

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **J. L.**, zastoupen Mgr. Ing. Ladislavou Jindřichovou, advokátkou se sídlem Klatovy, Komenského 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 10. 2009, č. j. 57 Ca 79/2008 - 53,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 17. 7. 2008, č. j. 6806/08-1100-402099 a ze dne 25. 5. 2009, č. j. 4343/09-1100-402099, byla podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům č. 1080000137 a č. 1080000321, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 124 460 Kč a za zdaňovací období roku 2001 ve výši 121 044 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce (dále jen stěžovatel) správními žalobami. Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 2. 9. 2009, č. j. 57 Ca 41/2008 - 33 spojil obě věci ke

společnému projednání a rozhodnutí a rozhodl rozsudkem dne 30. 10. 2009 tak, že žaloby zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku nejprve zrekapituloval skutkový stav nyní projednávané věci. Konstatoval, že u stěžovatele byla dne 25. 2. 2003 zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001, v jejím průběhu bylo provedeno větší množství procesních úkonů. Zpráva o daňové kontrole byla se stěžovatelem projednána dne 7. 4. 2005. Stěžovatel byl v rozhodných obdobích ve smyslu ust. § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů spolupracující osobou své manželky J. L., která provozovala cukrárnu. Stěžovatel v uvedených obdobích neprovozoval jinou činnost. Podíl stěžovatele jako spolupracujícího manžela na příjmech a výdajích činil 50%. Účetnictví spolupracujících manželů vedla manželka stěžovatele. Správce daně na základě šetření u dodavatelů manželky stěžovatele zjistil, že ne o všech dodávkách surovin bylo účtováno. Na výzvu správce daně manželka stěžovatele uvedla, že část nakoupených surovin zahrnula do svého majetku, použila je k podnikání, byly surovinami pro výrobu a použila jich k dosažení zdanitelných příjmů; uvedla rovněž, že měly být předmětem účetnictví a nebylo o nich účtováno. K prokázání těchto tvrzení navrhla manželka stěžovatele jako důkazní prostředek evidenci tržeb v hotovosti, svědecké výpovědi zaměstnanců, případně prověření výše tržeb prostřednictvím průměrné obchodní přirážky a průměrného poměru mezi prodejní cenou výrobků a pořizovací cenou zpracovávaných surovin. Ohledně dodávek od tří konkrétně určených dodavatelů uvedla, že tyto dodávky nebyly zahrnuty do obchodního majetku, nebyly použity při podnikání a nebylo o nich účtováno. Tyto suroviny a výrobky byly použity pro osobní spotřebu její a její rodiny. Pro svá tvrzení nenavrhla žádné důkazní prostředky. Na základě provedené daňové kontroly u manželky stěžovatele vydal správce dodatečné platební výměry a dodatečně vyměřil stěžovateli, jakožto spolupracující osobě dle ust. § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům žalovaný částečně vyhověl a doměřenou daň snížil.

Následně rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatel napadl správní žalobou. Krajský soud zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i platební výměry správce daně s odůvodněním, že sice formálně byla daň z příjmů žalobkyni doměřena na základě dokazování, avšak fakticky se minimálně na straně příjmů jednalo o stanovení daně za pomoci pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní. Na základě rozsudků krajského soudu uložil žalovaný správci daně, aby pokračoval v daňovém řízení. Stěžovatel byl následně seznámen se stavem řízení a bylo mu sděleno, že daň za zdaňovací období roku 2000 a 2001 bude stanovena podle pomůcek. Za tímto účelem provedl správce daně místní šetření u dvou srovnatelných daňových subjektů a žalobkyni stanovil daňovou povinnost dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní podle pomůcek. S tímto postupem vyjádřil stěžovatel nesouhlas, neboť dle jeho názoru nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně tímto náhradím způsobem. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům (specifikace viz shora) žalovaný zamítl.

Podané správní žaloby zamítl i krajský soud s tím, že žalobní výtky směřující ke způsobu vyměření daně, jsou nedůvodné. Ohledně splnění podmínek pro stanovení daně

podle pomůcek krajský soud dospěl k závěru, že pokud manželka stěžovatele neúčtovala o dodávkách surovin od svých dodavatelů a na výzvu správce daně uvedla, že o části dodávek mělo být účtováno, neboť byly použity při podnikání, staly se surovinami a sloužily k dosažení zdanitelných příjmů, přičemž se jednalo o suroviny mnohonásobně vyšší hodnoty než u těch dodávek, o kterých taktéž účtováno nebylo, ale byly použity pro osobní spotřebu rodiny, pak závěr správce daně o tom, že účetnictví nebylo vedeno v souladu s ustanovením § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), je zcela legitimní. Důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní se vztahuje nejen k prokázání skutečností uváděných daňovým subjektem v daňovém přiznání, ale taktéž ke skutečnostem vážícím se k daňové povinnosti daňového subjektu v přiznání neuvedeným. Výzva správce daně k prokázání tvrzení, že část nákupu surovin byla určena pro osobní spotřebu, měla s ohledem na skutková zjištění oporu v ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní. Je tomu tak zejména i proto, že šetřením u dodavatelů manželky stěžovatele bylo zjištěno, že se jednalo o zboží a suroviny, které byly běžně odebírány pro její podnikatelskou činnost stejným způsobem, navíc doklady obsahovaly její identifikaci jako odběratele (označení provozovny, IČ, příp. DIČ nebo evidované číslo odběratele). Manželka stěžovatele sama uvedla, že nebylo účtováno o všech nákupech zboží, nebyl evidován veškerý prodej (např. nápojů a koktejlů, pultový prodej zmrzliny). Na podporu svých tvrzení sice navrhla jako důkazní prostředek výpovědi svých blíže nespecifikovaných zaměstnanců, ale následně od tohoto návrhu sama odstoupila, když uvedla, že tyto osoby použití nakoupených věcí nemohly znát, ani ho ovlivnit a jeho použití bylo na těchto osobách nezávislé. Tím, že manželka stěžovatele neprokázala svá tvrzení, byla naplněna jedna z podmínek pro stanovení daně náhradním způsobem, tj. pomocí pomůcek.

Taktéž další podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla dle názoru krajského soudu splněna. Manželka stěžovatele nepředložila důkazní prostředky, z nichž by bylo možné zjistit, kolik zboží a surovin nakoupila, kolik zboží bylo prodáno; jaké množství jídel, nápojů, koktejlů, dezertů a zmrzliny bylo z nakoupených surovin vyrobeno a skutečně prodáno; kolik jich bylo použito pro osobní spotřebu rodiny, příp. kolik bylo spotřebováno (zkonzumováno) jejími zaměstnanci; evidence o pultovém prodeji nebyla vedena. Předložená evidence denních tržeb nebyla vedena v souladu s rozhodnutím správce daně o uložení záznamní povinnosti, a proto ani ona nebyla způsobilá prokázat skutečné objemy nakoupených surovin a prodaných výrobků. Inventarizace veškerého majetku a závazků nebyla doložena a jak sama manželka stěžovatele dne 30. 4. 2003 uvedla, nevedla ani žádnou evidenci pohledávek a závazků. Soupis o provedení inventury zboží a surovin provedený pouze ke konci zdaň. období roku 2000 považoval správce daně vzhledem ke shora uvedenému za nevěrohodný. Závěr o tom, že daň nemohla být stanovena dokazováním, krajský soud tedy sdílel se žalovaným. Manželka stěžovatele a tudíž i stěžovatel nesplnili povinnosti dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) a ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a nesprávnosti údajů v daňovém přiznání se týkaly jak stránky příjmové, tak i výdajové, manželka stěžovatele i stěžovatel tedy neprokázali svá tvrzení učiněná v průběhu daňové kontroly. Krajský soud s ohledem na shora uvedené nepřisvědčil ani další žalobní námitce spočívající v namítaném zneužití institutu pomůcek. Po zjištěních správce daně byla manželka stěžovatele několikráte vyzývána k prokázání svých tvrzení, avšak tato žádné důkazní prostředky nepředložila ani nenavrhla.

Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel se především dovolává prekluze práva daň za zdaňovací období roku 2000 a 2001 dodatečně vyměřit. Dále má za to, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se závěry Ústavního soudu ČR ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, tedy bez existence podezření o zkrácení daňové povinnosti, daňový subjekt (stěžovatel) nebyl o konkrétních důvodech takového podezření zpraven ještě před zahájením daňové kontroly.

Stěžovatel je přesvědčen, že pouhé přiznání se k tomu, že část nezaúčtovaných dodávek zboží a surovin měla být předmětem účetnictví, nemůže být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek i z dodávek, které byly použity pro osobní spotřebu. Prokazování osobní spotřeby a její přípustnosti a přiměřenosti představuje nepřípustné vybočení správního orgánu z jeho pravomocí. Správce daně nesprávně odůvodnil použití pomůcek při stanovení daně složitostí výpočtu obchodní přirážky, a nikoli neúplností účetnictví. Stěžovatel má za to, že došlo ke zneužití institutu pomůcek tak, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157.

Stěžovatel dále uvádí, že nesplnění některé z povinností daňového subjektu při dokazování musí ctít princip proporcionality. Nelze tedy přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek za situace, kdy daňový subjekt nesplní svou důkazní povinnost pouze k některé minoritní položce. Musí se vždy jednat o zásadní pochybení, které je způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek. Postatou v daném případě je to, že manželce stěžovatele byly poskytnuty i jiné dodávky surovin než ty, o kterých bylo účtováno. Účetním případem ve smyslu § 7 zákona o účetnictví je skutečnost, která je předmětem účetnictví. Ne každé jednání podnikatele je účetním případem, účetní případ by měl vyjadřovat podnikatelskou činnost daňového subjektu. Proto, aby bylo možné přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, je třeba prokázat, že účetnictví je neúplné v tom směru, že neobsahuje všechny účetní případy. Přitom musí být prokázáno, že nezaúčtovaná dodávka je účetním případem a že měla být zaúčtována. Zákon nestanoví, že v případě neprokázání skutkové verze přednesené daňovým subjektem ve svých důsledcích znamená, že dodávka je účetním případem. Není-li zřejmý osud konkrétní dodávky, nelze dovozovat, že má vztah k podnikatelské aktivitě daňového subjektu. Pokud manželka stěžovatele v rámci daňové kontroly uvedla, že část dodávek sloužila k její osobní spotřebě, resp. potřebám rodiny, pak nemá ze zákona povinnost toto tvrzení prokazovat. Byl to naopak správce daně, který byl povinen vyvrátit toto tvrzení daňového subjektu, že konkrétně označené dodávky sloužily k osobní spotřebě.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěrem správce daně, že daňovou povinnost nebylo možno bez součinnosti s daňovým subjektem stanovit dokazováním. Důvodem pro stanovení daně dle pomůcek nebylo neúplné účetnictví manželky stěžovatele, ale nemožnost stanovit přesnou výši obchodní přirážky. Není dána příčinná souvislost mezi jednáním daň. subjektu a nemožností stanovit daň dokazováním. Příčinou není porušení zákona, ale rozhodnutí o výši obchodní přirážky. Výpočet průměrné obchodní přirážky může být použit jako pomůcka pouze za situace, kdy je obchodní přirážka zjištěná z účetnictví daňového subjektu zpochybněna. Pak je otázkou, zda za takových okolností je daňová povinnost stěžovateli stanovena dostatečně spolehlivě.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti vyjádřil v tom smyslu, že odkázal na svá rozhodnutí o odvolání; se závěry stěžovatele nesouhlasí. K prekluzi práva daň doměřit nedošlo. Právo správce daně provádět u daňového subjektu daňovou kontrolu vyplývá z příslušných ustanovení daňového řádu. Naopak povinnost správce daně sdělovat daňovému subjektu bližší důvody pro zahájení daňové kontroly nevyplývá z žádného právního předpisu. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani stěžovatelem zmiňovaný nález Ústavního soudu ČR. Žalovaný navrhuje Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu stížnostních námitek, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Pokud jde o první okruh stížních námitek vztahujících se k posouzení prekluze práva dodatečně doměřit daň s ohledem na skutečnost, že o důvodech daňové kontroly nebyl stěžovatel zpraven před jejím zahájením, jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, pak s těmito námitkami nelze souhlasit.

Odpověď na otázku, zda došlo k zákonnému zahájení daňové kontroly je přitom východiskem pro závěr, zda daňová kontrola jako taková představuje úkon směřující k dodatečnému vyměření daně. Dle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní platí, že *... nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost...* Pokud by však daňová kontrola byla považována za nezákonně zahájenou, pak není způsobilá vyvolat účinky předvídané ustanovením § 47 odst. 2 zákona o správě daní: *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. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.* (k tomu srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09, dostupný z www.nalus.usoud.cz).

Není sporu o tom, že dle čl. 89 odst. 2 Ústavy ČR jsou *vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu (...) závazná pro všechny orgány i osoby.* Poměrně rozsáhlá judikatura Ústavního soudu (např. nález ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, nebo nález ze dne 18. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 77/97, přístupné na www.nalus.usoud.cz) přisuzuje právnímu názoru obecné povahy obsaženému v odůvodnění nálezu Ústavního soudu obecnou závaznost, za podmínky řešení typově shodných případů. Tento přístup ovšem nelze chápat dogmaticky; Ústavní soud ostatně sám ve svých nálezech (například i v posledně zmiňovaném) nevylučuje, aby obecné soudy přistupovaly k jeho judikatuře emancipovaně a připouští, že z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů mohou být jeho závěry revidovány. Shodně s tím judikoval opakovaně v minulosti i zdejší soud (viz například rozsudek ze dne 14. 9. 2005, č .j. 2 Afs 180/2004 - 44).

V odůvodnění stěžovatelem uváděného nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 Ústavní soud, mimo jiné, uvedl, že: *„již v minulosti vymezil ústavněprávní mantinely, v nichž jsou orgány státu povinny se pohybovat, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce. Mimo jiné uvedl, že pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ust. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. (...) Ústavní soud již rovněž judikoval, že této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. (...) Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby (...) Jinými slovy, státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jejž zároveň legitimuje. V podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce.“* Dále Ústavní soud konstatoval, že *„(j)edním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. (...) Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že „vyšetřovací“ charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované narušení autonomní sféry jednotlivce. (...) Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl.“* Poté, co konstatoval jistou analogii mezi daňovou kontrolou a trestním řízením, Ústavní soud uzavřel, že *„(v) případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takříkajíc „na zkoušku“. Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na „presumpci viny“, resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo*

konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinnost přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření."

Z uvedeného je zřejmé, že Ústavní soud v otázce definice podmínek, za nichž může být daňová kontrola provedena, tedy dospěl k závěru, dle kterého (zjednodušeně řečeno) by kontrola měla být prováděna pouze za situace, kdy existují konkrétní indicie, implikující možnost krácení daňové povinnosti konkrétním daňovým subjektem.

K problematice obecné závaznosti právního názoru vysloveného Ústavním soudem ve shora citovaném nálezu se již v obdobné věci Nejvyšší správní soud vyjádřil, a to v rozsudku ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 -52, a zejména v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (vše přístupno na www.nssoud.cz) ve kterém konstatoval, že „*setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech...*". Těmi mohou být dle Nejvyššího správního soudu výjimečné případy, „*a to např. ... pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takovéhoto rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrno, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil*"." A dále dovozuje: „*Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu ..., nicméně toto respektování nelze zaměňovat s mechanickým přebíráním jeho právních názorů. Takto nazíráno je z obsahu citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 patrno, že se v něm Ústavní soud vůbec nevypořádal právě s ... judikaturou zdejšího soudu, který vypracoval velmi podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly: možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.*" V této souvislosti pak zdejší soud v rozsudku uzavírá: „*Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná ...*[v] *odůvodnění tohoto rozsudku:*

citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrno, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit." Ústavní soud se dle tohoto rozsudku zdejšího soudu nevypořádal s konstantní judikaturou tohoto soudu, přitom tato judikatura v sobě zahrnuje podrobný mechanismus procesních prostředků, jichž je možné využít k ochraně v případě svévole daňových orgánů při zahájení daňové kontroly nebo v jejím průběhu: „*možnost podat námitky a povinnost správce daně rozhodnout o nich v určité lhůtě; obrana proti daňové kontrole jako proti nezákonnému zásahu a z toho plynoucí možnost správního soudu vyslovit zákaz pokračovat v porušování práva daňového subjektu (§ 87 odst. 2 s. ř. s.), tj. fakticky zakázat pokračovat v daňové kontrole, a přikázat obnovit stav před zásahem (např. stanovit povinnost vrátit zabavené účetnictví či jiné dokumenty); neúčinnost zahájení daňové kontroly, pokud byla zahájena toliko formálně a nikoliv reálně. Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly.*"

S takto formulovanými závěry se Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci plně ztotožňuje a neshledává žádný racionální důvod pro to, aby se od nich odchýlil. Daňová kontrola byla zahájena protokolem o ústním jednání dne 25. 2. 2003, protokol obsahuje veškeré náležitosti dle ustanovení § 12 zákona o správě daní. Nelze ani konstatovat, že daňová kontrola byla zahájena pouze formálně, neboť jak vyplývá ze správního spisu, počal správce daně provádět bezprostředně další úkony zahrnující šetření jak u stěžovatele resp. manželky stěžovatele (protokoly o ústním jednání např. ze dne 25. 2. 2003, 4. 3. 2003, 11. 3. 2003, 8. 4. 2003, 30. 4. 2003 atd.), tak u dalších daňových subjektů (zejména dodavatelů, např. výzvy ze dne 18. 3. 2003, 19. 5. 2003, 14. 5. 2003, 30. 5. 2003, 2. 6. 2003). Stěžejní výzva k prokázání stěžovatelových tvrzení pak byla vydána dne 6. 10. 2003, a to na základě výsledků zjištění u dodavatelů. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že žalovaný, resp. správce daně dostál standardům kladeným konstantní judikaturou na procesní postup při zahajování a provádění daňové kontroly.

Rovněž tak nelze přisvědčit stěžovateli stran uplynutí lhůty pro vyměření resp. doměření daně. Dle ust. § 41 s. ř. s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.

V daném případě se jednalo o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Vzhledem k tomu, že dne 25. 2. 2003 byl učiněn úkon směřující k vyměření daně, tj. byla zahájena daňová kontrola, došlo by k uplynutí 3-leté prekluzivní lhůty pro vyměření předmětných daní za zdaňovací období roku 2000 a 2001 s ohledem na učiněný úkon, k 31. 12. 2006. Dne 12. 4. 2005 vydal správce daně po provedené daňové kontrole dodatečné platební výměry, proti nimž se stěžovatel odvolal. Žalovaný o těchto odvoláních rozhodl dne 10. 2. 2006 a rozhodnutí o odvolání nabyla právní moci dne 17. 2.

2006. Dne 6. 4. 2006 byly stěžovatelem podány žaloby proti rozhodnutím žalovaného. Od data podání žalob do konce lhůty tedy zbývalo 270 dnů. O podaných žalobách rozhodl krajský soud dne 21. 11. 2007 rozsudkem (zdaňovací období r. 2000), který nabyl právní moci dne 27. 12. 2007 a dne 4. 9. 2008 rozsudkem (zdaňovací období r. 2001), který nabyl právní moci dne 5. 9. 2008. V obou případech krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného a správce daně I. stupně a věc vrátil k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že tedy lhůta po dobu řízení před soudem dle výše cit. ust. § 41 s. ř. s. neběžela, ode dne následujícího po nabytí právní moci uvedených rozsudků počala běžet zbývající lhůta v délce 270 dnů, tj. v případě zdaň. období roku 2000 od data 28. 12. 2007 do 22. 9. 2008 a v případě zdaň. období roku 2001 od data 6. 9. 2008 do 2. 6. 2009.

Bylo-li tedy na základě zrušujících rozsudků uloženo správním orgánům pokračovat v daňovém řízení, přičemž řízení ve věci zdaňovacího období r. 2000 bylo pravomocně ukončeno 18. 7. 2008 a řízení ve věci zdaňovacího období r. 2001 bylo pravomocně ukončeno 26. 5. 2009, stalo se tak v rámci běhu prekluzívních lhůt dle ustanovení § 47 odst. 1 i 2 zákona o správě daní.

Námitka stěžovatele stran namítané prekluze práva daň vyměřit není s ohledem na výše uvedené důvodná.

Nejvyšší správní soud dále posoudil druhý okruh stížních námitek, které se týkaly způsobu stanovení základu daně a daně správcem daně na základě pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní.

Dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Jednoznačně tak zákon použití tohoto „náhradního“ způsobu stanovení daňové povinnosti váže na pravidla, za kterých tento způsob určení daňové povinnosti nastupuje namísto preferovaného způsobu stanovení daňové povinnosti dokazováním.

Pokud stěžovatel namítá zneužití institutu pomůcek a uvádí, že pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nebyly splněny kumulativně všechny podmínky pro tento náhradní způsob určení daňové povinnosti tak, jak vyplývají z ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní, pak nelze tomuto názoru přisvědčit. Předně, jak je výše uvedeno, byla v rámci původních řízení před správním soudem rozhodnutí žalovaného i správce daně I. stupně zrušena, a to z důvodu vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně sice formálně stanovil stěžovateli daň z příjmů dokazováním, avšak fakticky byla daň stanovena podle pomůcek. Použil-li správce daně pro výpočet daňové povinnosti obchodní přirážky zjištěné váženým aritmetickým průměrem a prostřednictvím stanovení této obchodní přirážky dospěl k výpočtu zdanitelných příjmů stěžovatelky, pak se nemohlo jednat o přesné stanovení daňové povinnosti. Současně se zrušením rozhodnutí odvolacího orgánu byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení s tím, že tento je vázán právním názorem soudu v dalším řízení. Nelze tedy žalovanému vytýkat, že v opětovném

rozhodování o způsobu stanovení a o výši daňové povinnosti stěžovatele rozhodl v intencích obou rozsudků krajského soudu, když k respektování vysloveného právního názoru ho zavazuje ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.

Pokud jde o skutkový stav, v souvislosti s namítanou neexistencí důvodů pro stanovení daně podle pomůcek, je třeba k němu uvést, že v průběhu daňové kontroly bylo porovnáním předloženého účetnictví manželky stěžovatele s údaji získanými od některých jejích dodavatelů, zjištěno, že ve zmiňovaných zdaňovacích obdobích manželka stěžovatele, resp. stěžovatel jako osoba spolupracující, obdržel zboží a suroviny pro prodej sortimentu cukrárny a příležitostného stravování ve větším rozsahu než jak je zachyceno v účetnictví. Správce daně takto vzniklé pochybnosti sdělil. V odpovědi na výzvu bylo manželkou stěžovatele uvedeno, že část dodávek byla použita při podnikání a sloužila k dosažení zdanitelných příjmů a mělo tedy o nich být účtováno. Příjmy z prodeje zpracovaných surovin a zboží jsou součástí příjmů z podnikání, bylo o nich účtováno a byly taktéž uvedeny v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob za příslušná zdaňovací období. K další skupině dodávek bylo uvedeno, že o nich účtováno být nemělo a nebylo, protože byly použity pro osobní spotřebu rodiny. Správcem daně bylo zjištěno, že u dodávek, které byly označeny jako použité pro osobní spotřebu, byl způsob jejich pořízení shodný s ostatními dodávkami zboží a surovin, jež pro její podnikání sloužily. Doklady obsahovaly údaje o provozovně manželky stěžovatele, IČ, příp. DIČ, potvrzení o dodání byla opatřena razítkem provozovny, sortiment zboží a surovin byl shodný s tím, který manželka stěžovatele pro své podnikání běžně odebírala. Ze správního spisu dále vyplývá, že nebyly vedeny všechny povinné evidence, vč. evidence závazků a pohledávek, evidence škod a mank, inventarizace majetku a závazků nebyla prováděna. Dále nebyla vedena evidence o prodeji nápojů, koktejlů, dezertů a pultového prodeje zmrzliny. Evidence denních tržeb nebyla vedena v souladu se správcem daně uloženou záznamní povinností. Nebyla vedena evidence jídel vydaných bezplatně zaměstnancům (počet a druhy). Předložené receptury používané pro přípravu výrobků byly zastaralé, a proto z nich nemohlo být určeno přesné množství surovin používaných pro přípravu jídel určených pro prodej a pro výdej zaměstnancům. Ohledně tvrzení stěžovatele resp. jeho manželky, že část nakoupených surovin sloužily pro osobní spotřebu, však nebyly správci daně předloženy žádné důkazní prostředky.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud zcela správně dovodil, že bylo na stěžovateli, aby prokázal všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejich průkazu byl v rámci daňového řízení vyzván. Správce daně nepřekročil svá oprávnění, když po stěžovateli požadoval prokázání (navržení či předložení důkazních prostředků) jeho vlastních tvrzení vztahujících se k daňové povinnosti za obě zdaňovací období. Bylo pouze na uvážení stěžovatele, jaké důkazní prostředky navrhne. Správce daně správně stěžovatele upozornil, že není oprávněn určovat, jaký důkazní prostředek má k prokázání svých tvrzení použít. Tento postup správce daně je logický za situace, kdy má k dispozici dodací listy a jiné doklady od dodavatelů, ze kterých vyplývá, že mají stejný režim jako „*standardně*“ pořizované suroviny a zboží, avšak v účetnictví o nich není účtováno. Je pak na místě, aby správce daně vyslovil pochybnosti o osudu takových dodávek, resp. o tom, zda o nich mělo být účtováno v rámci účetnictví. Lze tedy jednoznačně uzavřít, že rozsah vyžadovaného důkazního břemene je plně v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 zákona o správě daní.

Stejně jako krajský soud, ani zdejší soud v tomto postupu neshledává rozpor s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (dostupný z www.nalus.usoud.cz). Krajský soud pak zcela přiléhavě poukázal na ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní, dle kterého stíhá kontrolovaný daňový subjekt důkazní povinnost ohledně jeho tvrzení vznesených v průběhu daňové kontroly. Závěru učiněnému žalovaným a posléze aprobovanému krajským soudem v tom smyslu, že stěžovatel resp. manželka stěžovatele sice navrhla provedení důkazních prostředků formou výslechů určitých osob, avšak sama od provedení tohoto důkazu posléze ustoupila, neboť si byla vědoma jeho nulové vypovídající hodnoty, nelze než přisvědčit.

V tomto ohledu lze souhlasit i s dalším dílčím závěrem krajského soudu, že stěžovatel nesprávně pochopil význam a rozložení důkazního břemene stíhajícího jeho, resp. jeho manželku, jakožto daňový subjekt a správce daně (§ 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní), přičemž stejný závěr je nutné učinit, pokud jde o způsob účtování. Jak žalovaný, tak i správce daně a konečně i krajský soud správně dovozují, že daňový subjekt a účetní jednotka je povinna dodržovat standardní účetní postupy vyplývající jednak ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), jednak z předpisů a opatření Ministerstva financí, a konečně i správcem daně uložené vedení povinných evidencí. Že tomu tak nebylo, vyplývá jednak ze zprávy o výsledku daňové kontroly, jednak se s touto otázkou vypořádal žalovaný ve svých rozhodnutích. Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu také velmi podrobný a jeho odůvodnění vyčerpávajícím způsobem zhodnotilo naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud dodává, že dle ustanovení § 2 zákona o účetnictví *účtují účetní jednotky v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví o stavu a pohybu majetku a závazků, o rozdílu majetku a závazků, o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření (předmět účetnictví); použití příslušné účetní soustavy účetními jednotkami stanoví zákon.*

Účetní jednotky účtují o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí (dále jen "účetní období") – viz ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, přičemž *jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví účtové osnovy a postupy účtování, uspořádání položek účetní závěrky a obsahové vymezení těchto položek, rozsah údajů ke zveřejnění z účetní závěrky, postupy pro provedení konsolidace účetní závěrky, které stanoví federální ministerstvo financí a vyhlašuje je oznámením o jejich vydání ve Sbírce zákonů. Účetní jednotky dokládají skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví (dále jen „účetní případy“), účetními doklady* (§ 6 odst. 1 zákona o účetnictví). Náležitosti účetního dokladu pak upravuje ustanovení § 11 odst. 1 zákona o účetnictví. Nároky kladené na účetnictví účetní jednotky vyplývají z ustanovení § 7 zákona o účetnictví: *povinnost vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem, přičemž: účetnictví je úplné, jestliže účetní jednotka zaúčtovala všechny účetní případy týkající se účetního období; je vedeno průkazným způsobem, jestliže účetní jednotka účetní případy a účetní zápisy o nich doložila nebo prokázala předepsaným způsobem a inventarizovala majetek a závazky; je správné, jestliže účetní jednotka s přihlédnutím ke všem okolnostem účetního případu neporušila povinnosti uložené jí tímto zákonem.*

Z uvedeného je zjevné, že těmto zákonným nárokům účetnictví manželky stěžovatele nebylo schopno dostát.

Stěžovateli nelze přisvědčit ani pokud jde o splnění, resp. nesplnění druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tedy že nebylo možné bez součinnosti daňového subjektu stanovit daň dokazováním. Jak již bylo shora řečeno, z předložených účetních evidencí nebylo možné zjistit, kolik bylo stěžovatelem resp. manželkou stěžovatele nakoupeno zboží a surovin pro použití a prodej v provozovaném zařízení, jaké množství surovin bylo použito pro přípravu jídel, dezertů, pohárů (předložené receptury byly zastaralé a dle sdělení manželky stěžovatele pro zdaňovací období roku 2000 a 2001 již neplatily), kolik jich bylo skutečně prodáno, příp. kolik jich bylo odebráno zaměstnanci, jaké množství zboží a surovin bylo použito pro osobní spotřebu, zákonem a opatřeními stanovené evidence (viz výše) nebyly vedeny. Sama manželka stěžovatele na výzvu správce daně uváděla, že část nakoupeného zboží a surovin byla použita při podnikání, mělo být o nich účtováno a byly použity k dosažení, zajištění a udržení příjmů, účtováno však o nich nebylo. Naproti tomu příjmy z prodeje zpracovaných surovin a prodaného zboží byly součástí příjmů z podnikání a byly uvedeny v přiznáních k dani z příjmů. O části nakoupeného zboží pak dle vlastního názoru nebylo účtováno, neboť se jednalo o nákupy zboží a surovin pro vlastní spotřebu a spotřebu rodiny. Správce daně se pokusil prostřednictvím dokladů o nákupu surovin ve srovnání s jídelními lístky a předloženými recepturami zjistit výši obchodní přirážky váženým aritmetickým průměrem, tato činila 199,73% (rok 2000), resp. 194,16% (rok 2001). Naproti tomu obchodní přirážka vypočtená z přiznání k dani z přidané hodnoty činila 134,41%, resp. 119,06%. Pokud by součástí příjmů vykázaných v přiznání manželkou stěžovatele byly i příjmy z prodeje zboží a surovin (o kterých mělo být dle jejích tvrzení účtováno, protože sloužily k podnikání), jak manželka stěžovatele v odpovědi na výzvu správce daně uvedla, obchodní přirážka by činila pouze 104,93%, resp. 97,20%. Tato zjištění vedla správce daně k závěru, že manželka stěžovatele o všech příjmech, které plynuly z prodeje výrobků a zboží v nezměněném stavu, nemohla účtovat a také neúčtovala. Nevykázala je tedy ani v příslušném daňovém přiznání, což platí i pro samotného stěžovatele, jako spolupracující osobu.

Na základě shora uvedeného, v kontextu velmi podrobného a vyčerpávajícího rozboru jak byl proveden krajským soudem, má Nejvyšší správní soud za to, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly naplněny. Daňovou povinnost tedy nebylo možno stanovit dokazováním zejména proto, že manželka stěžovatele nevedla žádnou evidenci pohledávek a závazků, pravdivost údajů v evidenci denních tržeb nebylo možno ověřit vzhledem k nemožnosti zjistit skutečné objemy nakoupených a prodaných surovin a zboží, nebyla předložena ani inventarizace veškerého majetku a závazků atd. To vše pak mělo za následek, že nebylo možno stanovit daň dokazováním dle ust. § 31 odst. 4 zákona o správě daní.

Stěžovatelova výslovná námitka stran zneužití institutu vyměření daně podle pomůcek s poukazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157, je dle názoru zdejšího soudu rovněž nepřípadná; nadto v cit. rozsudku bylo zneužití pomůcek konstatováno ve vztahu ke kvalitě pomůcek použitých v řešené věci, nikoliv ve vztahu k vlastnímu způsobu vyměření daně. Byl to tedy naopak stěžovatel, který svá tvrzení ohledně osobní spotřeby nakoupeného zboží a surovin, jejichž režim pořízení byl

totožný s tím, kterým probíhal nákup zboží a surovin pro provozovnu, neprokázal ani nenavrhl žádný důkazní prostředek, který by byl způsobilý toto tvrzení prokázat.

To, že stěžovatel ze skutkového stavu, o kterém dle názoru Nejvyššího správního soudu není sporu, vyvodil jiné právní závěry než žalovaný, nemůže nic změnit na skutečnosti, že rozsudek krajského soudu jako celek obstojí. Stížními námitkami se snaží stěžovatel obrátit pozornost od skutečnosti, že účetnictví nebylo sto dostát základním požadavkům vyplývajícím z příslušných právních předpisů (zákon o účetnictví, opatření Ministerstva financí, správcem daně uložená záznamní povinnost). V daném případě nebyl stěžovatel schopen prokázat svá tvrzení, resp. skutečnosti, které uvedl do přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Není úkolem správce daně dohledávat důkazní prostředky ve prospěch tvrzení stěžovatele ani jakkoli rekonstruovat údaje v účetnictví tak, aby účetnictví jako celek mohlo sloužit jako důkaz pro stanovení daně preferovaným způsobem, tedy dokazováním ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní.

Konečně pokud stěžovatel namítá nesprávnost vyměření daně podle pomůcek, do kterých byly zahrnuty dodávky surovin a zboží použité pro osobní spotřebu, pak tuto stížní námitku je třeba odmítnout s ohledem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. jako nepřípustnou, neboť se opírá o jiné resp. nové důvody než stěžovatel uplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Žalobou stěžovatel namítal nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoli kvalitu použitých pomůcek (např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, příst. na www.nssoud.cz), ze kterého se mj. podává, že *„Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby na principu vigilantibus iura uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v dalším stupni ponesou případné nepříznivé následky s tím spojené.“*

Nejvyšší správní soud, z důvodů výše uvedených, shledal kasační stížnost nedůvodnou a nezbylo mu, než ji podle ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnout.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nad rámec běžné správní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada 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 30. srpna 2010

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu