

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Mgr. L. V.,** zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 9. 2010, č. j. 10 Af 72/2010 - 76,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým byla zamítnuta jeho žaloba brojící proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 3. 6. 2010, č. j. 2801/10-1100.

[2.] Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 11. 4. 2006, č. j. 107265/06/077910/4051, kterým byla stěžovateli dodatečně snížena daňová ztráta za rok 2002 z částky 251 708 Kč na částku 0 Kč a dodatečně byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací

období roku 2002 ve výši 477 780 Kč. Toto rozhodnutí změnil žalovaný tak, že snížil původně vyměřenou daň na částku 99 636 Kč.

II. Obsah kasační stížnosti

[3.] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (všechna rozhodnutí Ústavního soudu viz http://nalus.usoud.cz), podle něhož má-li být daňová kontrola úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád"), je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů. Nepřípustná je daňová kontrola ryze formální, tzn. zahájená bez toho, že by bylo dáno podezření na zkrácení daňové povinnosti, o čemž musí být daňový subjekt při jejím zahájení zpraven. Stěžovatel tvrdí, že v daném případě daňová kontrola zákonným způsobem zahájena nebyla a proto nemohla ani vyvolat účinky předpokládané citovaným ustanovením daňového řádu. Od konce roku 2005 tak nemohla začít běžet další tříletá lhůta.

[4.] Další námitka se týká nepřípustnosti stanovení daně. Při jejím stanovení prý totiž bylo vycházeno jednak z příjmů došlých na účty stěžovatele v roce 2002 a z jeho tvrzení o dosažených příjmech v daňovém přiznání, a dále z podkladů srovnatelného subjektu. Pokud však u srovnatelného subjektu byla zjištěna marže 10% a tuto správce daně aplikoval na zatajené příjmy stěžovatele, nepostupoval korektně, protože stěžovatel po celou dobu řízení právě tuto výši zatajených příjmů zpochybňoval a žalovaný neprokázal, že finanční prostředky zahrnuté do daňového základu za rok 2002 byly skutečně získány v tomtéž roce. Tvrdí, že za této situace měly být brány v potaz i příjmy podle srovnatelného subjektu. Ve skutečnosti tak došlo ke kombinaci stanovení daně za použití pomůcek i dokazováním, což nelze. K tomu stěžovatel odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 2/2003, 2 Afs 25/2003 a 8 Afs 128/2005 (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[5.] Stěžovatel se dále vyjadřuje k údajné neprůkaznosti svého účetnictví. Ve skutečnosti totiž částka 694 000 Kč byla zdaněna dvakrát, což blíže vysvětluje, a k tomu účelu předložil krajskému soudu i tabulku. Tuto však soud odmítl, neboť prý neodpovídá stavům v peněžním deníku. Navíc neprovedl ani výslech navrženého svědka – bratra stěžovatele, a to s odůvodněním, že daň nebyla stanovena dokazováním. Stěžovatel považuje za nepochopitelné, že mu bylo vytýkáno, že k vráceným půjčkám nenabídnul žádné důkazy a současně navržený důkaz nebyl proveden.

[6.] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, že pokud byla daň stanovena pomůckami, není třeba provádět dokazování. Pokud totiž stěžovatel předložil „dohodu o zápůjčce", měl ji správce daně hodnotit jako důkazní prostředek anebo ji měl vyvrátit. Nelze však pouze tvrdit, že stěžovatel nepředložil žádný důkazní prostředek k doložení svého tvrzení. Navíc, za situace, kdy při stanovení výše jeho příjmů se vycházelo i z příjmů dle této dohody o zápůjčce a teprve na tomto základě byla stanovena daň podle pomůcek. Právě proto stěžovatel požadoval, aby skutečné příjmy vzaté jako relevantní pro stanovení daně dle pomůcek byly sníženy o příjem podle dohody o zápůjčce.

[7.] Dále stěžovatel uvádí, že v průběhu místních šetření byly zajištěny kopie několika faktur. Stěžovatel provádění důkazů při těchto šetřeních nebyl přítomen, nemohl se k nim vyjádřit a i krajský soud proto uznal, že tyto důkazy nelze použít. Stejný názor vyslovil

ostatně i Nejvyšší správní soud (rozsudek sp. zn. 1 Afs 34/2007). Pokud proto žalovaný tvrdil, že informace z místního šetření se staly důkazem o neuvedení veškerých dosažených příjmů stěžovatelem, pak je jasné, že bez těchto informací by finanční orgány vůbec nezjistily, že stěžovatel všechny svoje příjmy neuvedl. Právě tyto důkazy se totiž staly „odrazovým můstkem“ pro další zjištění a vedly proto k doměření daně.

[8.] K argumentaci krajského soudu, že nesprávnost volby srovnatelného daňového subjektu nebyla v zákonné lhůtě namítnuta a jednalo se proto o opožděně uplatněný žalobní bod, kterým se soud nemohl zabývat, stěžovatel uvádí, že to není pravda a poukazuje na reakci žalovaného ze dne 1. 9. 2010 a následné vyjádření ze dne 10. 9. 2010. Navíc, krajský soud sice konstatoval, že touto námitkou se nezabýval, nicméně způsob výpočtu koeficientu shledal zcela přezkoumatelným, přičemž podklady o srovnatelném subjektu byly založeny ve spisu.

[9.] Stěžovatel rozporuje rovněž výši nepřiznaných příjmů. Bylo prý totiž namístě je rozčlenit na příjmy z podnikání, které byly v plné výši součástí řádného daňového přiznání; příjmy z podnikání, jež součástí tohoto přiznání nebyly; soukromé vklady na soukromý účet a konečně vrácení soukromých zápůjček. K těmto námitkám se však krajský soud vůbec nevyjádřil.

[10.] Z popsaných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[11.] Žalovaný ve svém vyjádření označuje stížnostní námitky za nedůvodné. Daňová kontrola u stěžovatele nebyla zahájena svévolně, jelikož stěžovatel od roku 1993 vykazoval ztrátu (s výjimkou roku 1994, kdy přiznal minimální základ daně) a dle svého tvrzení neměl jiné příjmy než invalidní důchod a příjmy uvedené v daňovém přiznání. Ve zprávě o daňové kontrole jsou vyjádřeny i konkrétní pochybnosti o správnosti vedení účetnictví a zjištění, že stěžovatel v účetnictví nepřiznal veškeré zdanitelné příjmy.

[12.] Předložené účetnictví se nemohlo stát důkazním prostředkem a sám stěžovatel trval na stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Použité pomůcky vycházely z daňových dokladů stěžovatele a z vlastních poznatků správce daně, přičemž pro stanovení výše výdajů byl použit koeficient vyjadřující dosažený příjem na 1 Kč vynaložených výdajů u srovnatelného daňového subjektu. Žalovaný tak postupoval proto, neboť stěžovatel v průběhu odvolacího řízení požadoval k nezdaněným příjmům uplatnit dodatečné výdaje, aniž by prokázal, že jde o výdaje dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za situace, kdy nemohla být postavena najisto výše příjmů ani výdajů přiznaných stěžovatelem, vycházel žalovaný ze skutečností zjištěných správcem daně a přisoudil vyšší důkazní hodnotu zjištěním o výši příjmů stěžovatele. S ohledem na skutečnost, že zjištěné příjmy mohly být pouze nižší než skutečně dosažené, jednalo se o výhodu pro stěžovatele. Za této situace nebylo třeba provést výslech svědka Z. V., bratra stěžovatele.

[13.] Předmětem místního šetření provedeného dne 10. 10. 2005 u R. M. bylo ověření přijatých faktur od stěžovatele; podobně dne 14. a 15. 9. 2005 proběhlo za stejným účelem místní šetření v sídle Českého rozhlasu v Českých Budějovicích. Tato šetření pouze zjišťovala spolupráci stěžovatele s uvedenými subjekty, což bylo potvrzeno. V jeho rámci nebyly kladeny žádné otázky a nebyly prováděny jiné úkony, které by vyžadovaly přítomnost stěžovatele. O provedení místního šetření byl stěžovatel informován při

projednávání zprávy o daňové kontrole. Proto stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech a postup správce daně nebyl vadný (viz také rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 18/2003 a 5 Afs 85/2009).

[14.] Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

IV. Vlastní argumentace soudu

[15.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[16.] Z obsahu kasační stížnosti je patrno, že stěžovatel výslovně neoznačil žádný z důvodů, taxativně vymezených v ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s."). Platí však zásada, že každý úkon se posuzuje podle jeho obsahu a nikoliv formy a ze shora provedené narace je dostatečně zřejmé, že stěžovatel uplatnil tři kasační důvody, zakotvené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.: nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady správního řízení a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jelikož však argumentace stěžovatele není rozčleněna podle citovaných důvodů a obsahově se prolíná, považuje soud za rozumné se jí zabývat postupně tak, jak učinil stěžovatel ve svém podání.

IV.a) Zahájení daňové kontroly a prekluze daňové povinnosti

[17.] První námitka se týká nezákonného zahájení daňové kontroly a v důsledku toho uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně.

[18.] K tomu z obsahu spisu plyne, že daňová kontrola byla zahájena dne 3. 6. 2005 (viz protokol č. j. 150834/05/077930/4737). Je pravdou, že v tomto protokolu nejsou specifikovány žádné konkrétní pochybnosti správce daně. Jeho obsahem je vymezení předmětu daňové kontroly, poučení stěžovatele o jeho právech a povinnostech, který požádal, aby – s ohledem na absenci odpovídajících prostor – tato kontrola probíhala v sídle finančního úřadu. Dále se zde stěžovatel vyjadřuje ke svojí dosavadní podnikatelské činnosti. Proti obsahu protokolu nevznesl žádné námitky.

[19.] Stěžovatel považuje tento postup správce daně, spočívající v neuvedení žádných konkrétních nesrovnalostí či podezření, za rozporný s právním názorem Ústavního soudu, obsaženým v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. V odůvodnění citovaného nálezu Ústavní soud skutečně – mimo jiné - vyslovil, že „[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.*" Ústavní soud dále 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."

[20.] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí (viz také rozsudek sp. zn. 2 Aps 2/2009, in: č. 2000/2010 Sb. NSS), 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.

[21.] Správní soudy proto 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 odchýlily. Při tom jsou vedeny úvahou, prezentovanou již v rozsudku sp. zn. 2 Afs 79/2008, 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.*"

[22.] Ústavní mantinely postupu orgánů veřejné moci v rámci daňového řízení nalezly odraz v bohaté rozhodovací praxi Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, týkající se institutu daňové kontroly. V tomto směru je třeba vycházet ze skutečnosti, že daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého 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, in: č. 735/2006 Sb. NSS). 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). Pro úplnost lze dodat, že dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu se správou daně rozumí mj. právo kontrolovat splnění daňových povinností ve stanovené výši a době.

[23.] 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 30. 10. 2009, sp. zn. 8 Afs 46/2009.

[24.] 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.

[25.] Rovněž v nyní rozhodované věci je zcela zřejmá odlišnost obou zmiňovaných právních institutů: daňové kontroly a vytýkacího řízení. Jestliže totiž skutečně k zahájení daňové kontroly došlo dne 3. 6. 2005 za situace, kdy správce daně explicitně nezformuloval konkrétní pochybnosti, které ho k zahájení této kontroly vedly (byť ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný pokouší tyto pochybnosti vymezit tak, že stěžovatel od roku 1993 vykazoval ztrátu), je již z obsahu citovaného protokolu zřejmé, že byl vyzván k předložení skladové evidence a účetních dokladů. Již dne 7. 6. 2005 následovala výzva k prokázání skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti a další úkony správce daně. V této fázi daňového řízení tedy již pochybnosti správce daně byly stěžovateli zřejmé. Z obsahu správního spisu je tak nepochybné, že postup správce daně vůči stěžovateli byl logický, plynulý, bez zbytečných průtahů a rozhodně nikoliv svévolný.

[26.] Nejvyšší správní soud připomíná, že legitimním cílem, sledovaným v rámci daňové kontroly, je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. Zákonodárce byl při zakotvení daňových kontrol veden zjevným a zcela legitimním úmyslem omezit daňové úniky. Daňová kontrola je 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).

[27.] Jinak řečeno, jakkoliv Nejvyšší správní soud plně respektuje precedenční povahu judikatury Ústavního soudu, nelze toto respektování 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 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.

[28.] Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volil Ústavní soud v citovaném nálezu, a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně nevyvrátil, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná shora: 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.

[29.] Nejvyšší správní soud proto dospívá k dílčímu závěru, že námitka stěžovatele, podle níž daňová kontrola u něj byla zahájena svévolně, nemůže uspět. Především proto, že – jak plyne ze shora provedené argumentace – nelze vyloučit provádění tzv. namátkových

daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Lze ostatně uvést, že tento právní názor obsažený v citovaném rozsudku sp. zn. 2 Aps 2/2009 akceptoval rovněž Ústavní soud, který usnesením sp. zn. I. ÚS 378/10 odmítl jako zjevně neopodstatněnou ústavní stížnost, proti tomuto rozsudku brojící, když výslovně uvedl, že „*neexistence těchto pochybností sama o sobě legitimitu daňové kontroly nezpochybňuje*". Tuto první stížnostní námitku, týkající se údajné svévolnosti a protizákonnosti zahájení daňové kontroly u stěžovatele, proto soud neshledal důvodnou.

[30.] Je proto možno přistoupit k námitce týkající se prekluze daňové povinnosti. Tato je však založena na apriorní nezákonnosti zahájení daňové kontroly a tedy na tom, že nemohla vést k přerušení tříleté lhůty zakotvené v ustanovení § 47 daňového řádu.

[31.] K tomu soud uvádí, že nedospěl - na rozdíl od stěžovatele - k názoru o protizákonnosti daňové kontroly. Proto konstatuje, že předmětné zahájení daňové kontroly považuje za úkon směřující k vyměření daně. Jestliže se v daném případě jednalo o daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, začala lhůta k vyměření daně běžet počínaje rokem 2003 a skončila uplynutím roku 2005 (počítání této zákonné lhůty tzv. „3 plus 0", viz k tomu nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07), nicméně protože byl před jejím uplynutím učiněn úkon předvídaný ustanovením § 47 odst. 2 daňového řádu, běžela tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl stěžovatel o tomto úkonu zpraven. Protože o zahájení daňové kontroly byl stěžovatel zpraven v roce 2005, od konce tohoto roku začala běžet nová tříletá lhůta a tato skončila na konci roku 2008. Daňová kontrola byla ukončena sepsáním zprávy dne 21. 3. 2006 (č. j. 172022/05/07930/4737).

[32.] Shora citované rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích bylo vydáno dne 11. 4. 2006, tzn. v běžící zákonné lhůtě. Stejně tak bylo v této lhůtě rozhodnuto o odvolání stěžovatele žalovaným (2. 4. 2007). Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 11. 6. 2007 správní žalobu, kterou krajský soud zamítl, nicméně následně tento rozsudek pro nepřezkoumatelnost zrušil na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud. V reakci na to vydal krajský soud dne 21. 1. 2009 nový rozsudek (č. j. 10 Ca 222/2008 - 143), kterým citované rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný vydal dne 11. 6. 2009 nové rozhodnutí o odvolání (č. j. 2728/09-1100), které však opět zrušil krajský soud (rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č. j. 10 Ca 98/2009 - 47). Až poté vydal žalovaný dne 3. 6. 2010 rozhodnutí, proti kterému žalobu zamítl krajský soud rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností.

[33.] Podle ustanovení § 41 s. ř. s. platí, že po dobu řízení před soudem neběží lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Jestliže proto v daném případě běžela od počátku roku 2006 nová tříletá lhůta zakotvená v ustanovení § 47 daňového řádu, nicméně tato lhůta se stavěla podáním správní žaloby a pokračovala až po vydání citovaného rozsudku ze dne 13. 11. 2009 (poznámka: s výjimkou doby, kdy žalovaný v řízení pokračoval po opakovaném zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem, viz popis obsažený v předchozím bodu), je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno ještě v zachované zákonné lhůtě. K prekluzi daňové povinnosti stěžovatele tedy nedošlo.

[34.] Tato námitka proto není důvodná.

IV.b) Nepřípustnost způsobu stanovení daně a procesní pochybení v daňovém řízení

[35.] Další námitkou stěžovatel brojí proti údajné kombinaci stanovení daně pomůckami i dokazováním.

[36.] K tomu soud připomíná, že ustanovení § 31 daňového řádu je založeno na zásadě, že prioritu má stanovení daně dokazováním. Pouze v případě, že absence důkazních prostředků je takové intenzity, že není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit ji za použití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu).

[37.] Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že je nutné daň stanovit pomůckami, je vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a musí také přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má tedy dvě meze. Kromě podmínek vyjádřených v § 31 odst. 5 daňového řádu existuje ještě druhá, obsažená v § 31 odst. 7 daňového řádu, podle které je správce daně povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 2 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004).

[38.] K použití pomůcek je vhodné dále uvést, že se jedná o nástroje sloužící ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a musí proto mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností (viz rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 207/2005). Pomůcky nejsou prostředkem kontumace daňového řízení či nástrojem sloužícím k trestání daňového subjektu, nýbrž představují podklad pro kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 128/2005). Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny (viz rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2007, sp. zn. 2 Afs 184/2006).

[39.] Z výše uvedeného plyne, že odvolací orgán zkoumá při stanovení daně za použití pomůcek nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 daňového řádu), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004).

[40.] Na základě těchto východisek Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musely být v projednávané věci splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti pomůckami je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností ze strany daňového subjektu se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na

celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní.

[41.] V nyní projednávané věci je z obsahu spisu a zejména podání stěžovatele zřejmé, že on sám stanovení daně pomůckami v daňovém řízení požadoval, a to s ohledem na chybně vedené účetnictví (k chybně vedenému účetnictví coby důvodu ke stanovení daně pomůckami viz např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 91/2008). Podstata námitky proto nebrojí proti stanovení daně pomůckami, nýbrž proti jejich údajné kombinaci s dokazováním.

[42.] K tomu z ustálené judikatury zdejšího soudu plyne (např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 25/2003), že „*správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Nezruší-li krajský soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu pro tuto žalobou vytýkanou vadu, je tu důvod kasační stížnosti dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.*“ Současně je však třeba uvést, že citovaný právní názor vycházel z případu, kdy bylo možné stanovit daň dokazováním, když daňový subjekt neprokázal oprávněnost pouze některých dílčích položek, které účtoval na straně výdajů či příjmů. Šlo tedy o odlišnou situaci než v nyní projednávaném případě, kdy i podle názoru stěžovatele bylo nutno stanovit daň pomůckami.

[43.] Dále je třeba poukázat na znění ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu, podle něhož mohou být pomůckami rovněž „*vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných*.“ Z toho zdejší soud dovodil (rozsudek č. j. 2 Afs 190/2004-56, in: č. 675/2005 Sb. NSS), že „*při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole*.“ Jako pomůcky proto správce daně principielně mohl použít též přímo poznatky týkající se zdaňování stěžovatele a zdaňovacího období, pro které měla být daň stanovena. Pouze je třeba mít na zřeteli, že pro použití takových pomůcek je třeba klást na správce daně vyšší nároky, než je pouhé splnění obecných podmínek pro přechod na pomůcky. Je tomu tak právě z toho důvodu, aby bylo zabráněno zneužívání institutu pomůcek, tj. např. aby pod pomůcky nebyly zahrnovány neověřené poznatky či domněnky správce daně, které by z hlediska jejich věrohodnosti a opory v provedených důkazech nebylo možné na základě ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu přezkoumat. Takový postup by byl v rozporu s ústavním principem zákazu libovůle správního orgánu, jakož i s právem na spravedlivý proces a na soudní přezkum zákonnosti správních rozhodnutí podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod i s principem rovnosti účastníků řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny (viz také rozsudek sp. zn. 8 Afs 8/2006).

[44.] V nyní projednávané věci však takovéto pochybení soud nezjistil. Pokud totiž žalovaný akceptoval výši příjmů stěžovatele na základě zjištění dosažených v průběhu daňové kontroly, je třeba přisvědčit názoru žalovaného (viz rozhodnutí ze dne 3. 6. 2010), že došlo ke stanovení daně pomůckami, jelikož nastala taková absence důkazních prostředků, že daň již nemohla být stanovena dokazováním, nicméně „*daňová povinnost mohla být nejspolehlivěji stanovena za použití podkladů vycházejících z daňových dokladů odvolatele a vlastních poznatků správce daně, přičemž pro stanovení výše výdajů použil odvolací orgán koeficient, vyjadřující dosažený příjem na 1 Kč vynaložených výdajů u srovnatelného daňového subjektu*“ (str. 21-22). Za správný považuje proto zdejší soud i

názor krajského soudu, který v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že při použití pomůcek nemusí být stanoveny příjmy i výdaje podle srovnatelného daňového subjektu, neboť využitím vlastních údajů o příjmech stěžovatele „*dojde ke spolehlivějšímu stanovení základu daně a daně*".

[45.] Pomůckou bylo i určení koeficientu vyjadřující příjem na 1 Kč vynaložených výdajů u srovnatelného daňového subjektu. Jak konstatoval zdejší soud v opakovaně citovaném rozsudku 8 Afs 8/2006, u pomůcek se nejedná o přesné stanovení daňové povinnosti, nýbrž o její kvalifikovaný odhad. „*Výpočet průměrné marže není důkazem, ale pomůckou, která v předmětné věci vedla k určení daňové povinnosti.*" Nejvyšší správní soud proto nezjistil nezákonnost v postupu žalovaného, akceptovaném následně krajským soudem, v tom směru, že by došlo k nepřípustnému stanovení daně pomůckami i dokazováním.

[46.] Ze stejného důvodu je nedůvodná i námitka brojící proti neprovedení některých důkazů (výslech bratra stěžovatele, tabulka mající prokázat dvojí zdanění některých příjmů). Zde postačuje poukázat na shora uvedené vymezení specifik stanovení daně pomůckami: toto se od primárního stanovení daně dokazováním odlišuje právě tím, že se dokazování neprovádí. Pokud by se tak totiž mělo dít, nebyl by namístě postup podle pomůcek.

[47.] V tomto směru je ostatně argumentace stěžovatele poněkud nekonzistentní. Jestliže totiž žalovanému a následně krajskému soudu vytýká, že protizákonně smísili oba tyto odlišné způsoby stanovení daně, nepožaduje ani on sám ničeho jiného, když na straně jedné chtěl stanovení daně pomůckami, nicméně na straně druhé předloženými důkazními prostředky hodlal výsledné závěry o výši daně určené pomůckami upravit.

[48.] Podobně k místním šetřením soud ve shodě se žalovaným uvádí, že v jejich průběhu nebyly kladeny žádné otázky a nebyly prováděny žádné úkony. Jejich smyslem bylo pouze ověřit, zda stěžovatel spolupracoval s R. M. a s Českým rozhlasem. Z obsahu protokolů o místním šetření je totiž zřejmé, že správce daně pouze převzal některé účetní doklady, s nimiž se stěžovatel následně mohl seznámit a také i seznámil a jeho právo se k nim vyjádřit, případně navrhnout provedení důkazů, proto nebylo nikterak omezeno. Jakkoliv tedy měl stěžovatel ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu právo klást otázky při místním šetření a správce daně proto měl o jejich konání stěžovatele zpravit, je třeba v této konkrétní věci (stejně jako v případě, na který stěžovatel odkazuje – rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 34/2007) konstatovat, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Tato místní šetření totiž pouze prokázala spolupráci stěžovatele v uvedenými subjekty a nebyly v jejich rámci získány žádné důkazy, z nichž by bylo vycházeno při stanovení konkrétní daňové povinnosti. Rovněž v tomto směru proto právní názor krajského soudu obstojí.

[49.] Stěžovatel se ostatně mýlí, pokud tvrdí, že bez výsledků z těchto místních šetření by finanční orgány vůbec nezjistily, že neuvedl všechny svoje příjmy. Jak totiž plyne z obsahu spisu, stěžovatel nesplnil svoje povinnosti při dokazování jím uváděných skutečností a protože správce daně zjistil, že v průběhu roku 2002 přibyly na soukromých účtech stěžovatele částky v celkové výši 1 846 806 Kč, u nichž stěžovatel nedoložil, že by se jednalo o příjmy již zdaněné anebo od daně osvobozené, případně vůbec nejsou předmětem daně, a jelikož byly identifikovány některé osoby, které tyto platby poukázaly, byly v průběhu místních šetření zajištěny předmětné faktury. Není proto pravdivé stěžovatelovo tvrzení, že bez informací z místních šetření by se vůbec nezjistilo, že

stěžovatel neuvedl všechny svoje příjmy – toto zjištění plynulo z výpisu z bankovních účtů.

[50.] Konečně k tvrzení, že se soud nezabýval námitkou stěžovatele o nesprávnosti volby srovnatelného daňového subjektu je třeba uvést, že v žalobě ze dne 20. 7. 2010 skutečně tato námitka obsažena nebyla, a objevila se teprve v jeho replice ze dne 10. 9. 2010, reagující na vyjádření žalovaného. Ve skutečnosti se tak jednalo o nově uplatněný žalobní bod, přičemž však podle ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro její podání (k ústavní konformitě tohoto ustanovení viz nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 390/05). V daném případě tak stěžovatel učinil opožděně a krajský soud proto nepochybil, když se touto námitkou výslovně nezabýval a učinil tak pouze v části odůvodnění, v níž se vyjadřoval k přezkoumatelnosti výpočtu koeficientu u srovnatelného subjektu.

V. Shrnutí

[51.] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal naplnění shora citovaných kasačních důvodů, zakotvených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 9. března 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu