

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **M. B.**, Blatná, zastoupený JUDr. Josefem Šťastným, advokátem se sídlem Ševčíkova 38, Horažďovice, 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 25. 8. 2010, č.j. 10 Af 37/2010 - 36,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

Finanční úřad v Blatné zahájil s žalobcem dne 15. 6. 2007 daňovou kontrolu zaměřenou na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 a daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období 1. – 4. čtvrtletí roku 2005. Na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly pak správce daně vydal dne 26. 8. 2009 dodatečný platební výměr č.j. 17347/09/106970304684, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2005 ve výši 45 251 Kč, dodatečný platební výměr č.j. 17349/09/106970304684, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2005 ve výši 31 446 Kč, dodatečný platební výměr č.j. 17350/09/106970304684, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005 ve výši 4463 Kč a dodatečný platební výměr č.j. 17352/09/106970304684, kterým žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 17 023 Kč.

Žalobce podal proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 2. 2010, č.j. 1074/10-1300, zamítl podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) jako nedůvodné. Žalovaný konstatoval, že v průběhu daňové kontroly vyšly najevo skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost a úplnost daňové evidence vedené žalobcem. Žalobce provozoval v roce 2005 nákladní přepravu se čtyřmi vozy zn. Tatra. V jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2005 žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě 1210 daňových dokladů na nákup nafty o celkovém objemu 67 965,86 l. Z toho 1151 dokladů na nákup 62 326,66 l nafty bylo vystaveno společností RoBiN OIL s.r.o. na čerpací stanici v Blatné. Správce daně však zjistil, že 43 daňových dokladů zahrnuly do daňové evidence vedle žalobce také jiné daňové subjekty. Žalobce sám evidoval jeden z daňových dokladů duplicitně. Svědek V. M., který byl provozovatelem čerpací stanice v Blatné, sdělil, že není schopen identifikovat, který doklad byl vydán na skutečný nákup nafty. Správce daně dále zjistil, že žalobce v 1. čtvrtletí roku 2005 měl uskutečnit 214 nákupů nafty v celkovém množství 11 551 l. Skutečná spotřeba vozidel v tomto období však měla činit pouze 1996 l. Na výzvu správce daně ze dne 20. 3. 2008, aby prokázal svá tvrzení a doložil, jak přepravoval nakoupenou naftu z Blatné do místa podnikání v Tchořovicích a kde ji skladoval, žalobce sdělil, že nakoupenou naftu skladoval v nádrži (1700 l) a v sudech (200 l), kterých měl k dispozici nejméně 45 ks. Naftu mu od čerpací stanice v Blatné přiváželi v kanystrech (20 l) jeho rodiče a manželka svými vozy. Jako důkaz svých tvrzení navrhl žalobce výslech rodičů Ma. a F. B., manželky Mi. B. a dále svědků V. B. a M. D. Správce daně však na základě výpovědí svědků dospěl k závěru, že žalobce nevyvrátil pochybnosti o tom, zda veškeré nákupy nafty zahrnuté do přijatých zdanitelných plnění se uskutečnily a byly použity pro ekonomickou činnost žalobce.

Žalobce dále předložil evidenci o množství nakoupené nafty a denní spotřebě. Tato evidence však neměla vypovídací schopnost, neboť množství nakoupené nafty v této evidenci neodpovídalo množství spotřebované nafty (rozdíl činil 5 201 l). Navíc při místním šetření dne 3. 8. 2007 sdělil žalobce správci daně, že ke konci roku 2005 nezjistil stav zásob a že o stavu zásob neexistuje písemný záznam. Následně však dne 22. 10. 2007 předložil žalobce správci daně zápis o provedení fyzické inventury dne 31. 12. 2005, ve kterém je uvedeno, že stav nafty a olejů byl nulový. V souvislosti s pochybnostmi správce daně o tom, jakým způsobem byly vypláceny zálohy na nákup nafty, žalobce předložil fotokopie tří výdajových pokladních dokladů o zálohách poskytnutých řidičům M. (ze dne 27. 5. 2005), K. (ze dne 11. 6. 2006) a rodičům žalobce (9. 4. 2004), na nichž byla jako účel platby uvedena stálá záloha na pohonné hmoty. Svědci M. a K. však ve své předchozí výpovědi sdělili, že nepodepisovali žádné doklady o převzetí zálohy na motorovou naftu. Správce daně navíc ověřil, že předložené doklady nemohly být vystaveny v uvedené dny, neboť použité formuláře byly podle sdělení tiskárny vytištěny až v srpnu 2006. K tomu žalobce uvedl, že původně psal zálohy jen na papír a posléze tyto údaje přepsala jeho účetní na řádné účetní doklady.

Ve výzvě ze dne 3. 2. 2009 sdělil správce daně žalobci své výhrady k obsahu záznamů o provozu nákladních vozidel žalobce vyplývající z toho, že zápisy na sebe v mnoha případech nenavazují nebo podle nich měl ve stejnou dobu vykonávat jeden řidič jízdu s více vozy anebo naopak měli ve stejnou dobu vykonávat dva řidiči jízdu s jedním vozem. Z tohoto důvodu nepovažoval správce daně tyto záznamy za věrohodné a

průkazné. Porovnáním protokolů o technických prohlídkách k jednotlivým nákladním vozům, které si správce daně vyžádal, a záznamů o provozu vozidel navíc správce daně zjistil, že existují značné rozdíly mezi údaji o ujetých kilometrech v záznamech žalobce a údaji odečtenými z tachometrů jednotlivých vozů při technických kontrolách. Dále správce daně poukázal na to, že v období od 23. 5. 2005 do 30. 6. 2005 hradil žalobce ubytování zaměstnanci v zařízení v Černé v Pošumaví, jenž se zde podílel na stavbě. V tomto období se zde podle záznamů žalobce pohybovalo jedno nákladní vozidlo, které se však podle záznamů o provozu vozidla denně vracelo zpět do Tchořovic (124 km). Žalobce v této souvislosti sice tvrdil, že se řidič denně vracel a pronajaté ubytování sloužilo jen jako šatna a sklad, správce daně však považoval toto tvrzení za nevěrohodné. S ohledem na všechny uvedené skutečnosti se žalovaný ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce nevyvrátil vzniklé pochybnosti a neprokázal správnost svých tvrzení uvedených v přiznáních k dani z přidané hodnoty za jednotlivá čtvrtletí roku 2005. Správce daně proto podle žalovaného oprávněně stanovil daň za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 25. 8. 2010, č. j. 10 Af 37/2010 – 36, zamítl.

Krajský soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že daňová kontrola byla zahájena svévolně bez toho, aby správce daně sdělil žalobci důvody jejího zahájení. Poukázal v této souvislosti na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2009, č.j. 8 Afs 46/2009 – 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb.NSS, a dospěl k závěru, že daňová kontrola měla legitimní cíl a nevybočila ze zákonného rámce. Krajský soud dále nepřisvědčil žalobní námitce, podle níž správce daně neprovedl žalobcem navržené důkazy a nezjistil skutečný stav věci. Správce daně se podle krajského soudu řádně vypořádal se všemi návrhy žalobce na doplnění dokazování a vysvětlil, jak jednotlivé důkazy hodnotil, v čem zjistil rozpory, a uvedl, co vyšlo jejich provedením najevo. Žalobci byla průběžně sdělována všechna kontrolní zjištění a z nich vyplývající pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti daňové evidence vedené žalobcem. Žalobce byl opakovaně vyzýván k jejich odstranění. Žalobce však podle krajského soudu dalšími důkazy vyvracel svá předchozí tvrzení a vyvolal další pochybnosti o správnosti svých tvrzení a věrohodnosti předkládaných důkazů. Při projednání závěrečné zprávy správce daně vysvětlil, z jakých důvodů nemůže mít provedení dalších důkazů navržených žalobcem vliv na učiněné závěry. Krajský soud proto nepřisvědčil ani názoru žalobce, že daňová kontrola byla ukončena protiprávně.

Krajský soud neshledal důvodnými ani žalobní námitky týkající se stanovení daně za použití pomůcek. Podle stanoviska krajského soudu byly v daném případě splněny zákonné podmínky obsažené v § 31 odst. 5 zákona o správě daní pro stanovení daně za použití pomůcek, neboť žalobcem předložené důkazy a daňová evidence obsahují natolik závažné nedostatky, rozpory a nepřesnosti, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Správce daně dostatečně svůj postup vysvětlil a zohlednil při stanovení daně i výhody svědčící ve prospěch žalobce, které mu byly známy. Žalobci bylo zároveň umožněno nahlédnout do úředního záznamu popisujícího postup správce daně při stanovení daně za použití údajů týkajících se jiného daňového subjektu, pouze údaje umožňující identifikaci tohoto subjektu byly znečitelněny. Námitku, že tímto postupem

bylo žalobci znemožněno bránit se účinně proti stanovené dani, shledal krajský soud s odkazem na § 23 odst. 2 zákona o správě daní nedůvodnou.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uvedl, že ji opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; ve skutečnosti však namítá též důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V rozsáhlé, ale relativně nepřehledné kasační stížnosti vymezil stěžovatel celkem šest okruhů námitek, jimiž brojí proti rozsudku krajského soudu. V prvé řadě namítá, že daňová kontrola byla zahájena bezdůvodně a svévolně, neboť mu nebyly při jejím zahájení sděleny jakékoliv důvody či konkrétní podezření z porušení zákona a v důsledku toho bylo zasaženo do jeho autonomní sféry. Svoji argumentaci přitom stěžovatel opírá o právní názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, publikovaném pod č. 196, sv. 51 Sb.ÚS.

Za druhé stěžovatel namítá, že správce daně neprovedl navrhované důkazy a nezjistil skutečný stav věci. Stěžovatel vytýká správci daně, že nepřihlédl ke skutečnostem vyplývajícím z navrženého důkazu – kalendáře za rok 2005, v němž jsou uvedeny částky peněz, za které nakupovali rodiče naftu pro stěžovatele. Neprovedl ani výslech p. B. či zjištění u dalších subjektů ohledně dokladů za naftu. Touto evidencí ve spojení s opakovaným výslechem rodičů chtěl stěžovatel prokázat nákup nafty v deklarovaném rozsahu.

Za třetí stěžovatel namítá, že daňová kontrola byla ukončena protiprávně. Uvedl, že správce daně při projednání zprávy neuznal návrhy na provedení dalších důkazů a doplnění zprávy, proto jeho zástupce odmítl zprávu podepsat a převzít. Poukázal také na úřední záznam ze dne 17. 8. 2009, v němž správce daně uvedl, že se zástupce stěžovatele záměrně vyhýbal projednání zprávy o daňové kontrole. Tato tvrzení správce daně označil stěžovatel za lživá. Námitka, kterou proti postupu pracovníků správce daně stěžovatel podal, však byla zamítnuta.

Za čtvrté stěžovatel namítá, že správce daně nesprávně a účelově hodnotil výpověď svědkyně Ma. B., matky stěžovatele. Svědkyně vypověděla, že se jí do kufru vozu vešlo 5-6 kanystrů nafty, kterou nakupovala pro stěžovatele, zatímco správce daně nesprávně uvedl, že svědkyně vozila pro stěžovatele vždy 5-6 kanystrů nafty. V této souvislosti krajskému soudu vytýká nesprávné právní posouzení věci a nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť posoudil uvedenou žalobní námitku stěžovatele pouze obecně.

Pátá a šestá stížní námitka se týkají stanovení daně za použití pomůcek. Správce daně stanovil daň za použití pomůcek, přestože podle názoru stěžovatele neměl postaveno najisto, zda lze tímto způsobem daň stanovit dostatečně spolehlivě. V této souvislosti stěžovatel uvedl, že správce daně neprovedl navržené důkazy nezbytné pro zjištění skutkového stavu. Dále namítal, že mu bylo znemožněno nahlédnout do úředního záznamu, v němž je popsán postup stanovení daně za použití spisu srovnatelného daňového subjektu. Nahlédnout mohl pouze do vyhotovení, v němž byly znečitelněny údaje identifikující daňový subjekt, jehož údajů bylo při stanovení daně použito. Pokud jde o volbu srovnatelného daňového subjektu, stěžovatel namítal, že zvolený daňový subjekt provozoval pouze jedno nákladní vozidlo Tatra 815, zatímco stěžovatel využíval čtyři.

Dále poukázal na to, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že bylo při stanovení daně přihlédnuto ke všem výhodám pro daňový subjekt, neuvedl však, o jaké výhody se jednalo. Krajský soud se se shora uvedenými námitkami nevypořádal, což však podle stěžovatele ani udělat nemohl, neboť rozhodnutí správce daně a žalovaného jsou v tomto ohledu nepřezkoumatelná. Z tohoto důvodu považuje stěžovatel za nepřezkoumatelný i rozsudek krajského soudu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud s uplatněnými námitkami řádně vypořádal a poukázal přitom na odůvodnění rozsudku napadeného kasační stížností. Postup správce daně i žalovaného byl v souladu se zákonem a stěžovatel nebyl v daňovém řízení zkrácen na svých právech. Z tohoto důvodu žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přezkoumal kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval prvou stížní námitkou spočívající v tom, že daňová kontrola byla zahájena bezdůvodně a svévolně. Krajský soud se podle stěžovatele měl řídit názorem vysloveným v nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp.zn. I. ÚS 1835/07. Nejvyšší správní soud se k tomuto rozhodnutí Ústavního soudu vyslovil již v rozsudku ze dne 3. 12. 2009, č. j. 2 Aps 2/2009 - 52, publikovaném pod č. 2000/2010 Sb.NSS, a v rozsudku ze dne 26. 10. 2009, č. j. 8 Afs 46/2009 - 46, publikovaném pod č. 1983/2010 Sb.NSS, na nějž poukázal v nyní napadeném rozsudku také krajský soud. Nejvyšší správní soud v obou věcech shledal podmínky definované judikaturou Ústavního soudu pro to, aby se mohl od většinového stanoviska vyjádřeného v uvedeném nálezu odchýlit, a zaujal názor, že konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání nejsou nutnou podmínkou pro zahájení daňové kontroly, kterou lze zahajovat i namátkově.

Shora uvedený názor Ústavního soudu k interpretaci § 16 zákona o správě daní vyslovený ve věci sp.zn. I. ÚS 1835/07 byl následně překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp.zn. Pl. ÚS-st. 33/11, dostupným na http://nalus.usoud.cz. V citovaném stanovisku zaujalo plénum Ústavního soudu následující názor: „*Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, 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.* ***Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst.***

2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost." Daňová kontrola je podle stanoviska pléna Ústavního soudu „*institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, 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*". Z uvedeného právního názoru vychází Nejvyšší správní soud i v nyní posuzované věci. K zahájení daňové kontroly tedy není nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. To samozřejmě neznamená, že by si správce daně mohl při provádění daňové kontroly počínat svévolně. Daňovou kontrolu by bylo třeba považovat za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou ovšem nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu. V posuzované věci však z obsahu správního spisu nevyplývají žádné skutečnosti, které by takový závěr odůvodňovaly. Nejvyšší správní soud proto shledal uvedenou kasační námitku nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval druhou stížní námitkou spočívající v tvrzení stěžovatele, že správce daně neprovedl některé z jím navržených důkazů a nezjistil skutečný stav věci. V této souvislosti je třeba poukázat na ustálenou judikaturu zdejšího soudu, která se váže k otázce rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení podle § 31 zákona o správě daní. Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, primárně tím, že prokáže tato tvrzení svým účetnictvím či jinou zákonnou evidencí, ledaže ovšem správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou účetnictví nebo jiné evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Doloží-li správce daně tuto svou pochybnost, je povinností daňového subjektu prokázat dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. V takovém případě bude zpravidla daňový subjekt prokazovat tvrzené skutečnosti jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb.NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2010, č.j. 5 Afs 88/2009 - 133, www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2009, č.j. 1 Afs 97/2009 - 73, www.nssoud.cz). Je ponecháno na vůli daňového subjektu, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží. Jako důkazy mohou sloužit v podstatě jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Z § 31 odst. 4 zákona o správě daní vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, publikovaný pod č. 85, sv. 41

Sb.ÚS, nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, publikovaný pod č. 218, sv. 43 Sb.ÚS).

Předmětem sporu se v daném případě stal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uplatněný stěžovatelem ve zdaňovacích obdobích 1. – 4. čtvrtletí roku 2005. Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, www.nssoud.cz, právní věta publikována pod č. 1254/2007 Sb. NSS). Stěžovatele proto tížilo důkazní břemeno k prokázání toho, že byly splněny zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění relevantním pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Oprávněnost nároku na odpočet daně prokazuje plátce daně primárně svým účetnictvím či jinou zákonnou evidencí, resp. řádnými daňovými doklady, které byly vystaveny jiným plátcem daně a byly řádně zaúčtovány, popřípadě evidovány podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedli účetnictví (§ 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty).

V posuzovaném případě ovšem vznikly na základě skutečností zjištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly pochybnosti o tom, zda stěžovatel deklarovaná zdanitelná plnění spočívající v nákupu nafty skutečně přijal a zda je následně použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pochybnosti o oprávněnosti stěžovatelem uplatněného nároku na odpočet daně přitom vycházejí především z nejasností týkajících se originality a způsobu vystavení zjednodušených daňových dokladů, jimiž stěžovatel svůj nárok na odpočet prokazoval, a z rozporů v evidencích týkajících se provozu a spotřeby nákladních vozidel stěžovatele. Správce daně přitom pečlivě zkoumal stěžovatelem předložené daňové doklady a další jím předložené evidence a důkazní prostředky. Pokud jde o konkrétní skutková zjištění, odkazuje tedy Nejvyšší správní soud na obsah správního spisu, především na výzvu správce daně ze dne 23. 11. 2007, výzvu ze dne 20. 3. 2008, protokol o projednání výsledků daňové kontroly ze dne 22. 7. 2008, protokol o seznámení stěžovatele s kontrolním zjištěním ze dne 10. 9. 2008, výzvu ze dne 3. 2. 2009, protokol o projednání kontrolních zjištění ze dne 7. 4. 2009 a zprávu o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2009.

Za rozhodující považuje Nejvyšší správní soud zjištění správce daně o tom, že 43 daňových dokladů vystavených společností RoBiN OIL s.r.o. za nákup nafty na čerpací stanici v Blatné zahrnuly vedle stěžovatele do svého účetnictví také jiné daňové subjekty, což vyvolalo pochybnosti o tom, zda se jednalo o řádné originální daňové doklady a zda stěžovatel deklarovaná zdanitelná plnění skutečně přijal a použil pro svou ekonomickou činnost. Rozdíl mezi duplicitními daňovými doklady spočíval v tom, že na daňových dokladech evidovaných stěžovatelem, na rozdíl od daňových dokladů jiných daňových subjektů, chyběly doložky „Placeno:“ a „Vráceno:“. Tyto doložky chyběly i na většině ostatních daňových dokladů na nákup nafty, které měl stěžovatel ve své evidenci (viz výzva ze dne 23. 11. 2007). Svědek M., provozovatel čerpací stanice v Blatné, jehož výslech navrhl stěžovatel, nepotvrdil, že stěžovatel deklarované množství nafty skutečně odebral. K dvojímu vystavení zjednodušených daňových dokladů mohlo podle jeho názoru

dojít v důsledku chybného postupu obsluhy nebo v důsledku poruchy pokladního systému. Správce daně dále zjistil, že podle daňových dokladů měl stěžovatel v 1. čtvrtletí roku 2005 nakoupit celkem 11 551 l nafty, zatímco spotřeba v tomto období měla činit pouze 1 996 l. Stěžovatel tvrdil, že přebývající naftu skladoval v místě svého bydliště v kovových sudech a v nádrži o objemu 1700 l. Tuto naftu mu z Blatné měli dopravovat jeho rodiče a manželka osobním vozem v kanystrech nebo sudech. Rodiče stěžovatele, jeho manželka a svědci B. a D. ve svých výpovědích tvrdili, že stěžovatel měl k dispozici nádrž a cca 45 sudů na skladování nafty, a také to, že pro něj rodiče a manželka nakupovali a dopravovali naftu osobními vozidly z Blatné do Tchořovic. Rodiče ani manželka stěžovatele ovšem nebyli schopni uvést, v kterých konkrétních případech naftu nakoupili, a neoznačili žádný daňový doklad, který by se týkal jimi provedeného nákupu nafty. Nebylo tedy prokázáno, jaké množství nafty rodinní příslušníci stěžovatele skutečně nakoupili a jaké množství tedy bylo skladováno.

Závažné pochybnosti vyvolávají také evidence stěžovatele o celkovém množství spotřebované nafty a jím předložené záznamy o provozu nákladních vozidel. Jako důkaz o skutečné spotřebě nafty předložil stěžovatel evidenci o nákupu a spotřebě nafty vedenou po jednotlivých měsících na 12 kartonových deskách. Rodiče stěžovatele a jeho manželka průběžné vedení této evidence potvrdili. V těchto záznamech ovšem bylo evidováno množství nakoupené nafty a celková spotřeba, ale nebylo uvedeno, ve kterém vozidle byla nafta spotřebována. Tato evidence tedy neprokazuje, jakým způsobem byla nafta použita. Správce daně proto sdělil stěžovateli (viz protokol o ústním jednání ze dne 10. 9. 2008), že předložené záznamy považuje za neprůkazné. Stěžovatel následně dne 30. 9. 2008 doručil správci daně tabulku označenou jako „*Vyhodnocení spotřeby nafty v roce 2005*“, v níž uvedl údaje o měsíční spotřebě nafty rozčleněné podle jednotlivých vozidel. Údaje o spotřebě přitom vycházejí z údajů o provozu vozidel evidovaných v záznamech o provozu nákladních vozidel předložených stěžovatelem. Z těchto podkladů přitom správce daně zjistil, že celkové množství nakoupené nafty evidované v předložených záznamech stěžovatele přesahovalo o více než 5 000 l celkovou spotřebu. Přitom podle stěžovatele byla k 31. 12. 2005 provedena fyzická inventura, při níž byl zjištěn nulový stav zásob skladované nafty. Stěžovatel uvedený rozpor vysvětlil tak, že do spotřeby nezahrnul naftu, kterou si řidiči brali před jízdou v kanystrech (viz vyjádření stěžovatele ze dne 29. 10. 2008). To však vyvolává další pochybnosti o tom, jak byla tato nafta použita a zda byla skutečně spotřebována při provozu nákladních aut stěžovatele, neboť není zahrnuta do stěžovatelem deklarované spotřeby. Navíc samotné tvrzení stěžovatele o nulovém stavu zásob nafty k 31. 12. 2005 je v rozporu s jeho dřívějším tvrzením, že stav zásob ke konci roku 2005 nebyl zjišťován (viz protokol o místním šetření ze dne 3. 8. 2007).

Nesrovnalosti vyšly najevo také ohledně údajů evidovaných v záznamech o provozu nákladních vozidel, o něž stěžovatel opíral svá tvrzení o množství nafty spotřebované při provozu nákladních vozidel v průběhu roku 2005. Správce daně vytkl stěžovateli, že v některých případech na sebe zaznamenané jízdy nenavazují, v dalších případech měl jeden řidič konat jízdu zároveň se dvěma vozidly anebo naopak byly v jednu dobu u stejného vozidla zaznamenány jízdy více řidičů (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 10. 9. 2008, výzva ze dne 3. 2. 2009). Tyto nesrovnalosti vysvětloval stěžovatel tím, že zaznamenané údaje jsou nepřesné. V některých případech jízdu údajně vykonal jiný řidič (M. D.), než ten, jehož jméno je v záznamech zapsáno, anebo byla u řidiče uvedena nesprávná registrační značka vozidla (viz přípis stěžovatele ze dne

3. 3. 2009). Tímto tvrzením ovšem stěžovatel zpochybnil věrohodnost a průkaznost evidence jízd. Jak dále zjistil správce daně, v záznamech nebyly evidovány údaje o jízdách za účelem měření emisí a provedení technické prohlídky nákladních vozidel. Ve dvou případech byly namísto těchto cest zaznamenány přepravní úkony. Stěžovatel až dodatečně (viz přípis ze dne 3. 3. 2009) doložil další listiny se záznamy o provozu nákladních vozidel obsahující pouze údaje o cestách k měření emisí a do stanice technické kontroly, které byly údajně uschovány odděleně od ostatních záznamů. Z protokolů o technických prohlídkách vyžádaných od provozovatele stanice technické kontroly dále vyplynuly významné rozdíly mezi počtem kilometrů vykázaných stěžovatelem v záznamech o provozu nákladních vozidel a údaji o stavu tachografů zaznamenaných v protokolech o technických prohlídkách u všech nákladních vozidel stěžovatele (viz výzva ze dne 3. 2. 2009). U vozidla s reg. zn. X bylo v záznamech stěžovatele evidováno o 2 829 km méně, než bylo zjištěno z protokolů o technických prohlídkách, u vozidla s reg. zn. Y bylo v záznamech stěžovatele evidováno o 46 866 km více, než bylo zjištěno z protokolů o technických prohlídkách, u vozidla s reg. zn. Z bylo v záznamech stěžovatele evidováno o 18 234 km více, než bylo zjištěno z protokolů o technických prohlídkách a u vozidla s reg. zn. A nebylo možno tyto údaje porovnat, neboť se počet ujetých kilometrů na počitadle snížil. Stěžovatel k tomu uvedl, že počítadla jsou poruchové díly, které je nutno často vyměňovat. U vozidla s reg. zn. Y proto došlo v létě roku 2005 k jeho výměně. Stěžovatel již nevysvětlil rozdíly týkající se ostatních vozidel. Další pochybnosti vyvolávají zjištění správce daně ohledně provozu vozidel v Černé v Pošumaví v průběhu května a června 2005, kde vykonával s nákladním vozidlem práci na stavbě. Podle záznamů o provozu nákladního vozidla řidič K. do místa výkonu práce denně dojížděl s nákladním vozidlem z Tchořovic (vzdálenost 124 km). Ve stejné době však stěžovatel hradil pronájem ubytovacích prostor v Černé v Pošumaví. Podle tvrzení stěžovatele byly pronajaté prostory využívány pouze jako šatna a sklad. Vzhledem k časové náročnosti a finančním nákladům spojeným s každodenním dojížděním řidiče se však toto tvrzení, které stěžovatel nijak neprokázal, jeví jako nevěrohodné. Svědek H., jenž provozoval předmětné ubytovacího zařízení, ve své výpovědi sice tvrzení stěžovatele nepopřel, výslovně je ale ani nepotvrdil. Žádný další důkaz k prokázání tohoto tvrzení stěžovatel nenavrhl.

Nejvyšší správní soud se na základě uvedených skutečností ztotožnil se závěry finančních orgánů o tom, že zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly vyvolávají značné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti daňové evidence a dalších evidencí stěžovatele. Stěžovatel neprokázal předloženými záznamy a evidencemi, že nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období uplatnil oprávněně, a navíc, vzhledem k rozsahu a charakteru těchto nesrovnalostí nebylo možné daň stanovit dokazováním. Správce daně během daňové kontroly průběžně informoval stěžovatele o zjištěních, k nimž dospěl, a popsal skutečnosti, z nichž vyvěraly jeho pochybnosti o věrohodnosti evidencí stěžovatele. Přitom také řádně a velice pečlivě vysvětlil, jakým způsobem hodnotil jednotlivé evidence a další podklady předložené stěžovatelem a jakými úvahami se přitom řídil (viz výzvy správce daně ze dne 23. 11. 2007, ze dne 20. 3. 2008 a ze dne 3. 2. 2009, protokoly ze dne 22. 7. 2008, ze dne 10. 9. 2008 a ze dne 7. 4. 2009, zpráva o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2009 a protokol o jejím projednání). Stěžovateli tak byla dána možnost se ke zjištěním a závěrům správce daně vyjádřit, vyvrátit vzniklé pochybnosti a prokázat svá původní tvrzení jiným způsobem než předloženými zjednodušenými daňovými doklady. Stěžovatel k prokázání svých tvrzení navrhl provedení řady důkazů. Vedle výslechů svědků J. M., M. K., M. M. (zaměstnanci

stěžovatele) a P. H. (provozovatel ubytovacího zařízení), správce daně provedl výslechy stěžovatelem navržených svědků V. M. (provozovatel čerpací stanice RoBiN OIL s.r.o.), F. B. (otec stěžovatele), Ma. B. (matka stěžovatele), Mo. B. (manželka stěžovatele), V. B., M. D. Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel, resp. jeho tehdejší zástupce byli o konání výslechu jednotlivých svědků včas vyrozuměni a v průběhu výslechu svědků jim byla dána možnost klást otázky. Správce daně se vypořádal i s dalšími podklady, které stěžovatel předložil k prokázání svých tvrzení, a ve zprávě o daňové kontrole uvedl, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, a popsal skutkové a právní závěry, k nimž na základě těchto důkazů dospěl (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, čj. 1 Afs 55/2005 - 92, publikovaný pod č. 939/2006 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem finančních orgánů a krajského soudu, že stěžovatel navrženými důkazy nevyvrátil pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti předložené daňové evidence a neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Finanční orgány hodnotily provedené důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, tj. každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní). V závěrečné zprávě o daňové kontrole popsal správce daně dostatečně přesně skutkové závěry, k nimž na základě provedeného dokazování dospěl, a přezkoumatelným způsobem vylíčil úvahy, kterými se při hodnocení důkazů řídil. Lze konstatovat, že skutkový stav zjištěný správcem daně má oporu v důkazech, které byly provedeny v průběhu daňové kontroly. Jednotlivé úvahy a závěry, jimiž se při hodnocení důkazů správce daně řídil, vyplývají z racionálního myšlenkového procesu, vzájemně na sebe navazují a odpovídají požadavkům formální logiky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75, publikovaný pod č. 1702/2008 Sb. NSS). Naopak z postupu stěžovatele v průběhu daňové kontroly je zřejmé, že často významně měnil či doplňoval svá tvrzení. Při vysvětlování vzniklých rozporů dokonce tvrdil skutečnosti či předkládal důkazy, které byly v rozporu s jeho dřívějšími tvrzeními. To se týká například vysvětlení rozporů v evidenci provozu nákladních vozidel, kdy stěžovatel uvedl, že v některých případech je v záznamech uveden nesprávný řidič, anebo vysvětlení rozporů v záznamech o nákupu a spotřebě nafty, kdy stěžovatel uvedl, že v této evidenci není uvedena nafta, kterou řidiči vozili v kanystrech. Stěžovatel také původně tvrdil, že s jeho vozy jezdili čtyři řidiči, následně však uvedl, že s jeho vozem jezdil i pátý řidič M. D., který není v záznamech o provozu nákladních vozidel uveden. Za této situace proto nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že vyvrátil pochybnosti správce daně o tom, že naftu odebral a spotřeboval při své ekonomické činnosti v deklarovaném množství. Stěžovatel nepředložil ani nenavrhl důkazy, prostřednictvím nichž by unesl své důkazní břemeno a přesvědčil správce daně o věrohodnosti jím vedených evidencí.

Nelze přisvědčit ani stížní námitce, podle níž se správce daně nevypořádal se všemi navrženými důkazy. Není totiž povinností správce daně provést všechny důkazy, jichž se daňový subjekt dovolává, jestliže je z okolností případu zřejmé, že navržené důkazy nemohou přispět ke zjištění stavu věci (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č.j. 8 Afs 81/2007 – 42, www.nssoud.cz) a pokud správce řádně vysvětlí, proč navržené důkazy neprovedl. Pokud jde o záznamy o částkách vynaložených na nákup nafty evidovaných v kalendáři „*Hvězdy našeho hokeje 2005*“ a návrh opakování výslechu rodičů stěžovatele, správce daně a žalovaný vysvětlili, proč tyto důkazy nebyly provedeny

(viz odůvodnění rozhodnutí žalovaného, protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2009 a přípis správce daně ze dne 27. 8. 2009). Správce daně uvedl, že z kalendáře není zřejmé, kdo tuto evidenci vedl a zda se skutečně jedná o částky, které vyplácel stěžovatel rodičům na nákup nafty. Navíc rodiče stěžovatele již ve svých svědeckých výpovědích uvedli, že si nepamatují, kolikrát a kdy přesně pro syna naftu nakoupili a neoznačili proto ani žádný doklad o nákupu nafty, který osobně provedli. Opakování jejich výpovědi by tak nemohlo přinést žádné další zjištění. Navíc z celkového kontextu skutečností zjištěných při daňové kontrole je zřejmé, že ani tyto důkazy by nemohly vyvrátit veškeré pochybnosti o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně, neboť se tyto důkazy týkaly pouze nákupů nafty, které pro stěžovatele údajně prováděli jeho rodiče. Na zjištění týkající se provozu nákladních vozidel stěžovatele, spotřeby nafty a dalších okolností případu by provedení těchto důkazů nemohlo mít žádný vliv. Pokud jde námitku stěžovatele, že nebylo provedeno „*zjištění u dalších subjektů ohledně dokladů za naftu*“, lze konstatovat, že ani případný výslech těch daňových subjektů, u nichž správce daně zjistil, že uplatnily nárok na odpočet daně vedle stěžovatele, a jejichž výslech stěžovatel v průběhu daňové kontroly ani nenavrhoval, by nic nemohl změnit na skutečnosti, že odpočet byl v těchto případech uplatněn dvakrát. Pochybnosti o oprávněnosti daňového odpočtu se tedy týkaly i zjednodušených daňových dokladů na nákup nafty, jež předložil stěžovatel. Je tak zřejmé, že ani provedení tohoto důkazu by nemohlo mít rozhodující vliv na zjištěný skutkový stav.

Ze všech těchto důvodů shledal Nejvyšší správní soud námitku spočívající v nesprávném zjištění skutkového stavu a neprovedení stěžovatelem navržených důkazů nedůvodnou.

Obdobně hodnotí Nejvyšší správní soud i další stížní námitku týkající se nesprávného hodnocení výpovědi Ma. B. Ačkoliv správce daně v závěrečné zprávě o daňové kontrole nepřesně uvedl, že paní B. vozila svým vozem 5-6 kanystrů nafty, přestože tato svědkyně vypověděla, že jich vozila nejvíce 5-6, nemohla mít tato nepřesnost žádný vliv na zjištění správce daně. Rozhodující je to, že svědecká výpověď neprokázala tvrzení stěžovatele, neboť z výpovědi paní B. není patrné, kdy a v jakém množství naftu nakoupila. I s ohledem na množství a závažnost rozporů a nepřesností vyplývajících z tvrzení stěžovatele a jím předložených podkladů nelze vytýkanou nepřesnost správce daně považovat za natolik závažnou, že by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí finančních orgánů o věci samé. Nejvyšší správní soud tedy shledal uvedenou námitku nedůvodnou.

Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani související námitku tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu spočívající v tom, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou týkající se hodnocení výpovědi paní B. Byť se krajský soud uvedenou námitkou výslovně nezabýval, je z odůvodnění jeho rozsudku (viz str. 14) zřejmé, že se ztotožnil se závěry žalovaného. Poukázal přitom na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný vyslovil ohledně výpovědi paní B. o počtu kanystrů v kufru jejího vozu shodný názor, jako učinil shora Nejvyšší správní soud. Krajský soud se zcela ztotožnil s důvody uvedenými v rozhodnutí žalovaného, na něž poukázal, a nelze tedy jeho rozsudek považovat za nepřezkoumatelný.

Pokud jde o třetí stížní námitku týkající se údajného protiprávního ukončení daňové kontroly, poukazuje Nejvyšší správní soud na § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8

zákona o správě daní, které upravují postup správce daně při ukončení daňové kontroly. V daném případě byla zpráva o daňové kontrole projednána se stěžovatelem dne 17. 8. 2009. Stěžovatel při projednání oponoval závěrům správce daně a navrhoval doplnění dokazování a zprávy o kontrole. Jak však vyplývá z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2009, správce daně se s těmito návrhy stěžovatele řádně vypořádal. Stěžovatel zopakoval své výhrady znovu v písemném vyjádření doručeném správci daně dne 26. 8. 2009. Na toto vyjádření správce daně odpověděl v přípise ze dne 27. 8. 2009, v němž odmítl návrhy stěžovatele na doplnění dokazování a zopakoval důvody, které ho k tomuto postupu vedly. Stěžovateli tedy byla dána dostatečná možnost vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejím výsledkům, přičemž správce daně se s jeho návrhy směřujícími k doplnění daňové kontroly řádně vypořádal.

Důvodem nezákonnosti daňové kontroly nemůže být ani skutečnost, že stěžovatel z důvodu nesouhlasu s postupem správce daně odmítl zprávu o daňové kontrole podepsat. Podle § 16 odst. 8 zákona o správě daní bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné. S ohledem na to, že stěžovatel odmítl zprávu o daňové kontrole také převzít, byla mu spolu s poučením o důsledcích odmítnutí jejího podepsání doručena poštovní zásilkou dne 19. 8. 2009. Důvodem nezákonnosti daňové kontroly nemůže být ani stěžovatelem vytýkaná skutečnost, že ve správním spisu je obsažena také zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 9. 2008, neboť na základě skutečností zjištěných při jejím projednání správce daně v daňové kontrole pokračoval. Daňová kontrola tak byla ukončena až po projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2009. Skutečnost, že ve spise je obsažena zpráva o daňové kontrole, která nevedla k jejímu ukončení, nemůže mít na zákonnost rozhodnutí finančních orgánů žádný vliv. Z tohoto důvodu neshledal Nejvyšší správní soud námitku týkající se tvrzeného nezákonného ukončení daňové kontroly důvodnou.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením důvodnosti zbývajících dvou okruhů kasačních námitek, které se týkaly postupu správce daně při stanovení daně za použití pomůcek. Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu a finančních orgánů, že stěžovatel v posuzovaném případě naplnil obě zákonem kumulativně stanovené podmínky pro vyměření daně podle pomůcek, tedy neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a nemožnost stanovit daň dokazováním. S ohledem na zásadní rozpory ve stěžovatelem předložených evidencích nebylo možno v daném případě objektivně zjistit, v jakém rozsahu stěžovatel deklarovaná zdanitelná plnění spočívající v nákupu nafty skutečně přijal a následně použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Správce daně na jedné straně prokázal nevěrohodnost a neúplnost daňové evidence a jiných evidencí stěžovatele, na straně druhé stěžovatel nepředložil, ač k tomu dostal prostor, jiné věrohodné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné daň z přidané hodnoty beze zbytku stanovit dokazováním. Za daného stavu přistoupil správce daně oprávněně ke stanovení daně podle pomůcek.

Podle § 31 odst. 6 zákona o správě daní mohou být jako pomůcky využity zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů,

znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných. Záleží přitom pouze na úvaze správce daně, jaké pomůcky ke stanovení daně v konkrétním případě zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Avšak i v případě stanovení daně za použití pomůcek musí být daň stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, publikovaném pod č. 1356/2007 Sb.NSS, i při stanovení daně podle pomůcek musí tento postup vést „*ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. [...] Za pomůcku tedy nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Správce daně má široký prostor ke správnímu uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Jak však Nejvyšší správní soud mnohokrát zdůrazňoval, každé správní uvážení má v právním státě své meze, které jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle správního orgánu, přičemž správní soudy jsou povolány k tomu, aby přezkoumávaly, zda správní orgán tyto meze nepřekročil a správní uvážení nezneužil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). [...] V tomto duchu je třeba interpretovat rovněž ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, podle něhož odvolací orgán u rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Odvolací orgán a následně ani správní soudy tedy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat*“. V rámci soudního přezkumu lze tedy přezkoumávat vlastní stanovení daně podle pomůcek pouze z toho hlediska, zda správce daně v konkrétním případě nevybočil z uvedených mezí.

Správce daně v daném případě použil pro stanovení základu daně podle pomůcek údaje získané od jiného daňového subjektu. Jednalo se o subjekt, který stejně jako stěžovatel v roce 2005 provozoval nákladní dopravu na stejném území. K tomu účelu využíval vedle jiných také jedno nákladní vozidlo Tatra 815, a to především k přepravě materiálů na stavbách. Vzhledem k tomu, že stěžovatel na rozdíl od zvoleného subjektu provozoval čtyři srovnatelná nákladní vozidla, zvýšil správce daně pro účely stanovení základu daně stěžovatele o čtyřnásobek základ daně zjištěný u jiného subjektu. Stejně tak zvýšil pro účely stanovení daně na vstupu o čtyřnásobek částku zdanitelných plnění přijatých zvoleným daňovým subjektem v průběhu roku 2005 (opravy, nákup náhradních dílů a pneumatik, nákup pohonných hmot). Na základě takto zjištěných údajů pak správce daně stanovil výslednou daň z přidané hodnoty za celý rok 2005, přičemž ji poměrně rozdělil mezi jednotlivá čtvrtletí roku 2005, a to podle poměru výše uskutečněných zdanitelných plnění za jednotlivá čtvrtletí zjištěných podle daňových přiznání stěžovatele. Správce daně zvolený postup řádně odůvodnil a v úředním záznamu ze dne 24. 8. 2009 srozumitelným způsobem popsal jednotlivé kroky, kterými dospěl ke stanovení výsledné daně. Takto zvolený postup pro stanovení daně má racionální základ, je snadno srozumitelný a logický, přičemž není zatížen formálními vadami, které by byly znakem svévole správce daně. Jak vyplývá z úředního záznamu, správce daně přihlédl i k okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro stěžovatele, neboť zohlednil i skutečnost, že

stěžovatel stejně jako srovnatelný daňový subjekt uplatňoval v průběhu roku 2005 jako přijaté zdanitelné plnění s nárokem na odpočet daně také částky hrazené na pronájem jednoho nákladního vozidla v rámci finančního leasingu. Navíc správce daně použil pro výpočet celkové daně stěžovatele nejen údaje o přijatých zdanitelných plněních jiného daňového subjektu, ale i údaje o uskutečněných zdanitelných plněních tohoto subjektu, přičemž tak dospěl k daňovým základům pro daň na výstupu stěžovatele za 1 až 4. čtvrtletí roku 2005, které jsou celkově o 879 160 Kč nižší, než základy daně na výstupu, které deklaroval stěžovatel. Nelze proto souhlasit s názorem stěžovatele, že správce daně postupoval při stanovení daně svévolně a v rozporu se zákonem.

Uspět nemůže ani tvrzení stěžovatele, že v průběhu roku 2005 dosáhl příjmů, které byly o 45 % vyšší, než činil základ daně stanovený podle pomůcek. Pokud by totiž došlo k poměrnému navýšení základu daně o tento rozdíl, došlo by také k odpovídajícímu zvýšení výsledné daně, a to i v případě, pokud by byl poměrně navýšen i nárok na odpočet daně na vstupu. Skutečnost, že byl stanoven základ daně na výstupu nižší, než deklaroval stěžovatel v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období roku 2005, tedy svědčí, jak již bylo řečeno, ve prospěch stěžovatele. Pouhou spekulací je pak názor stěžovatele, že jiný daňový subjekt provozoval nákladní vozidlo extenzivním způsobem a jezdil jen výhodné zakázky. Je třeba v této souvislosti znovu připomenout, že stanovení daně na základě pomůcek je pouze kvalifikovaným odhadem správné výše daně. Nejedná se o exaktní stanovení daňové povinnosti, neboť takový postup byl s ohledem na zásadní nedostatky v evidencích stěžovatele vyloučen. Za situace, kdy správce daně zvolil jako podklad pro stanovení daně na základě pomůcek údaje zjištěné u obdobného daňového subjektu, jeho postup nevykazuje znaky svévole a pohybuje se v mezích dovoleného správního uvážení, nemůže již stěžovatel úspěšně namítat skutečnosti, které podle něj svědčí o tom, že daň měla být s ohledem na způsob jeho podnikání stanovena v jiné výši.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovatel byl zkrácen na právu nahlédnout do daňového spisu. Z tohoto spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že se stěžovatel domáhal dne 8. 9. 2009 nahlédnutí do úředního záznamu ze dne 24. 8. 2009, č.j. 17120/09/106930/304025, v němž správce daně popsal postup při stanovení daně podle pomůcek. Správce daně předložil stěžovateli k nahlédnutí pouze kopii úředního záznamu, na níž byly s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů znečitelněny údaje identifikující daňový subjekt, jehož bylo využito ke stanovení daně podle pomůcek. Podle stěžovatele je identifikace tohoto daňového subjektu nutná, aby mohl posoudit, zda se skutečně jedná o srovnatelný subjekt a mohl vznést případné námitky proti jeho výběru. Proti rozsahu, v němž mu bylo umožněno nahlížet do spisu, proto podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 10. 2009, č. j. 5456/09-1500, zamítl.

Podle § 23 odst. 1 zákona o správě daní je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu, které jsou z nahlížení vyloučeny. Podle odst. 2 téhož ustanovení daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další

průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností. Cílem omezení nahlížení do daňového spisu je ochrana informací týkajících se ostatních subjektů, jež má správce daně k dispozici a ze kterých může také pro jejich vhodnost vycházet při stanovení daně za užití pomůcek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 1 Afs 94/2006 - 60, publikovaný pod č. 1146/2007 Sb.NSS). Ústavní soud v této souvislosti v nálezu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, publikovaném pod č. 74, sv. 40 Sb.ÚS, konstatoval, že toto ustanovení z hlediska ochrany základních práv představuje na jedné straně omezení základního práva na soukromí garantovaného čl. 10 Listiny základních práv a svobod a na straně druhé práva na informace garantovaného čl. 17 Listiny. Za ústavně konformní lze podle Ústavního soudu označit pouze takovou interpretaci § 23 odst. 2 zákona o správě daní, která zachovává přiměřenost omezení základních práv zvolením adekvátních prostředků. V daném případě zvolil správce daně podle názoru Nejvyššího správního soudu postup, který nárokům na proporcionalitu omezení práv stěžovatele a jiného daňového subjektu vyhovuje. Tím, že stěžovateli umožnil nahlédnutí do předmětného úředního záznamu, na jedné straně umožnil stěžovateli seznámit se s jeho obsahem a s údaji, na základě nichž byla stanovena daň, čímž mu bylo umožněno brojit kvalifikovanými námitkami proti postupu správce daně při stanovení daně podle zvolených pomůcek, současně však bylo znečitelněním údajů umožňujících identifikaci jiného daňového subjektu dosaženo účelu omezení práva na nahlížení do spisu, neboť byla zajištěna ochrana práv jiného daňového subjektu. Postup správce daně je tedy nejen v souladu s § 23 odst. 2 zákona o správě daní, ale vyhovuje též ústavněprávnímu principu přiměřenosti omezení základních práv a svobod. Uspět nemůže ani tvrzení stěžovatele, že nemohl posoudit, zda se v daném případě skutečně jedná o srovnatelný daňový subjekt a zda správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývají výhody, neboť tyto skutečnosti jsou zřejmé z obsahu předmětného úředního záznamu.

Ze všech uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud námitky týkající se postupu při stanovení daně podle pomůcek nedůvodnými.

Důvodnou neshledal Nejvyšší správní soud ani související námitku spočívající v tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu v důsledku toho, že se nevypořádal s námitkami směřujícími proti postupu při stanovení daně podle pomůcek. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se krajský soud těmito žalobními námitkami (viz str. 14 a 15) zabýval a že se ztotožnil se závěry správce daně a žalovaného, na jehož rozhodnutí odkázal. Konstatoval přitom, že správce daně stanovil daň na základě pomůcek, které představovaly dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně. Skutečnost, že krajský soud sám nepřepočítal výši stanovené daně, tedy neznamená, že nepřezkoumal správnost výpočtu stanovené daně, jak tvrdí stěžovatel. Nejvyšší správní soud tedy shledal tuto námitku nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 16. listopadu 2011

JUDr. Ludmila Valentová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Anela Omerović, DiS.