



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **A. G.**, zastoupené JUDr. Jiřím Podlipským, advokátem se sídlem Pod Višňovkou 33/1661, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 2. 2007, č. j. FŘ-752/07-1100-100889, č. j. FŘ-753/07-1100-100889 a č. j. FŘ-754/07-1100-100889, o daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2009, č. j. 9 Ca 113/2007 - 78,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 1. 2009, č. j. 9 Ca 113/2007 - 78, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad pro Prahu 4 vyměřil žalobkyni dodatečnými platebními výměry ze dne 22. 8. 2005, č. j. 207721/05/009911/660, č. j. 207725/05/009911/660 a č. j. 207726/05/009911/660, na daň z příjmů fyzických osob celkovou daňovou povinnost – za zdaňovací období roku 2000 ve výši 1 714 796 Kč (doměřeno 827 072 Kč), za zdaňovací období roku 2001 ve výši 6 030 100 Kč (doměřeno 3 063 616 Kč) a za zdaňovací období roku 2002 ve výši 4 193 716 Kč (doměřeno 2 399 936 Kč). Správce daně žalobkyni dodatečně vyměřil daňovou povinnost za užití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl rozhodnutími blíže označenými v záhlaví tohoto rozsudku. V rámci daňové kontroly,

kteřou správce daně zahájil u žalobkyně na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 - 2002, žalobkyně nepředložila požadované účetní doklady z důvodu jejich tvrzeného odcizení. Správce daně přitom neakceptoval návrh žalobkyně na stanovení daňové povinnosti dohodou a dospěl k závěru, že bylo možno stanovit daňovou povinnost dostatečně spolehlivě prostřednictvím pomůcek, které měl k dispozici. K námitkám žalobkyně uvedeným v odvolání žalovaný především konstatoval, že byly splněny zákonné podmínky pro použití náhradního stanovení základu daně a daňové povinnosti podle § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobkyně nesplnila svoji zákonnou povinnost a ani na výzvu správce daně nepředložila rekonstruované účetnictví, účetní evidence, účetní doklady ani jiné důkazní prostředky, kterými by dokázala pravdivost údajů uvedených v daňovém přiznání. Podle žalovaného přitom správce daně při volbě pomůcek pro stanovení základu daně a daňové povinnosti za inkriminovaná zdaňovací období respektoval ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu. Námitka žalobkyně související s porušením § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu není podle žalovaného také na místě, neboť správce daně toliko provedl dožádání na Finanční úřad v Hradci Králové za účelem zjištění rozsahu prací prováděných žalobkyní pro společnost Stavby silnic a železnic, a. s., nejednalo se přitom o výsledk svědků v daňovém řízení, jak žalobkyně tvrdila, ale o získání podkladových informací k pomůckám.

Uvedená rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně dne 1. 3. 2007 žalobou u Městského soudu v Praze. Navrhla zrušení jak výše označených rozhodnutí žalovaného, tak i dodatečných platebních výměrů správce daně, a to zejména vzhledem k nepřipustné kombinaci stanovení daně podle pomůcek a podle dokazování. Namítala současně, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s její námitkou týkající se prokázání skutečnosti, zda stanovená daň byla zjištěna dostatečně spolehlivě a zda v takovém případě byl správce daně povinen postupovat podle § 31 odst. 7 daňového řádu a daň sjednat. Správce daně podle žalobkyně porušil § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu a kombinoval stanovení daně dokazováním a dle pomůcek. To žalobkyně dovozuje z postupu, v rámci něhož správce daně použil pro výpočet daně údaje z daňových přiznání za roky 2000 až 2002, čímž porušil § 50 odst. 5 daňového řádu, neboť řádně neprozkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Použití údajů z daňového přiznání je třeba považovat za dokazování, neboť použití dokumentů jako pomůcek dle úředního záznamu o pomůcce je z podstaty těchto dokumentů použitím důkazních prostředků. Podle žalobkyně se jedná zejména o výsledk svědka v Hradci Králové v souvislosti s daňovou kontrolou a dále podklady k odvedené dani ze závislé činnosti. To potvrzuje i konstrukce výpočtu pomůcek, neboť správce daně vzal za neprokázané částky výdajů v roce 2000, 2001 a 2002, avšak měl za prokázanou částku příjmů z daňového přiznání a změnil toliko položku výdajů. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2004, č. j. 7 Afs 24/2003 - 93, a ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71. Jak žalobkyně dále namítala, porušil žalovaný i § 49 odst. 3 daňového řádu, neboť se nedostatečně vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Nevypořádal se totiž s námitkou žalobkyně, že v důsledku kombinace pomůcek a dokazování daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, jak to vyžaduje § 31 odst. 7 daňového řádu (v tomto ohledu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64).

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal především na to, že žalobkyně nepředložila účetnictví a nevyužila ani možnosti předložit na výzvu správce daně rekonstruované účetnictví. Z tohoto důvodu nebylo možno správnost údajů ověřit dokazováním a nebylo možné ani ověřit správnost vykázaných příjmů, neboť žalobkyně žádným zákonným důkazním prostředkem neprokázala správnost příjmů v daňovém přiznání uvedených. Použití daňových příjmů proto nelze považovat za dokazování, avšak § 31 odst. 6 daňového řádu umožňuje vycházet při konstrukci pomůcek z údajů uváděných daňovým subjektem. Žalovaný tedy řádně prozkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Poznatky z daňového řízení vedeného se žalobkyní a zjištění rozsahu prací prováděných žalobkyní pro společnost Stavby silnic a železnic z dožádání u Finančního úřadu v Hradci Králové byly použity jako podklady k určení pomůcek. Nejednalo se o výslech svědka v důkazním řízení, ale o získání objektivních podkladových informací ke stanovení pomůcek. Žalovaný je toho názoru, že se vypořádal i s námitkou žalobkyně, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Poukázal na správní spis, na způsob stanovení pomůcek a podklady pro jejich zpracování, z nichž vyplývá, že správce daně měl dostatek pomůcek splňujících kritéria dle § 31 odst. 6 daňového řádu k tomu, aby stanovil daň dostatečně spolehlivě. K námitce porušení § 31 odst. 7 daňového řádu pak žalovaný uvedl, že toto porušení žalobkyně v odvolání nenamítala.

Žalobkyně ještě posléze v replice k vyjádření žalovaného nesouhlasila s tím, že by v odvolání nenamítala porušení § 31 odst. 7 daňového řádu a odkázala v tomto ohledu na doplnění odvolání ze dne 19. 12. 2005. V dalším sdělení ze dne 16. 12. 2008 pak žalobkyně upozornila městský soud na nejnovější judikaturu Ústavního soudu týkající se výkladu prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně, konkrétně na nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I ÚS 1611/07. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že v jejím případě byla daňová kontrola za zdaňovací období roku 2000 zahájena až dne 13. 4. 2004, ačkoliv poslední úkon mohl být proveden dne 31. 12. 2003, k čemuž by měl soud přihlédnout.

Městský soud v Praze svým rozsudkem (blíže označeným v záhlaví tohoto rozhodnutí) dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl. Předně se zabýval spornou otázkou počátku běhu prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu. V tomto ohledu dospěl s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, k závěru, že v dané věci jsou dány nejen právní, ale i racionální důvody pro to, aby setrval na dosavadní soudní praxi zastávané do 2. 12. 2008, kdy byl vydán zmíněný nález Ústavního soudu. Právní názor vyslovený v tomto nálezu se vymyká doposud ustálené judikatuře a dosavadní praxi počítání lhůty v rozhodnutích Ústavního soudu a překvapivě nastiňuje argumentační pozici o nezbytnosti „výkladu délky a běhu lhůty“, o jejíž jednoznačnosti doposud Ústavní soud nevznesl žádné pochybnosti. Městský soud proto přihlédl k tomu, že jde o opravdu ojedinělý a z dosavadní praxe Ústavního soudu se vymykající názor a kromě toho se v této otázce cítil být vázán četnějšími právními názory Ústavním soudem již vyslovenými (usnesení sp. zn. IV. ÚS 754/2002, sp. zn. IV. ÚS 617/99 a sp. zn. II. ÚS 450/01). Přestože od rozhodnutí ve formě nálezu lze obecně očekávat klíčové věcné řešení sporných otázek a vyšší míru jeho závaznosti než je tomu u usnesení, toto jinak nezbytné standardní srovnání v dané věci městský soud nepovažoval za podnětné a rozhodující. Z obsahu shora uvedených

usnesení je totiž zřejmé, že otázka běhu lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu nebyla v daných věcech pouze nijak významným doprovodným argumentem, ale byla výslovně (pro účely rozhodování) předmětem věcného posouzení běhu lhůty v konkrétním výpočtu, jakož i věcného posouzení, jak zákon rozlišuje stanovení počátku běhu lhůty. Na základě takto zcela jasně vymezeného názoru Ústavního soudu je pak velmi obtížné uchopit jako závazný uvedený zcela průlomový závěr tohoto soudu. Ústavní soud ostatně ani v předmětném nálezu, na který žalobkyně odkazovala, nikterak odmítavým způsobem či jiným porovnáním nereaguje na svůj dosavadní náhled na existenci a běh lhůty k vyměření a doměření daně, a proto Městský soud v Praze i ve smyslu důvodů, pro něž se může odchýlit od závaznosti nálezu Ústavního soudu vydaného v jiné věci, považoval nejen za souladné se zákonem, ale zejména za rozumné a spravedlivé, setrvat na dosavadní předvídatelné soudní praxi a tím zachovat i rovnost daňových subjektů v soudních řízeních. V dané věci tak městský soud podle § 47 odst. 1 daňového řádu neshledal nezákonnost doměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně za zdaňovací období roku 2000.

Městský soud měl v dané věci dále za zcela prokázané, že byl naplněn § 31 odst. 5 daňového řádu, neboť žalobkyně nesplnila při dokazování jí uváděných skutečností svoji zákonnou povinnost předložit doklady k prokázání údajů daňového přiznání. Za tohoto stavu byl správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost podle pomůcek a žalovaný správní orgán na základě odvolání žalobkyně zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Zákonné podmínky stanovení daně podle pomůcek jako náhradního způsobu stanovení daně byly dány tím, že daň nebylo možné stanovit dokazováním, takže předmětem přezkumu před žalovaným i před soudem bylo, zda správce daně postupoval v souladu s § 31 odst. 6 daňového řádu, a shromáždil takové pomůcky, na základě nichž bylo možno stanovit daň dostatečně spolehlivým způsobem. I spolehlivost vyměření daně při metodě použití pomůcek se bude tedy odvíjet od co nejbližších poznatků o poměrech daňového subjektu, a proto v tomto směru nelze ponechat stranou i použití údajů a informací, které žalobkyně sama poskytla v daňovém řízení buď formou ústní či písemnou (v daňovém přiznání), a to jako prostředků, z nichž lze vycházet, ale které nejsou průkazné důkazními prostředky. Údaje o příjmech žalobkyně v daňovém přiznání se podle městského soudu nestaly důkazem, neboť nebyly podloženy žádným účetnictvím, které by přímo prokázalo správnost výše těchto údajů. Byly vzaty však jako údaje, které žalobkyně nějakým způsobem predestřela, čímž přiblížila svoji příjmovou situaci a bez ohledu na to, zda šlo o příjmy správně či nesprávně vykazované, žalovaný tento obraz příjmů vzal jak pomůcku pro stanovení výše daně. Podle § 31 odst. 6 daňového řádu nelze vyloučit daňové přiznání jako pomůcku pro účely stanovení daně, neboť použití takové listiny má oporu v citovaném ustanovení. Skutečnost, zda je nějaká listina důkazem či pomůckou nevyplývá z formy tohoto důkazu, nýbrž z toho, co je v ní obsaženo a za jakých procesních okolností je využita. V daném případě bylo daňové přiznání žalobkyně toliko tvrzením, a může být tedy využito jako pomůcka. Stejně tak zjištění od dožádaného správce daně vycházející z vyjádření stavbyvedoucího o rozsahu stavebních a výkopových prací, které žalobkyně fakturovala svému odběrateli, není důkazem o tom, v jakých fakturovaných položkách skutečně tyto stavební práce byly prováděny a s jakými výdaji, je ovšem pomůckou pro zjištění, jaké práce a jakého charakteru žalobkyně prováděla pro danou společnost. Dožádáním tedy nebyl opatřen výslech svědka, ale byly opatřeny informace o pracích prováděných žalobkyní, které se

staly základem pro další místní šetření u obdobné společnosti. Podle městského soudu měl správce daně dostatek informací a údajů o poměrech žalobkyně pro to, aby mohl stanovit daň dostatečně spolehlivě podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu. Městský soud proto nepovažoval z důvodnou námitku žalobkyně, podle níž byla daň stanovena nepovolenou kombinací pomůcek a dokazování a že takto nebyla daň stanovena dostatečně spolehlivě. Ve svém rozsudku přitom městský soud považoval současně za odpovídající, jakým způsobem se k námitce dostatečně nespolehlivého stanovení daně postavil žalovaný s tím, že správně tuto námitku posuzoval v rámci obhajoby způsobu stanovení daně podle pomůcek.

Proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze brojila žalobkyně (stěžovatelka) včas podanou kasační stížností, v níž namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Předně stěžovatelka upozorňuje na nesprávné posouzení otázky prekluze doměření daně za rok 2000. S odkazem na náleznost Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který respektoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 Afs 139/2006 - 108, uvádí, že lhůta pro doměření daně za rok 2000 v jejím případě skončila již dne 31. 12. 2003, a zahájení daňové kontroly dne 13. 4. 2004 tak již nemohlo být úkonem k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Stěžovatelka dále namítá chybné odůvodnění v rozhodnutí žalovaného ve věci spolehlivého stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatelka v této souvislosti upozorňuje především na to, že v doplnění odvolání proti rozhodnutí správce daně uvedenou námitku uplatnila, ovšem žalovaný se jí nezbýval. Městský soud tak v napadeném rozsudku nahrazoval činnost žalovaného, přičemž žalovaný byl v souladu s § 49 odst. 3 daňového řádu povinen se vypořádat se všemi vznesenými odvolacími námitkami a své rozhodnutí řádně zdůvodnit. Městský soud proto měl rozhodnutí žalované pro nepřezkoumatelnost zrušit [byť ji tak stěžovatelka výslovně neoznačuje, jedná se v tomto případě o námitku dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Nad rámec této námitky se stěžovatelka k otázce splnění podmínky dostatečné spolehlivosti pomůcek dle § 31 odst. 7 daňového řádu ještě dodává, že jí správce daně měl sdělit právní úvahu právě o tom, zda je daň podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě, ovšem zpočátku jí správce daně dokonce bránil v nahlédnutí do pomůcek, do spisu jí bylo umožněno nahlížet až po vydání předmětných platebních výměrů. Stěžovatelka v této souvislosti dále poznamenala, že se placení daní v České republice nevyhýbala a za léta 1999 až 2002 na daních z příjmů fyzických osob zaplatila okolo 6 milionů Kč. Přestože správce daně podrobně popisuje výpočty pomůcek u výdajů až do detailních podrobností, srovnává současně svůj závěr se stanovením výdajů podle § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, paušálním způsobem ve výši 25% z příjmů, což není relevantním ekonomickým ukazatelem; správce daně přitom podle stěžovatelky musel vědět, že se nepoužívá u subjektů, které mají zaměstnance, případně i malé materiálové náklady. Porovnání skutečných výdajů stanovených na základě pomůcek s paušálními výdaji podle § 7 odst. 9 uvedeného zákona není relevantním a racionálním ekonomickým posouzením. Správce daně tak porušil svoji zákonnou povinnost stanovit základ daně výši daně podle pomůcek dostatečně spolehlivě.

Stěžovatelka dále namítá nesprávné posouzení otázky použití a stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. Jak upozorňuje s odkazem na

rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71, a ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, žalovaný musí zkoumat čtyři podmínky, které stanoví v souladu s § 31 odst. 5, 6 a 7 téhož zákona, a v případě jejichž splnění lze pomůcky použít. Postup správce daně v dané věci však není použitím pomůcek, neboť použití údajů z daňového přiznání stěžovatelky je dokazováním, v důsledku čehož správce daně porušil § 31 odst. 6 daňového řádu. Použití důkazních prostředků přitom představuje i výslech svědka v Hradci Králové v souvislosti s daňovou kontrolou a dále podklady k odvedené dani ze závislé činnosti. Výše uvedené podle stěžovatelky potvrzuje i konstrukce výpočtu takzvaných pomůcek, neboť správce daně použil částku z příjmů z daňového přiznání a měnil (stanovil podle pomůcek) pouze položku výdajů. Tento názor stěžovatelky přitom potvrzují i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2004, č. j. 7 Afs 24/2003 - 93, a ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71. Názor městského soudu, že daňové přiznání se stává důkazem teprve předložením s dalšími důkazy, je v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu. Daňové přiznání nemůže být z povahy věci pomůckou, ale ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu je důkazem. To podle stěžovatelky ostatně vyplývá i z logického výkladu § 31 odst. 4 a odst. 6 daňového řádu. Důkazními prostředky mohou být všechna podání daňového subjektu, ale pomůckami mohou být daňové spisy jiných subjektů. Správce daně dále jako pomůcku použil i další dokumenty, které jsou ovšem z povahy věci důkazem a také místní šetření, které má ovšem charakter výslechu svědka a bylo provedeno v rámci daňové kontroly. K tomuto výslechu ovšem stěžovatelka nebyla přizvána. I kdyby se údaje z místního šetření mohly stát pomůckou, musely by být získány zákonně a správce daně musí dodržet § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nepovažoval námitku týkající se lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu za oprávněnou a ztotožnil se se závěry Městského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Námitka, podle níž se nevypořádal s otázkou spolehlivého stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu, je podle žalovaného účelová, zavádějící a nekoresponduje s odůvodněním napadených rozhodnutí. V doplnění odvolání se totiž stěžovatelka dovolává citovaného ustanovení v souvislosti s jejím požadavkem na stanovení daňové povinnosti dohodou, přičemž na str. 3 a 4 napadených rozhodnutí jsou uvedeny důvody, na základě kterých žalovaný neakceptoval návrh žalobkyně na stanovení daně dohodou. Podklady, které jsou součástí správního spisu, dokazují, že správce daně měl dostatek pomůcek k tomu, aby daňovou povinnost stanovil podle § 31 odst. 5 daňového řádu dostatečně spolehlivě. V dalším pak žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě.

Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 téhož zákona vázán.

Kasační stížnost je důvodná.

Z výše uvedené rekapitulace kasační stížnosti vyplývá, že obsahuje tři základní okruhy kasačních námitek. První okruh námitek představuje otázka prekluze práva doměřit stěžovatelce daň za rok 2000, druhý lze potom spatřovat v namítané

nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, který se nezabýval námitkou stěžovatelky týkající se splnění podmínky dostatečné spolehlivosti pomůcek ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu. Poslední okruh kasačních námitek stěžovatelky se pak týká nesprávného použití pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení namítaného zániku práva doměřit nebo vyměřit daň.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Z právního názoru Ústavního soudu vysloveného ve výše již zmíněném nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (<http://nalus.usoud.cz>), se především podává, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Ústavní soud k tomu uvedl, že opačný výklad prodlužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou, což prodlužuje i nejistotu daňového subjektu. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že tento právní názor ve vztahu k daním z příjmů již přejala i judikatura zdejšího soudu (srov. zejména rozsudky ze dne 25. 2. 2009, č. j. 8 Afs 3/2009 - 101, ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 41/2009 - 99, ze dne 25. 5. 2009, č. j. 2 Afs 60/2008 - 76, a případně rozsudek ze dne 24. 6. 2009, č. j. 1 Afs 55/2009 - 70; vše dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud přitom zdůrazňuje, že Ústavní soud v uvedeném nálezu netvrdí, že by čtyřletá prekluzivní lhůta jako taková mohla být protiústavní; trvá však na tom, že výklad stávajícího znění § 47 odst. 1 daňového řádu, který činí z tříleté lhůty čtyřletou, je excesivní, a proto neústavní. Z výše uvedeného je proto zřejmé, že citované ustanovení daňového řádu připouští dvojí výklad a je přitom nezbytné dát zcela jednoznačně přednost takovému výkladu, který je příznivější k adresátům lidských práv a svobod a který tato práva a svobody více šetří.

Stěžovatelce v projednávané věci vznikla v případě daně doměřené za rok 2000 ve smyslu uvedeného výkladu ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu daňová povinnost právě již v uvedeném roce (neboť v průběhu tohoto roku nabyla příjmů, které jsou předmětem daně); tříletá lhůta k vyměření daně tedy skončila dnem 31. 12. 2003. Jak přitom vyplývá ze správního spisu, byla daňová kontrola na předmětnou daň u stěžovatelky zahájena až dne 13. 4. 2004. Je tedy zřejmé, že se tak stalo až po uplynutí zmíněné lhůty; dodatečný platební výměr vydaný na základě zjištění shromážděných během této kontroly je tak z tohoto důvodu nezákonný, stejně jako na něj navazující rozhodnutí žalovaného. Je pravdou, jak tvrdí městský soud v napadeném rozsudku, že před vydáním inkriminovaného nálezu Ústavní soud ve svých rozhodnutích opakovaně vyslovil právní názor opačný. Narozdíl od městského soudu ovšem Nejvyšší správní považuje za určující, že stávající právní názor Ústavní soud vyslovil formou pozdějšího nálezu, zatímco jeho předchozí názory k této sporné otázce (na které městský soud odkazuje) byly toliko součástí usnesení. V této souvislosti lze upozornit především na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 301/05 (č. 190/2007 Sb. ÚS), z něhož se ve vztahu k precedenčním účinkům

jednotlivých forem rozhodnutí Ústavního soudu vůči judikatuře správních soudů především podává, že „(...) precedenční síla kteréhokoliv nálezu převažuje nad silou usnesení. Kromě odmítnutí z formálních důvodů, Ústavní soud rozhoduje věc usnesením typicky v situaci, kdy zjišťuje, že její řešení nemá ústavní dimenzi. Pro tvrzení, že precedenční síla kteréhokoliv nálezu je nesrovnatelná s precedenční silou kteréhokoliv usnesení, lze najít oporu v zákoně o Ústavním soudu. Jelikož je publikace soudního rozhodnutí všeobecně uznávaný předpoklad toho, aby mohl mít precedenční účinky, je významné, že na rozdíl od úpravy nálezů, ustanovení § 59 zákona o Ústavním soudu dává Ústavnímu soudu prostor pro rozhodování, která usnesení publikuje (...). Navíc ustanovení § 23 zákona o Ústavním soudu ve spojení s ustanovením § 11 odst. 2 písm. i) stanoví povinnosti senátu Ústavního soudu, jak má postupovat v případě, že nesouhlasí s právním názorem obsaženým v nálezu. Čili již tím, že zákon o Ústavním soudu explicitně omezuje tuto povinnost k nesouhlasu s nálezo­vým rozhodnutím, je zřejmé a contrario, že usnesení nejsou považována za závazná ani pro Ústavní soud, ani za obecně precedenčně významná. Přirozeně to neznamená, že nemohou mít za žádných okolností precedenční účinek a že proto vždy mohou a měla by být opomíjena. V tomto ohledu žádná pevná pravidla neexistují. A proto je zřejmé, že povinnost respektovat dřívější rozhodnutí Ústavního soudu se vztahuje primárně (a téměř výlučně) na nálezy; v případě, že by soud přikládal precedenční účinek usnesení, stejně jeho sílu převáží precedenční účinek nálezu.“ Z výše uvedeného lze proto dovodit, že pokud zákonodárce jednoznačně odlišil jednotlivé formy rozhodnutí Ústavního soudu, přičemž z judikatury tohoto soudu vyplývá zřejmá míra jejich precedenčních účinků, obecným soudům by nemělo příslušet hodnotit takové účinky s ohledem na „ojedinělost“ použité argumentace Ústavního soudu, a to zvláště za situace, kdy je právní názor uvedený v nálezu vyjádřen jednoznačně a srozumitelně. Tomu ostatně odpovídá i další rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu, který (jak je již výše naznačeno) právní názor vyslovený v nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 ve své následné judikatuře opakovaně přejal. Jakkoliv tedy zdejší soud chápe nelehkou situaci, ve které se v projednávané věci městský soud až v průběhu řízení o žalobě s ohledem na zcela novou judikaturu Ústavního soudu ocitl, je nezbytné trvat na tom, aby městský soud v dané věci respektoval právní názor vyslovený ve shora již citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07.

K projednávané sporné právní otázce je třeba ještě poznamenat, že rozhodujícímu tříčlennému senátu Nejvyššího správního soudu je známo, že rozšířený senát zdejšího soudu bude projednávat věc, která se také týká shodného právního problému, tedy počátku běhu prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu. V uvedené věci, kterou rozšířený senát projednává na základě předkládacího usnesení ze dne 16. 6. 2009, č. j. 5 Afs 15/2009 - 105, není doposud rozhodnuto. V tomto ohledu nicméně považuje rozhodující senát za podstatné, že se Ústavní soud ve svém shora citovaném nálezu k předmětné sporné právní otázce již zcela jednoznačně vyslovil a z toho důvodu není nezbytné řízení přerušovat (a čekat na rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 5 Afs 15/2009). Takový postup, který ostatně Nejvyšší správní soud již zvolil např. v rozsudku ze dne 16. 3. 2009, č. j. 6 Ads 44/2006 - 100 (www.nssoud.cz), je v souladu i s dosavadní judikaturou rozšířeného senátu. Z jeho usnesení ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53 (www.nssoud.cz), se totiž mimo jiné podává, že pokud by Nejvyšší správní soud připustil aktivaci rozšířeného senátu v případě existence judikatury Ústavního soudu odporující judikatuře zdejšího soudu, „mohlo by to ve svých důsledcích znamenat dva výsledky. Buď by se rozšířený senát cítil být vázán právními závěry Ústavního soudu, respektujíc jeho

ústavní vymezení; anebo by setrval na právních závěrech Nejvyššího správního soudu. První řešení by znamenalo, že funkce rozšířeného senátu by byla ponížena z pozice významného sjednocovatele judikatury na pouhého formálního hlasatele názorů Ústavního soudu, což by s sebou nutně přinášelo i faktickou svázanost jeho členů při formování výsledných právních závěrů. Druhé řešení by oproti tomu sice neznamenal snížení funkce rozšířeného senátu, nicméně představovalo by zásadní ohrožení funkčnosti soudního systému. (...) Jestliže tedy první z nabízených možností činí rozhodování rozšířeného senátu veskrze zbytečným a jen formálním, představuje druhá možnost systémové riziko. Nejvyšší správní soud nicméně ve svých úvahách vycházel ze skutečnosti, že celý unitaristický právní řád je založen na principu vnitřního souladu a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí být nazírána jako dominující hledisko při výkladu jeho jednotlivých součástí. Je proto chybný takový náhled na právní řád, který jeho jednotlivé vrstvy vnímá relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V tomto kontextu se jeví velmi významným čl. 95 Ústavy, který lze – mimo jiné – vnímat též jako potvrzení zmíněné hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi soudy obecnými na straně druhé. Především z něj lze dovodit, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (arg. a minori ad maius). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 1. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná.“ V tomto ohledu tedy lze uzavřít, že ve světle citovaného usnesení rozšířeného senátu nepovažoval rozhodující tříčlenný senát za nezbytné řízení přerušit a vyčkat na rozhodnutí rozšířeného senátu ve výše uvedené věci a rozhodoval ve věci samé.

Jak tedy vyplývá z výše uvedeného, je kasační námitka stěžovatelky týkající se zániku práva doměřit daň za rok 2000 důvodná. Stěžovatelka přitom správně uvádí, že již tato skutečnost sama o sobě představuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku městského soudu. V projednávané věci ovšem správce daně doměřil žalobkyni daňovou povinnost nejen za rok 2000, ale i za roky 2001 a 2002, kde k prekluzi práva doměřit daň ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu nedošlo. Především z důvodu efektivity a hospodárnosti dalšího řízení proto Nejvyšší správní soud přistoupil i k posouzení zbývajících námitek stěžovatelky.

Dále se tedy Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda v případě stěžovatelky byly dány podmínky pro stanovení daně způsobem uvedeným v § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy na základě pomůcek. V případě, že správce daně stanoví daň postupem podle citovaného ustanovení, omezuje se přezkum odvolacího orgánu pouze na zkoumání zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Rovněž soud při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které je opřeno o ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, přezkoumává, zda tento orgán dostal své povinnosti posoudit dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Jestliže je totiž žalovaný správní orgán v odvolacím řízení vázán citovaným ustanovením, může soud pouze přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při svém rozhodování z rámce stanoveného mu zákonem a zda o odvolání rozhodl zákonem stanoveným způsobem. Jak stěžovatelka správně uvádí (např. s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 71), z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu plyne, že správce daně může stanovit daňovou

povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže je kumulativně splněno několik podmínek. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou aplikace citovaného ustanovení je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4. Třetí podmínkou, která ke dvěma dříve uvedeným přistupuje a musí být rovněž z povahy věci splněna, je posouzení, zda způsob stanovení daně v konkrétním případě skutečně splňuje znaky stanovení daně za použití pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 31 odst. 6 téhož zákona a že nejde o nepřípustné stanovení daně kombinací dokazování a použití daňových pomůcek. Čtvrtou podmínkou, jak taktéž uvádí stěžovatelka, pak je posouzení toho, zda byla daň za použití pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156).

V projednávané věci není mezi stěžovatelkou a žalovaným spor o splnění prvních dvou z výše uvedených podmínek. Lze proto vzít za prokázané, že stěžovatelka nesplnila při dokazování jí tvrzených skutečností svoji zákonnou povinnost ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, což (jak vyplývá ze správního spisu) odůvodnila „*zcizením cestovní tašky s účetnictvím za kontrolovaná období*“. Stejně tak není sporu o tom (a stěžovatelka to ostatně ani sama nenamítá), že by za těchto okolností bylo možno stanovit daň dokazováním ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 - odst. 4 daňového řádu (druhá podmínka). Námitky stěžovatelky tak směřují až do třetí a čtvrté podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek; jde tedy o případnou nepřípustnou kombinaci pomůcek a dokazování (třetí podmínka) a dále namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného ohledně dostatečné spolehlivosti stanovení daně podle pomůcek (čtvrtá podmínka).

Pokud jde o kasační námitku týkající se třetí podmínky, zde stěžovatelka především namítala, že postup správce daně nepředstavoval vždy použití pomůcek, ale byl dokazováním. V tomto ohledu Nejvyšší správní soud nejprve v obecné rovině s odkazem na svůj rozsudek ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 - 56 (č. 675/2005 Sb. NSS), upozorňuje na to, že při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 daňového řádu vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole. Tento závěr přitom koresponduje i s názorem vyjádřeným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55 (www.nssoud.cz), podle něhož pomůcky jakožto nástroje ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti daňového subjektu (§ 31 odst. 5. daňového řádu) musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Pomůcky přitom nejsou prostředek kontumace daňového řízení či nástroj k trestání daňového subjektu, nýbrž ve své podstatě podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací. Jak se dále v citovaném rozhodnutí mimo jiné uvádí: „*určení relevantních skutečností podle pomůcek bude zpravidla méně přesné než jejich zjištění dokazováním, nicméně i tak se nesmí míjet s realitou, naopak, musí mít ambici se realitě co možná nejvíce přiblížit (projevem této zásady v d. ř. je pro účely stanovení daně podle pomůcek ostatně ustanovení jeho § 46 odst. 3, podle něhož stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlídně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny)*“. S ohledem na výše uvedené závěry proto nelze podle Nejvyššího správního soudu při stanovování daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek předně vyloučit ani využití některého nezpochybněného údaje uvedeného v daňovém

přiznání daňovým subjektem samotným, neboť jen tak lze dospět ke kvalifikovanému a co nejreálnějšímu odhadu daňové povinnosti. Obdobný právní názor již Nejvyšší správní soud vyslovil například ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 32/2007 - 60 (www.nssoud.cz). S ohledem na skutečnost, že v rámci daňové kontroly správce daně nezjistil nedostatky u stěžovatelkou uvedených příjmů, avšak výdaje nebylo možno zjistit prostřednictvím dokazování, bylo na místě přistoupit ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, přičemž ze shora uvedených důvodů nic nebránilo použití údaje o výši příjmů stěžovatelky za příslušná zdaňovací období. Podle názoru Nejvyššího správního zde přitom není ani stěžovatelkou tvrzený rozpor takového postupu s ustanovením § 31 odst. 4 resp. odst. 6 daňového řádu. Zákonné výčty v uvedených ustanoveních, které stanoví, co může být důkazem respektive pomůckou, je třeba jednoznačně považovat pouze za výčty demonstrativní, na jejichž základě si může adresát právní normy učinit pouze rámcovou představu o tom, co lze mimo jiné za důkaz (pomůcku) považovat; rozhodně se tedy nejedná o výčet úplný či jinak zavazující. Pokud je tedy daňové přiznání uvedeno pouze v odstavci 4 týkajícím se důkazních prostředků, v žádném případě to bez dalšího neznamena, že daňové přiznání nelze použít jako pomůcku. Výše uvedené závěry k ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu lze přitom považovat za souladné také s názory prezentovanými v odborné literatuře, podle nichž „vzhledem k tomu, že toto ustanovení je uvozeno slovem „zejména“, neobsahuje a ani nemůže obsahovat vyčerpávající výčet všech možností, které správce daně může podle konkrétní situace použít. Pomůckami mohou být např. i doklady daňového subjektu týkající se části zdaňovacího období“... (Kobík, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*, 7. aktualizované vydání, ANAG, Olomouc, 2009, s. 309). Tyto závěry lze přitom nepochybně vztáhnout i na další dokumenty, na něž stěžovatelka spíše v obecné rovině odkazuje v kasační stížnosti, a které žalovaný v dané věci použil jako pomůcky, ačkoliv podle stěžovatelky představují spíše dokazování.

V této souvislosti stěžovatelka dále namítala, že správce daně použil jako pomůcku výslech svědka v Hradci Králové a vedle toho také místní šetření, které mělo též charakter výsledku svědka, k němuž ovšem stěžovatelka nebyla přizvána. K této námitce Nejvyšší správní soud především uvádí, že je samozřejmě pravdou, že pokud jsou jako pomůcky aplikovány i procesní nástroje používané při dokazování (jako např. listiny či svědecké výpovědi), je třeba, aby byly získány v souladu se zákonem. V případě této námítky ovšem lze souhlasit se závěry Městského soudu v Praze v tom smyslu, že zjištěním od dožádaného Finančního úřadu v Hradci Králové nebyl opatřen výslech svědka, ale pouze získány informace o pracích prováděných stěžovatelkou, které se staly základem pro místní šetření u obdobné společnosti. Z tohoto místního šetření pak vzešly toliko další údaje pro následnou kalkulaci pomůcek. Jak v dané věci vyplývá ze správního spisu, byly v případě dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové pouze zjišťovány podrobnosti spolupráce stěžovatelky se společností Stavby silnic a železnic, a. s., k nimž se v rámci ústního jednání do protokolu vyjádřil stavbyvedoucí této společnosti, což nepochybně nelze považovat za výslech svědka v daňovém řízení. Stejně tak se potom ze správního spisu („Pomůcka k doměření“ ze dne 6. 6. 2005) dále podává, že správce daně provedl v posuzované věci též místní šetření, které se však pouze týkalo doplnění informací o činnostech, které jsou v případě společnosti, kde se šetření uskutečnilo, shodné s pracemi prováděnými stěžovatelkou, přičemž z podkladů uvedených ve správním spise nevyplývá, že by toto místní šetření mělo jakoukoliv podobu výsledku svědka. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že výsledkem jak dožádání Finančního úřadu v Hradci Králové, tak i uvedeného místního

šetření, nebyla svědecká výpověď, ale pouze záznamy, které posléze sloužily k doplnění údajů při kalkulaci pomůcek. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tak ani v tomto bodě nedošlo k namítanému porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Afs 1/2007 - 65, na který ostatně odkazuje v kasační stížnosti sama stěžovatelka).

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že Nejvyšší správní soud neshledal tyto námitky stěžovatelky týkající se třetí podmínky, tedy nepřipustné kombinace pomůcek a dokazování při stanovení daně, jako důvodné. V tomto ohledu se ještě sluší poznamenat, že stěžovatelkou citované rozsudky zdejšího soudu (ze dne 8. 12. 2004, č. j. 2 Afs 10/2004 - 7, a ze dne 3. 9. 2004, č. j. 7 Afs 24/2003 - 93) na projednávanou věc skutkově nedopadají. V obou případech totiž správce daně považoval za pomůcky relevantní údaje plynoucí z daňového přiznání daňového subjektu (u příjmů i výdajů), které navíc vyplývaly z nezpochybňovaného účetnictví (č. j. 2 Afs 10/2004 - 7) či z „*vyjádření jiných subjektů ze součinnosti*“ (č. j. 7 Afs 24/2003 - 93) či dalších důkazů; v projednávané věci tak tomu ovšem nebylo.

Jako důvodnou pak Nejvyšší správní soud neshledal ani kasační námitku stěžovatelky, která se týkala podmínky dostatečně spolehlivého stanovení daně za použití pomůcek (tedy podmínky čtvrté). Ke stěžovatelkou namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu, pro kterou takové rozhodnutí soud zruší, může mít podobu buď nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti, nebo v nedostatku důvodů takového rozhodnutí žalovaného správního orgánu [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Soud přitom „*zruší rozhodnutí pro nesrozumitelnost odůvodnění zejména tehdy, jestliže toto odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které pohnuly správní orgán k vydání rozhodnutí*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002 - 24); nevypořádá-li se pak žalovaný správní orgán ve svém rozhodnutí o oprávněm prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, „*způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí zpravidla spočívající v nedostatku jeho důvodů*“ (srov. rozsudek téhož soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007 - 84). V projednávané věci se ovšem ani o jeden ze shora uvedených projevů nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného nejedná.

Je sice pravdou, že stěžovatelka v rámci doplnění svého odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 12. 2005 namítala, že se správce daně nevypořádal s otázkou spolehlivého stanovení daně podle pomůcek, a žalovaný správní orgán se v žalobou napadeném rozhodnutí k tomuto odvolacímu bodu výslovně nevyjádřil, tato skutečnost ovšem podle Nejvyššího správního soudu nemůže sama o sobě způsobit nepřezkoumatelnost takového rozhodnutí. I v tomto ohledu lze totiž souhlasit s odůvodněním napadeného rozsudku Městského soudu v Praze, podle něhož z textu rozhodnutí žalovaného správního orgánu jasně vyplývá, že daň podle pomůcek byla stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž se žalovaný uvedenou námitkou stěžovatelky poměrně obsírně zabýval v rámci hodnocení námitky týkající se nepřipustné kombinace dokazování a pomůcek, čímž byla nepochybně splněna i podmínka daná ustanovením § 49 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je třeba se vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými (na tom nemůže nic změnit ani vyjádření žalovaného

k žalobě, na které stěžovatelka také upozorňuje). Za této situace proto nebylo nezbytné, aby se touto dodatečnou obecnou odvolací námitkou nad rámec výše uvedeného žalovaný ještě podrobněji a samostatně zabýval. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uzavírá, že ze správního spisu (především dokumentu označeného jako „*Pomůcka k doměření*“ ze dne 6. 6. 2005 a z úředního záznamu ze 14. 7. 2005 označeného jako „*úvahy správce daně v rámci pomůcek*“) je ostatně zřejmé, že správce daně měl dostatek informací a údajů o poměrech stěžovatelky pro to, aby mohl stanovit daň dostatečně spolehlivě podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 7 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že soud při přezkumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které je opřeno o ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu, toliko přezkoumává, zda tento orgán dostal své povinnosti posoudit dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek (viz výše), se již Nejvyšší správní soud dalšími závěrečnými úvahami stěžovatelky týkajícími se spolehlivosti některých konkrétních pomůcek blíže nezabýval.

I přes výše uvedené ovšem tedy stěžovatelka se svojí kasační stížností uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek Městského soudu v Praze a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude městský soud vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. února 2010

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu