

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobkyně **J. L.**, zastoupené Mgr. Ing. Ladislavou Jindřichovou, advokátkou se sídlem Klatovy, Komenského 4, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 9. 2009, č. j. 57 Ca 77/2008 - 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 17. 7. 2008, č. j. 6656/08-1100-402099 a č. j. 6673/08-1100-402099, bylo, podle ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům č. 1080000126 a č. 1080000127 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Těmito dodatečným platebními výměry byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň v částce 179 500 Kč, respektive 143 060 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně správními žalobami. Krajský soud v Plzni nejprve spojil obě věci ke společnému projednání a rozhodnutí a poté rozsudkem ze dne 16. 9. 2009 žaloby zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku konstatoval, že u žalobkyně byla dne 19. 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. Ze zprávy o daňové kontrole vyplynulo, že žalobkyně v rozhodných obdobích podnikala za pomoci spolupracující osoby – manžela J. L., a to v oboru provozování cukrárny. Příjmy a výdaje byly děleny mezi žalobkyni a spolupracující osobu ve výši 50%. Správce daně na základě šetření u dodavatelů žalobkyně zjistil, že ne o všech dodávkách surovin žalobkyně ve svém účetnictví účtovala. Na jeho výzvu žalobkyně uvedla, že část nakoupených surovin zahrnula do svého majetku, použila je k podnikání, byly surovinami pro výrobu a použila jich k dosažení zdanitelných příjmů; měly tedy být předmětem účetnictví, nebylo o nich však účtováno. Příjmy z prodeje zpracovaných surovin jsou součástí příjmů z podnikání, byly zaúčtovány a uvedeny v daňových přiznáních. K prokázání těchto tvrzení navrhla 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 žalobkyně uvedla, že tyto dodávky nebyly zahrnuty do obchodního majetku, neboť 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 vydal správce daně shora zmiňované dodatečné platební výměry. Odvolání proti těmto výměrům žalovaný částečně vyhověl a doměřenou daň snížil. Následně ovšem rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla správní žalobou a krajský soud rozsudky sp. zn. 30 Ca 34/2006 a sp. zn. 57 Ca 58/2006, zrušil jak rozhodnutí žalovaného, tak i předcházející platební výměry s odůvodněním, že sice formálně byla daň doměřena na základě dokazování, fakticky se však minimálně na straně příjmů jednalo o stanovení daně za pomoci pomůcek, dle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu; výpočet průměrné marže není dokazováním, ale pomůckou. Žalobkyně byla následně seznámena se stavem řízení a bylo jí sděleno, že daň za zdaňovací období roku 2000 a 2001 jí bude stanovena podle pomůcek. Za tímto účelem provedl správce daně místní šetření u dvou srovnatelných daňových subjektů a stanovil daňovou povinnost dle pomůcek. S tímto postupem vyslovila žalobkyně nesouhlas; podle jejího názoru nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně tímto náhradním způsobem. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům žalovaný zamítl.

Krajský soud dospěl k závěru, že žalobní výtky směřující ke způsobu vyměření daně jsou nedůvodné. Přisvědčil žalobkyni v tom, že pro použití pomůcek musí být splněny následující podmínky: 1) nesplnění některé z povinností při dokazování ze strany daňového subjektu, 2) v důsledku čehož není možné stanovit daň dokazováním, a 3) dostatečně spolehlivé stanovení daně tímto způsobem. Tyto podmínky nicméně, shodně s daňovými orgány, považoval za splněné.

Krajský soud dospěl k závěru, že pokud žalobkyně 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 žalobkyně a její 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 zákonný. Důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu 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, aby žalobkyně prokázala svá tvrzení, že část nákupu surovin byla určena pro osobní spotřebu, měla, s ohledem na skutková zjištění, oporu v ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Je tomu tak zejména i proto, že šetřením u dodavatelů bylo zjištěno, že se jednalo o zboží a suroviny, které žalobkyně běžně odebírala pro svou podnikatelskou činnost stejným způsobem, navíc doklady obsahovaly identifikaci žalobkyně jako odběratele (označení provozovny, IČ, příp. DIČ nebo evidované číslo odběratele). Žalobkyně sama uvedla, že nebylo účtováno o všech nákupech zboží, nebyl evidován veškerý prodej (například nápojů a koktejlů, pultový prodej zmrzliny). Na podporu svých tvrzení navrhla sice 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 žalobkyně neprokázala svá tvrzení, byla naplněna jedna z podmínek pro stanovení daně pomůckami.

Taktéž další podmínka pro stanovení daně podle pomůcek byla, dle názoru krajského soudu, splněna. Žalobkyně 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 žalobkyně a její rodiny, případně kolik bylo spotřebováno (zkonzumováno) zaměstnanci žalobkyně. 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. Soupis o provedení inventury zboží a surovin považoval správce daně, vzhledem ke shora řečenému, za nevěrohodný. Žalobkyně tedy nesplnila povinnost dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) a § 31 odst. 9 daňového řádu. Část povinných evidencí nevedla vůbec nebo je vedla nedostatečně; nesprávnosti údajů v daňovém přiznání se týkaly jak stránky příjmové, tak i výdajové.

Krajský soud s ohledem na shora uvedené nepřisvědčil ani další žalobní námitce spočívající v namítaném zneužití institutu pomůcek. Zdůraznil, že po zjištěních správce daně byla žalobkyně několikráte vyzývána k prokázání svých tvrzení, avšak tato žádné důkazní prostředky nepředložila ani nenavrhla.

Pokud jde dále o žalobní námitky vznesené až při soudním jednání dne 16. 9. 2009, těmi se z důvodu jejich opožděného uplatnění krajský soud nezabýval, mimo námitku prekluze dle ustanovení § 47 daňového řádu, k níž je třeba přihlédnout kdykoli, s ohledem na konstantní judikaturu Ústavního soudu. Podrobným rozborem pak dospěl k závěru, že k prekluzi práva daň doměřit nedošlo, neboť pravomocně byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001 žalobkyni stanovena dne 18. 7. 2008, přitom posledním dnem prekluzívní lhůty pro zdaňovací období roku 2000 byl den 3. 10. 2008 a pro rok 2001 den 20. 7. 2008.

Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobkyně (dále pouze „stěžovatelka“) kasační stížností, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatelka se především opětovně dovolává prekluze práva daň dodatečně vyměřit. Dále má za to, že daňová kontrola byla zahájena v rozporu se závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, tedy bez existence podezření o zkrácení daňové povinnosti; daňový subjekt (stěžovatelka) nebyl v dané věci o konkrétních důvodech takového podezření zpraven ještě před zahájením daňové kontroly. Pouhé přiznání se k tomu, že část nezaúčtovaných dodávek zboží a surovin měla být předmětem účetnictví, nemůže být ještě důvodem pro stanovení daně dle pomůcek i z dodávek, které stěžovatelka použila pro svou potřebu. Posuzování 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. Stěžovatelka 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.

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 stěžovatelce 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 ovšem 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 neprokázání skutkové verze přednesené daňovým subjektem ve svých důsledcích nutně znamená, že dodávka je účetním případem. Není-li zřejmý osud konkrétní dodávky, nelze z toho dovozovat, že má vztah k podnikatelské aktivitě daňového subjektu. Pokud stěžovatelka v rámci daňové kontroly uvedla, že část dodávek sloužila k její osobní spotřebě, respektive její rodiny, pak nemá ze zákona povinnost toto tvrzení prokazovat. Byl to naopak správce daně, který byl povinen vyvrátit tvrzení stěžovatelky jakožto daňového subjektu.

Stěžovatelka dále 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 stěžovatelky, ale nemožnost stanovit přesnou výši obchodní přirážky. Není dána příčinná souvislost mezi jednáním stěžovatelky a nemožností stanovit daň dokazováním. Příčinou není porušení zákona, ale rozhodnutí stěžovatelky o výši obchodní přirážky. Výpočet průměrné obchodní přirážky může být použit jako pomůcka pouze za situace, kdy je přirážka zjištěná z účetnictví daňového subjektu zpochybněna. Pak je otázkou, zda za takových okolností je daňová povinnost stěžovatelce stanovena dostatečně spolehlivě.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá rozhodnutí o odvolání s tím, že se závěry stěžovatelky nesouhlasí. K prekluzi práva daň doměřit, dle jeho názoru, 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 stěžovatelkou zmiňovaný nález Ústavního soudu. Navrhl proto, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 věty první s. ř. s.

Pokud jde o první okruh kasačních námitek, vztahujících se k posouzení prekluze práva dodatečně doměřit daň s ohledem na skutečnost, že o důvodech daňové kontroly nebyla stěžovatelka zpravena před jejím zahájením (jak to vyžaduje nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07; všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na www.nalus.usoud.cz), pak s těmito námitkami zdejší soud nesouhlasí.

Nejprve je ovšem nutno konstatovat, že se s částí odůvodnění rozsudku krajského soudu ve věci posouzení žalobní námitky, poukazující na vadu řízení před správcem daně, který (ve světle shora zmiňovaného nálezu Ústavního soudu) stěžovatelku před zahájením daňové kontroly nevyrozuměl o konkrétních důvodech podezření na krácení daňové povinnosti, nelze ztotožnit. Odmítl-li se totiž krajský soud touto námitkou zabývat, neboť ji považoval za pozdě uplatněnou, potupoval v rozporu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu k této otázce. Například z rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155 (publikovaného pod č. 1743/2009 Sb. NSS), se podává, že zásada koncentrace řízení, spočívající v nutnosti uplatnit veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před soudem prvé instance, neplatí bezvýjimečně: *„Korelativ koncentrace řízení, vyjádřený slovy ´ač tak učinit mohl´, je naplněn nejen tehdy, když žalobce určitou námitku objektivně v žalobním řízení uplatnit nemohl, ale též tehdy, kdy by její (objektivně možné) uplatnění nebylo, s ohledem na kontext věci, racionální. O takový případ jde za situace, kdy v době podání žaloby existuje k určité otázce ustálená a jednotná soudní judikatura, avšak v mezidobí dojde k jejímu zásadnímu a překvapivému obratu, který žalobce nemohl, ani při vynaložení veškeré bdělosti a odborné péče, předvídat. Odkazuje-li nově uplatněná kasační námitka na tento případ, nelze ji odmítnout jako nepřípustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s.“* Pokud tato zásada platí pro řízení před Nejvyšším správním soudem, jako vrcholným soudním orgánem ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví (viz ustanovení § 12 odst. 1 s. ř. s.), musí se nutně uplatnit i v řízení před soudem krajským. Bylo tedy povinností krajského soudu se tímto žalobním bodem meritorně zabývat, a pokud tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou. Nelze totiž přehlédnout, že nález Ústavního osudu, jehož právních závěrů se stěžovatelka u nařízeného soudního jednání dovolávala, byl vydán až po podání žalob a představuje zcela neočekávaný odklon od stávajícího náhledu na tuto problematiku ze strany obecných soudů a fakticky i soudu ústavního. Jde tedy právě o případ, na který lze bezezbytku aplikovat právní názor vyslovený v citovaném rozsudku zdejšího soudu č.j. 8 Afs 48/2006 - 155. Z ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nicméně plyne, že ne každá vada řízení před soudem musí mít nutně za následek nezákonné

rozhodnutí ve věci samé. Lze zmínit například rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004 - 59, dle kterého *„[o] vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“* (obdobně viz rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245). Z důvodů, o nichž bude pojednáno dále, Nejvyšší správní soud naznal, že vrácení věci zpět krajskému soudu pouze za účelem zhodnocení aplikovatelnosti předmětného nálezu na danou věc, by bylo výrazem přepjatého právního formalismu; s ohledem na již v mezidobí ustálenou judikaturu, interpretující tento nález a jeho dopady, považuje za přijatelné, vyjádřit se k této otázce sám.

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 (lze jmenovat namátkou nálezy ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, a ze dne 18. 11. 1998, sp. zn. I. ÚS 77/97) 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 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 se v otázce definice podmínek, za nichž může být daňová kontrola provedena, skutečně postavil na stanovisko stěžovatelky, 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 obdobných věcech Nejvyšší správní soud opakovaně vyjádřil, a to například v rozsudku ze dne 26. 11. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, a zejména pak v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52. Z něho se, mimo jiné, podává, že „*Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44 (...) konstatoval, že setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech*". Těmi mohou být 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, že „*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. Fakt, že závěry shora zmiňovaného nálezu Ústavního soudu nemohou být přejímány mechanicky, ve smyslu požadavku na zjišťování toliko formálních znaků úkonu, jímž je daňová kontrola zahajována, bez ohledu na posouzení obsahu a časové souslednosti dalších kroků, plyne ostatně i z pozdější rozhodovací činnosti Ústavního soudu (srov. například nález ze dne 30. 6. 2010, sp. zn. III. ÚS 2357/10, či usnesení ze dne 11. 11. 2010, sp. zn. II. ÚS 1785/10). Daňová kontrola u stěžovatelky byla zahájena protokolem o ústním jednání dne 19. 2. 2003; protokol obsahuje veškeré náležitosti vyžadované ustanovením § 12 daňového řádu. Nic nenasvědčuje závěru, že by k zahájení daňové kontroly došlo pouze

formálně. Je tomu tak nejen proto, že k případné prekluzi práva daň dodatečně vyměřit by došlo u zdaňovacího období roku 2000 až dnem 31. 12. 2003 a u zdaňovacího období roku 2001 dnem 31. 12. 2004, ale současně se zahájením daňové kontroly počal správce daně provádět další úkony, zahrnující šetření jak u stěžovatelky (protokoly o ústním jednání ze dne 25. 2. 2003, 4. 3. 2003, 11. 3. 2003, 8. 4. 2003, 30. 4. 2003 atd.), tak u dalších daňových subjektů (zejména jejích dodavatelů, například výzvy ze dne 18. 3. 2003, 19. 5. 2003, 14. 5. 2003, 30. 5. 2003, 2. 6. 2003). Stěžejní výzva k prokázání stěžovatelčiných tvrzení pak byla vydána dne 6. 10. 2003, a to na základě výsledků zjištění u dodavatelů stěžovatelky. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že žalovaný, respektive správce daně, dostáli standardům kladeným aktuální judikaturou na procesní postup při zahajování a provádění daňové kontroly.

Pokud se tedy krajský soud námitkou odmítl z procesních důvodů zabývat, pak, s ohledem na shora uvedené, nemohlo toto jeho procesní pochybení mít na sféru veřejných subjektivních práv stěžovatelky žádný vliv, neboť námitka stěžovatelky, že při zahájení daňové kontroly nebyla zpravena o důvodech či podezřeních správce daně o krácení daňové povinnosti, není důvodná. Rozhodnutí krajského soudu by tedy bylo stejné i za situace, kdy by nedošlo k namítané vadě řízení. Krajský soud přitom správně dovodil, s ohledem na konstantní judikaturu Ústavního soudu i zdejšího soudu (například nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, uveřejněný pod č. 1851/2009 Sb. NSS), že k prekluzi práva daň doměřit dle ustanovení § 47 daňového řádu je nutné přihlédnout vždy, bez ohledu na to, zda byla či nebyla žalobkyní uplatněna, a současně bez ohledu na to, v jaké fázi řízení před krajským soudem byla uplatněna. Nejvyšší správní soud aprobuje pregnantní a obsáhlé odůvodnění rozsudku krajského soudu, pokud jde o vypořádání se s otázkou prekluze (vyčerpávajícím způsobem provedené počítání běhu prekluzívních lhůt). Pokud krajský soud dospěl k závěru, že k uplynutí práva daň doměřit za zdaňovací období roku 2000 došlo dnem 3. 10. 2008, respektive 20. 7. 2008 u zdaňovacího období roku 2001, přičemž vycházel z předpokladu, že proběhnuvší daňová kontrola byla úkonem, který běh této prekluzívní lhůty přetrhl, pak tomuto závěru je třeba přisvědčit. Pravomocně byla daň z příjmů stěžovatelce dodatečně vyměřena 18. 7. 2008, kdy ji obě rozhodnutí o odvolání byla doručena. Stalo se tak tedy uvnitř běhu prekluzívních lhůt, dle ustanovení § 47 odst. 1 i 2 daňového řádu.

Druhý okruh kasačních námitek se pak vztahuje ke způsobu stanovení základu daně a daně na základě pomůcek, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu. Zde je předně třeba poznamenat, že tyto námitky se shodují s těmi, které stěžovatelka již uplatnila v řízení před krajským soudem. Fakticky tedy směřují spíše proti odůvodnění rozhodnutí žalovaného; se všemi žalobními námitkami se ovšem krajský soud ve velmi podrobném odůvodnění vypořádal.

Dle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu 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 (kontumačního) způsobu stanovení daňové povinnosti váže na podmínky, za kterých tento způsob nastupuje namísto jednoznačně preferovaného způsobu stanovení daňové povinnosti dokazováním. Oproti stanovení daně dokazováním, jako jedinému

maximálně přesnému způsobu stanovení daně, představuje stanovení daně cestou pomůcek pouze přibližné vyčíslení daňové povinnosti a mělo by tak být způsobem výjimečným. Pokud tedy stěžovatelka uvádí, že pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je třeba, aby byly splněny kumulativně všechny podmínky pro tento náhradní způsob určení daňové povinnosti tak, jak vyplývají z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, pak tomuto názoru je třeba přisvědčit. Stěžovatelka a žalovaný, potažmo krajský soud, se ovšem rozcházejí v názoru na to, zda k naplnění těchto podmínek v daném daňovém řízení došlo.

Namítá-li stěžovatelka, že institut daňových pomůcek byl v jejím případě zneužit, je nejprve nutno upozornit na fakt, že v dané věci správce daně vydal dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za předmětná zdaňovací období již dne 12. 4. 2005 a žalovaný odvolání proti nim směřující zamítl. K žalobě stěžovatelky zrušil krajský soud rozsudky ze dne 19. 12. 2007, sp. zn. 30 Ca 34/2006 a ze dne 24. 10. 2007, sp. zn. 57 Ca 58/2006 jak rozhodnutí žalovaného o odvolání, tak i dodatečné platební výměry, a to z důvodu vady řízení, spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně sice formálně stanovil stěžovatelce 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 a správce daně byla tato 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 stěžovatelky rozhodl v intencích obou rozsudků krajského soudu, když k respektování vysloveného právního názoru ho zavazuje ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. Jelikož ovšem tento právní názor krajského soudu nebyl dosud přezkoumán zdejším soudem v řízení o kasační stížnosti, nelze presumovat jeho správnost a je nutné zabývat se námitkami stěžovatelky věcně.

Pokud jde o skutkový stav nyní projednávané věci, je třeba uvést, že v průběhu daňové kontroly bylo porovnáním předloženého účetnictví stěžovatelky s údaji získanými od některých jejích dodavatelů, zjištěno, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích stěžovatelka obdržela zboží a suroviny pro prodej sortimentu cukrárny a příležitostného stravování ve větším rozsahu, než jak je zachyceno v jejím účetnictví. Správce daně takto vzniklé pochybnosti sdělil stěžovatelce výzvou ze dne 6. 10. 2003. V rámci odpovědi na tuto výzvu stěžovatelka uvedla, 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 uvedla, že o nich účtováno být nemělo a nebylo, protože byly použity pro její osobní spotřebu a spotřebu její rodiny. Správcem daně bylo zjištěno, že u dodávek, které stěžovatelka takto označila, byl způsob jejich pořízení shodný s ostatními dodávkami zboží a surovin, jež pro její podnikání sloužily. Doklady obsahovaly údaje o provozovně stěžovatelky; stěžovatelka byla označena IČ, případně DIČ, potvrzení o dodání byla opatřena razítkem provozovny, sortiment zboží a surovin byl shodný s tím, který stěžovatelka pro své podnikání běžně odebírala. Ze správního spisu dále vyplývá, že stěžovatelka nevedla všechny povinné evidence, včetně evidence závazků a pohledávek, evidence škod a mank a inventarizace majetku. 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. Stěžovatelka dále nevedla evidenci jídel vydaných bezplatně svým 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 stěžovatelky, že část nakoupených surovin sloužila pro její osobní spotřebu, nebyly správci daně předloženy žádné důkazní prostředky, ačkoli stěžovatelka k tomuto úkonu byla správcem daně opakovaně vyzývána v protokolech o ústních jednáních. Krajský soud správně dovozuje, že ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu bylo na stěžovatelce, aby prokázala všechny skutečnosti, které je povinna uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž doložení byla v rámci daňového řízení vyzvána. Správce daně nepřekročil svá oprávnění, když po stěžovatelce požadoval prokázání (navržení či předložení důkazních prostředků) jejích vlastních tvrzení, vztahujících se k daňové povinnosti za obě zdaňovací období. Bylo pouze na uvážení stěžovatelky, jaké důkazní prostředky navrhne. Správce daně správně stěžovatelku 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 stěžovatelky, ze kterých vyplývá, že mají stejný režim jako „standardně" pořizované suroviny a zboží pro provozování živnosti, ale v účetnictví o nich není účtováno. Je pak na místě, aby správce daně vyslovil pochybnosti o osudu takových dodávek, respektive o tom, zda o nich mělo být účtováno v rámci účetnictví stěžovatelky. Lze tedy jednoznačně uzavřít, že rozsah po stěžovatelce vyžadovaného důkazního břemene byl plně v souladu s ustanovením § 31 odst. 9 daňového řádu. Stejně jako krajský soud, ani Nejvyšší správní soud v tomto postupu neshledává rozpor s nálezem Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05. Dále sluší upozornit na fakt, že krajský soud přiléhavě poukazuje i na ustanovení § 16 odst. 2 písm. e) daňového řádu, dle kterého stíhá kontrolovaný daňový subjekt důkazní povinnost ohledně jeho tvrzení vznesených v průběhu daňové kontroly. I závěr žalovaného, posléze aprobovaný krajským soudem, dle kterého stěžovatelka 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 označit jako zcela logický.

V tomto ohledu lze souhlasit i s dalším dílčím závěrem krajského soudu, a sice že stěžovatelka nesprávně pochopila význam a rozložení důkazního břemene stíhajícího ji, jako daňový subjekt (§ 31 odst. 9 daňového řádu), a správce daně (§ 31 odst. 8 daňového řádu). Stejný závěr platí, i pokud jde o způsob účtování stěžovatelky. Jak žalovaný, tak i krajský soud správně dovozují, že stěžovatelka, coby daňový subjekt a účetní jednotka, je povinna dodržovat standardní účetní postupy vyplývající jednak ze zákona o účetnictví, jednak z předpisů a opatření Ministerstva financí, a konečně i ze správcem daně uloženého vedení povinných evidencí. Že tomu tak nebylo, vyplývá jednak ze zprávy o výsledku daňové kontroly, jednak se s tím vypořádal žalovaný ve svých rozhodnutích (v intencích ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu). Rozsudek krajského soudu je v tomto ohledu taktéž velmi podrobný, jeho odůvodnění vyčerpávajícím způsobem zhodnotilo naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.

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 stěžovatelky nebylo schopno dostát.

Stěžovatelce nelze přisvědčit ani pokud jde o otázku (ne)splnění druhé podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tedy že nebylo možné bez její součinnosti stanovit daň dokazováním. Jak bylo již shora řečeno, nebylo možné zjistit, kolik stěžovatelka nakoupila zboží a surovin pro použití a prodej v jí provozovaném zařízení, jaké množství surovin použila pro přípravu jídel, dezertů, pohárů (předložené receptury byly zastaralé a dle sdělení stěžovatelky pro zdaňovací období roku 2000 a 2001 již neplatily), kolik jich bylo skutečně prodáno, případně kolik jich odebrali zaměstnanci, ani jaké množství zboží a surovin odebrala pro osobní spotřebu stěžovatelka. Stěžovatelka nevedla zákonem a opatřeními stanovené evidence (viz výše). Sama 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 o nich však 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 neúčtovala, neboť se jednalo o nákupy zboží a surovin pro vlastní spotřebu a spotřebu její 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), respektive 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 v přiznání vykázaných příjmů byly i příjmy z prodeje zboží a surovin (o kterých měla stěžovatelka dle svých tvrzení účtovat, protože sloužily k podnikání, ale neučinila tak), jak stěžovatelka v odpovědi na výzvu správce daně uvedla, obchodní přirážka by činila pouze 104,93%, respektive 97,20%. Tato zjištění vedla správce daně k závěru, že stěžovatelka o

všech příjmech, které jí plynuly z prodeje výrobků a zboží v nezměněném stavu, nemohla účtovat a tudíž je ani nevykázala v příslušném daňovém přiznání.

Na základě shora uvedeného, v kontextu velmi podrobného a vyčerpávajícího rozboru provedeného krajským soudem, má Nejvyšší správní soud za to, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly naplněny.

Stejně jako v žalobě namítá stěžovatelka i v kasační stížnosti, že došlo ke zneužití institutu vyměření daně podle pomůcek, s poukazem na závěry plynoucí z rozsudku zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2007, č. j. 8 Afs 8/2006 - 157. Stěžovatelka, nad rámec již výše uvedeného, spatřuje zneužití institutu pomůcek též v tom, že skutková zjištění správce daně jsou bez jakéhokoli důkazu vykládána v její neprospěch. Taktéž s touto žalobní výtkou se krajský soud v odůvodnění rozsudku velmi pečlivě vypořádal. Lze jen souhlasit s tím, že popis skutkového stavu a jeho zhodnocení bylo provedeno po delším časovém úseku, v jehož rámci provedl správce daně rozsáhlá šetření a opatřil si důkazní prostředky. Naopak to byla stěžovatelka, která svá tvrzení ohledně osobní spotřeby nakoupeného zboží a surovin, jejichž režim pořízení byl totožný s tím, kterým probíhal nákup zboží a surovin pro provozovnu, neprokázala, respektive nenavrhla žádný důkazní prostředek, který by byl způsobilý toto její tvrzení prokázat. Stejně tak je třeba odmítnout poukaz stěžovatelky na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, uveřejněný pod č. 1743/2009 Sb. NSS, zabývající se kvalitou použitých pomůcek. Se všemi závěry, které v tomto bodu kasační stížnosti stěžovatelka uplatnila, se krajský soud velmi podrobně vypořádal a s jeho závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje.

Fakt, že stěžovatelka ze skutkového stavu, o kterém dle názoru Nejvyššího správního soudu není sporu, vyvodila jiné právní závěry než žalovaný, nemůže nic změnit na skutečnosti, že rozsudek krajského soudu jako celek obstojí. Kasačními námitkami se stěžovatelka snaží obrátit pozornost od zásadní skutečnosti, a sice že vedení účetnictví jí provozované samostatně výdělečné činnosti, nesplňuje základní požadavky kladené na něj příslušnými předpisy a rozhodnutím správce daně (zákon o účetnictví, opatření Ministerstva financí, správcem daně uložená záznamní povinnost). Zde lze jen znovu zopakovat, že důkazní břemeno stíhá v daňovém řízení toho, kdo určité skutečnosti tvrdí. V tomto případě nebyla stěžovatelka schopna prokázat svá tvrzení, respektive skutečnosti, které uvedla 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 stěžovatelky ani rekonstruovat její účetnictví tak, aby mohlo sloužit jako důkaz pro stanovení daně preferovaným způsobem, tedy dokazováním ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu.

Konečně pokud stěžovatelka 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 důvody, než stěžovatelka uplatnila v řízení před krajským soudem, ač ji v tom nic nebránilo. Žalobou stěžovatelka namítala nesplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, nikoli kvalitu použitých pomůcek. K tomu lze odkázat například na rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, publikovaný pod č. 1743/2009 Sb. NSS, dle kterého *„[u]stanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.*

nesleduje restrikci práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně, nýbrž zachování kasačního charakteru řízení o kasační stížnosti. 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.“

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, nezbylo mu, než ji za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 4. ledna 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu