



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 žalobce: **R. H.**, bytem Fryčovice 136, zastoupeného advokátem Mgr. Radimem Kubickou se sídlem O. Lysohorského 702, Frýdek - Místek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 10. 2007, č. j. 22 Ca 131/2006 - 50,

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 :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ostravě. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 27. 2. 2006, č. j. FŘ-14278/110/2004, č. j. 14714/110/2004, č. j. 14718/110/2004 a č. j. 14719/110/2004, kterými byla zamítnuta stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům č. 1040000431, č. 1040000429, č. 1040000428 a č. 1040000427 na daň z příjmů fyzických osob za roky 2002, 2001, 2000 a 1999 vydaným Finančním úřadem ve Frýdku-Místku (dále jen „správce daně“) dne 15. 6. 2004 pod č. j. 108535/04/362912/4784, č. j. 108532/04/362912/4784, č. j. 108523/04/362912/4784 a č. j. 108521/04/362912/4784. Dále tímto rozsudkem zamítl i žalobu stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2005, č. j. 14276/130/2004, kterým bylo ke

stěžovatelovu odvolání změněno rozhodnutí správce daně ze dne 11. 5. 2004, č. j. 94592/04/362900/6765, o registraci stěžovatele jako plátce daně z přidané hodnoty.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, vady řízení před správním orgánem, zmatečnost řízení před soudem a nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozsudku krajského soudu.

Stěžovatel brojí nejprve proti tomu, že bylo jediným rozsudkem krajského soudu rozhodnuto o pěti žalobách proti pěti rozhodnutím, přestože se sice jednalo o totožného správce daně a žalobce, nicméně čtyři napadená rozhodnutí se týkala dodatečně vyměřené daně z příjmů fyzických osob, jedno pak registrace plátce daně z přidané hodnoty. Stěžovatel vytýká krajskému soudu, že shrnul žalobní body jednotlivých žalob do dvanácti souhrnných žalobních bodů, jimiž se pak zabýval v nahodilém pořadí.

V jednom z těchto žalobních bodů krajský soud přisvědčil stěžovateli, že je nepřipustné, že rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty neobsahuje odůvodnění, avšak při posuzování řízení jako celku zároveň zjistil, že důvody pro registraci byly seznatelné ze zprávy o daňové kontrole, takže stěžovatel měl dostatečný prostor pro napadení rozhodnutí odvoláním. Stěžovatel ovšem připomíná, že proti rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty podal odvolání již 7. 6. 2004, zatímco zpráva o daňové kontrole byla projednána až 10. 6. 2004, navíc v této zprávě byl popisován pouze průběh kontroly daně z příjmů fyzických osob a k dani z přidané hodnoty tu bylo konstatováno pouze tolik, že bylo zjištěno překročení obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty za 10. - 12. měsíc 1999, takže daňový subjekt byl zaregistrován z úřední povinnosti. Zásadní podklad pro registraci, totiž úřední záznam č. j. 92269/04/362932/1243 ze dne 5. 5. 2004, byl ovšem zmíněn teprve v rozhodnutí o odvolání. Možnost podat odvolání, při nichž je odvolatel nucen spekulovat, proti čemu se vlastně odvolává, nelze označit za možnost napadnout adekvátním způsobem postup správce daně. Stěžovateli se to povedlo pouze díky schopnostem daňové poradkyně.

Ve vztahu k rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty dále připomíná svou námitku, že v něm správce daně nesprávně identifikoval právní předpis, podle něž postupoval, když použil formulaci „ve znění pozdějších předpisů“, tedy znění platné k 30. 4. 2004, přestože měl postupovat dle znění účinného v době vzniku údajné registrační povinnosti. K tvrzení krajského soudu, že toto pochybení bylo napraveno již tím, že stěžovatel správně pochopil, co měl správce daně na mysli, stěžovatel připomíná, že není jeho úkolem napravovat vady řízení, ostatně z jeho obecného odvolání nelze dovodit, že nebyl uveden v omyl tím, že správce daně uvedl nesprávný právní předpis.

Zejména pak trvá na tom, že nemělo být použito stanovení daně podle pomůcek, neboť k jejich použití správce daně přistoupil proto, že stěžovatel nereagoval na výzvu, na niž ovšem on nemohl reagovat z toho důvodu, že byl ve vazbě. Jeho daňová poradkyně pak nereagovala pro nedostatek informací a omezenou možnost přístupu ke stěžovateli, která znemožňovala, aby mohla účinně chránit stěžovatelovy zájmy. Žalovaný sice tvrdil, že tuto nemožnost setkání nezavinil správce daně; podle stěžovatele je však rozhodné, že se

v obou případech jednalo o státní orgány, z nichž jeden setkání znemožnil a druhý nechal dopadnout daňové důsledky tohoto znemožnění. Krajský soud se pak nijak nevypořádal s námitkou porušení § 6 odst. 1 zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, podle něž má zástupce daňového subjektu jednat podle jeho příkazů. Stěžovatel také připomíná limity možné změny stanovení daně podle pomůcek daně ustanovením § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), v odvolacím řízení, na kterou poukazoval žalovaný. Za nepříhodný označuje stěžovatel argument krajského soudu povinností správce daně nevystavovat se nebezpečí prekluze. Nepříhodnost tohoto argumentu vidí stěžovatel v tom, že o tomto nebezpečí nebylo možno v první polovině roku 2004 hovořit, když daňová kontrola byla zahájena v roce 2003, a vytýká krajskému soudu, že naopak přehlédl, že odvolací řízení trvalo bezdůvodně 17 měsíců. Stěžovatel nesouhlasí ani s tvrzením krajského soudu, že mohl důkazy dodat později, a tvrdí, že tak krajský soud zavádí novou zásadu daňového řízení, podle níž by daňový subjekt mohl ještě v průběhu odvolacího řízení zvrátit dosavadní zákonný postup správce daně stanovivšího daň podle pomůcek tím, že začne dokazovat. Takové pravidlo nastolující právní nejistotu na straně správce daně je sice pro stěžovatele nevýhodné, ostatní daňové subjekty je však jistě uvítají.

Stěžovatel brojí i proti tomu, jak byly pomůcky v jeho případě použity, respektive zkombinovány s dokazováním, když výsledkem byl závěr správce daně, že v některých případech stěžovatel dosahoval při prodeji ojetých aut více než stoprocentní marže. Krom toho měly být podle pomůcek stanoveny i ceny kupní, nejen ceny prodejní, namísto toho však správce daně zpochybnil doklady o příjmech, nikoli však doklady o výdajích. Stěžovatel sice nezpochybňuje, že i při stanovení základu daně podle pomůcek mohou být podle § 31 odst. 6 daňového řádu použity také vlastní poznatky správce daně získané při zdaňování u dotčeného subjektu, nelze však toto pravidlo vykládat tak, že správce daně využije ty části dokazování, které se mu hodí, a ty ostatní nahradí právě pomůckami. Správce daně tak použil jako pomůcku ceník ojetých vozidel, ale nijak nezohlednil skutečnost, že dováženy byly i vozy nabourané či poškozené, což se na jejich ceně, když je stěžovatel kupoval, muselo projevit. Přitom krajský soud nijak nerefletoval ani na stěžovatelův návrh, aby byl dle obdobných pomůcek jako při určení prodejních cen sestaven i ceník cen obvyklých na trhu v SRN. Výpočtový postup správce daně naopak vedl k nesmyslnému zjištění, že v roce 2001 stěžovatel údajně dosáhl z devatenácti ojetých vozidel, převážně nejnižší cenové třídy, základu daně průměrně 74 811 Kč na jeden vůz, což je například u starších Favoritů či Felicií zcela vzdáleno realitě. Zároveň správce daně chybně určil tyto výstupní ceny, jak ostatně připustil i žalovaný, když ve vyjádření k žalobě uvedl, že výše příjmů bylo možno určit jen kvalifikovaným odhadem, přestože jinde uvedl, že nezná způsob tvorby průměrných cen ojetých vozidel ani portfolio pro tuto tvorbu. Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že přestože byly automobily prodávány v rámci autobazaru, byly jako pomůcka použity ceny pro konečného spotřebitele, což bylo zdůvodněno tím, že stěžovatel v dokazování tvrdil, že automobily prodával autobazaru bez písemné smlouvy a bez provize. K těmto zjištěním správce daně přihlédl i přesto, že jinak zjištění plynoucí z dokazování zpochybnil. Stěžovatel oproti tomu připomíná, že v odvolání požadoval naopak zohlednění této provize. K tvrzení krajského soudu, že pomůcky nemohou nikdy věrně zobrazit příjmy daňového subjektu, stěžovatel připomíná, že namítal zcela zásadní rozpory, jako byl právě prodej nikoli za ceny určené zákazníkovi,

ale velkoobchodu, v daném případě autobazaru, a to mnohdy za vozidla bouraná či poškozená.

Stěžovatel je nespokojen také s tím, že obrat jako podmínka pro registraci plátce daně z přidané hodnoty byl vyčíslen na základě pomůcek, což je v rozporu s § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty i s daňovým řádem, konkrétně s jeho § 31 odst. 5, podle nějž lze podle pomůcek stanovit daňovou povinnost, ale nikoli jiné skutečnosti či povinnosti. Poměrně široce je tak vymezeno, jaké povinnosti mají být porušeny, aby zdůvodnily použití pomůcek, poměrně úzce je naopak určeno, že na základě pomůcek lze určit jen daňovou povinnost, a nikoli jakoukoli povinnost či cokoli jiného, například změnit místní příslušnost daňového subjektu v důsledku přestěhování do Kolína či určit výši penále. Obrat není totéž jako daňová povinnost, takže není možné jej podle pomůcek určit, jak to správce daně – v rozporu se zákonem, a tedy i se zásadou obsaženou v § 2 odst. 1 daňového řádu - udělal. Žalovaný to sice popírá a tvrdí, že byl obrat vyčíslen dle katalogu cen a objemu prodaných osobních automobilů, ale krajský soud to naopak potvrzuje a označuje za správné. Takové rozhodnutí je ovšem dle stěžovatele nepřezkoumatelné a zmatečné, zvláště když krajský soud aplikoval znění zákona o dani z přidané hodnoty účinné v roce 2003, podle nějž dani podléhají osoby, jejichž obrat za nejbližších 12 po sobě jdoucích měsíců překročil částku 2 000 000 Kč, ovšem v roce 1999 bylo podmínkou překročení částky 750 000 Kč za tři po sobě jdoucí měsíce. Navíc pokud krajský soud vyšel chybně ze znění zákona účinného v roce 2003, nemohl ani k závěru o povinnosti registrace dospět, když správce daně registraci opřel o zjištění, že stěžovatelovy příjmy dosáhly v období leden až březen částky 1 100 100 Kč, takže podmínka obratu ve výši 2 000 000 Kč za 12 měsíců nebyla naplněna. Je tak poznat, že ani žalovanému ani krajskému soudu nebylo zcela jasné, jaká zákonná dikce má být vlastně aplikována.

Stěžovatel také kritizuje, že žalovaný změnil rozhodnutí správce daně o stěžovatelově registraci, když posunul datum registrace z 1. 2. 2000 na 1. 5. 1999. Krajský soud se jednak „velkoryse povznese“ nad znění § 50 odst. 5 daňového řádu a jednak nezohlednil, že datum bylo žalovaným určeno chybně, když žalovaný vyšel zčásti z údajů deklarovaných stěžovatelem, byť tyto údaje označil za rozporné se skutkovým stavem. Takový postup, tedy použití chybných údajů, ovšem odporuje § 31 odst. 6 daňového řádu.

Stěžovatel také namítá, že se krajský soud vůbec nezabýval jeho námitkou týkající se toho, že se žalovaný řádně nevypořádal s tím, že správce daně rozhodl o registraci stěžovatele k dani z přidané hodnoty i na základě úředního záznamu z 5. 5. 2004, který sestavil na základě v té době ještě neukončené daňové kontroly. Takový postup odporuje i judikatuře, podle níž správce daně tíží důkazní břemeno, pokud chce rozhodnout o registraci daňového subjektu. Úřední záznam ovšem podle § 13 daňového řádu není veřejnou listinou, slouží pouze pro potřeby správce daně a povahu důkazu ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu má pouze tehdy, pokud jde o úřední záznam o místním šetření, naopak jiné úřední záznamy jsou fakticky jen důkazem, který si správce daně sám sestavil, na takovém důkazu ovšem nelze založit celé rozhodnutí. Tuto námitku krajský soud označil v rozsudku jako desátý žalobní bod, jehož obsah sice rekapituloval, ale nijak na něj nezareagoval.

Krajský soud se také nijak nevyjádřil k námitce průtahů v řízení daných tím, že odvolací řízení proti rozhodnutí o registraci trvalo bezmála 17 měsíců a proti rozhodnutím o dodatečném vyměření daně podle pomůcek pak 19 měsíců, čímž byl porušen interní pokyn D-125 stanovující délku řízení.

Žalovaný také porušil ustanovení § 50 odst. 7 daňového řádu, když se nevypořádal s námitkou absence odůvodnění v prvostupňovém rozhodnutí o registraci a namísto toho pouze zahrnul do svého rozhodnutí úvahy, které do něj měl zahrnout již správce daně. Krajský soud sice uznal, že správce daně a žalovaný postupovali nesprávně, když prvostupňové rozhodnutí nebylo odůvodněno, se samotnou námitkou následků absence odůvodnění se však již nevypořádal.

Stejně tak se krajský soud omezil na odsouhlasení správnosti stanovení daně podle pomůcek, ale nezabýval se námitkou o zjevné ekonomické nesmyslnosti úvahy správce daně, podle níž lze prodat vozidlo Škoda Felicie dovezené ze SRN i 4,5 krát draž.

Závěrem pak stěžovatel namítá, že platební výměry vydané Finančním úřadem ve Frýdku - Místku je nutno pokládat za rozhodnutí vydaná neexistujícím subjektem, neboť všechny úřady v ČR jsou ve smyslu § 3 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, pouze organizačními složkami státu bez právní subjektivity, a tedy i bez způsobilosti vydávat rozhodnutí zasahující do práv a povinností třetích osob. Právníkem osobou je toliko Česká republika a jedná-li jejím jménem finanční úřad, nesmí tak činit jménem svým, takže v rozhodnutí musí být označeno, že jej vydává Česká republika, Finanční úřad ve Frýdku - Místku.

Z těchto důvodů navrhuje, aby byl napadený rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření vyvrací tvrzení, že rozhodnutí o registraci neobsahuje odůvodnění, poukazem na to, že je v něm řádně uvedeno, že obrat stěžovatele přesáhl za dané období částku 750 tisíc Kč za nejbližší tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce, čímž byly u stěžovatele splněny podmínky pro registraci k dani z přidané hodnoty z titulu překročení zákonem stanoveného obratu. Pokud chtěl znát stěžovatel další okolnosti vydání tohoto rozhodnutí, nic mu nebránilo využít práva nahlížet do spisu. Dále žalovaný znovu upozorňuje na fakt, že správce daně skutečně určil datum začátku registrace chybně, když plátcem daně z přidané hodnoty se osoba stává ze zákona od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, kdy stanovený obrat překročila, a to bylo ve stěžovatelově případě v březnu 1999, jak vyplynulo ze součtu obrátů za leden, únor a březen toho roku. Připomíná také, že z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí je zjevné, podle jakého znění zákona o dani z přidané hodnoty správce daně postupoval. Nedůvodná je i výtku ohledně stanovení obratu za použití pomůcek, když podle nich byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob, ovšem při stanovení obratu vycházel správce daně i žalovaný ze zjištěného skutkového stavu, tedy z příjmů vyplývajících z přehledu kupních smluv a peněžního deníku stěžovatele a z katalogových cen automobilů platných v daném období. Podkladem pro toto rozhodnutí přitom nebyl jen úřední záznam správce daně z 5. 5. 2004, ale zejména důkazy předložené stěžovatelem, tedy peněžní deník a přehled kupních smluv.

Co se týče doměřené daně z příjmů fyzických osob, žalovaný připomíná, že ke zpochybnění údajů z kupních smluv došlo poté, co svědkové uvedení na smlouvách jako kupující vypověděli, že předložené kupní smlouvy nikdy neuzavřeli, nezaplatili uváděnou kupní cenu a osobní automobily podle kupních smluv nikdy nevlastnili. K příkladu, jímž stěžovatel prokazuje chybnost použití pomůcek ve svém případě, žalovaný připomíná, že při tvorbě pomůcky nevyšel ani z částky 73 000 Kč uváděné stěžovatelem, ani z částky 185 000 Kč, za niž bylo vozidlo prodáno autobazarem J. P., ale z částky 139 000 Kč odpovídající katalogové ceně. K námitce, že stěžovateli nebyly známy důvody vydání rozhodnutí, což mu znemožnilo účinně se odvolat, poukazuje žalovaný na zprávu o daňové kontrole, která byla známa zástupkyni stěžovatele; ta na ni také v doplnění odvolání reagovala. K možnosti zrušit vydané rozhodnutí o dani stanovené podle § 31 odst. 5 daňového řádu a využít získané důkazní prostředky i při dodržení zásady dvojinstančnosti žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 211/2004, z něž dovozuje, že i v odvolacím řízení je v tomto případě možné provádět dokazování směřující ke zjištění, zda správce daně postupoval správně, když se rozhodl vyměřit daň za použití pomůcek. Závěrem pak žalovaný setrvává na tom, že bylo namístež daň vyměřit podle pomůcek, protože stěžovatel neprokázal výši svých příjmů, a při samotném určení výše daňové povinnosti postupoval správce daně v souladu se zákonem, byť při stanovení daně podle pomůcek nelze dosáhnout úplné přesnosti, ale jeho výsledkem byl i v tomto případě kvalifikovaný odhad daňové povinnosti stěžovatele. Ze všech těchto důvodů navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného správního spisu především zjistil, že dne 21. 7. 2003 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za roky 1999, 2000, 2001 a 2002. Tato daňová kontrola byla uzavřena zprávou ze dne 11. 5. 2004, č. j. 93967/04/362932/1243, která byla se stěžovatelem projednána dne 10. 6. 2004. Z ní a z připojeného daňového spisu vyplynulo, že se stěžovatel zabýval nákupem a prodejem osobních automobilů dovážených ze SRN, které dále prodával prostřednictvím autobazaru POSTL, kde byly sepsány kupní smlouvy na jejich prodej. Tyto smlouvy stěžovatel podle svého vyjádření pouze podepsal a obdržel kupní částku v souladu s nimi, pokladní doklad ovšem obdržel jen někdy. Za zprostředkování autobazaru neplatil, ani s ním nesepisoval smlouvy o obstarání prodeje. Správce daně pojav pochybnosti o správnosti výše zúčtovaných zdanitelných příjmů předvolal k podání svědeckých výpovědí čtyři osoby, které osobní automobily podle smluv koupily. Všichni svědci shodně vypověděli, že předložené kupní smlouvy neuzavřeli, nepodepsali, nezaplatili uváděnou kupní cenu a osobní automobily podle smluv nikdy nevlastnili. Poté, co stěžovatel změnil daňového poradce, byl vyzván k podání vysvětlení ke správné výši zaúčtovaných příjmů s ohledem na tyto svědecké výpovědi. Jeho nová daňová poradkyně si nejprve vyžádala čas na seznámení se s daňovým spisem a účetnictvím stěžovatele. Poté byl stěžovatel vyzván podle § 31 odst. 9 daňového řádu, aby do patnácti dnů předložil důkazní prostředky a prokázal správnou výši zaúčtovaných příjmů. Stěžovatelova daňová poradkyně ovšem postupně podávala žádosti o prodloužení této lhůty z důvodu, že je stěžovatel vazebně stíhán pro trestný čin kráčení daně, poplatku a jiné povinné platby, a ona k němu nemá povolen přístup. Prvním dvěma žádostem správce daně vyhověl, o třetí nerozhodl a tím žádanou lhůtu akceptoval, ani poté však stěžovatel žádné důkazy nepředložil. Za této situace přikročil správce daně k stanovení

daňové povinnosti podle pomůcek a určil rozdíly u daně z příjmů fyzických osob za uvedená čtyři období v celkové výši 1 162 167 Kč. Krom toho zjistil při stanovení daně za rok 1999 překročení obratu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty za měsíce říjen až prosinec 1999, když připomněl, že podle § 5 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, se stávají plátcem daně osoby podléhající dani, jejichž obrat za tři předcházející po sobě jdoucí kalendářní měsíce přesáhne částku 750 000 Kč. Proto stěžovatele zaregistroval jako plátce daně z přidané hodnoty z úřední povinnosti od 1. 2. 2000.

Na tomto základě vydal správce daně výše označené rozhodnutí ze dne 11. 5. 2004, kterým rozhodl o registraci stěžovatele k dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 2. 2000. Proti němu podal stěžovatel odvolání, v němž trval na tom, že dle svého řádně vedeného účetnictví potřebnou částku obratu nepřekročil. Vytkl napadenému rozhodnutí také absenci odůvodnění, použití právního předpisu ve znění neúčinném v roce 2000, a připomněl, že na základě pomůcek lze stanovit daňovou povinnost, nikoli však výši obratu.

K tomuto odvolání žalovaný rozhodnutí správce daně změnil svým rozhodnutím ze dne 5. 10. 2005, a to tak, že účinnost registrace plátce daně stanovil již na 1. 5. 1999, když se sice ztotožnil s tím, že daň měla být doměřena podle pomůcek, ovšem správce daně nesprávně vyhodnotil období, ve kterém byl stěžovatelem překročen limit obratu rozhodný pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, když tímto obdobím byly již měsíce leden, únor a březen 1999, kdy stěžovatelovy příjmy dosáhly úhrnné výše 1 100 100 Kč. Tento svůj závěr opřel žalovaný o úřední záznam o stanovení daně podle pomůcek ze dne 5. 5. 2004, o objem prodaných automobilů za jednotlivé měsíce, jak jsou uvedeny v přehledu kupních smluv a peněžním deníku stěžovatele, a o ceny zjištěné správcem daně jako katalogové ceny automobilů platné v předmětném období prodeje. Tato zjištění převedl žalovaný také do formy tabulky. Ke stěžovatelovým námitkám pak uvedl, že správce daně stanovil podle pomůcek jak příjmy a výdaje, tak i nezdanitelné části základu daně, přičemž vycházel ze znění zákona o dani z přidané hodnoty účinného v předmětném období; z pouhého použití spojení „ve znění pozdějších předpisů“ nelze dovozovat, že se jednalo o znění platné v jiné době.

Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, v níž uplatnil obdobné námitky, jako následně v té části kasační stížnosti, která se vztahuje k rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty.

Dále vydal správce daně na základě zjištění z téže daňové kontroly čtveřici dodatečných platebních výměrů, jimiž stěžovateli doměřil daň z příjmů fyzických osob za roky 1999, 2000, 2001 a 2002. Proti nim podal stěžovatel jedno odvolání, jež postupně doplňoval a namítal, že rozhodovat může pouze Česká republika, a nikoli její organizační složky, brojil proti způsobu stanovení daně, tedy proti tomu, že byla daň stanovena podle pomůcek, a proti tomu, jak byly tyto pomůcky použity a jak byly stanoveny rozhodné výše cen.

Žalovaný vydal v reakci na toto odvolání čtyři výše uvedená rozhodnutí ze dne 27. 2. 2006, jimiž snížil částku dodatečně vyměřené daně za roky 1999 a 2000 a zamítl stěžovatelova odvolání proti dodatečným platebním výměrům za roky 2001 a 2002.

K námitce o tom, kdo je příslušný vydávat rozhodnutí, odkázal žalovaný na zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. K odůvodněnosti stanovení daně podle pomůcek pak připomněl, že stěžovatel vědomě účtoval o nesprávných účetních dokladech a tyto předložil ke kontrole správnosti vykázaného základu daně. Použité pomůcky pak žalovaný označil za souladné s § 31 odst. 6 daňového řádu. K výtce nereálnosti výše marže zjištěné u stěžovatele správcem daně žalovaný uvedl, že lze jistě polemizovat o tom, jaká výše marže je reálná u podnikatele, který prokazuje příjmy fiktivními kupními smlouvami a sám oficiálně vykazuje marži ve výši 2%, která se po odečtení provozní režie a pojistného mění na ztrátu. Na konkrétních příkladech pak žalovaný doložil, že pomůckou katalogu prodejních cen byl stěžovatelův příjem stanoven sice ve vyšší výši než sám přiznával, ale zároveň nižší, než byl skutečně inkasován od konečného příjemce vozidla. K údajné nesplnitelnosti výzvy k prokázání některých skutečností pak žalovaný poukázal na trojí prodloužení lhůty k doložení těchto skutečností, jimiž byla tato lhůta prodloužena celkem o 129 dní, i na to, že stěžovateli nebyla touto výzvou uložena žádná povinnost, kterou by musel splnit osobně, ostatně stěžovatel si svou daňovou zástupkyni zvolil již skoro měsíc před převzetím této výzvy a již předtím měl zvoleného jiného daňového zástupce. Upozornil stěžovatele také na to, že nové důkazy mohl předkládat v doplnění odvolání až do doby vydání rozhodnutí odvolacího orgánu, kdy již ve vazbě nebyl a nenacházel se tak ve stavu „důkazní nouze z objektivních příčin“.

I proti každému z těchto čtyř rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, v nichž opět uplatnil v zásadě obdobné námitky jako v té části kasační stížnosti, jež se vztahovala k dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob.

Krajský soud v Ostravě nejprve spojil tyto čtyři žaloby týkající se daně z příjmů fyzických osob svým usnesením ze dne 24. 5. 2006, č. j. 22 Ca 131/2006 - 34, ke společnému projednání, a usnesením ze dne 18. 9. 2007, č. j. 22 Ca 131/2006 - 44, k nim připojil i žalobu týkající se registrace k dani z přidané hodnoty. Na ústním jednání pak všechny tyto žaloby zamítl svým rozsudkem ze dne 17. 10. 2007.

V něm krajský soud nejprve odmítl stěžovatelův názor, že měla předmětná rozhodnutí vydat přímo Česká republika, když připomněl, že zákon o majetku České republiky požaduje vystupování organizačních složek jménem republiky jen tam, kde zvláštní zákon nestanoví něco jiného, jak potvrzuje i judikatura Nejvyššího soudu. Zde je takovým zvláštním zákonem zákon o územních finančních orgánech ve svém § 1 a § 2, jak na něj odkázal i žalovaný, byť podle krajského soudu poněkud stručně, a proto snad i málo přesvědčivě. Ztotožnil se se stěžovatelem i v názoru na nepřípustnost situace nezpravení daňového subjektu o důvodech rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty, připomněl však také, že je třeba hodnotit daňové řízení jako celek, a tímto pohledem označil za dostatečné, že důvody registrace k dani z přidané hodnoty vyplynuly ze zprávy o daňové kontrole, jež byla se stěžovatelem projednána ještě před vydáním rozhodnutí o registraci, takže mohl toto rozhodnutí napadnout v odvolacím řízení. Právě v něm pak byly reparovány vady prvostupňového rozhodnutí, takže na zákonnost řízení jako celku již nemohly mít vliv. Ani nevýstižná identifikace aplikovaných právních předpisů nezaložila v daném případě nezákonnost, neboť z rozhodnutí i stěžovatelových podání je zjevné, že stěžovateli, správci daně i žalovanému bylo zřejmé, že je postupováno podle znění účinného do 31. 3. 2000. Krajský soud schválil i postup správce daně a žalovaného

v době, kdy byl stěžovatel sám ve vazbě, neboť pokud by v této době v řízení nepostupovali, vystavili by vyměřovanou daň nebezpečí prekluze podle § 47 daňového řádu. Správce daně šetřil stěžovatelova práva tím, že jednal s jeho zástupcem, v době odvolacího řízení pak již stěžovatel ve vazbě nebyl a nic mu nebránilo požadovaná vysvětlení poskytnout. Za lichý označil krajský soud stěžovatelův poukaz na § 50 odst. 5 daňového řádu, když daňové řízení není ovládáno zásadou koncentrace a žalovaný musel vycházet ze skutkového stavu v době vydání svého rozhodnutí, takže stěžovatel mohl podat požadované důkazy i v době odvolacího řízení a přechod stanovení daně pomůckami tak zvrátit zpět na stanovení dokazováním. Ke stěžovatelově námitce nepřípustnosti použití dílčích poznatků o základu daně pak poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 190/2004, publ. pod č. 675/2005 Sb. NSS, vyjadřující opačný názor. Daň přitom vskutku nebylo možno stanovit dokazováním, když byla prokázána existence fiktivních smluv, na čemž nic nemění ani poněkud nešťastná argumentace žalovaného, že pomůckami dospěl vlastně k nižší daňové povinnosti, než kdyby postupoval dokazováním. Dále pak nelze žalovanému a správci daně vytýkat, že neuznali minimální provizi autobazaru, když v tom vycházeli z tvrzení samotného stěžovatele, že s autobazarem žádné smlouvy nesepisoval a provizi neplatil. Pomůcky zvolil správce daně také vhodně, když vyšel z ceníku ojetých vozidel prodávaných v České republice, jakkoliv jistě není možno očekávat, že by jakákoli pomůcka přesně odrazila realitu a zohlednila úplně všechna diferenciacní kritéria, když jejím cílem je realitě se pouze přiblížit. Na základě pomůcek byl pak nutně stanoven i stěžovatelův obrat vedoucí k jeho registraci k dani z přidané hodnoty. Ostatně ani § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který za plátce daně označuje osoby, jejichž obrat za nejbližších 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 2 000 000 Kč, ani na něj navázaný § 2 odst. 2 písm. c) téhož zákona definující, co to obrat je, neurčují závazný postup, jak obrat zjistit, takže je třeba vyjít i zde z § 31 daňového řádu. Ten umožňuje stanovení daňové povinnosti přednostně dokazováním, jinak podle pomůcek, či konečně podle dohody mezi správcem daně a daňovým subjektem, takže ani stanovení obratu nemusí být dáno výhradně dokazováním.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Prvou ze svých námitek stěžovatel brojí proti tomu, že bylo o pětici jeho žalob rozhodnuto jediným rozsudkem. Tato skutečnost si ovšem podle názoru Nejvyššího správního soudu nezaslouží kritiku, ale naopak. Jevem kritizovaným ze strany tohoto soudu totiž je spíše bezúčelné rozdělování věcí, jak na to bylo již poukazováno například v rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 As 53/2004 (publ. na www.nssoud.cz). Naopak sloučení věcí v takových případech, jako je případ nyní posuzovaný, tedy v případech, kdy jsou různými správními žalobami napadena rozhodnutí mezi týmiž účastníky řízení, jež spolu věcně souvisejí, je třeba pokládat za postup rozumný a respektující jak práva účastníků řízení, tak zásady procesní ekonomie. Na vhodnosti spojení věcí v tomto případě nic nemění ani to, že se čtyři z napadených rozhodnutí týkala daně z příjmů fyzických osob, zatímco rozhodnutí páté registrace k dani z přidané hodnoty, neboť všechna tato rozhodnutí byla důsledkem jediné daňové kontroly a jediného vyměření daně podle pomůcek a byla tak spolu těsně spjata.

Co se druhé stěžovatelovy námitky týče, Nejvyšší správní soud neshledává, že by byl stěžovatel v důsledku postupu správce daně nucen spekulovat, proti čemu se vlastně odvolává. Jednak je totiž potřeba připomenout, že i přes úspornost odůvodnění rozhodnutí o registraci stěžovatele k dani z přidané hodnoty, jež je ovšem pro prvostupňová rozhodnutí finančních úřadů charakteristická a je zákonem obecně umožněna v ustanovení § 32 odst. 3 daňového řádu, bylo z tohoto rozhodnutí zjevné, že stěžovatel je k dani z přidané hodnoty registrován pro překročení konkrétní částky obratu v konkrétním období. Přitom za situace, kdy nemohl přehlédnout, že u něj již téměř rok probíhá daňová kontrola, mohl i předpokládat, že tato registrace bude právě důsledkem zjištění plynoucích z daňové kontroly, ať už přímo, tedy z dokazování prováděného při daňové kontrole, či zprostředkovaně přes jiná zjištění, k nimž správce daně v tomto řízení dospěl, jak tomu také v tomto případě bylo. Nic stěžovateli, respektive jeho daňové poradkyni, přitom nebránilo nahlédnout do daňového spisu, čehož také využila dne 14. 6. 2004. Nelze přehlédnout ani to, že jak toto nahlédnutí do spisu, tak projednání zprávy o daňové kontrole proběhlo v době, kdy stěžovateli stále běžela třicetidenní lhůta pro podání odvolání, jež počala běžet po doručení rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty dne 25. 5. 2004, takže stěžovatel mohl své odvolání v reakci na zjištění učiněná při projednání zprávy o daňové kontrole či při nahlížení do spisu, kde se nacházel i onen úřední záznam ze dne 5. 5. 2004, doplnit. Nelze tak shledat, že by byl stěžovatel v tomto ohledu na svých právech jakkoli zkrácen, když následné odůvodnění rozhodnutí žalovaného již patrně uspokojilo svým rozsahem i jej.

Námitku, že byl stěžovatel zkrácen na svých právech tím, že správce daně identifikoval použité znění zákona o dani z příjmů ve svém rozhodnutí spojením „ve znění pozdějších předpisů“, je nutno označit za účelovou. Pokud stěžovatel tímto spojením odůvodňuje svou domněnku, že správce daně patrně rozhodoval na základě zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 30. 4. 2004, je třeba se podívat, jak mu s touto domněnkou ladily jiné části rozhodnutí správce daně, zejména určení rozhodné výše obratu. Jinak řečeno, za situace, kdy je notorickou zásadou, že *„pro aplikaci daňového práva hmotného je typické užití zákonů ve znění účinném v rozhodné době, přičemž dobou rozhodnou je třeba rozumět okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost (§ 57 odst. 2 daňového řádu).“*, jak bylo potvrzeno např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 1 Afs 139/2006 (publ. na www.nssoud.cz), a kdy skutečnost, že správce daně rozhoduje podle znění zákona účinného ve čtvrtém čtvrtletí roku 1999 byla zjevná i z toho, jak byla v rozhodnutí vymezena rozhodná výše obratu, je bezdůvodné podsouvat správci daně myšlenku, že zákonem ve znění pozdějších předpisů myslel zákon ve znění účinném do 30. 4. 2004, neboť takové datum by neodpovídalo ani době rozhodné pro určení daňové povinnosti, a dokonce ani době vydání rozhodnutí samotného. Lze tak sice správci daně vytknout, že formulace ve „znění pozdějších předpisů“ je méně přesná, než určení rozhodného znění jasným datem, v daném případě však toto spojení nemohlo vyvolat u stěžovatele pochybnosti, které namítá.

Ke klíčové otázce oprávněnosti vyměření daně podle pomůcek musí i zdejší soud konstatovat, že tyto podmínky splněny byly, byť k tomuto závěru dospívá z poněkud jiných důvodů než krajský soud. Nejvyšší správní soud totiž shledává, že tyto podmínky byly dány již proto, že stěžovatel nevyhověl výzvě správce daně ze dne 1. 12. 2003.

Stěžovatel totiž popisuje v kasační stížnosti průběh věci poněkud jednostranně, když líčí takřka drakonický postup správce daně ve věci této výzvy a opomíjí přitom zmínit i fakt, že správce daně ke stěžovatelově žádosti dvakrát výslovně prodloužil lhůtu k prokázání skutečností svými rozhodnutími ze dne 3. 12. 2003 a 21. 1. 2004, jednou pak konkludentně ve smyslu § 14 odst. 4 daňového řádu. Nelze tak jeho postup označit za příliš formalistický a příkrý či přehlízející stěžovatelovy obtíže při domluvě s daňovou poradkyní dané jeho vazebním stíháním. Zdejší soud toto konstatuje při plném vědomí skutečnosti, že jednotlivé orgány veřejné moci jsou spolu provázány a nemohou alibisticky přehlížet navzájem svá jednání ve vztahu k týmž osobám a má-li být procesní postavení účastníka v jednom řízení zhoršeno z důvodu jiného řízení před orgánem veřejné moci, je k tomu třeba přihlížet. Takto posoudil zdejší soud například znemožnění dostavení se k ústnímu jednání v důsledku pobytu žalobce ve výkonu trestu, na které krajský soud zareagoval bez dalšího tím, že ve věci jednal a rozhodl v jeho nepřítomnosti. Takový postup zdejší soud v rozsudku ze dne 11. 7. 2007, sp. zn. 2 Azs 11/2007 (publ. na www.nssoud.cz), označil za chybný a formalistický. V nyní posuzovaném případě se však jedná o situaci odlišnou a zdejší soud shledává, že správce daně svým opakovaným vyhověním žádostem o prodloužení lhůty postupoval zcela přiměřeně a vhodně vyvážil zájem na včasném vyměření a doměření daně a rychlosti řízení – přičemž legitimnost tohoto zájmu mohla být později sotva zneplatněna délkou řízení odvolacího, ostatně nijak excesivní – se zásadou součinnosti s daňovým subjektem zakotvenou i v § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něž platí: *„Správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“* Správce daně tuto zásadu respektoval tím, že se vyhnul oběma extrémním řešením, tedy jak nevyhovění hned prvé žádosti o prodloužení lhůty a okamžitému vyměření daně podle pomůcek bez ohledu na stěžovatelovu komplikovanou procesní situaci, tak i neustálému dalšímu a dalšímu prodloužování lhůty, aniž by bylo zjevné, kdy tato situace skončí. O tom pak, že stěžovatel požadované skutečnosti nedoložil a nevysvětlil, není mezi účastníky sporu, stejně jako o tom, že bez nich nebylo možno daň stanovit řádně dokazováním, takže podmínky § 31 odst. 5 daňového řádu lze označit za splněné. Nelze se naopak v tomto bodě ztotožnit s příliš vstřícným postojem krajského soudu a jeho tvrzením, že stěžovatel mohl podat požadované důkazy i v době odvolacího řízení a přechod stanovení daně tak zvrátit zpět na stanovení dokazováním. Tento názor protirečí dosavadní judikatuře zdejšího soudu, konkrétně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 111/2005 (publ. pod č. 1302/2007 Sb. NSS), kde soud provedl tuto úvahu: *„Zkoumat splnění zákonných povinností daňového subjektu a to, zda nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, musí odvolací orgán k okamžiku rozhodnutí správce daně prvního stupně. Na podporu tohoto závěru lze argumentovat jednak gramatickým výkladem § 50 odst. 5 věty druhé daň. ř. (Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne.), která použitím minulého času naznačuje, že přezkumná činnost odvolacího orgánu zde má mířit do minulosti (tj. do doby rozhodnutí správce daně prvního stupně), a nikoli zjišťovat skutkový stav podle důkazní situace v době rozhodování odvolacího orgánu. Dalším argumentem ve prospěch tohoto závěru je argument teleologický: Jakkoli i odvolací orgán je v daňovém řízení plnohodnotnou skutkovou instancí, z povahy dvoustupňového daňového řízení, z principu subsidiarity a ze zásady ekonomie řízení vyplývá, že to má být právě správce daně prvního stupně, u něhož má být těžiště skutkového zjišťování v*

daňovém řízení. Odvolací instance má být převážně instancí přezkumnou, u níž skutková zjištění mohou být zásadně spíše doplňována, byť někdy i dosti významným způsobem. Posouzení, zda lze stanovit daňovou povinnost dokazováním, anebo zda je nutno ji stanovit podle pomůcek, je ovšem jednou ze zásadních a z hlediska průběhu procesu stanovení výše daňové povinnosti prvotních „výhybek“ daňového řízení, založených na skutkové (tj. především důkazní) dimenzi daňového řízení. Je na odvolacím orgánu, aby zjišťoval, zda správce daně při rozhodnutí, kterou cestou se na oné „výhybce“ má dát, učinil zadost své zákonné povinnosti dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daň. ř.). V rámci toho musí odvolací orgán samozřejmě také zkoumat, zda správce daně prvního stupně postupoval v potřebné součinnosti s daňovým subjektem (§ 2 odst. 2 daň. ř.), tj. zda byl daňový subjekt patřičně (tedy zejména dostatečně konkrétně, jednoznačně a srozumitelně) informován o tom, jaké rozhodné skutkové okolnosti má prokázat, a zda daňovému subjektu k shromáždění a opatření důkazů, k navržení důkazů, jež má zajistit sám správce daně, k reakci na provedené důkazy a k případným dalším doplňujícím důkazním návrhům byl poskytnut patřičný časový prostor odpovídající povaze a složitosti prokazovaných skutečností a povaze a složitosti prováděných či navrhovaných důkazů. Pokud tomu tak bylo, nelze než mít za to, že je věcí daňového subjektu, aby důkazy k rozhodnutí o tom, na kterou stranu „výhybky“ se daňové řízení vydá (tj. zda cestou dokazování, anebo stanovení daně podle pomůcek, příp. sjednáním daně), umožnil shromáždit již v řízení před správcem daně prvního stupně; dodatečné „dohánění“ jeho důkazních povinností v řízení odvolacím je pro účely rozhodnutí, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo podle pomůcek, nepřípustné. Výše uvedené zásady ovšem nevylučují, a to je nutno zdůraznit, dokazování před odvolacím orgánem směřující k tomu, aby bylo zjištěno, jestli správce daně prvního stupně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda ji je třeba určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem zejména provádět důkazy, které neprovedl správce daně prvního stupně nebo které provedl, ale podle názoru daňového subjektu k nim nesprávně nepřihlédl či je nesprávně hodnotil, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení na „výhybce“ mezi stanovením daňové povinnosti dokazováním nebo podle pomůcek vydat.“ Postoj krajského soudu je tak v této věci až příliš vstřícný vůči opožděným důkazům daňových subjektů, jak si povšiml i stěžovatel sám, a Nejvyšší správní soud se s touto vstřícností neztotožňuje. To však nemění nic na tom, že krajský soud i zdejší soud dospěly totožně k závěru o nedůvodnosti stěžovatelovy námitky o údajném nesplnění podmínek § 31 odst. 5 daňového řádu, takže na zákonnosti rozsudku krajského soudu tato neshoda nic nemění.

Ve stěžovatelově námitce ohledně toho, jaké pomůcky byly zvoleny, naopak zdejší soud nemůže než se ztotožnit s tím, jak tuto věc posoudil krajský soud. Ten ostatně nesprávnost názoru stěžovatele, podle nějž správce daně nemohl zohlednit krom použitých pomůcek i doklady o výdajích získané během daňové kontroly, prokázal zejména judikaturou soudu zdejšího, konkrétně rozsudkem sp. zn. 2 Afs 190/2004. Podle něj platí, že „při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole.“ Skutečně nic tak správci daně nebránilo, aby zohlednil i ty poznatky, které nebylo třeba zpochybňovat, když účetnictví o svých výdajích vedl stěžovatel takovým způsobem, že z něj správce daně mohl vyjít. Pokud pak naopak o svých příjmech účtoval stěžovatel na základě dokladů, jež vycházejí z fiktivních smluv, na nichž jsou

údajně podepsáni lidé, kteří je nikdy nepodepsali, nelze vyčítat správci daně, že na takových podkladech postavené účetnictví jako základ pro stanovení daně dokazováním neuznal a nemohl uznat.

Co se týče konkrétních pomůcek, které správce daně zvolil, Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší je přezkoumávat způsobem, který požaduje stěžovatel, když možnost zpochybnění použitých pomůcek v dalších fázích řízení je limitována způsobem, který rekapituloval zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 128/2005 (publ. pod č. 1356/2007 Sb. NSS): „Podle § 31 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Odvolací orgán a následně ani správní soudy nejsou dle § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a § 50 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránil.“ V případě pomůcek zvolených zde správcem daně ovšem nelze shledat, že by byly založeny na zjevně nesprávných údajích, početních chybách či že by odporovaly elementárním zásadám logického myšlení. Správce daně pouze dospěl k nezvykle vysoké výši stěžovatelova zisku, ta je však u prodeje bouraných či poškozených vozidel za určitých podmínek prodeje, které zdejšímu soudu nepřísluší konkretizovat, snadno představitelná a byla ostatně patrně i tím důvodem, proč u stěžovatele byla vykonána daňová kontrola. Stejně tak zdejšímu soudu nepřísluší – a to ani v reakci na kasační námitku – posuzovat, zda prodej vozidla Škoda Felicie několikanásobně dráž, než byla cena dovozní, odráží spíše nedostatečné přiblížení pomůcek realitě v případě konkrétního prodeje vozidla, či naopak vzdálení stěžovatele přijatelným standardům prodeje ojetých vozidel.

Stěžovatel dále brojí i proti tomu, že na základě údajů určených podle pomůcek správce daně nejen doměřil daň, ale i stanovil výši obratu rozhodnou pro registraci stěžovatele k dani z přidané hodnoty. I v tomto bodě se zdejší soud ztotožňuje s názorem krajského soudu, který zdůraznil především to, že postupy dokazování a jeho procesních alternativ stanovených společně s ním v § 31 daňového řádu se vztahují i na určení výše obratu pro účely daně z přidané hodnoty. K tomu zdejší soud pouze dodává, že takový názor je souladný i se systematickým výkladem daňového řádu. Spojení „daňová povinnost“ totiž nelze chápat tak úzce, jak to činí stěžovatel, jemuž daňová povinnost splývá toliko s výší daně, nýbrž je třeba jej chápat šířeji, tak jak je to při určení smyslu daňového řízení vymezeno v § 1 odst. 2 věta první daňového řádu: „Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daň vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.“

Zjištěním a stanovením (popřípadě i splněním) daňových povinností tak není jen určení výše daně v platebním výměru či daňovém přiznání, ale i vyhledávání daňových subjektů, například formou jejich registrace k dani, jejichž plátcí mají ze zákona být. Není tak nejmenšího důvodu, proč by výsledků stanovení daně podle pomůcek nemělo být použito i pro určení výše obratu rozhodného pro registraci k dani, ostatně stěžovatel ani neposkytuje žádné opačné a přesto konstruktivní řešení toho, jak by podle něj měla být výše obratu určena u subjektu, jenž účtuje na základě dokladů podložených fiktivními smlouvami. Není zcela zjevné, zda by podle stěžovatele měla být tato situace řešena spíše tím, že by správce daně pro účely registrace k dani z přidané hodnoty vzal takové doklady podepsané osobami, které je zjevně nepodepsaly, vážně, nebo raději tím, že by subjekty zakládající své účetnictví na takových dokladech osvobodil od povinnosti být při skutečném dosažení určité výše obratu registrovány k dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel konečně vytýká krajskému soudu, že vycházel ze znění zákona o dani z přidané hodnoty účinného v roce 2003, když určil ve svém rozsudku limit pro registraci k této dani částkou 2 000 000 Kč za nejbližších nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Stěžovatel již ovšem přehlíží, že krajský soud používá toto znění na místě, kde se snaží dobrat toho, jakými způsoby lze stanovit výši obratu u daňového subjektu a jak je obrat v těchto předpisech definován, tedy na místě, kde vykládá procesní předpisy. Určující tak pro něj není v tomto bodě samotná výše limitu, ale komplexní znění tohoto zákonného ustanovení, z něhož se snaží dovodit, zda žalovaný postupoval procesně správně, když i u výše obratu vyšel ze zjištění podložených použitými pomůckami. K použití naposledy účinného znění zákona č. 588/1992 Sb. tak krajský soud vede procesní příkaz adresovaný mu v § 75 odst. 1 s. ř. s., podle něž *„při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.“* Tato zásada přezkumu ve správním soudnictví je sice prolomena výše zmiňovanou zásadou použití daňových předpisů v jejich znění účinném v době, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost, ta se však vztahuje pouze k posouzení hmotných povinností, nikoli k určení použitých procesních pravidel. Vede sice k určité nepřehlednosti, že tam, kde krajský soud hledá samotnou správnou výši limitu obratu, vychází ze znění § 5 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty účinného v době tvrzeného překročení tohoto limitu, zatímco tam, kde definuje správný procesní postup, vychází ze znění účinného v době rozhodování žalovaného, respektive ze znění naposledy účinného, tato nepřehlednost však rozhodně nezakládá zmatečnost, jak tvrdí stěžovatel.

Stěžovatel také vytýká krajskému soudu, že se v přezkumu rozhodnutí žalovaného, jímž bylo posunuto datum registrace k dani z přidané hodnoty, „povznesl“ nad ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu. Je třeba uvést na pravou míru, že se nad ně krajský soud nepovznesl, neboť toto ustanovení se na toto jediné z pěti přezkoumávaných rozhodnutí nemohlo použít, protože dopadá jen na odvolání směřující *„proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení“*, dopadlo tak v nyní posuzovaném případě na čtveřici rozhodnutí žalovaného týkajících se dodatečných platebních výměrů, nikoli však na rozhodnutí přezkoumávající rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty. Stěžovatelův přístup by ostatně vedl absurdně i k tomu, že by sám v odvolání proti tomuto rozhodnutí mohl napadat právě a pouze to, zda v jeho případě měly být při souvisejícím určování výše obratu, z něž bylo při úvaze o jeho registraci k dani vycházeno,

použity pomůcky, a nikoli například to, jaká výše zákonného limitu obratu se na něj vztahovala, jak naopak v odvolání činí.

Co se pak týče toho, že se krajský soud údajně nevypořádal se stěžovatelovou námitkou, že správce daně neměl vycházet z úředního záznamu ze dne 5. 5. 2004, je třeba připomenout, že krajský soud naopak právě v otázce procesních nedostatků prvostupňového rozhodnutí o registraci k dani z přidané hodnoty se stěžovatelem souhlasil, a to právě v tom bodě, že z tohoto rozhodnutí nebylo plně zjevné, z jakých úvah správce daně vycházel, když tyto úvahy zůstaly skryty pouze ve spise, typicky právě v onom úředním záznamu. Zároveň ale krajský soud upozornil na to, že tyto vady byly napraveny v rozhodnutí žalovaného o odvolání v této věci, k čemuž může zdejší soud už pouze doplnit, že v tomto rozhodnutí žalovaný jednak uvedl již přímo důvody registrace a jednak se vypořádal i se samotnou použitelností úředního záznamu. Tu stěžovatel opět zpochybňuje i v kasační stížnosti i přesto, že žalovaný ve svém rozhodnutí jasně uvedl, že vycházel nejen z něj, ale i z vyjmenovaných důkazů předložených stěžovatelem. Je ostatně podivné zpochybňovat důkazní hodnotu úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek, když tato listina není důkazem o skutečnostech, které by mohly být mezi stěžovatelem a správcem daně spornými, ale toliko záznamem úvah správce daně o tom, jaké pomůcky mají být použity a proč, což je otázka, se kterou se zdejší soud již dostatečně vypořádal výše.

K namítanému nedodržení lhůty pro vyřízení odvolání zakotvené v interním pokynu D-125 pak Nejvyšší správní soud přitakává v tom směru, že tyto pokyny skutečně jednotlivé orgány finanční správy zavazují, jak bylo konstatováno např. v rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 2 Ans 1/2005 (publ. pod č. 605/2005 Sb. NSS), nicméně v případě pokynu určujícího lhůty pro rozhodnutí si lze jen stěží představit, že by její nedodržení mohlo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí při soudním přezkumu a jeho vrácení k dalšímu řízení. Takový postup by totiž daňové řízení dále výrazně prodlužoval a byl by tak v přímém rozporu s cílem samotného pokynu.

U stěžovatelovy závěrečné kasační námitky se pak lze pouze podívat, proč i na půdě kasační stížnosti lpí na tom, že v daňovém řízení má jednat primárně Česká republika, a nikoli jednotlivé finanční úřady a finanční ředitelství. Poukazování žalovaného i krajského soudu na zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, jenž stanoví, jaké orgány jednají v daňovém řízení, je setrvalé, přesvědčivé a správné a Nejvyšší správní soud už snad ani nenachází další argumenty, jimiž by stěžovatele přesvědčil, aby vzal tuto zákonnou normu a její důsledky na vědomí, stejně jako miliony daňových subjektů v této zemi, jež jsou stejně jako on konfrontovány s rozhodnutími vydávanými jménem finančních úřadů a finančních ředitelství, a nikoli jménem České republiky.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., či že by byly v posuzovaném případě dány vady řízení ve smyslu písmene b) téhož ustanovení, zmatečnost ve smyslu jeho písmene c) či nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí podle písmene d).

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

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

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

V Brně dne 17. července 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu