ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Z. K.**, zast. JUDr. Zdeňkem Rudoleckým, advokátem v Hradci Králové, Tylovo nábř. 367, proti žalovanému **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. ledna 2005, č. j. 31 Ca 137/2004 – 58,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. 2011/130/2003-Jan, byla zamítnuta odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 1999 a leden až prosinec 2000, na celkovou částku doměřené daně ve výši 3 165 936 Kč. V dané věci bylo rozhodováno podle zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v té době platném znění (dále jen „zákon o DPH“).

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 26. 5. 2004 ke Krajskému soudu v Hradci Králové žalobu, která byla rozsudkem tohoto soudu zamítnuta jako nedůvodná. Soud přitom vycházel ze správního spisu, z něhož vyplynulo, že stěžovatel v posuzovaném období (1999 a 2000) podnikal v činnosti nakládání s kovovým odpadem a šrotem se specializací na barevné kovy, provozoval maloobchod se smíšeným zbožím a komisní prodej. Od 19. 7. 2001 do 18. 6. 2002 u něj provedlo specializované oddělení Finančního úřadu v Hradci Králové kontrolu daně z příjmů a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 1999 a 2000. Vzhledem k tomu, že obchod kovovým odpadem byl hlavním předmětem podnikání žalobce,

byl tento obchod i hlavním předmětem daňové kontroly. Na základě výsledků kontroly doměřil správce daně stěžovateli za kontrolovaná zdaňovací období kromě daně z příjmů fyzických osob i daň z přidané hodnoty. Pokud jde o věcné námitky stěžovatele směřující proti stanovení daně z přidané hodnoty na základě pomůcek, krajský soud konstatoval, že tento způsob stanovení daně ve smyslu § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád nebo ZSDP) je způsobem náhradním, k němuž může správce daně přistoupit jen v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. Ustanovením § 31 odst. 9 stejného zákona je určena povinnost daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Pokud daňový subjekt tuto povinnost nesplní, je správce daně oprávněn přistoupit ke stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek, ale pouze ze předpokladu, že daň není možno stanovit dokazováním, tzn. že neexistují dostatečné důkazy pro vyměření daně, a to ať již pořízené za součinnosti s daňovým subjektem či bez něho. Ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu pak ukládá odvolacímu orgánu v odvolacím řízení o stanovení daně podle pomůcek pouze zkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Z obsahu správního spisu vzal krajský soud za prokázané, že žalobce v kontrolovaných letech nevedl své účetnictví v souladu s právními předpisy tak, aby bylo úplné, průkazné a správné, když zejména neprováděl inventarizaci zásob kovového odpadu a šrotu (jak sám uvedl do protokolu ze dne 26. 10. 2001, neprováděl ji z důvodu technické náročnosti), nevedl skladovou evidenci zásob kovového odpadu „ve velkém“ (s odůvodněním, že část nakoupených surovin dodával přímo odběratelům a část surovin zpracovával, takže se přitom měnil obsah kovů), následně předložené nákupní a skladní karty obsahovaly pouze záznamy o výkupu kovového šrotu od drobných dodavatelů, ty však nesouhlasily s částkami zaúčtovanými v peněžním deníku, navíc tyto karty neobsahovaly údaje o výdajích. Ze zprávy o kontrole vyplynulo, že správce daně požadoval od žalobce za účelem náhradního způsobu prokázání skladové evidence předložení průběžné evidence odpadů, kterou byl povinen vést podle zákona o odpadech. Stěžovatel k tomu do protokolu dne 5. 3. 2002 sdělil, že evidenci sice vedl, ale nemůže ji najít. K dotazu správce daně pak Okresní úřad v Jičíně sdělil, že za roky 1998 až 2000 žalobce nepodal hlášení o produkci a nakládání s odpady, takže ani zde nebyly žádné údaje k dispozici. Krajský soud proto přisvědčil závěru žalovaného, že za uvedených okolností správce daně nemohl ověřit množství nakoupených a prodaných zásob, tedy ani výši přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Žalovaný tedy dle názoru soudu důvodně dovodil, že žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost, takže nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu a byl proto oprávněn ve smyslu § 31 odst. 5 cit. zákona stanovit daňovou povinnost žalobce za použití pomůcek. Pokud žalobce soudu předložil k nahlédnutí počítačovou sestavu, na které je dle jeho názoru podrobně a perfektně zpracováno jeho účetnictví, které měl v tomto rozsahu k dispozici již v době daňové kontroly, z žádného protokolu o jednání není zřejmé, že by tato sestava byla žalobcem správci daně nabídnuta a ten, že by ji odmítl. Při volbě pomůcek je správce daně vázán také § 46 odst. 3 daňového řádu, tzn. že je povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Žalobce namítl porušení tohoto ustanovení a zpochybnil použití srovnatelných daňových subjektů. Žalobce má zároveň zato, že když jím uplatněná daň na vstupu nebyla správcem daně zpochybněna, došlo tak ke stanovení daně kombinací dokazování a za užití pomůcek (tj. pouze na výstupu). Kombinace stanovení daňové povinnosti dokazováním v kombinaci s pomůckami samozřejmě přípustná není, ale o takovou situaci v posuzovaném případě nešlo. Jsou-li splněny zákonné podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, je plně

na správci daně, z jakých pomůcek bude při stanovení daňové povinnosti vycházet. Co může být pomůckami příkladmo uvádí § 31 odst. 6 daňového řádu a vychází-li správce daně i ze žalobcem předložených daňových přiznání, dokladů a listin (byť pro svou nedostatečnost a neúplnost nezpůsobilých k prokázání daňové povinnosti dokazováním) a poznatků, které získal v průběhu daňového řízení v té jeho části, kdy prováděl dokazování, pak tyto listiny, doklady a poznatky užil jako pomůcky a usoudil z nich rozsah žalobcovy daňové povinnosti.

Shora citovaný § 46 odst. 3 daňového řádu nestanoví pak konkrétně, co může být jako výhoda daňového subjektu uznáno. Ze zprávy o kontrole krajskému soudu vyplynulo, že správce daně pro stanovení daně z přidané hodnoty vycházel ze zjištění učiněných na dani z příjmů, přičemž zjištěné rozdíly ve výši tržeb použil i pro stanovení daně z přidané hodnoty. V tomto postupu nelze dle názoru soudu shledávat pochybení. Žalovaným provedené zdůvodnění, že v případě daně z přidané hodnoty nezpochybnil žalobcem uplatněnou daň na vstupu a vycházel z jím předložených dokladů s odkazem na § 19 zákona o DPH, kdy si plátce daně může nárok na odpočet daně uplatnit 3 roky v daňovém přiznání za kterékoliv zdaňovací období od zdaňovacího období, v němž se přijetí zdanitelného plnění uskutečnilo, lze akceptovat. Poukaz žalobce na nález Ústavního soudu k otázce zohlednění přiměřených výdajů ke stanoveným příjmům se týká daně z příjmů, proto na posuzovaný případ nedopadá.

Výběr srovnatelného subjektu však pro stanovení daně jako výhodu ve smyslu uvedeného ustanovení hodnotit nelze, a to i kdyby tento výběr daňový subjekt skutečně zvýhodňoval. Výběr srovnávaného subjektu ke stanovení daně podle pomůcek není tedy výhodou, kterou má na mysli § 46 odst. 3 daňového řádu, protože zmíněné ustanovení je koncipováno tak, že daň je stanovena podle pomůcek a teprve poté její konečná výše určena s přihlédnutím ke zjištěným výhodám. K nim je pak správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké zjištěny byly, a to na základě tvrzení daňového subjektu nebo při zjištění v souvislosti s vedeným daňovým řízení. Není však povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou. V posuzovaném případě vzal krajský soud ze spisu za zřejmé, že žalobce žádné takové okolnosti v průběhu daňového řízení neuplatnil, v žalobě pak další výhody, které měly být správcem daně zohledněny a nebyly, nespecifikoval. Soud má proto s ohledem na shora uvedené zato, že žalovaný se při svém rozhodování neodchýlil z rámce, který mu zákon vymezuje § 50 odst. 5 v návaznosti na § 46 odst. 3 daňového řádu.

Soud neshledal důvodnými ani námitky žalobce týkající se procesních pochybení správce daně a potažmo žalovaného. Pokud jde o námitky proti výzvám správce daně a sdělení či nesdělení jeho konkrétních pochybností, předně krajský soud připomenul, že jak výzvu ze dne 9. 1. 2002, tak ze dne 13. 5. 2002, nevyhotovil správce daně dle § 43 daňového řádu, ale dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 tohoto zákona. Z obou výzev je však bezesporu zřejmé, že správce daně nabyl pochybnosti o správnosti žalobcem vykázaných tržeb, je zřejmé co z tohoto důvodu po žalobci požadoval doložit a jaké záznamy a účetní písemnosti žádal k předložení, přičemž ve vztahu k dani z přidané hodnoty pak i konkretizoval, ve vztahu ke kterým zdanitelným plnění, ze kterých byl uplatněn nárok na odpočet, žádal prokázání souvislosti s § 19 odst. 1 zákona o DPH. Jako zásadní nemůže být dle názoru krajského soudu hodnocena ani námitka, že správce daně rozhodl o stanovení daně za užití pomůcek již před vydáním druhé z uvedených výzev. Tím, že dne 10. 5. 2002 zpracoval úřední záznam s výpočtem daňové povinnosti podle pomůcek a 13. 5. 2002 vyhotovil druhou ze shora uvedených výzev, postupoval sice nesprávně, ale protože úřední

záznam slouží jen pro vnitřní potřebu správce daně a není to rozhodnutí, nešlo o pochybení, které by mělo vliv na výsledek řízení. Pokud by totiž na zmíněnou druhou výzvu žalobce doložil a prokázal správcem daně požadované skutečnosti, nic by správci daně nebránilo zmíněný úřední záznam v dalším řízení nepoužít.

K námitce týkající se nahlížení do spisu je nutno konstatovat, že daňový řád neumožňuje správci daně v případě, že stanoví daň podle pomůcek, zveřejňovat daňovému subjektu pomůcky, a to s ohledem na dodržování § 23 odst. 1 a 2 tohoto zákona. Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v § 23 odst. 2 daňového řádu, kde je mimo jiné uvedeno, že daňový subjekt není oprávněn nahlížet do pomůcek, zápisů 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. Pokud jde o úřední záznam založený ve správním spise a jeho přílohy, tyto listiny takové údaje o jiných daňových subjektech obsahovaly, proto nelze vytýkat správci daně, že nechtěl umožnit žalobci nahlédnutí do nich. Jaký další konkrétní materiál, na který, jak uvedl žalobce, odkazuje zpráva z daňové kontroly a nebylo mu umožněno nahlédnutí do něj, v žalobě blíže nespecifikoval.

K námitce porušení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu ve vztahu k svědkům E. S., Ing. S. V. a M. D., krajský soud ze správního spisu zjistil, že o konání výslechu E. S. dne 8. 1. 2002 byla v souladu s § 17 odst. 7 daňového řádu dne 28. 11. 2001 vyrozuměna pouze zástupkyně žalobce D. M., k výslechu se však ona ani žalobce nedostavili. Následně správce daně písemně oznámil žalobci provedení výslechů a navrhl jejich opakování. K tomu žalobce do protokolu při seznámení s obsahem výpovědí dne 14. 1. 2002 prohlásil, že nežádá opakování výslechu svědků, neboť jím nechce klást další otázky. Je rovněž třeba dodat, že ze zprávy o kontrole ani úředního záznamu o stanovení daně podle pomůcek pak nevyplývá, že by správce daně zmíněné výpovědi využil. Pokud žalobce při jednání před soudem požadoval doplnění výslechů těchto svědků, takový důkaz by nemohl s ohledem na to, k čemu by měli být vyslechnuti, na celkovém závěru nic změnit, neboť výslechy navrhovaných osob by nemohly nahradit všechny nedostatky zjištěné v účetnictví žalobce tak, aby jeho daňová povinnost mohla být stanovena dokazováním.

Krajský soud dále vyřkl, že neobstojí ani námitka, že žalovaný se žalobcem nedostatečně projednal zprávu z daňové kontroly. Z protokolu o projednání ze dne 18. 6. 2002 je zřejmé, že žalobce byl poučen o právu vyjádřit se před ukončením kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a ke způsobu jeho zjištění, popř. navrhnout jeho doplnění. Žalobce však nepožádal o poskytnutí lhůty k seznámení, ani nevznesl žádné připomínky a uvedl, že k výsledku daňové kontroly se vyjádří v odvolání. Správci daně proto nelze vytýkat, že by postupoval při projednání zprávy pouze formálně a že by odepřel žalobci jeho procesní práva zakotvená v § 16 daňového řádu.

Krajský soud se neztotožnil ani s názorem žalobce, že daňová kontrola, která byla provedena oddělením specializované kontroly Finančního úřadu v Hradci Králové a nikoliv místně příslušným správcem daně, byla provedena nezákonně. Dle § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. může finanční ředitelství v obvodu své působnosti v odůvodněných případech pověřit provedením některých úkonů v rámci správy daní, dotací a řízení o přestupcích jiný než místně příslušný finanční úřad. V souladu s tímto ustanovením pověřila ředitelka Finančního ředitelství v Hradci Králové dne 17. 7. 2001 k provedení daňové kontroly u žalobce Finanční úřad v Hradci Králové, a to konkrétně k provedení kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1999 a 2000 a daně z přidané hodnoty za všechna

zdaňovací období roků 1999 a 2000. Daňovou kontrolou se přitom rozumí jednotlivé úkony správce daně prováděné ve smyslu § 16 daňového řádu. Pokud dle shora citovaného § 10 odst. 3 zákona č. 531/1990 Sb. může finanční ředitelství pověřit provedením některých úkonů, tzn. i provedením více úkonů, jiného než místně příslušného správce daně, pak toto zmocnění lze bezesporu vydat i k provedení daňové kontroly. Vzhledem k formulaci uvedeného ustanovení je pak dle názoru soudu nepodstatné, zda takovou kontrolu provede specializované či jiné oddělení pověřeného finančního úřadu.

Včas podanou kasační stížností namítá žalobce jako stěžovatel ve smyslu kasačních důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), že si je vědom okolnosti, která vyplývá z § 50 odst. 5 ZSDP, a sice možnosti odvolacího orgánu v odvolacím řízení o stanovení daně podle pomůcek zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jednou ze zákonem v § 31 odst. 7 ZSDP stanovených podmínek je spolehlivost stanovení základu a výše daně podle pomůcek, která podle dikce vykládaného zákonného ustanovení má být „dostatečná“. Tak tomu však podle názoru stěžovatele v posuzovaném případě nebylo, z čehož je vyvozena protiprávnost použití institutu stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. V uvedené souvislosti odkazuje stěžovatel mimo jiné i na judikaturu Nejvyššího správního soudu v Brně, konkrétně sp. zn. 7 Afs 24/2003 ze dne 3. 9. 2004. Z dikce § 31 odst. 5 ZSDP vyplývá, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek. Jednak porušení zákonné povinnost daňovým subjektem a jednak, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 citovaného ustanovení, přičemž obě tyto podmínky musí být splněny současně. Přitom zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami, popř. sjednáním daně je logické, neboť první ze jmenovaných způsobů stanovení daně má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

Ve věci naplnění první z uvedených podmínek krajský soud převzal od správce daně (ze zprávy z daňové kontroly), resp. FŘ tu část, kde je odkazováno na protokoly o ústním jednáni se stěžovatelem. Interpretace protokolů ze strany soudu je však minimálně neúplná. V případě odkazu na protokol ze dne 26. 10. 2001 otázka správce daně zněla: „měl jste na konci roku 1998 provedenou inventarizaci zásob?“ V odpovědi se poté stěžovatel vyjádřil následovně: „ne neměl. Nevedl jsem a nevedu skladní karty, protože materiál se rafinuje - přepracovává na jiný materiál, který se od původního nakoupeného liší... .“. Z odpovědi plyne, že správce daně se táže na jednu věc, odpověď se týká něčeho jiného, v této části se odpověď týká roku 1998. Protokol ze dne 5. 3. 2002 stěžovatel nemá, jde zřejmě o chybné označení protokolu. Správce daně v rámci své správní úvahy neprokázal neúplnost účetnictví v části, které se týkalo uskutečněných zdanitelných plnění včetně povinných evidencí, tj. záznamní povinnosti dle zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH), ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Nebylo zpochybněno, ani prokázáno, že by řada vystavených faktur odběratelům byla neúplná. FŘ a následně i soud se vůbec nezabývali hmotněprávními ustanoveními ZDPH a shodně převzali rozhodnutí v části, kde se popisuje kontrolní zjištění u daně z příjmů. Navíc pokud FŘ uvádí, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci zásob a následně krajský soud se s tímto názorem ztotožnil, je nutno v této souvislosti uvést, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích je nutno vycházet z Postupů účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví č. j. 281,283/77 411/2000, zejména poté přílohy č. 1, či 11, Vymezení pojmů. Podle bodu 10) se za zásoby považují: a) materiál do okamžiku spotřeby b) nedokončená výroba, výrobky, zvířata c) zboží do okamžiku

prodeje. V bodě 12) Polotovary vlastní výroby jsou odděleně sledované produkty, které ještě neprošly všechny výrobní stupně a musí být proto dokončeny nebo zkompletovány do finálních výrobků v dalším výrobním procesu účetní jednotky. Stěžovatel průběžně poukazoval na skutečnost, že nakoupená surovina je dále zpracovávána a tříděna. Tvrzení správců daně i soudu v části, které se týká údajné nevedení evidence zásob proto pokládá stěžovatel za neodpovídající důkazům a tudíž nemající oporu ve spisech.

Stěžovatel má dále zato, že se nelze ztotožnit s tvrzením správce daně, že by nebyla předložena skladová evidence, toto je v rozporu se skutkovým stavem, což je možno dokumentovat např. protokolem o ústním jednání ze dne 15. 3. 2002, kde v bodě 5 se uvádí, co bylo předloženo, mimo jiné poté i nákupní a skladní karty surovin za označené měsíce roku 1999 a 2000, zbývají doklady byly dodány dne 18. 3. 2002, viz bod 14.) a příloha - např. 11 listů inventura obchod ke dni 31. 12. 1999. Stěžovatel předkládal tu část evidence, která byla od něj požadována, což samozřejmě nevylučuje další způsob vedení skladové evidence. FŘ hodnotilo předloženou evidenci, která spolu se záznamní evidencí k DPH a prvotními doklady o nákupu a prodeji měla nahradit pomocnou knihu zásob podle § 15 odst. 1 písm. c) zákona č. 563/199 1 Sb., o účetnictví, jako nedostatečně průkaznou bez konkrétní opory v právních normách. Přestože podle § 31 odst. 8 písm. b) ZSDP vyplývá povinnost prokázat existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky nebo právní fikce pro správce daně, ten se spokojil s podřazením výše označených reálií pod obecný pojem „porušení povinnosti daných zákonem o účetnictví“, z čehož je opět v nepřípustně extenzivním výkladu dovozeno nesprávně vedené účetnictví stěžovatele.

V případě naplnění druhé z podmínek pro aplikaci § 31 odst. 5 ZSDP se krajský soud omezil pouze na konstatování, že FŘ dle jeho názoru důvodně dovodilo, že stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil svou zákonnou povinnost, takže nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu a bylo proto oprávněno ve smyslu § 31 odst. 5 cit. zákona stanovit daňovou povinnost stěžovatele za užití pomůcek. FŘ však ve svém rozhodnutí pouze uvedlo, že po přezkoumání rozhodnutí podle § 50 odst. 5 ZSDP se ztotožňuje se stanoviskem obsaženým ve zprávě z kontroly, tzn. že obě podmínky byly naplněny a přechod na pomůcky byl oprávněný. V této souvislosti cituje stěžovatel opětovně z judikátu NSS, sp. zn. 7 Afs 24/2003 ze dne 3. 9. 2004: „Z § 31 odst. 5 citované zákona nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovozovat závěr o nemožnosti provedení dokazování. Teprve jestliže správce daně zjistí, že v daném případě není možné stanovit daň dokazováním, může přistoupit ke stanovení daně za užití pomůcek. Za této situace odvolací orgán rozhodující o odvolání může zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). V odůvodnění pak musí nejen přesvědčivě uvést, jakým způsobem byla daňovým subjektem porušena jeho zákonná povinnost, ale také, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním, které, jak bylo uvedeno, je zákonem preferovanou metodou stanovení daňové povinnosti.“ V další části rozsudku se uvádí: „Skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru proto jsou podmínky pro stanovení daně z použití pomůcek vymezeny tak přísně a činí z této metody postup, který lze použít pouze v krajním případě (jako ratio ultima). Postupem, kdy správce daně stanoví daňovou povinnost v podstatě na základě dokazování, avšak svůj postup označí za stanovení daně za užití pomůcek, je nezákonným způsobem omezen přístup daňového subjektu k části spisu a zásadně zhoršena jeho možnost účinné obrany v odvolacím, a stejně tak v soudním řízení. Ačkoliv tedy správce

daně fakticky stanovil daňový základ a daň dokazováním, nemohl stěžovatel v odvolacím řízení např. navrhovat provedení dalších důkazů.“

Stěžovatel v této věci namítal, že daňová kontrola trvala cca 11 měsíců (od 19. 7. 2001 do 18. 6. 2002), již samotná doba kontroly a její provedení nasvědčují tomu, že se jedná o kontrolu časově náročnou, která není v rozsahu, kterém byla prováděna běžná. Kontrola byla prováděna za užití dokazování ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 ZSDP, nejednalo se poté rozhodně o situaci, kdy by správce daně nemohl zjistit daňovou povinnost na základě důkazů a na podkladě účetnictví. Stěžovatel namítal zejména skutečnost že daňová povinnost mohla a měla být stanovena dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 ZSDP, neboť pohyb zboží byl doložen doklady o nákupu a prodeji a dále i evidencí záznamů předepsaných § 11 ZDPH. Vedení této evidence nebylo zpochybněno, jednalo se tedy o důkazní prostředek ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP, a jako s důkazním prostředkem s touto evidencí musí správce nakládat, nikoliv ho zcela opomenout. Správcem daně nebylo rovněž prokázáno, že by záznamy vedené podle § 11 ZDPH byly neúplné. Uváděné skutečnosti jsou za užití důkazních prostředků snadno zjistitelné pomocí přijatých a vystavených daňových dokladů. Z § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP plyne, že správce daně je povinen mimo jiné prokázat existenci skutečností vyvracejících správnost záznamů vedených daňovým subjektem, což znamená nepochybně i těchto záznamů, tvořících součást důkazní materie. Stěžovatel ze všech výše specifikovaných důvodů vyvozuje, že nenastala podmínka nemožnosti stanovení základu daně a daně dokazováním, pokud správce daně z účetnictví stěžovatele téměř úplně vycházel, což je patrné ze zprávy z daňové kontroly. Určité dílčí nedostatky v evidenci zásob neznamenají samy o sobě, že by účetnictví, resp. záznamy pro účely daně z přidané hodnoty pozbyly důkazní hodnoty, viz např. rozsudek KS v Ústí nad Labem č. j. 16 Ca 199/1996 ze dne 3. 3. 1997.

V této věci stěžovatel současně na dokreslení uvádí, že FŘ vydalo v řízení, které souviselo s daňovou kontrolou za uvedená zdaňovací období rozhodnutí č. j. 4818/150/2002-Šj ze dne 25. 10. 2002 ve věci odvolání stěžovatele proti rozsahu, v jakém bylo umožněno nahlédnout do spisu na FÚ v Jičíně dne 15. 8. 2002. V této věci namítal stěžovatel mimo jiné i absenci rejstříku spisu vedeného správcem daně podle jednotlivých položek, dále požadavek na předložení důkazů pro výpočet daně, tj. zda použité pomůcky nejsou důkazy a zda nešlo stanovit daň dokazováním. Ve všech uvedených aspektech stěžovatel u FŘ neuspěl včetně posouzení požadavku na pořízení opisů ze spisového materiálu, který dosud stěžovatel neobdržel, jako neoprávněného.

Stěžovatel rovněž napadá v návaznosti na doplnění odvolání ze dne 16. 5. 2003 použitý způsob použití pomůcek, neboť správce daně nepoužil zřejmě srovnatelné daňové subjekty, pokud byly jako srovnávací vzorek použity a domáhá se přezkoumání vlastního použití pomůcek včetně propočtu a použití srovnávacího vzorku. Oprávněnost použití srovnatelných subjektů podle našeho názoru musí být přezkoumána i z toho hlediska, zda se jednalo o šetření o skutečnostech, které měly být použity jako pomůcky. V tomto případě poté provádí správce daně dokazování podle § 31 ZSDP a je třeba v rámci zásady rovnosti zbraní vycházet z toho, že § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP je nutno aplikovat v případě výslechů svědků pro účely stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel se domnívá, že soud měl posoudit i skutečnost, zda správce daně provedl výslech svědků bez součinnosti se stěžovatelem, neboť FŘ odmítlo svým rozhodnutím předložení důkazů pro výpočet daně, což bylo již zmíněno. V této věci odkazuji na stávající judikaturu Ústavního soudu, viz I. ÚS 591/2000, II. ÚS 232/2002.

Soud dále naprosto opomenul žalobní námitku, která se týkala postupu dle § 31 odst. 7 ZSDP a to z hlediska uskutečnění zdanitelných plnění, tj. z hlediska časového. Stěžovatel namítal, že pokud správce daně převezme čísla ze zjištění daně z příjmů, ani tyto údaje nemusí nutně souviset s fiktivním uskutečněním zdanitelných plnění. Podle § 2 odst. 2 a § 14 ZDPH se základ daně a daň zjišťuje za jednotlivá zdanitelná plnění a pro účely toho zákona se daňovou povinností rozumí vlastní daňová povinnost nebo daňový odpočet jako rozdíl součtu daně všech plnění na výstupu a vstupu. V § 46 odst. 3 ZSDP se však hovoří o stanovení základu daně a daně podle pomůcek, což není významově totéž. Z toho nepřímo plyne, že daňová povinnost za jednotlivá zdaňovací období by u DPH neměla být shodná. Stěžovatel se proto domnívá, že krajský soud se náležitě nevypořádal s jeho právní argumentací a svůj právní závěr řádně neodůvodnil.

K námitce stěžovatele, že ZSDP neumožňuje kombinaci stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. na vstupu a za použití pomůcek na výstupu soud uvedl, že kombinace I samozřejmě přípustná není, ale o tento postup se nejednalo. Stěžovatel se domnívá, že posouzení FŘ je nesprávné a nemající oporu v ZSDP a ZDPH. ZSDP používá v § 31 odst. 5 pojem stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Podle § 2 odst. 2 a § 14 ZDPH se základ daně a daň zjišťuje a stanovuje za jednotlivá zdanitelná plnění a pro účely tohoto zákona se daňovou povinností rozumí vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet jako rozdíl součtu daně všech plnění na výstupu a na vstupu. Postup, kdy stanoví správce daně daňovou povinnost pouze na výstupu, bez zohlednění daně na vstupu (odpočet daně) za užití pomůcek prakticky ve výši 0 je v rozporu s § 46 odst. 3 ZSDP. FŘ uvádí, že správce daně použil veškeré předložené doklady ve smyslu § 31 odst. 6 ZSDP jako pomůcky, poté ovšem nemůže zdaňovat fiktivní zdanitelné plnění.

Pokud krajský soud přisvědčil závěru, že za uvedených okolností správce daně nemohl ověřit množství nakoupených a prodaných zásob, tedy ani výši přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, je tento právní závěr nedůvodný, nekorespondující spisu, a to i vzhledem k tomu, že správce daně sám ve zprávě z daňové kontroly v části, která se týkala daně z přidané hodnoty uvádí, že daňový subjekt (stěžovatel) vedl záznamy předepsané podle § 11 ZDPH, tj. záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních (jako důkaz byla označena zpráva z kontroly). Ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP dochází ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (tedy vstupů i výstupů), odpočet daně na vstupu však z logiky věci vyplývající nelze uplatňovat opakovaně. Právní názor krajského soudu považuje stěžovatel za nesprávný. V případě odkazu stěžovatele na nález ÚS IV. 179/01 chtěl stěžovatel pouze dokumentovat skutečnost, že se správce daně zabýval pouze otázkou výše údajných zdanitelných plnění na výstupu, v případě jejich navýšení. Stěžovatel považuje především za nutné zdůraznit, že správce daně v rámci důkazního řízení do doby vyhotovení úředního záznamu o stanovení základu daně a daně podle pomůcek a následně ani ve zprávě z daňové kontroly neuvedl žádné zjištění, které by prokazovalo skutečnost, že stěžovatel v konkrétních případech uskutečnil obchodní operace. Správce daně tedy neprokázal žádné uskutečněné zdanitelné plnění, které by nebylo součástí jeho účetnictví a současně daňového přiznání pro účely daně z přidané hodnoty. Stěžovatel se domnívá, že v případě uskutečnění zdanitelných plnění tato situace nenastala, navíc se žádný správní orgán touto otázkou nezabýval, ani krajský soud v této věci neuvedl svůj právní názor, Stěžovatel na tuto skutečnost v žalobě upozorňoval na více místech, např. v případě postupu podle § 31 odst. 7 ZSDP. V této věci se stěžovatel odkazuje mimo jiné i na rozsudek KS v Ústí nad Labem, sp. zn. 15 Ca 165/98 ze dne 21. 3. 2000, cit.: Pokud daňový subjekt uskutečněná zdanitelná plnění vykazovaná v daňovém přiznání prokazuje daňovými doklady a správce daně rozsah - zdanitelných plnění nepovažuje za úplný, musí být spolehlivě, byt‘ někdy pouze pomocí

nepřímých důkazů, prokázáno, že daňový subjekt uskutečnil v jednotlivých zdaňovacích obdobích zdanitelná plnění ve větším rozsahu, než v daňovém přiznání vykázal Stěžovatel se domnívá, že citovaný právní názor by měl platit v zásadě obecně, i když se nemusí jednat o zcela shodnou situaci.

ZSDP nevylučuje, aby stěžovatel i při stanovení daně s použitím pomůcek podle § 31 odst. 5 ZSDP navrhoval v rámci odvolání nové důkazy, kterými prokáže (doloží) nesprávné zhodnocení důkazní situace ze strany správce daně. Stěžovatel namítá, že o takovou situaci se jednalo, neboť již z jeho výpovědí je zřejmé, že uváděné skutečnosti si nemohl v této době sám vysvětlit. Tehdy totiž neměl k dispozici disketu od pí. M., která mu byla předána až dne 28. 4. 2003 a o této skutečnosti byl pořízen. zápis.

Do stavu zásob k 31. 12. 1998, uvedeného v daňovém přiznání, byly započteny veškeré nákupy kovového šrotu do 23. 3. 1998, aniž by se však v tomto stavu promítl stav prodeje. Zjevně tak došlo přenosem dat z diskety k chybnému nastavení konečného stavu zásob k 31. 12. 1998 a následně i k počátečnímu stavu zásob k 1. 1. 1999. Uvedené skutečnosti se tak promítají v roce 1999 i 2000. Touto žalobní námitkou se však soud nezabýval, v této věci je rozhodnuti soudu nepřezkoumatelné.

Jestliže krajský soud uvádí, že výběr srovnatelného subjektu nelze podřadit ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP a jako „výhodu“ hodnotit nelze, dostává se podle názoru stěžovatele do rozporu s právním názorem uvedeným v nálezu ÚS pod IV. ÚS 179/01, cit.: Takovými dalšími výhodami jsou i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu. a pod. Ze spisového materiálu správce daně tedy musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt.“.

Stěžovatel nemůže souhlasit ani s hodnocením jeho žalobních námitek, které se týkají výzev, kdy krajský soud v odůvodnění svého rozsudku připomíná, že jak výzvu ze dne 9. 1. 2002, tak i ze dne 13. 5. 2002 nevyhotovil správce daně podle § 43 ZSDP, ale podle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 ZSDP. V případě odkazu na § 43 ZSDP měl stěžovatel na mysli pouze tu skutečnost, že výzvy by měly obsahovat sdělení konkrétních pochybností správce daně. Totéž platí i o hodnocení úředního záznamu ze dne 10. 5. 2002 v předstihu před vydáním další výzvy ze dne 13. 5. 2002, kdy sice krajský soud shledává postup jako nesprávný, ale nepovažuje ho za pochybení, které by mělo vliv na výsledek řízení. Vzhledem k tomu, že se jedná o předpoklad pro přechod na stanovení základu daně a daně za použití pomůcek, považuje tuto otázku stěžovatel taktéž za zcela zásadní pro následnou aplikaci § 31 odst. 5 ZSDP.

Krajský soud se dále dle názoru stěžovatele nevyrovnal s námitkou stěžovatele, že pokud správce daně požaduje ve výzvě pouze vysvětlení, nemůže spojovat s odpovědí na tuto výzvu jeden z krajních následků této výzvy, tj. vyměření daně bez součinnosti s daňovým subjektem na základě pomůcek, které má k dispozici. Správce daně, pokud chce vyměřit daň za užití pomůcek, musí vydat další výzvu, ve které uvede, jak hodnotí předložené důkazní prostředky a současně uvede, jak je požaduje doplnit. V případě, kdy předložené důkazní prostředky či podaná vysvětlení daňového subjektu jsou správcem daně shledána jako nedostatečná, je povinností správce daně sdělit řádně toto své stanovisko a dát plátci daně možnost důkazní prostředky či vysvětlení doplnit. To vyplývá ze základních zásad daňového řízení, tj. § 2 odst. 2 a 9 ZSDP včetně § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP. Tímto způsobem však

správce daně nepostupoval, což již bylo namítáno např. v případě výše specifikovaných výzev.

Žalovaný se dle názoru stěžovatele nevypořádal s návrhem na doplnění důkazního řízení ve věci pohybu zásob a stavu železného odpadu včetně návrhu na ověření skutečností za užití svědeckých výpovědí. Důvodem podání stěžovatele bylo posouzení stavu zásob komplexně, nikoliv pouze pohybu a zásob barevných kovů. Stěžovatel se neztotožňuje ani s hodnocením svědeckých výpovědí svědků E. S., ing. S. V. a M. D. včetně vztahu k zápisu ze dne 28. 4. 2003 ve věci předané diskety, kterým měla být dokumentována chyba stavu zásob k 31. 12. 1998, která se poté prolíná i ve prospěch stěžovatele do dalších daňových období.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stížnost neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán přezkoumal napadené dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1999 a 2000 v rozsahu požadovaném v odvolání a zjistil, že daň byla doměřena v souladu se zákony. Na základě shora uvedeného proto navrhuje, aby kasační stížnost byla Nejvyšším správním soudem v Brně jako nedůvodná zamítnuta.

Ze spisového materiálu předloženého Nejvyššímu správnímu soudu plyne, že v souladu se zmocněním paní M. k zastupování společnosti Z. K. (stěžovatel) ze dne 21. 8. 2000, byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů za roky 1999 a 2000 a dále daně z přidané hodnoty za 1-12. měsíc roku 1999 a 2000 u daňového subjektu Z. K. za přítomnosti paní M., a to dne 19. 7. 2001. Daňovou kontrolu prováděl Finanční úřad v Hradci Králové na základě pověření Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 17. 7. 2001, č. j. 3780/150/2001. Dne 26. 10. 2001 došlo k ústnímu jednání za přítomnosti kontrolovaného subjektu, při němž tento podal vysvětlení k některým účetním případům. Přípisem ze dne 27. 11. 2001 sdělil správce daně daňovému subjektu o konání svědecké výpovědi paní E. S. na den 8. 1. 2002. Dne 8. 1. 2002 byla vyslechnuta svědkyně S. Přípisem ze dne 9. 1. 2002 sdělil správce daně daňovému subjektu, že provedl výslechy svědků E. S., Ing. S. V. a M. D.; správce uvedl, že ve smyslu § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP byla o konání výslechů informována paní M.; daňovému subjektu bylo umožněno provedení opětovného výslechu výše uvedených svědků; subjekt byl rovněž poučen o svém právu nahlížet do spisu ve smyslu § 23 ZSDP. Se svědeckými výpověďmi výše uvedených svědků se daňový subjekt seznámil u správce daně dne 14. 1. 2002. Výzva správce daně ve smyslu § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 ZSDP ze dne 9. 1. 2002 obsahovala 14 konkrétních bodů, jež měl daňový subjekt předložit, popř. vysvětlit; tuto výzvu si daňový subjekt převzal dne 14. 1. 2002. Další ústní jednání s daňovým subjektem se konalo dne 15. 3. 2002, při němž daňový subjekt předložil písemnosti a podal vysvětlení k výzvě, poté 6. 5. 2002 správce daně při ústním jednání ověřoval skutečnosti zjištěné při kontrole. Jelikož daňový subjekt nereagoval na výzvu správce daně ze dne 9. 1. 2002, zaslal správce daně daňovému subjektu výzvu novou ze dne 3. 5. 2002. Úřední záznam ze dne 10. 5. 2002 č. j. 120080/02/228540-4128, o stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek, je založen na č. l. 9 správního spisu. Dne 18. 6. 2002 byla s daňovým subjektem projednána zpráva o daňové kontrole. Dodatečné platební výměry na DPH byly vydány dne 23. 7. 2002, č. j. 38081/02/238921/8521 až 38130/02/238921/8521 za předmětná zdaňovací období na celkovou částku doměřené daně ve výši 3 165 936 Kč. Dne 7. 8. 2002 udělil daňový subjekt plnou moc k zastupování před správcem daně Ing. P. Ř., který dne 15. 8. 2002 nahlédl do spisu daňového subjektu dle § 23 ZSDP, jednalo se o spis daně z příjmů fyzických osob. Ing.

Ř. poslal dne 26. 8. 2002 správci daně žádost o sdělení důvodů rozdílu mezi stanoveným daňovým základem a daní, jež byla přiznána dle § 32 odst. 9 ZSDP, daň z přidané hodnoty za předmětné zdaň. období, na což správce daně odpověděl 28. 8. 2002. Odvolání daňového subjektu proti všem dodatečným platebním výměrům na DPH bylo podáno dne 26. 8. 2002, na to reagoval správce daně výzvou ze dne 3. 9. 2002 a 4. 9. 2002 k doplnění náležitostí odvolání. Daňový subjekt doplnil své odvolání podáním ze dne 10. 9. 2002, 25. 11. 2002, 19. 12. 2002, 18. 3. 2003 a 7. 5. 2003.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. 2011/130/2003-Jan byla odvolání do všech dodatečných platebních výměrů zamítnuta, neboť správce daně II. stupně vycházel z toho, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat (tedy jakési břemeno tvrzeni), ale též povinnost toto své tvrzeni doložit - tedy břemeno důkazní. Tato zásada je vyjádřena zejména v ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP. V první fázi řízení tedy zákonodárce přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, nikoliv na správce daně. Ustanovení § 31 odst. 9 citovaného zákona neupravuje tedy to, co může správce daně požadovat, ale kdo nese důkazní břemeno. Toto ustanovení je také zařazeno v obecných ustanoveních zákona (část první). Pokud tedy správce daně podle citovaného zákona procesně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. Neprokáže-li je, tedy neunese-li důkazní břemeno; tj. nevyvrátí-li pochybnosti správce daně ani na výzvu ve lhůtě stanovené správcem daně, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek, které má, nebo které si opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem (tedy náhradním způsobem podle § 31 odst. 5 ZSDP). Tento postup je průlomem do základní zásady daňového řízení, která je vyjádřena v § 2 odst. 9 tohoto zákona, tedy do práva daňového subjektu spolupracovat se správcem daně při správném stanovení její výše. Žalovaný vzal za zřejmé, že správce daně nemohl ověřit úplnost a správnost v daňovém přiznání vykázané výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění i výsledné daňové povinnosti, zda byla řádně a ve správné výši odvedena DPH z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění dle § 10 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zda stěžovatel přijatá zdanitelná plnění, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, skutečně použil při podnikání v souladu s § 19 odst. 1 citovaného zákona. Následkem všech výše uvedených nedostatků pozbylo stěžovatelovo účetnictví, zejména však záznamní evidence k DPH důkazní hodnoty. Stěžovatel sám současně nebyl schopen prokázat skutečnosti, ke kterým jste byl správcem daně oprávněně vyzván v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP. Stěžovatel neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v přiznání k dani, a tím neunesl své důkazní břemeno. Správce daně nemohl při prověřování daně na vstupu i výstupu postupovat podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP v rámci řádného dokazování. Byl tak nucen v souladu s § 31 odst. 5 ZSDP stanovit základ daně a daň za sledovaná zdaňovací období za použití pomůcek, které měl k dispozici nebo které si obstaral i bez součinností se stěžovatelem. Stejný záměr učinil odvolací orgán i u DPFO a stěžovatelovo odvolání na této dani rovněž zamítl, přičemž potvrdil závěr, že stěžovatel krátil tržby a nevykázal veškeré příjmy. Podle ustanovení § 46 odst. 2 ZSDP musí být z vyměřovacího spisu patrno, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Odvolací orgán v rámci přezkoumání zjistil, že i tuto podmínku správce daně splnil. Odvolací orgán přezkoumal vyměření daně i vzhledem k ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP, přičemž ani v tomto případě nezjistil porušení zákona. Odvolací orgán přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu daném § 50 odst. 5 ZSDP a neshledal v odvolání namítané porušení zákona, zákonné podmínky pro stanovení daně podle § 31 odst. 5 ZSDP byly dodrženy, proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Naopak konstatuje, že celé odvolání, včetně všech

doplnění, je pouhou snahou o zastření skutečnosti, že ze strany stěžovatele došlo ke krácení tržeb a tím i daňové povinnosti na DPH. To vyplývá z toho, že je správci daně a odvolacímu orgánu předestírána celá řada údajných formálních pochybení ze strany správce daně místo seriozní snahy o doložení skutečného stavu z daňového hlediska.

V obšírné žalobě se stěžovatel domáhal přezkumu zákonností rozhodnutí žalovaného, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy a toto rozhodnutí i rozhodnutí správce daně v I. stupni bylo vydáno v rozporu s právními předpisy.

V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu důvodů kasační stížnosti uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnosti nelze vyhovět.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tvrzené nezákonnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatuje Nejvyšší správní soud, že tato spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Jako další důvod podání kasační stížnosti uplatnil stěžovatel § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.; dle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

Především je třeba v posuzovaném případě předeslat skutečnost, uvedenou v rozhodnutí žalovaného, s níž se Nejvyšší správní soud po prostudování správního spisu ztotožňuje: stěžovatel uvedl, že při kontrole daně z přidané hodnoty předložil záznamy vedené podle § 11 zákona o DPH. Tuto evidenci však správce daně a potažmo žalovaný vzhledem ke skutečnostem zjištěným při kontrole daně z příjmů, tj. vzhledem k neprůkaznosti a neúplnosti účetnictví (tj. nezaúčtování všech nákupů a prodejů kovového odpadu, nevedení skladové evidence zásob a neprovedení inventarizace veškerých zásob) nepovažovali

za věrohodnou, prokazující výši přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Nemohl proto zdanitelná plnění ověřit a porovnat s údaji o evidenci a pohybu zásob v jednotlivých zdaňovacích obdobích, nemohl ověřit množství prodaných zásob a v důsledku toho ani výši tržeb, tj. výši uskutečněných zdanitelných plnění, ze kterých mu dle ustanovení § 10 zákona o DPH vznikla povinnost uplatnit daň na výstupu v příslušných zdaňovacích období roku 1999 a 2000. Tím, že uvedené nesrovnalosti stěžovatele správci daně v průběhu kontroly nevysvětlil a správnost údajů přiznaných v daňových přiznáních neprokázal, a to ani na výzvy ze dne 9. 1. 2002 a 13. 5. 2002, ocitl se dle žalovaného ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu v důkazní nouzi, když skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebylo možno ověřit dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu, takže daňová povinnost musela být stanovena podle pomůcek dle § 31 odst. 5 cit. zákona. Při stanovení základu daně a daně pak správce daně vycházel ze zjištění u daně z příjmů, tj. z rozdílu výše tržeb stanovených správcem daně a žalobcem přiznaných v daňových přiznáních za rok 1999 a 2000.

Dle § 11 zákona o DPH ve znění platném pro předmětná zdaňovací období § 11 má plátce povinnost vést záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvlášť přijaté a vystavené daňové doklady, zjednodušené daňové doklady, daňové dobropisy a vrubopisy, opravné daňové doklady, doklady pro opravu základu daně podle § 15 odst. 5, vystavené doklady o použití a potvrzené tiskopisy o vývozu zboží podle § 45e. O přijatých zdanitelných plněních je povinen vést záznamy v členění na plnění z dovozu a z tuzemska podle jednotlivých sazeb daně a v členění na plnění s nárokem na odpočet daně, bez nároku na odpočet daně a na plnění, u nichž je povinen zkracovat nárok na odpočet daně, včetně stanovení poměrné části odpočtu daně, a záznamy o úpravách odpočtu daně. O uskutečněných zdanitelných plněních je povinen vést záznamy v členění na plnění osvobozená od daně podle § 25, plnění na vývoz a plnění do tuzemska členěná podle jednotlivých sazeb daně a plnění, která nejsou zdanitelnými plněními. Plnění na vývoz eviduje v členění na vývoz zboží, při kterém dochází ke změně vlastnického práva ke zboží, a na vývoz zboží, při kterém ke změně vlastnického práva ke zboží nedochází. Plátce, který není účetní jednotkou, je povinen vést evidenci majetku, který užívá k podnikání. Finanční orgán může podle zvláštních právních předpisů 8a) uložit vedení dalších záznamů rozhodných pro stanovení daně (odst. 1) Plátce je povinen vést evidenci všech tržeb za uskutečněná zdanitelná plnění v členění podle jednotlivých sazeb daně a za uskutečněná plnění osvobozená od daně za jednotlivá zdaňovací období (odst. 2). Plátci, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci podle odstavců 1 a 2 za celé sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení (odst. 3).

Dle § 10 zákona o DPH povinnost uplatnit daň na výstupu vzniká dnem uskutečnění zdanitelného plnění, pokud zákon nestanoví jinak (odst. 1). V případě, že plátce uskutečnil zdanitelné plnění osvobozené od daně podle § 25, 46 a 47 nebo podléhající snížené sazbě a vystavil na toto zdanitelné plnění daňový doklad s nesprávně vyšší sazbou daně, vzniká povinnost uplatnit daň na výstupu, a to ve výši rozdílu mezi daní uvedenou na daňovém dokladu a daní na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění, dnem vystavení tohoto daňového dokladu (odst. 2). Daň na výstupu je plátce povinen uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo zdanitelné plnění (odst. 3).

Dle § 31 odst. 9 ZSDP 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.

Dle § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. 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. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

Dle § 31 odst. 5 ZSDP nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Dle § 31 odst. 8 ZSDP správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Dle § 50 odst. 5 ZSDP směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Dle § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření.

Argumentuje-li stěžovatel rozhodnutím NSS sp. zn. 7 Afs 24/2003 - 95, pak je žádoucí se k tomuto rozhodnutí vyjádřit, ovšem v celku. Toto rozhodnutí pojednalo o tom, že způsob stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob jak stanovit daň, pokud ji nelze stanovit dokazováním. Je to průlom do základní zásady daňového řízení vyjádřené v § 2 odst. 9 ZSDP, která zaručuje daňovému subjektu právo spolupracovat se správcem daně při správném stanovení daně. Pomůcky jsou kvalifikovaným odhadem základu daně a daně samé správcem daně za situace, kdy daňový subjekt porušením své zákonné povinnosti znemožnil stanovit daň dokazováním. Z dikce § 31 odst. 5 citovaného zákona vyplývá, že předpokladem uplatnění tohoto způsobu stanovení daně je splnění dvou podmínek. Jednak porušení zákonné povinnosti daňovým subjektem a jednak že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4 citovaného ustanovení, přičemž obě tyto podmínky musí být splněny současně. Přitom zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně prostřednictvím dokazování. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před stanovením daně pomůckami, popř. sjednáním daně, je logické, neboť

první ze jmenovaných způsobů stanovení daně má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

Ve zde posuzovaném případě byl stěžovatel po zahájení daňové kontroly vyzýván správcem daně výzvami ze dne 9. 1. 2002 a 13. 5. 2002 k předložení konkrétních dokladů k údajům, a to namátkou předložení evidence zásob a zboží, fyzické inventury zboží, evidenci o cenách, evidenci přeceněného zboží, evidencí tržen, evidenci odpadů, prokázání, že přijatá zdanitelná plnění byla použita k dosažení obratu a při podnikání. Stěžovatel na tyto výzvy reagoval, avšak narozdíl od věci 7 Afs 24/2003 - 95 zcela nedostatečným způsobem (konkrétní nedostatky jsou podrobně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole), proto správce daně stěžovateli doměřil daň z přidané hodnoty podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval otázkou, zda v daném případě byl splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za skutečnosti, které musí daňový subjekt prokázat, je v daném případě podle Nejvyššího správního soudu nutno považovat údaje obsažené v daňovém přiznání, které stěžovatel podal. Důkazní břemeno je ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP na stěžovateli, který je podle citovaného ustanovení povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět mj. v daňovém přiznání, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Tato povinnost daňového subjektu vyplývá rovněž z § 16 odst. 2 písm. c) ZSDP. Správce daně v předmětné věci v rámci daňové kontroly opakovaně vyzýval stěžovatele k prokázání skutečností jím tvrzených v daňovém přiznání, neboť musí dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 cit. zákona). Stěžovatel uvedené nesrovnalosti stěžovatele správci daně v průběhu kontroly nevysvětlil a správnost údajů přiznaných v daňových přiznáních neprokázal. Nejvyšší správní soud má přitom za to, že v dané věci správce daně nejednal libovolně, neboť vyzýval stěžovatele k prokázání skutečností, které sám tvrdil ve svém daňovém přiznání, přičemž výzvy nelze označit za nezřetelné a nejasné jednak proto, že z jejich obsahu je nepochybné, co správce daně požadoval a jednak proto, že stěžovatel na ně reagoval a nepožadoval vysvětlení, čeho se výzvy týkají. Za takové situace Nejvyšší správní soud dovozuje, že první podmínka aplikace § 31 odst. 5 ZSDP, tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu, byla v daném případě splněna.

Následně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda byl splněn i druhý předpoklad pro aplikaci citovaného ustanovení, tedy zda stěžovatelovo nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo za následek, že v dané věci nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním. Přitom vycházel z předpokladu, že i v případě nesplnění zákonné povinnosti stěžovatelem má dokazování své místo, resp. že se v takovém případě musí správce daně pokusit o stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. postupem podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP. Jinými slovy, z § 31 odst. 5 citovaného zákona nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovozovat závěr o nemožnosti provedení dokazování. Teprve jestliže správce daně zjistí, že v daném případě není možné stanovit daň dokazováním, může přistoupit ke stanovení daně za použití pomůcek. Za této situace odvolací orgán rozhodující o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla stanovena daňová povinnost podle pomůcek, může zkoumat pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). V odůvodnění pak musí nejen přesvědčivě uvést, jakým způsobem byla daňovým subjektem porušena jeho zákonná povinnost, ale také proč nebylo možno stanovit daň dokazováním, které, jak bylo uvedeno, je zákonem preferovanou metodou stanovení

daňové povinnosti. Z odůvodnění žalovaného plyne, že správce daně nemohl ověřit úplnost a správnost v daňovém přiznání vykázané výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění i výsledné daňové povinnosti, zda byla řádně a ve správné výši odvedena DPH z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění dle § 10 ZDPH a zda stěžovatel přijatá zdanitelná plnění, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, skutečně použil při podnikání v souladu s § 19 odst. 1 citovaného zákona. Následkem všech výše uvedených nedostatků pozbylo stěžovatelovo účetnictví, zejména však záznamní evidence k DPH důkazní hodnoty. Stěžovatel sám současně nebyl schopen prokázat skutečnosti, ke kterým byl správcem daně oprávněně vyzván v souladu s § 31 odst. 9 ZSDP. Stěžovatel neprokázal všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v přiznání k dani, a tím neunesl své důkazní břemeno. Správce daně nemohl při prověřování daně na vstupu i výstupu postupovat podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP v rámci řádného dokazování. Byl tak nucen v souladu s § 31 odst. 5 ZSDP stanovit základ daně a daň za sledovaná zdaňovací období za použití pomůcek, které měl k dispozici nebo které si obstaral i bez součinností se stěžovatelem.

Nejvyšší správní soud tedy tuto kasační námitku uzavírá konstatováním, že stěžovatelem namítaná interpretace rozhodnutí 7 Afs 24/2003 - 93 mířící k závěru o neoprávněnosti dokazování prostřednictvím pomůcek byla mylná již v úsudku o totožnosti věci ve své skutkové podstatě, proto Nejvyšší správní soud po důkladném studiu správního spisu dospěl ke stejnému závěru o použití důkazních prostředků jako správce daně.

K dalším námitkám stěžovatele o neúplné interpretaci protokolů ze strany soudu, směřující k průkaznosti, popř. neprůkaznosti účetnictví stěžovatele, a to extenzivního výkladu tohoto pojmu, dále o neaplikaci hmotných ustanovení zákona o DPH, vedení skladové evidence jiným způsobem, Nejvyšší správní soud poznamenává, že všechny tyto námitky byly zodpovězeny již ve správním řízení zcela dostatečným způsobem. Lze poznamenat, že byla dodržena důsledná aplikace § 31 odst. 9 ZSDP ve spojení s § 2 odst. 9 téhož zákona, když stěžovatel v daňové kontrole nevyužil kupř. podání námitek ve smyslu § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP.

Námitka stěžovatele o nepoužití důkazu – evidence záznamů dle § 11 ZDPH a nevypořádání se s tímto důkazem je rovněž lichá, neboť tato evidence byla správcem daně označena za nevěrohodnou, nadto není pravdou, že s ní správce daně jako s důkazem pracoval, neboť ji neosvědčil jako důkaz ve smyslu § 31 odst. 4 ZSDP. Ani námitka o dílčích nedostatcích v evidenci zásob, jež by způsobily, že by účetnictví pozbylo hodnoty, nemá v tomto případě opodstatnění, jelikož se jednalo právě naopak o zcela zásadní nedostatky v evidování, že měly za následek důkazní nouzi.

K námitce stěžovatele o nahlížení do správního spisu je třeba poznamenat, že se jednalo o protokol ze dne 15. 8. 2002, jež byl však veden k dani z příjmů fyzických osob, když tato daň není předmětem tohoto soudního řízení.

Způsob užití pomůcek včetně propočtu a použití srovnávacího vzorku nemůže být předmětem přezkumu u Nejvyššího správního soudu, krajského soudu ani žalovaného, a to s odkazem na § 50 odst. 5 ZSDP.

K námitce provedení výslechů bez součinnosti se stěžovatelem je nucen Nejvyšší správní soud konstatovat, že s odkazem na podrobné resumé stavu věci, konkrétně v části „ze správního spisu“ jednoznačně plyne, že stěžovateli bylo ze strany správce daně oznámeno konání výslechu paní Soukupové, a to předem, stěžovatel se však k výslechu nedostavil;

v případě dvou ostatních svědků bylo prokazatelně stěžovateli oznámeno, že se tyto výslechy konaly s tím, že stěžovatel může navrhnout jejich opakování, čehož však stěžovatel nevyužil.

K námitce stěžovatele o tom, že daňová povinnost ze jednotlivá zdaňovací období by u DPH neměla být shodná Nejvyšší správní soud odkazuje na argumentační část rozsudku k rozhodnutí NSS 7 Afs 24/2003 s tím, že stanovení základu daně a daně podle pomůcek je jakýmsi typem sankce vůči daňovému subjektu za porušení zákonných povinností (neprůkazné účetnictví), jiný způsob, než užitý – tedy poměrné rozdělení daňové povinnosti na jednotlivá zdaňovací období – správce daně patrně užít nemohl, neboť prakticky neměl co zohledňovat.

K námitce o kombinaci stanovení daňové povinnosti s dokazováním Nejvyšší správní soud nad rámec výše uvedeného doplňuje, že neshledává postup správce daně nezákonným, neboť užití pomůcek v dokazování jako kvalifikovaný odhad základu daně a daně samé nemají výslovnou zákonnou oporu výpočtu, je tedy na správci daně, aby při svém rozhodování postupoval přezkoumatelným způsobem.

K návrhu stěžovatele na provedení nových důkazů v rámci odvolání soud odkazuje na § 50 odst. 5 ZSDP, jež toto nepřipouští.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením výhody jako srovnatelného subjektu provedeným krajským soudem.

Aplikace § 43 ZSDP (vytýkací řízení) namítaná stěžovatelem nemá místo v řízení, jež se konalo před správcem daně, jednalo se totiž o daňovou kontrolu.

K ostatním námitkám kasační stížnosti se již NSS nevyjadřoval pro jejich opakování a vracení se stále k totožnému.

Nejvyšší správní soud, shodně se závěrem krajského soudu, shledal rozhodnutí žalovaného řádně odůvodněným, jeho závěry jsou logické a jsou odrazem řádně provedeného dokazování. Ze správního spisu je zcela zřejmé, že správní orgán provedl v řízení úplné dokazování, je z něj zřejmé, z jakých důkazních prostředků správní orgán při svém rozhodování vycházel. Důkazní prostředky byly řádně zhodnoceny a provedené dokazování vyústilo v řádně zjištěný skutkový stav, z něhož správní orgán při svém rozhodování o tom, zda jsou zde důvody k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění či nikoli. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s hodnocením prokázání uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak se soud I. stupně s danou námitkou vypořádal.

Důvodem pro podání kasační stížnosti z dalšího důvodu, a to podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je nepřezkoumatelnost, spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl soud I. stupně napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního, onen

soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout. Lze dodat, že kasační námitka ohledně nedostatečného dokazování při jednání před krajským soudem (návrh důkazů sjetinou z počítače) krajský soud již při jednání ve věci dne 27. ledna 2005 odmítl, když toto vyhlásil usnesením a odůvodnil za přítomnosti zúčastněných stran.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. Protože úspěšný žalovaný žádné náklady neuplatňoval, resp. mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal náhradu nákladů řízení.

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 27. září 2006

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu