

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **J. P.,** zastoupeného JUDr. Františkem Vavrochem, advokátem se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 123/36, České Budějovice proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2010, č. j. 876/10-1100, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 7. 2010, č. j. 10 Af 36/2010 - 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížností podanou v zákonné lhůtě napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 2. 2010, č. j. 876/10-1100, kterým žalovaný podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl jeho odvolání podaná proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Třeboni. Jednalo se o rozhodnutí ze dne 13. 3. 2009, a to č. j. 10709/09/088970301490 dodatečně vyměřující daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 23 465 Kč, č. j. 10714/09/088970301490 dodatečně vyměřující daň z příjmů fyzických

osob za rok 2006 ve výši 180 065 Kč a současně sdělující penále ve výši 216 078 Kč, a č. j. 10716/09/088970301490 dodatečně vyměřující daň z příjmů fyzických osob za rok 2007 ve výši 183 320 Kč a současně sdělující penále ve výši 219 984 Kč.

Krajský soud při posouzení zákonnosti zahájení daňové kontroly vycházel z právního názoru vysloveného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, odlišného od názoru vysloveného Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07. Nepřisvědčil žalobní námitce nezákonného zahájení daňové kontroly a akceptoval ji jako úkon přerušující běh prekluzivní lhůty k vyměření daně. Krajský soud zdůraznil, že se nejednalo o formální zahájení daňové kontroly; ta pak také řádně pokračovala, aniž by žalobce vůči ní vznesl námitky či proti ní brojil v odvolání.

K vyměření daně podle pomůcek odkázal krajský soud na opakované výzvy správce daně daňovému subjektu a nesplnění důkazní povinnosti podle § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalovaný pak byl i v případě posuzování odvolání proti rozhodnutím o vyměření daně podle pomůcek oprávněn postupovat podle § 49 daňového řádu, neboť předmětem odvolacího řízení byly nejen podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, ale i kvalita použitých pomůcek. Vzhledem k tomu, že žalobce namítal neoprávněnost výzvy k doložení daňového tvrzení vydané v odvolacím řízení, odkázal soud na obsah jeho odvolání, jímž popíral oprávněnost postupu podle § 31 odst. 5 daňového řádu – ve vztahu k tomuto odvolacímu tvrzení byla výzva namístě.

Krajský soud rovněž nepřisvědčil žalobní námitce o přípustnosti korekce původního tvrzení, neboť tam, kde jsou po vyvrácení tvrzení nabízena další, odlišná, tvrzení, jde o tvrzení účelová. Zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 24/2004 - 127 o požadavku na stálost tvrzení, přičemž přípustnou korekcí je úprava tvrzení a doložení důkazních prostředků podporujících tvrzení původní. Žalobní námitku o neprovedení navržených důkazních prostředků označil soud za nekonkrétní. Závěry žalovaného plynoucí ze zjištěného skutkového stavu uznal dostatečnými s tím, že by provedení svědeckých výpovědí nemohlo odstranit pochybnosti plynoucí z nevedení evidence ani pochybnosti o výši dosažených tržeb.

Krajský soud rovněž označil za zachovanou povinnost přihlédnout podle § 46 odst. 3 daňového řádu k výhodám pro daňový subjekt.

Stěžovatel proti tomuto rozsudku v kasační stížnosti uplatňuje kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.), tedy nesprávné prosouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a porušení zákona při zjišťování skutečného stavu takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a soud měl tedy pro tuto vadu správní rozhodnutí zrušit.

Stěžovatel odkázal na žalobu a své vyjádření v průběhu řízení před krajským soudem. Dále uvedl, že nelze akceptovat názor soudu, že se žalovaný nemusel zabývat zákonností zahájení daňové kontroly v řízení podle § 50 odst. 5 daňového řádu. I v tomto řízení lze postupovat podle § 50 odst. 3 daňového řádu a žalovaný tak také postupoval. Měl

tedy hodnotit všechny skutečnosti, které v řízení zjistil. Argumentace krajského soudu rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 46/2009 - 46 je v rozporu s povinností respektovat rozhodnutí Ústavního soudu, jak plyne z jeho nálezu sp. zn. IV. ÚS 301/05. Za zcela výjimečných podmínek je možné, aby se od nálezu Ústavního soudu odchýlil soud; je však vyloučeno, aby tak učinil správní orgán. K závaznosti nálezů stěžovatel poukázal na ustálenou judikaturu, např. na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 90/2006 - 41. V jiných případech také správní orgány v intencích názorů Ústavního soudu postupují, např. z moci úřední posuzují běh prekluzivní lhůty podle výkladu „3+0“. Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 vyjádřil jednoznačný názor na podmínky zákonnosti daňové kontroly a přiklonil se k němu i v nálezu sp. zn. II. ÚS 703/06. Správnímu orgánu nepřísluší hodnotit ani ojedinělost nálezu, zvláště za situace jeho srozumitelné a použitelné argumentace.

Názor o preventivním charakteru daňové kontroly odporuje vyhledávací povinnosti správců daně plynoucí z § 36 odst. 1 daňového řádu, k tomu má ostatně vyhledávací oddělení. V současné době správci daně také postupují tak, že provedou u daňového subjektu toto vyhledávání, aby ve smyslu nálezu Ústavního soudu mohli při zahájení kontroly sdělit konkrétní podezření.

Stěžovateli nelze vytýkat, že se nebránil nezákonné kontrole cestou žaloby podle § 82 s. ř. s., neboť to není podmínkou vznesení námitky nezákonnosti kontroly v žalobě proti konečnému rozhodnutí. Podle ustálené judikatury je naopak povinen uplatnit veškerá žalobní tvrzení v žalobě, a to aniž byla obsahem odvolání.

K přípustnosti vydání výzvy v odvolacím řízení poukazuje stěžovatel na nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 703/2006, podle něhož je správce daně povinen soustředit své úsilí v průběhu daňové kontroly na úplné zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti. Stejně jeho povinnosti hodnotí i judikatura Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku sp. zn. 2 Afs 31/2005 soud uvedl, že zjištění a prověření všech rozhodných skutečností je správní orgán povinen provést „napoprvé“ a provádění opakované daňové kontroly označil za znak šikany. Takto je třeba podle stěžovatele hodnotit i ostatní procesní postupy narušující autonomní sféru jednotlivce. Pokud žalovaný výzvou v odvolacím řízení od daňového subjektu opakovaně požadoval to, co od něho vyžadoval již dříve v průběhu nezákonné kontroly, rozšířil zásah do jeho informačního sebeurčení déle, než tento zásah trvat mohl a měl. Nejvyšší správní soud sice ve své judikatuře vychází z koncepce odvolacího řízení jako cesty k odstranění vad, ovšem nelze přehlížet, že vydání výzvy mohlo být úkonem, jehož cílem bylo obnovení prekluzivní lhůty k vyměření daně.

Ve vztahu ke stálosti tvrzení vychází stěžovatel z rozsudku č. j. 2 Afs 127/2009 - 68, podle něhož, pokud správce daně v rámci svého důkazního břemene vyvrátí tvrzení daňového subjektu, je dále na něm, aby svá tvrzení případně korigoval. Krajský soud nelogicky užil pozdější judikaturou překonaný rozsudek Nejvyššího správního soudu z r. 2004. Korekce tvrzení logicky nemůže spočívat v tom, že stále tvrdím totéž a jen to prokazuji jiným způsobem. Korekce je opravou, nápravou, zlepšením atp.

K neprovedení navrhovaných důkazů stěžovatel nad rámec žalobních bodů poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 52/2006 - 59, podle něhož

pojem „vyjít najevo“ znamená vše, co došlo dispoziční sféry správního orgánu a je rozhodné pro výsledek řízení. K výslechu svědka tedy není třeba konkrétního návrhu daňového subjektu, navíc stěžovatel výslech navrhoval i písemně. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 63/2009 - 102 ani nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu neznamená, že se správní orgán nemá pokusit stanovit daň dokazováním, a teprve pokud to není možné, může přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

Stěžovatel nesouhlasí rovněž s tím, že se žalovaný dostatečně vypořádal s § 46 odst. 3 daňového řádu. Správce daně nelogicky tvrdil, že daňový subjekt krátil tržby a na druhé straně, že takto získané nezdaněné peníze použil na rekonstrukci a vybavení pronajaté nemovitosti. Výdaje jsou ovšem daňově uznatelné, technické zhodnocení lze odpisovat. Správce daně tedy měl jako k výhodě přihlédnout ke skutečnosti, že tu byly prokazatelně vynaloženy výdaje, které by byly daňově uznatelné ve zdaňovacím období, v němž byly vynaloženy, stejně tak v období, v němž by mohly být odepisovány. I v případě stanovení daně podle pomůcek musí převládat zásada zájmu na správném stanovení daně. Stanovil-li správce daně daň podle pomůcek, nemohl vycházet z účetnictví a není rozhodné, že výdaj 700 000 Kč nebyl zachycen v účetní evidenci.

Podle rozsudku č. j. 7 Afs 62/2009 - 112 je třeba dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a tomu odpovídá možnost zdanit jen tu část zisku, jež bere na zřetel výdaje na zajištění těchto příjmů.

Ze všech těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že s námitkou nezákonně zahájené kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se nemohl vypořádat v odvolacím rozhodnutí, neboť vůbec nebyla v odvolání uplatněna. Proto pouze zmínil její průběh a protože sám na jejím provedení nic nezákonného neshledal, neměl důvod z ní nevycházet. Požadavek sdělení podezření před zahájením daňové kontroly považuje za rozporný s pojetím kontroly vůbec. Vydání výzvy v odvolacím řízení nelze považovat za opakovaný zásah do stěžovatelových práv; byla totiž nástrojem ověření, zda skutečně nelze stanovit daň dokazováním. Žalovaný rovněž setrvává na názoru, že stěžovatel měl v daňovém řízení dostatečnou možnost prokázat svá tvrzení. Vzhledem k tomu, že správce daně nepostupoval formálně zcela přesně, bylo mu uloženo v odvolacím řízení vydat výzvu podle § 31 odst. 9 daňového řádu, na níž bylo reagováno písemným vyjádřením. Výsledky zjišťování skutečného stavu byly se stěžovatelem projednány, bylo mu sděleno, že svá tvrzení neprokázal. Žalovaný nemění ani svůj názor na přihlédnutí k výhodám podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Označené výdaje nebyly v daňovém řízení uplatněny, nebyly evidovány, nebylo o nich účtováno. Při ústním jednání dne 18. 8. 2008 k dotazu správce daně na zdroj prostředků, z nichž byly tyto výdaje hrazeny, sdělil stěžovatel, že to bylo z jeho vlastních osobních prostředků. Nezmínil se o nich ani v odvolání. Naopak v souvislosti s chybějícími doklady k nákupu zboží argumentoval tím, že uplatnění výdajů je jeho právem a nikoliv povinností a že mu správce daně nemůže vytýkat neuplatnění výdajů. Žalovaný toto tvrzení hodnotil pouze tak, že existence neevidovaných výdajů svědčí i o nevěrohodnosti vykázaných tržeb. Platby za hudební produkci a rekonstrukci prostor tedy zmínil pouze k podpoře správnosti úvahy o

krácení tržeb. Stěžovatel v průběhu řízení výslovně uvedl, že výdaje na rekonstrukci provozovny (boxy, pódium, osvětlení, aparatura) a vybavení baru se pohybují kolem 700 000 Kč s poznámkou, že nebyly uplatněny jako daňový výdaj. Nepřihlédnutí k nim jako k výhodě, namítl až v žalobě. Za této situace nebylo povinností žalovaného považovat vyjádření stěžovatele o přibližné výši neevidovaných a nedoložených nákladů za podklad pro přihlédnutí k výhodě. Naopak žalovaný přihlédl jako k výhodě ke snížení obchodní přirážky u slevových akcí u prodávaných nápojů, k osobní spotřebě nakoupeného zboží, k zohlednění nezdanitelné části daně a slevě na dani. Žalovaný považuje své rozhodnutí za vydané v souladu se zákonem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud poté, co zjistil, že jsou splněny všechny procesní podmínky pro věcné projednání a rozhodnutí kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel namítl v prvé řadě kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jak plyne z konstantní judikatury zdejšího soudu, tento kasační důvod by byl naplněn buď tím, že by na relevantní skutkové okolnosti byla chybně aplikována nepřípadná zákonná ustanovení, anebo by sice byla použita zákonná ustanovení správná, avšak byla by interpretována takovým způsobem, který by byl při konfrontaci s obvyklými výkladovými metodami shledán neudržitelným. Kasační stížnost namítá právě nesprávnou interpretaci daňového řádu v ustanoveních rozhodných pro posouzení včasnosti vyměření daně, přičemž za nesprávné považuje zejména posouzení daňové kontroly, eventuelně i výzvy vydané v odvolacím řízení, jako úkonů přerušujících běh lhůty. Doměřena mu totiž byla daň i za zdaňovací období roku 2005 a 2006, a to až v roce 2010.

Je třeba připomenout, že uvedení kasačních důvodů je podle § 106 odst. 1 s. ř. s. náležitostí kasační stížnosti a tato náležitost není splněna odkazem na důvody žalobní či na obsah jiných vyjádření v průběhu předchozího řízení. Kasační stížnost tedy bude projednána v mezích důvodů v ní výslovně uvedených.

Podle § 47 odst. 1 daňového řádu pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Podle odst. 2) téhož ustanovení 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. Podle § 16 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Názor, že daňová kontrola je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty, je judikaturou konstantně zastáván (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS).

Stěžovatel namítá, že v jeho případě byla zahájena daňová kontrola svévolně, bez toho, že by v okamžiku jejího zahájení existovaly pochybnosti o správnosti přiznané daňové povinnosti. Poukazuje přitom na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008,

sp. zn. I. ÚS 1835/07, www.nalus.usoud.cz. V jeho odůvodnění Ústavní soud vyslovil, že „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 (...) Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé.“ Ústavní soud také 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.“ V tomto ohledu Ústavní soud shledal „analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednotlivec se dopustil protiprávního jednání. (...) Každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétní skutečností, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.“ Konečně Ústavní soud uvedl, 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."

Aplikovatelností tohoto nálezu Ústavního soudu se Nejvyšší správní soud již opakovaně zabýval, a to nejen v rozsudku, z něhož vycházel krajský soud. Např. v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 (publikováno pod č. 2000/2010 Sb. NSS) vyslovil, že „(p)rávní názor, obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu a mající precedenční dopady, je obecně závazný při řešení typově shodných případů, tj. i nad rámec konkrétní rozhodované věci. Pro tento závěr svědčí zejména princip rovnosti v právech a princip předvídatelnosti rozhodování orgánů veřejné moci. Z těchto principů totiž plyne právo každého na stejné rozhodování v typově obdobných případech, což současně vylučuje libovůli při aplikaci práva. Z rozhodovací praxe Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu nicméně zároveň plyne, že ústavní kautela závaznosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu pro posouzení skutkově obdobných případů neplatí bezvýjimečně. Ústavní soud tak např. v odůvodnění nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (http://nalus.usoud.cz), konstatoval, že „(o)becný soud je povinen respektovat vyložené a aplikované nosné právní pravidlo (rozhodovací důvod), o něž se opíral výrok nálezu Ústavního soudu, při rozhodování následujících skutkově obdobných případů. Postup obecného soudu, jenž právní názor v nálezu vyjádřený odmítne respektovat, není v rozporu s čl. 89 odst. 2 Ústavy, pokud je z opodstatněných a důkladně vysvětlených důvodů přesvědčen o tom, že je nutno právní závěry prezentované Ústavním soudem revidovat. Důvodem ospravedlňujícím takový postup však nejsou pouhá tvrzení obecného soudu, že právní názory Ústavního soudu jsou argumentačně nezpochybnitelné, že judikatura Ústavního soudu je v připodobnitelných věcech nekonzistentní a že je respektuhodná jen tehdy, naznačuje-li podrobně další rozhodovací praxi. Reflektování ústavněprávních výkladů Ústavního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou orgány veřejné moci subjektivně přesvědčeny o jeho správnosti a dostatečné přesvědčivosti. Obecné soudy musí zajistit užitím interpretačních principů rozumnou aplikaci nálezů Ústavního soudu i v případě, že jeho judikatura není zcela jednotná a konzistentní, přičemž nalézání konzistentní linie v ústavní judikatuře musí být činěno v dobré víře." Ústavní soud dovodil, že „samotná polemika Nejvyššího správního soudu s ústavněprávním výkladem Ústavního soudu..." a jeho nereflektování v napadeném rozsudku, nemohou být považovány bez dalšího za odmítnutí respektovat Ústavní soud nebo dokonce za porušení článku 89 odst. 2 Ústavy. (...) Lze tak učinit dílčí závěr, že krajský soud i Nejvyšší správní soud nemusí mechanicky převzít právní názor obsažený v citovaném nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07; to však pouze za naplnění některé ze shora naznačených podmínek. Jinak řečeno, obecné soudy nesmí opomenout ústavní dimenzi věci a relevantní ústavněprávní výklady Ústavního soudu a musí nabídnout opodstatněné a důkladně vysvětlené důvody, proč se od právního názoru Ústavního soudu odchýlil. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku sp. zn. 2 Afs 79/2008 (www.nssoud.cz), podle níž „z ústavních norem plyne toliko cíl a nikoliv nutně i jediná cesta k tomuto cíli vedoucí. Jinak řečeno, úkolem Ústavního soudu v rovině ústavního pořádku je garantovat, aby v těchto případech nedocházelo k jevu označovanému jako *denegatio iustitiae*; úkolem správních soudů je pak podrobně

vyargumentovat, které z možných řešení soudní ochrany je nejen ústavně konformní, nýbrž také nejefektivnější a nejracionálnější.“

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 dále uvedl, že „(r)ozhodovací praxe Ústavního soudu týkající se institutu daňové kontroly zdůrazňuje ústavněprávní mantinely, v nichž jsou daňové orgány povinny pohybovat se v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Ústavní soud opakovaně judikoval, že této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o "sběrné" či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru 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“ (nález ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, www.nalus.usoud.cz). Ústavní soud zdůraznil, že „(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“ (srov. nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, tamtéž). K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce Ústavní soud dovodil, že se „daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR)“ (shora cit. nález sp. zn. II. ÚS 703/06).“

Rozsudek č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 se dále zabýval povahou daňové kontroly a kontroly vůbec: „Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít své uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, www.nalus.usoud.cz, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004,

publikováno pod č. 735/2006 Sb. NSS). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 daňového řádu „pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona." Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 daňového řádu „stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy". Kontrola je ukončena sepsáním a podepsáním zprávy, tedy souboru relevantních poznatků, které vyplynuly z daňové kontroly. Tato zpráva není rozhodnutím, na jejím základě ještě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznávána práva ve smyslu § 32 daňového řádu. Zpráva je pouhým podkladem pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení. „Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním a nikoliv rozhodovacím" (viz citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 144/2004, v němž byl převzat právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02. Tento výklad pojmu daňové kontroly je plně v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuelně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či *ex officio*, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Takový charakter vykazuje celá řada institutů, jež zvláštní předpisy správního práva označují jako kontrolu, např. kontrola prováděná Českou obchodní inspekcí, Státní zemědělskou a potravinářskou inspekcí aj. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba *a priori* nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (podobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 – 46 (publikováno pod č. 1983/2010 Sb. NSS).

Daňová kontrola se nijak nevymyká takto chápanému pojmu kontroly. Jde o institut s mimořádně podstatným preventivním významem, což ostatně naznačuje i úmysl zákonodárce zachycený v důvodové zprávě k daňovému řádu (tisk č. 691, ČNR 1990 - 1992, www.psp.cz). Podle ní „nedílnou součástí správy daní je daňová kontrola, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků.". Samotný zákonodárce tak poukazuje na podstatu institutu, kterou spatřuje v preventivním přezkoumání či ověření splnění daňové povinnosti daňovým subjektem. Právě existence konkrétních pochybností je jednou ze skutečností, která odlišuje daňovou kontrolu od vytýkacího řízení dle ustanovení § 43 daňového řádu. Existence konkrétních pochybností o správnosti či pravdivosti daňového přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu jsou pojmově spjaty právě s vytýkacím řízením. Nejvyšší správní soud v tomto směru poukazuje v kontextu systematického výkladu daňového řádu na právní závěry vyslovené v disentním stanovisku k citovanému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, podle kterého „(o)ba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. Daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností

rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení. (...) Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci "podezření" a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly.“

Nejvyšší správní soud je rovněž přesvědčen, že daňová kontrola nemůže být nazírána ani jako forma trestního obvinění dle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Účelem daňové kontroly není samo o sobě posouzení viny daňového subjektu či jeho usvědčení z daňového deliktu, ale pouhá (preventivní) kontrola plnění jeho daňové povinnosti. Z odlišného stanoviska lze opět citovat, že „(u)platnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u nějž probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost; správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv.“

Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací praxi plně respektuje ústavní kautely postupu správních orgánů v daňovém řízení. V daňovém řízení se nutně střetává veřejný zájem na stanovení a výběru daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento střet je, obdobně jako v jiných případech, třeba řešit prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce spočívající v oprávnění správce daně realizovat daňovou kontrolu tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol v právním řádu České republiky veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je jako taková jednoznačně způsobilá k tomu, aby k dosažení tohoto cíle napomáhala, protože slouží k ověření splnění daňové povinnosti daňových subjektů. Naplnění hlediska potřebnosti Nejvyšší správní soud shledal v tom, že v případě daňové kontroly jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce, a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž daňový subjekt v rámci daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém řízení, ale zejména v případném soudním řízení správním. Zde Nejvyšší správní soud opět odkazuje na svoji bohatou

judikaturu, kterou definoval přísné standardy kladené na ochranu práv daňových subjektů v rámci daňové kontroly, včetně možnosti bránit se této kontrole již v jejím průběhu cestou žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, rozsudek ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, nebo rozsudek ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2 Aps 3/2006 - 53, vše na www.nssoud.cz).

Jinak řečeno, 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 citovanou 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.

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 výše zmíněná: 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.“

Stejným právním problémem, tedy otázkou, zda daňová kontrola, o jejímž zahájení byl sepsán stěžovatelem protokol, v němž nebyly formulovány žádné konkrétní pochybnosti či podezření o správnosti žalobcem přiznaných daní, je nezákonným zásahem do práv žalobce ve smyslu § 82 s. ř. s., se zabýval Nejvyšší správní soud i v dalších rozsudcích, např. v rozsudku ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Aps 2/2010 - 54, www. nssoud.cz.

Názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v rozsudku č. j. 2 Aps 2/2009 - 52 byl akceptován Ústavním soudem např. v usnesení ze dne 3. 11. 2010, sp. zn. I. ÚS 378/10.

Ve světle těchto závěrů nemohla samotná obecná námitka žalobce, že daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, uspět. Především proto, že - jak plyne ze shora

provedené argumentace - nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Daňová kontrola nebyla zahájena ani pouze formálně, ani na konci lhůty pro vyměření daně, řádně a přiměřeným způsobem pokračovala a ze spisu neplynou žádné skutečnosti nasvědčující tomu, že by byla vůči němu nástrojem šikany. Z tohoto pohledu je nerozhodná námitka týkající využití či nevyužití obrany proti takové kontrole v průběhu daňového řízení. Krajský soud, ač na nevyužití těchto prostředků rovněž poukázal, nestavěl na nich svůj závěr o zákonnosti kontroly; tento závěr považuje i Nejvyšší správní soud za správný.

Stěžovatel dále namítá, že k odchýlení se od nálezu Ústavního soudu je výjimečně oprávněn pouze soud, nikoliv správní orgán. Správní orgán je ovšem povinen ve své činnosti respektovat či reflektovat veškerou judikaturu, přičemž musí být schopen se vypořádat i s její nejednotností; jinak by totiž nebyl schopen fungovat. Střetává-li se nález Ústavního soudu s judikaturou soudů správních, musí vážit i četnost rozhodnutí a jejich přesvědčivost. Musí totiž vycházet z toho, že jeho rozhodnutí je k žalobě přezkoumáváno správním soudem a stejně jako správní soudy musí předpokládat i možnost posouzení ústavnosti postupu a rozhodnutí v řízení o ústavní stížnosti. Při judikaturním střetu se správní orgán nemůže vyhnout úvaze, který z názorů bude v řízení aplikovat; taková jeho úvaha nemůže být v rozporu s názorem vysloveným v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 75/2009 - 75, na který poukazuje stěžovatel.

Stěžovatel ovšem konkrétně v této věci vytýká, že se žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně nevypořádal se splněním podmínek pro zahájení daňové kontroly. Daňovou kontrolu, jako úkon přerušující běh prekluzivní lhůty, je třeba v řízení vážit. Správce daně totiž musí před vyměřením daně posoudit, zda nedošlo k prekluzi. Výslovně je tak třeba činit v případě, že to kdykoliv v průběhu řízení namítl daňový subjekt. Pokud takové námitky, jako v tomto případě, není, je třeba vycházet z toho, že žalovaný žádné nedostatky neshledal a tudíž není chybou, pokud se s touto otázkou v odůvodnění výslovně nevypořádal. V průběhu řízení je prováděna řada různých úkonů; jejich zákonnost je však nezbytné výslovně hodnotit jen tehdy, pokud je jejich relevance zpochybněna, nebo pokud jejich vadnost dopadající na rozhodnutí žalovaný sám zjistí. Tak tomu v případě daňové kontroly nebylo. Pokud tedy v daném případě byla zahájena daňová kontrola dne 17. 6. 2008, pak ve vztahu ke všem zdaňovacím obdobím byla zahájena ve lhůtě podle § 47 odst. 1 daňového řádu, a to při počítání lhůty ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, sp. zn. 5 Afs 15/2009. Zahájením daňové kontroly došlo k přerušení lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Již tento úkon zajistil, že daň byla ve všech posuzovaných případech vyměřena v zákonné lhůtě. Z tohoto hlediska je již nerozhodným úkonem výzva vydaná v průběhu odvolacího řízení.

Vydání výzvy však stěžovatel napadá i v rámci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Považuje je za procesní pochybení zasahující do jeho práv. Výzva byla vydána podle § 31 odst. 9 daňového řádu dne 20. 7. 2009 a obsahovala souhrn zjištění z daňové kontroly a požadavek na předložení kompletního seznamu zboží nabízeného v provozovně, cenové evidence vyráběného zboží, včetně kalkulace a evidence prodaného zboží, evidence zboží užitého k osobní spotřebě a předložení dokladů o nákupu. Vyžádány byly rovněž doklady o výši odměn vyplácených zaměstnancům. Stěžovatel byl poučen o tom, že nepředložení požadovaných dokladů znemožňuje stanovení daně dokazováním a

opravňuje správce daně ke stanovení daně podle pomůcek. Lze připustit, že standardní poučení o tom, že při nevyhovění výzvě bude daň stanovena podle pomůcek, nemohlo mít zamýšlený účinek vzhledem k tomu, že daň již takto stanovena byla. Jednalo se o výzvu v odvolacím řízení a byla reakcí na tvrzení stěžovatele v odvolaní, že daň takto stanovena být neměla. Za této situace je však logické, aby stěžovatel, současně s odvolacím tvrzením, výslovně poukázal na úplnost existujících dokladů, případně, aby chybějící důkazy doložil či doplnil k výzvě. Není totiž vyloučeno, aby odvolací orgán se změnou rozhodnutí změnil i způsob stanovení daně. Ze zprávy o kontrole je zřejmé, že důkazy nebyly natolik úplné a průkazné, aby bylo možno stanovit daň dokazováním, a proto nelze vydanou výzvu hodnotit jako formální a nadbytečný úkon.

Jak vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, je odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení, při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá daňového řádu). Pokud stěžovatel v odvolání podaném proti dodatečným platebním výměrům vydaným správcem daně podle pomůcek namítl, že daň bylo možné stanovit dokazováním, pak byl žalovaný oprávněn ověřit, zda tyto důkazy, v průběhu daňové kontroly nezjištěné, existují či nikoliv. Ostatně § 50 odst. 5 daňového řádu mu výslovně ukládá, aby zkoumal splnění podmínek pro stanovení daně tímto způsobem. Vydání výzvy proto nebylo nepřípustným úkonem zasahujícím do práv stěžovatele; jeho poukaz na judikaturu vylučující bezdůvodné opakování daňové kontroly není namístě. Jistě by takový úkon nebyl přípustný, pokud by k němu nebyl dán žádný důvod a jeho cílem bylo přerušení prekluzivní lhůty. To bylo rovněž vysloveno v usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 7 Afs 36/2008, podle něhož úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první daňového řádu, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. V daném případě však zachování prekluzivní lhůty na tomto úkonu nestojí.

Ve vztahu k neprovedení navrhovaných důkazních prostředků stěžovatel v kasační stížnosti zejména poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že není třeba výslovného návrhu k tomu, aby správce daně prováděl dokazování. Vytýká krajskému soudu, že akceptoval postup žalovaného a dále tvrdí, že výslech svědků navrhoval i písemně. Krajský soud v napadaném rozsudku především označil žalobu v tomto směru za nekonkrétní; v tom je třeba mu přisvědčit. Žalobce v ní totiž vytkl žalovanému jen to, že sám nezjistil osoby, které by mohly vyvrátit pochybnosti o tom, jaké odměny byly vyplaceny „DJ“ na diskotékách, o kolik měly být navýšeny tržby v případě odměňovaných zaměstnanců, o převzetí zboží, o počtu brigádníků, o předávání pokladny. Stěžovatel v žalobě neuvedl, jaké důkazní prostředky navrhoval (výslech kterých svědků) a netvrdil, co konkrétně jimi mohlo být prokázáno. Krajský soud k tomu konstatoval stěžovatelova nekonkrétní vyjádření o počtu pracovníků, případ jedné konkretizace, kdy se ovšem označená doba působení neshodovala s doklady a dostatečným způsobem vyhodnotil, že se

nejednalo o důkazní prostředky, které by byly dostatečně konkrétní a způsobilé vyrovnat absenci řádných písemných dokladů. Stěžovateli lze přisvědčit v poukazu na judikaturu, ovšem na jeho případ by bylo možné ji vztáhnout jen tehdy, pokud by skutečně v průběhu řízení byly v dispozici správce daně poznatky o relevantních důkazech. Povinnost prokázat svá tvrzení stíhá podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečného stavu podle § 31 odst. 2 daňového řádu neznamená, že je správce daně povinen sám a ze své iniciativy vyhledávat důkazní prostředky ve prospěch daňového tvrzení. Závěr žalovaného i krajského soudu, že daňový subjekt nedostál své důkazní povinnosti, byl důvodný a při absenci jiných konkrétních a relevantních poznatků byly splněny i podmínky pro stanovení daně podle pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Stěžovatel považuje za vadné i posouzení stálosti tvrzení krajským soudem. Ten při svém hodnocení vzal v úvahu oba rozsudky označené stěžovatelem, tedy jak rozsudek č. j. 7 Afs 24/2004 - 127, tak i rozsudek č. j. 2 Afs 127/2009 - 68. V tom, že každý z nich poněkud odlišně vykládá, co rozumí přípustnou korekcí tvrzení, nelze ve prospěch stěžovatele vytěžit nic podstatného. Oba se totiž shodují v tom, že nepřípustná jsou tvrzení účelově měněná. Krajský soud naznal, že v případě stěžovatele nová tvrzení, předkládaná po vyvrácení tvrzeních původních, účelovosti nasvědčují. Stěžovatel v kasační stížnosti neoznačil žádné z konkrétních tvrzení, které bylo nesprávně vyhodnoceno a v rámci vázanosti tohoto soudu kasačními důvody proto není možné provést bližší rozbor. To, že podle názoru stěžovatele krajský soud nepřesně chápe termín „korekce tvrzení“ samo o sobě nemá na zákonnost jeho rozsudku žádný vliv.

Za nesprávně užité považuje stěžovatel i ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je správce daně povinen při stanovení daně podle pomůcek rovněž přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 (dostupný na www.nssoud.cz), k výhodám dle § 46 odst. 3 daňového řádu, je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplynuly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv.

Krajský soud odkázal na stranu 17 a 18 rozhodnutí žalovaného, kde o výhodách, k nimž správce daně přihlédl, pojednal. Žalovaný tak učinil v rozsahu nepříliš konkrétní odvolací námitky, že by mu výhody měly být přiznány; ani v odvolání ani v dřívějších úkonech činěných vůči správci daně se však stěžovatel nedovolával akceptování nákladů na rekonstrukci. Nyní tvrdí, že uznanou výhodou měla být i částka 700 000 Kč, vynaložená na rekonstrukci. Byť je z řízení patrné, že k určité rekonstrukci objektu, v němž stěžovatel podnikal, došlo, nebylo v řízení prokázáno, jaká částka na ni byla vynaložena, ani, že se tak stalo z prostředků, které byly daňově relevantní. Stěžovatel prostředky vynaložené k tomuto účelu označil za své osobní, s tím, že o nich z vlastního rozhodnutí jako o

výdajích neúčtoval. Lze mu sice přisvědčit v názoru, že při stanovení daně podle pomůcek není vyloučeno přihlédnutí k výdajům třeba nezaúčtovaným, musí se ale vždy jednat o výdaje prokazatelně v tvrzené výši a k tvrzenému účelu vynaložené.

Poukazuje-li stěžovatel na námitku ohledně rozpornosti odůvodnění rozhodnutí žalovaného při posuzování těchto výdajů, sám uvádí, že ji uplatnil až v replice na vyjádření žalovaného, tedy po uplynutí žalobní lhůty (§ 72 odst. 1 s. ř. s.); krajský soud se jí tedy nemusel zabývat. Ostatně ani kasační námitka stěžovatele nesměřuje vůči soudu, ale vůči žalovanému. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby domýšlel, co stěžovatel mínil soudu vytknout.

Nejvyšší správní soud neshledal naplněnými kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 26. ledna 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu