tom, že přes pestrost důkazů navrhovaných stěžovatelkou a provedených správcem daně nebyly předloženy žádné průkazné důkazy, že stavba rodinného dvojdomku provedená v roce 1998 byla placena fyzickými osobami, a nikoli stěžovatelkou. Takovou skutečnost přitom nemohou prokázat ani zaměstnanci pekáren stěžovatelky, ani zaměstnanci dodavatelů materiálu svými svědeckými výpověďmi. K předloženým fakturám žalovaný uvedl, že z faktur na investiční akci „Sklad nerezového materiálu“ mohou být obsaženy práce uskutečněné na dvojdomku pouze ve fakturách vystavených po 15. 12. 1997, kdy bylo vydáno stavební povolení. Žalovaný kromě toho snížil prokazatelně zjištěnou částku za zakázku na soukromý dvoj domek o 15 162 Kč, neboť nebylo možno vyloučit, že ve fakturách na dopravu od společnosti PSP, s. r. o., se promítla u stěžovatelky i fakturace zakázky za tento dvoj domek. Setrval ovšem na tom, že faktury přijaté od společnosti PSP, s. r. o., zahrnovaly i daňově neuznatelné náklady na rodinný dvoj domek, a to v částce 3 251 265 Kč, nikoli tedy 3 266 427 Kč, jak tvrdil správce daně. Podobně ve vztahu k fakturám přijatým od společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., zvýšil žalovaný základ daně o 533 933 Kč, namísto správcem daně určených 821 532 Kč. K namítanému porušení interně stanovených lhůt pro rozhodnutí žalovaný rekapituloval svůj procesní postup a připomněl, že k prodloužení došlo kvůli úkonům správce daně, které byly konány v reakci na samotné odvolání stěžovatelky či z popudu žalovaného, a neshledal v tomto postupu porušení článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Brně. V ní brojila, ve vztahu k prvostupňovému daňovému řízení, proti provádění místního šetření týkajícího se staveb rodinného dvojdomku, které se konalo na Městském úřadě Pelhřimov bez vyrozumění stěžovatelky, stejně jako proti místnímu šetření u společnosti PSP, s. r. o., při němž byli vyslechnuti pan L. a paní B. Také vytkla správci daně zkreslení obsahu výsledku svědků R. a K., neprovedení důkazů, které navrhovala, přeceňování významu účetnictví společnosti PSP, s. r. o., a přenášení důsledků jeho nedokonalosti na stěžovatelku, stejně jako neobjektivní výběr provedených důkazů. Ve vztahu k řízení po prvním rozhodnutí žalovaného pak stěžovatelka protestovala proti tomu, že nebyla informována ani o dalších místních šetřeních konaných ve společnosti PSP, s. r. o., kde byli vyslechnuti pan S., paní B., pan P. a pan L., ani o následném ústním jednání s paní B. Brojila i proti tomu, že byla nepřipustně vyzývána k prokázání skutečností týkajících se fyzických osob stavějících rodinný dvoj domek, tedy osob od ní odlišných, a že správce daně naopak odmítl provést jí navrhovaný důkaz, tedy výslech členů představenstva stěžovatelky. Dále uvedla, že z napadených rozhodnutí správce daně a žalovaného není zjevné, jaké důkazy, které předkládala, nebyly uznány, když se správce daně původně

rozhodl vyměřit jí daň za použití pomůcek. Řízení po odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně stěžovatelka vytkla, že opět nebylo prováděno v souladu s jejími požadavky, zejména nebyly vyslechnuty osoby, které prováděly stavby v objektech stěžovatelky, a namísto toho byl vyslechnut pan S., který se vyhýbal odpovědím na otázky stěžovatelčiny zástupkyně. Dále se stěžovatelka podivila nad tím, že teprve v této fázi se správce daně poprvé skutečně zabýval účetnictvím stěžovatelky. Poté bylo vydáno rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 8. 2004 (*pozn. soudu*: stěžovatelka setrvale používala toto datum, přestože rozhodnutí bylo vydáno dne 19. 8. 2004), kde jí byla doměřená daň sice snížena, přesto se jednalo o rozhodnutí rozporné s daňovým řádem a Listinou základních práv a svobod, neboť poté, co byla daň doměřena podle pomůcek, ji již nelze nově doměřit dokazováním. Navíc při tomto dokazování opět nevycházel ani žalovaný z účetnictví stěžovatelky, ale z účetnictví třetích osob. Stěžovatelka trvala i na tom, že při vyřizování jejího odvolání byla porušena tříměsíční lhůta stanovená správcem daně a žalovanému interně pokynem Ministerstva financí č. D-125.

Tuto žalobu krajský soud zamítl rozsudkem napadeným nyní posuzovanou kasační stížností, poté co postupně rozebral jednotlivé žalobní námitky. K námitce stěžovatelčiny neúčasti při místním šetření na Městském úřadě Pelhřimov uvedl, že její účast by nemohla nic změnit na faktických zjištěních, na něž bylo toto místní šetření zaměřeno. Ani neúčast stěžovatelky při místních šetřeních ve společnosti PSP, s. r. o., nemohla poškodit její procesní práva, neboť při nich sice správce daně hovořil s některými osobami, ty však byly jako svědci vyslechnuty až následně, kdy o tom byla stěžovatelka vyrozuměna. Ani v rámci místního šetření u společnosti PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., nebyly konány výslechy svědků a pokud zde bylo s někým jednáno, pak pouze ve snaze prověřit listinné důkazy; tato jednání neměla sama o sobě povahu důkazů. Krajský soud přisvědčil žalovanému i v závěru, že stěžovatelka k výzvě správce daně neposkytla důkazy o tom, na kterých stavbách byl spotřebován konkrétní stavební materiál, když pouze uvedla, že komentář u jednotlivých faktur prokazuje místo spotřeby tohoto materiálu na jednotlivých akcích. K námitce, že otázky kladené svědkům správcem daně byly neobjektivní a zavádějící, krajský soud uvedl, že stěžovatelka byla o těchto výsleších vyrozuměna a nic jí nebránilo se k nim dostavit, navíc správce daně sám kladl otázky logické, směřující k potřebným zjištěním, přičemž k opačnému závěru nedostačuje to, že odpovědi svědků na ně nesvědčily ve prospěch stěžovatelky. Žalovaný ani správce daně také podle krajského soudu netvrdili, že byly všechny stavební práce na dvojdomku fakturovány stěžovateli, stěžovatelka pouze ve vztahu k některým fakturám neunesla své důkazní břemeno, a proto nebylo možno je daňově uznat. Pokud pak stěžovatelka správcem daně vytýkala, že nevyslechl svědky, kteří u ní na stavbě pracovali, opomněla již v žalobě uvést, o jaké konkrétní osoby se mělo jednat, přičemž není úkolem soudu je dohledávat. Z osob zajišťujících výstavbu v areálu stěžovatelky byl navíc vyslechnut svědek L., který potvrdil, které konkrétní práce u stěžovatelky byly prováděny. Jak svědek L., tak svědek S. přitom byli vyslýcháni ve vztahu k daňové povinnosti stěžovatelky, není proto důvodné její tvrzení, že se jejich výslechy týkaly třetích osob, od stěžovatelky odlišných, kterým nebyly oznámeny. Krajský soud také vyvrátil opakované stěžovatelčino tvrzení, že správce daně a žalovaný vzali za průkazné pouze účetnictví společnosti PSP, s. r. o., a nikoli její, neboť takové tvrzení v rozhodnutích daňových orgánů nenašel, navíc daňové záležitosti této společnosti nebyly předmětem přezkoumávaného řízení. Za nepravdivé označil i stěžovatelčino tvrzení, že správce daně ignoroval důkazy prokazující, že pan T. použil na výstavbu rodinného dvojdomku vlastní finanční prostředky, neboť stěžovatelka takové důkazy nepředložila ani

nenavrhl. Namísto toho předkládala pouze důkazy o tom, že takové finanční prostředky existovaly, což však neprokazuje jejich vynaložení. Stejně tak nedůvodná je i obecnější námitka ohledně jednostrannosti správcem daně použitých důkazů a výpočtů, kterou stěžovatelka ani nijak nekonkretizovala. K námitkám směřujícím proti úředním záznamům správce daně krajský soud připomněl, že nebyly zásadní oporou pro závěry správce daně a žalovaného, nicméně žalobní námitky nemají směřovat přímo proti nim, nýbrž právě až proti rozhodnutím samotným. Neshledal také nezákonnou výzvu, v níž správce daně požadoval prokázání toho, že soukromé osoby stavějící rodinný dvojdomek čerpaly na jeho výstavbu vlastní finanční prostředky. Tato výzva totiž nesměřovala nutně k prokázání skutečností týkajících se třetích osob, a nikoli stěžovatelky, neboť bylo na ní, jaké důkazy k doložení svého tvrzení zvolí. Správce daně ověřoval její tvrzení v účetnictví společnosti PSP, s. r. o., a zjistil, že z něj nevyplývá, že by tato společnost přijala v hotovosti zálohy na stavbu rodinného dvojdomku od pana T.. Přijala pouze zálohy převodem z účtu a podle jednatele této společnosti pana S. byly obě zakázky, tedy jak v areálu stěžovatelky, tak na rodinném dvojdomku, průběžně fakturovány na stěžovatelku. Za nepravdivou označil stěžovatelčinu námitku, že nebyly provedeny svědecké výpovědi členů jejího představenstva, které navrhovala i s uvedením toho, co by tyto výpovědi měly prokázat. Podle krajského soudu totiž měly tyto výpovědi prokázat pouze to, co již bylo obsaženo v dosavadních prohlášeních členů představenstva stěžovatelky, takže by neověřily ty skutečnosti, které zakládaly pochybnosti správce daně, stejně jako toho nebylo dosaženo navrhovanou a provedenou pochůzkou přímo v areálu stěžovatelky. Způsob fakturace a placení nemohli prokázat ani zaměstnanci, kteří měli být podle stěžovatelky vyslechnuti ve věci prací prováděných v areálu stěžovatelky, stěžovatelka navíc ani neuvedla jejich jména a příjmení, takže šlo z její strany spíše o obecné tvrzení než o konkrétní návrh důkazu. Za irelevantní označil krajský soud námitky týkající se původního stanovení daně podle pomůcek, neboť tento způsob stanovení daně byl následně přehodnocen, takže již není třeba proti němu brojit. V překročení lhůty stanovené interním pokynem č. D-125 při odvolacím řízení, které stěžovatelka vnímá jako porušení článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, viděl krajský soud naopak naplnění § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť tato lhůta byla překročena pouze z důvodu úkonů prováděných správcem daně z podnětu žalovaného i samotné stěžovatelky. Některé další žalobní námitky, zejména námitku o neobjektivnosti a jednostrannosti provádění důkazů, pak krajský soud označil za nekonkrétní, neurčité či nesrozumitelné a uzavřel své přezkoumání závěrem, že některé účetní doklady uplatněné v daňovém přiznání stěžovatelky skutečně obsahovaly i částky týkající se rodinného dvojdomku, který byl ve vlastnictví soukromých subjektů, a stěžovatelka neunesla důkazní břemeno k prokázání opaku.

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

Stěžovatelka podala svou kasační stížnost z důvodu údajně nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Tento důvod podání kasační stížnosti poté stěžovatelka rozpracovává na čtrnácti stranách kasační stížnosti. Zde se, jak si povšiml i žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, vrací k jednotlivým námitkám uplatněným již v žalobě, ba i předtím v jednotlivých odvoláních, tedy k námitkám snažícím se komplexně zpochybnit postup správce daně a poté žalovaného, způsobem bližším snad spíše vadám řízením ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s.

ř. s. Konfrontován s takto koncipovanou kasační stížností připomíná Nejvyšší správní soud, jaký je smysl kasačního přezkumu, jenž byl definován v poslední době v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2008, sp. zn. 2 As 17/2008 (publ. na www.nssoud.cz). Smyslem kasačního přezkumu prováděného zdejší soudem totiž není znovu a samostatně posuzovat věc, jež byla předmětem přezkoumávaného správního řízení, neboť takovým posouzením by byl Nejvyšší správní soud postaven toliko do role jakéhosi čtvrtého stupně veřejné správy. V něm by první dva stupně byly tvořeny správními orgány, třetí stupeň krajskými soudy a čtvrtým stupněm řešícím „odvolání“ od krajských soudů by byl právě Nejvyšší správní soud, jenž by celou věc posuzoval podle apelačního principu a stejných měřítek jako všechny stupně předcházející. Logika systému správního soudnictví je ale odlišná a úkolem krajských soudů je v rámci tohoto systému podle výše zmíněného judikátu *„kontrola a záruka zákonnosti aktů veřejné moci, přičemž shledání nezákonnosti takového aktu při soudním přezkumu vede zásadně k jeho zrušení.“* Úkolem Nejvyššího správního soudu pak je posuzovat v rámci kasačního přezkumu, zda rozhodnutí krajského soudu napadené kasační stížností trpí některou z vad vyjmenovaných v § 103 odst. 1 s. ř. s. a uplatněných v kasační stížnosti. Výsledkem tohoto přezkumu je pak toliko (ne)shledání některé z těchto taxativně vyjmenovaných vad, stejně jako výsledkem přezkumu prováděného krajskými soudy je (ne)shledání nezákonnosti v rámci vymezeném žalobními body, popřípadě těmi ustanoveními soudního řádu správního, jež umožňují vykročit za rámec těchto žalobních bodů. Není ale úkolem krajských soudů, a tím méně pak Nejvyššího správního soudu, řešit znovu a komplexně otázku, jež byla předmětem samotného správního řízení.

To ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 2 As 17/2008 znamenalo, že nebylo úkolem zdejšího soudu nově rozhodovat o tom, zda byly dány důvody pro zákaz shromáždění či nikoli, za situace, kdy správní rozhodnutí, jež tyto důvody shledalo, bylo zrušeno pro nezákonnost spočívající v rozhodování po zákonem dané lhůtě, a to nepřislušným správním orgánem. V nyní posuzovaném případě to pak znamená, že není úkolem zdejšího soudu rozhodnout, zda práce vykonané společnostmi PSP, s. r. o., a PAMÁTKY TÁBOR, s. r. o., na rodinném dvojdomku manželů T. a Š. byly opravdu fakturovány stěžovatelce v tom rozsahu, který určil žalovaný, a zda tedy stěžovatelka uplatnila tyto náklady neoprávněně, neboť se jednalo o náklady vynaložené na stavbu třetích osob, a tedy daňově neuznatelné. Řízení před zdejší soudem není čtvrtým stupněm, jímž je stěžovatelce dána čtvrtá možnost, aby se Nejvyšší správní soud stal dalším orgánem veřejné moci, který nově posoudí všechny předložené protokoly, faktury a další důkazy a na jejich podkladě eventuelně dospěje k opačnému závěru, než trojice předchozích orgánů, tedy že ona část daňově uplatněných nákladů ve skutečnosti nepředstavovala výdaje za rodinný dvojdomek, nýbrž výdaje na stavbu v areálu stěžovatelky. Jakkoli stěžovatelčina argumentace použitá v kasační stížnosti z tohoto nevysloveného předpokladu zjevně vychází, zdejší soud ji nemůže přijmout. Smyslem jeho přezkumu není postavit nově najisto, které faktury daňově uplatněny být mohly a které nikoli, a nově zvažovat u každé z těchto faktur, zda jsou důkazy pro její daňové uznání dostatečně přesvědčivé, či nikoli, zda práce, které jsou na ní uvedeny, ať už se jedná o práce truhlářské, stavební či jiné, byly spíše provedeny na rodinném dvojdomku či v areálu stěžovatelky. Zdejší soud zůstane věren smyslu kasačního přezkumu a toliko pohledem uplatněných námitek posoudí zákonnost postupu krajského soudu tam, kde to povaha těchto námitek umožňuje. To jistě neznamená, že by zdejší soud abstrahoval od obsahu rozsáhlého správního spisu, ostatně již jeho výše provedená

rekapitulace jistě svědčí dostatečně o opaku. Tento správní spis však může použít toliko jako podklad pro posouzení podloženosti a zákonnosti závěrů krajského soudu, nikoli pro vytváření vlastních závěrů způsobem, jenž je předepsán správci daně a žalovanému.

Tímto pohledem je třeba posoudit zejména již první námitku, v níž stěžovatelka tvrdí, že v rámci daňové kontroly byly údajně kontrolovány pouze některé doklady, ze kterých mělo být patrné, že stěžovatelka ze svých prostředků hradila výstavbu rodinných domků manželů T. a Š. Stěžovatelka však již neuvádí, které konkrétní doklady má na mysli, a není jistě úkolem zdejšího soudu, aby celou daňovou kontrolu posuzoval či dokonce prováděl komplexně znovu.

Další námitkou pak stěžovatelka brojí proti tomu, že jí byla v původním daňovém řízení daň doměřena podle pomůcek. Taková námitka je však nepřipadná, jak na to upozornil již krajský soud, jenž připomněl, že právě neodůvodněnost stanovení daně podle pomůcek byla důvodem, pro který bylo původní rozhodnutí správce daně zrušeno žalovaným. Nyní je skutečně již zcela zbytečné proti této procesní minulosti brojit, neboť dalším postupem žalovaného a správce daně byla napravena a obrácena v opak, tedy ve stanovení daně dokazováním.

Stěžovatelka však brojí i proti němu a spatřuje v jeho realizaci porušení principu dvojinstančnosti. Odvolává se přitom na ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, které zní: *„Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.“* Stěžovatelka z toho dovozuje, že žalovaný nemohl vrátit věc správci daně k provádění dokazování. Takový názor by však byl odůvodněný jedině tehdy, kdy by jeho výsledkem měla být jakási kombinace stanovení daně dokazováním a za použití pomůcek, jak to bylo shledáno nezákonným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 2 Afs 25/2003 (publ. na www.nssoud.cz): *„Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nezruší-li krajský soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro tuto žalobou vytýkanou vadu, je tu důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“* K takové situaci však v nyní posuzovaném případě nedošlo, neboť daň nebyla nakonec určena zčásti pomůckami a zčásti dokazováním, nýbrž výhradně dokazováním. Smysl ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu tak byl cele naplněn: správce daně stanovil daň podle pomůcek, žalovaný při řízení o odvolání posoudil pouze odůvodněnost tohoto postupu, zjistil, že k tomuto postupu nebyly dostatečné důvody, věc správci daně vrátil a uložil mu, aby daň stanovil dokazováním. Takový postup je plně v intencích § 50 odst. 5 daňového řádu, jakkoli stěžovatelka tvrdí, že pokud je jednou daň stanovena podle pomůcek, nelze ji již nikdy stanovit jinak, a to ani tehdy, pokud je shledána chybnost tohoto postupu. Stěžovatelka však vytvořením této zásady, kterou by bylo možno parafrází latinského rčení z oblasti dědického práva opsat jako *semel instrumenta, semper instrumenta*, fakticky vylučuje jakékoli pozitivní řešení situace, kdy odvolací orgán

postupující podle § 50 odst. 5 daňového řádu zjistí, že daň neměla být stanovena podle pomůcek. Tuto její nejzásadnější námitku, jejímž obsahem stěžovatelka skutečně naplňuje smysl § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., je tak třeba odmítnout jako nedůvodnou a založenou na chybném výkladu § 50 odst. 5 daňového řádu.

Naopak stěžovatelčinu námitku, že krajský soud patrně neměl k dispozici daňový spis, neboť jinak by nemohl dospět k závěrům, k nimž dospěl, je třeba odmítnout jako nedůvodnou, neboť je zjevně v rozporu s důkladností a systematickostí, s jakou se krajský soud vypořádal se všemi stěžovatelčinými žalobními námitkami. To platí zejména o jejích námitkách směřujících proti tomu, jak byly správcem daně posouzeny jednotlivé důkazy, zejména svědecké výpovědi, v nich uvedená zjištění a stanovení průměrné marže společnosti PSP, s. r. o. Za této situace je zcela nemístné i tvrzení, že si krajský soud ani nepřčetl výpověď svědka J. R..

Stěžovatelka dále opět brojí proti tomu, že nebyla upozorněna na konání některých místních šetření, při kterých byly vyslechnuty i konkrétní osoby. Je třeba jí přisvědčit v tom, že podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu nelze význam zjištění získaných při místních šetřeních přeceňovat a stavět stanovení daně toliko na nich. Proti takovému přístupu směřuje například právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004 (publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS): *„Není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.“* V nyní posuzovaném případě však již bylo dostatečně podrobně vyloženo, jak žalovaným, tak krajským soudem, že pokud bylo v rámci místních šetření jednáno správcem daně s některými osobami, jednalo se buď o jednání zaměřené toliko na získání listinných důkazů do daňového spisu, nebo o jednání s osobami, které byly následně vyslechnuty jako svědci způsobem plně souladným s § 16 odst. 4 daňového řádu, tedy s oznámením výsledku stěžovatelce a poskytnutím jí možnosti, aby se výsledku svědků účastnila.

Právě snahou zachovat její procesní práva zakotvená v tomto ustanovení je třeba také odůvodnit, jak správně učinil již krajský soud, překročení interně stanovené lhůty pro vyřízení odvolání. Nikdo jistě nerozporuje, že tato lhůta byla žalovaným překročena. Stejně tak je pravdou, že správní orgány jsou vázány svými interními pokyny, pokud se jejich dodržování stalo jakýmsi správněprávním obyčejem. K tomuto závěru se přiklonil zdejší soud již ve svém rozsudku ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005 (publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS): *„Vytvořila-li se na základě pokynu Ministerstva financí č. D-144 z roku 1996, o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení (§ 43 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), správní praxe spočívající v tom, že vytykácí řízení se uzavírají v určitých lhůtách, případně ve lhůtách prodloužených podle přesně určených pravidel, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod), že pro správní orgán je takováto správní praxe právně závazná.“* Z této závaznosti ovšem především plyne, že správní orgán, který je takovouto praxí vázán, se od ní nemůže libovolně, či dokonce šikanózně – typicky právě u interně stanovených lhůt - odchýlit. Neplyne z ní naopak, že pokud se od ní odchýlí, je jeho rozhodnutí vždy nezákonné, a to bez ohledu na důvody, které jej k tomuto odchýlení se vedly. V nyní posuzovaném případě je přitom zjevné, že interně stanovená lhůta byla

překročena z legitimních důvodů provádění dalších důkazů, které žalovaný pokládal za nutné pro objektivní přezkoumání rozhodnutí odvoláním napadnutého a které vedlo – v neposlední řadě – i ke zjištění skutečností natolik zásadních, že na jejich základě byla stěžovatelce rozhodnutím o odvolání snížena daňová povinnost o více než 100 000 Kč, jak bylo výše rekapitulováno.

Co se týče stěžovatelčiných dalších námitek, lze konstatovat, že její námitka směřující proti tvrzení krajského soudu o obecnosti jejího tvrzení, že při místním šetření konaném dne 5. 10. 2001 vyšly najevo skutečnosti v její prospěch, je sama stále příliš obecná, než aby z ní bylo možno cokoli dovozovat. Totéž platí i o jejím následujícím tvrzení, že prokázala vše, co po ní správce daně požadoval, stejně jako o tvrzení, že celé dokazování bylo správcem daně a žalovaným prováděno neobjektivně a jednostranně a že se omezili pouze na důkazy svědčící v její neprospěch. K tomu lze také připomenout, že kdyby správce daně a poté žalovaný nepřihlíželi k důkazům svědčícím v její prospěch, nedošlo by patrně v rozhodnutí žalovaného ke snížení dodatečně doměřené daně právě na základě zjištění, že měl správce daně posoudit některé důkazy výhodněji pro stěžovatelku. Stejně tak nelze přisvědčit ani její námitce, že po ní správce daně v rozporu s § 31 odst. 9 daňového řádu požadoval prokázání skutečností, jež se netýkaly jí, nýbrž manželů T. a Š. I zde je třeba na základě výše rekapitulaného daňového spisu připomenout, že otázku prokazování prostředků na stavbu rodinného dvojdomku nastolila v daňovém řízení sama stěžovatelka, a nelze proto akceptovat, pokud následně namítá, že požadavek na prokázání těchto jejích tvrzení je protizákonný, když zároveň brojila i proti místním šetřením týkajícím se sice těchto od stěžovatelky právně odlišných, jakkoli osobně s ní úzce spjatých, subjektů, ale majícím za cíl upřesnění její daňové povinnosti.

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

Stěžovatelka, která neměla 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 č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. března 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu