



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce **L. P.**, zastoupeného Ing. Alešem Pekárkem, daňovým poradcem se sídlem Hálkova 1612/1, Praha 2, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 2. 2007, č. j. 10 Ca 160/2006 – 43,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 5712 Kč k rukám jeho zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 2. 2007, č. j. 10 Ca 160/2006 – 43, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 26. 7. 2006 č. j. 4753/110/2006, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 25. 11. 2005, č. j. 91035/05/097930/4830, kterým bylo částečně vyhověno odvolání účastníka řízení proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 9. 2. 2005 č. 11/2005, tak že vyměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 činí 699 656 Kč. V odůvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že daňová povinnost byla správcem daně stanovena v přímé závislosti na částkách stanovených dokazováním, a že se tudíž ve skutečnosti nejednalo o postup podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud uvedl zejména, že vydáním rozhodnutí, kterým správce daně částečně vyhověl odvolacím námitkám účastníka řízení a bez provedení těchto důkazů vzal za prokázané, že část osobních vkladů do podnikání představovaly i vzhledem ke své výši půjčky od účastníkem řízení označených osob, je ve svých důsledcích jen dalším potvrzením toho, že správce daně, ač svůj postup označoval za stanovení daně podle pomůcek,

ve skutečnosti daň stanovil dokazováním. K tomu pak nelze nepřipomenout, že náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek dopadá na takové situace, kdy daňový subjekt poruší zákonnou povinnost prokázat svá tvrzení, a pro tento důvod není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Nelze ale takovým postupem eliminovat důsledky neúplného dokazování.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil stěžovatel nesouhlas s právním názorem krajského soudu, který shledal vadu řízení spočívající v nenaplnění zákonných podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Stěžovatel trvá na svém názoru, že zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek správce daně dodržel. Ze spisu je podle stěžovatele seznatelné, že stanovit daň dokazováním nebylo možné. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas také s názorem krajského soudu, že daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním, a také tak de facto stanovena byla. Při stanovení zdanitelných příjmů vycházel správce daně z podkladů zjištěných z účetnictví daňového subjektu, z jeho tvrzení o zdroji půjček a dále zohlednil náklady na zajištění domácnosti. Jak vyplývá z úředního záznamu o stanovení daně, správce daně prováděl odhad výše zdanitelných příjmů, při kterém vycházel z jemu známých informací o daňovém subjektu a z obecných informací na trhu. Výše příjmů neodpovídá součtu vkladů daňového subjektu do podnikání. Správce daně sice vyšel z částky vybrané účastníkem řízení v prosinci 1999 pro osobní spotřebu, ovšem snížil ji o částku, představující 24 násobek průměrné hrubé mzdy dosahované v roce 2000 ve stavebnictví. Jako pomůcku použil také poznatky (skutková zjištění) získané při daňové kontrole, a to doklady o výši osobních vkladů poskytnutých jinými osobami. Tyto skutečnosti sloužily správci daně jako pomůcka při stanovení základu daně, nikoliv jako důkaz. Podle názoru stěžovatele byl základ daně a daň stanoveny za použití pomůcek, které měl správce daně k dispozici, když pomůckou se mimo jiné staly vlastní poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu. Tento způsob odpovídá podle stěžovatele § 31 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků. Současně považoval stěžovatel za nutné uvést, že na podnikatelské činnosti účastníka řízení se podílela jeho manželka A. P. Její podíl na společných příjmech a výdajích činil 20 %. Výše příjmů a výdajů se u spolupracující osoby odvíjí od příjmů a výdajů hlavního daňového subjektu, proto i výpočet podílu manželky byl nutně stanoven za použití pomůcek. Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem č. j. 10 Ca 34/2006 dne 26. 4. 2006 zamítl žalobu A. P. a uvedl, že v daném případě nejde o kombinaci dokazování a pomůcek, ale o stanovení základu daně a daně podle pomůcek. Proti tomuto rozsudku nebyla podána kasační stížnost. Manželce účastníka řízení je tedy stanovena pravomocně daň z příjmů fyzických osob za použití pomůcek. Vydáním napadaného rozsudku tak došlo k procesně nesprávné situaci, kdy spolupracující manželce je daň stanovena za použití pomůcek, a u jejího manžela byl tentýž způsob stanovení daně označen za dokazování a napadené správní rozhodnutí o odvolání bylo krajským soudem zrušeno. Stěžovatel má zato, že je nesprávné hodnotit stejný způsob stanovení daně rozdílně. Stěžovatel ke změně dodatečně stanovené daně v odvolacím řízení pouze u účastníka řízení uvedl, že uvedená změna se nemohla projevit u spolupracující manželky, neboť v zákoně č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je stanovena maximální částka připadající na spolupracujícího manžela. Stěžovatel s poukazem na výše uvedené navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského osudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že nebyly naplněny zákonné podmínky pro náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek, i s odůvodněním, na jehož základě k tomuto závěru dospěl. Zdůraznil, že rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu z důvodu neunesení důkazního břemene, pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provede navržené důkazy. Krajský soud učinil správný závěr o vadě řízení spočívající v neúplnosti dokazování provedeného správními orgány. Proti tomuto stěžejnímu důvodu zrušení správního rozhodnutí

však stěžovatel nijak nebrojí a neuvádí nic, co by svědčilo pro jeho tvrzení, že úplnost důkazního řízení před správními orgány posoudil krajský soud nesprávně. Účastník řízení dále považuje uplatnění důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. za zcela nepřipadné, neboť tento stížní důvod se vztahuje na vady řízení před správními orgány. Dále podotýká, že se krajský soud nemohl dopustit rozdílného hodnocení, neboť při rozhodování o žalobě manželky nezkoumal splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek u účastníka řízení, nezkoumal ani úplnost důkazního řízení vedeného správními orgány s účastníkem řízení, neboť to manželka neučinila předmětem soudního přezkumu. Proto navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v protokolu ze dne 24. 4. 2003, který byl s účastníkem řízení sepsán při zahájení kontroly daně z příjmů fyzických osob, účastník řízení uvedl mimo jiné, že osobní vklady do podnikání činily řádově desetitisíce a že neměl půjčky související s podnikatelskou činností. Do protokolu o ústním jednání z 24. 6. 2003 ve vztahu k osobním vkladům žalobce uvedl, že tyto účetní operace vznikly z důvodů vedení tří peněžních deníků podle provozoven. Provozovna, která nebyla zisková, byla tzv. dotována. Vklady, podle výpovědi účastníka řízení do protokolu o ústním jednání ze dne 15. 10. 2003, měly svůj původ ve vlastních úsporách, úsporách rodiny a půjčkách přátel z podnikatelských kruhů. Půjčky byly, uzavírány ústně, peníze byly předávány v hotovosti a bez svědků. Obsahem protokolu o ústním jednání ze dne 7. 1. 2004 je v členění podle zdaňovacích období blíže specifikován ten který věřitel a okolnosti jednotlivých půjček. Účastník řízení předložil fotokopie smluv o poskytnutí půjčky, které se týkaly roku 2000, a výdajové doklady. Na dotaz pracovníků správce daně, proč dne 15. 10. 2003 uvedl, že smlouvy o půjčce neuzavíral písemně, uvedl, že v momentě psaní protokolu vůbec nebral v úvahu stav pokladny. Jen sledoval dosažené příjmy a výdaje. Protože zjistil, že v roce 2000 je pokladna minusová, chtěl doložit, že skutečně k půjčkám došlo. Jednotlivé osoby proto následně navštívil koncem roku 2003 a sepsal s nimi smlouvu o půjčce, aby mohl prokazatelně svá tvrzení doložit. Data, která jsou na smlouvách uvedena, jsou, podle jeho sdělení, data zjištěná z jeho diáře a jedná se o skutečné údaje o tom, kdy byla ta která půjčka poskytnuta. Účastník řízení předal správci daně seznamy půjček a rozpisů peněžních prostředků vložených do podnikání. Podle tohoto seznamu se za rok 2000 jednalo o vlastní peněžní prostředky, které ve výši cca 1 870 000 Kč vybral z pokladny v prosinci 1999 a zbytek (4 580 000 Kč) byly peníze půjčené v částkách a od osob uvedených v seznamu. Správce daně poté ve vztahu k tvrzeným půjčkám vyslechl jako svědky M. J. a Ing. Z. D. Oba potvrdili, že částku 1 250 000 Kč první z nich a částku 900 000 Kč druhý z nich účastníkovi řízení v roce 2000 zapůjčili. Svědek M. J. vypověděl, že mu účastník řízení ze začátku vystavil doklad o tom, že si půjčil jednotlivé částky, protože však nedodržel ústně domluvený termín vrácení půjčky, trval svědek na sepsání smlouvy o půjčce pro případ vymáhání. Po vrácení půjčky v roce 2003 účastník řízení v jeho přítomnosti listinu roztrhal. Svědek Ing. Z. D. uvedl, že při předání peněz byla podepsána smlouva o půjčce, jejíž originál má doma. Oba svědci uvedli, jak nabyli peníze nepocházející z podnikání. Svědek J. sdělil, že z prodeje nemovitostí, a svědek Ing. D., že se jednalo o mzdy a dividendy z firem Pragis, a. s. a Z plus D, s. r. o. Svědek O. D., který měl půjčovat účastníkovi řízení peníze opakovaně, do protokolu potvrdil, že mu v roce 2000 půjčil 300 000 Kč, že se jednalo o úspory a že o této půjčce byla sepsána smlouva. Ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období roku 2000 správce daně uvedl, že údaje uváděné stěžovatelem, jakož i svědky, jsou nekonkrétní a formulované tak, aby nemohlo být ověřeno, zda půjčky datumově navazují na účastníkem řízení zaúčtované vklady. Pro absenci objektivních podkladů v podobě originálů smluv, dokladů o

půjčkách a pro rozpory v původním tvrzení účastníka řízení o pouze řádově desetitisícových vkladech, posoudil správce daně jak účastníkem řízení následně uváděná tvrzení, tak výpovědi svědků jako nevěrohodné, když nebyly předloženy tvrzením účastníka řízení odpovídající listiny jako originály smluv, výpisy z účtů apod. Správce daně měl proto za zjištěné, že vklady nepředstavovaly finanční prostředky žalobci zapůjčené, nýbrž k zdanění v roce 2000 nepřiznané skutečně dosažené příjmy. Protože účastník řízení ani k výzvě skutečnou výši dosažených zdanitelných příjmů neprokazoval, nebylo možno jeho daňovou povinnost stanovit dokazováním, nýbrž za použití pomůcek. Dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 2. 2005 vyměřil Finanční úřad v Písku účastníku řízení daň ve výši 1 516 360 Kč. Rozhodnutím o opravě ze dne 28. 6. 2006 Finanční úřad v Písku výrok tohoto rozhodnutí nahradil novým textem, v němž je již uvedeno ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K odvolání účastníka řízení rozhodl správce daně ze dne 25. 11. 2005 tak, že odvolání částečně vyhověl, a snížil dodatečně vyměřenou daň na částku 699 656 Kč. Účastník řízení se opět odvolal. Poukazoval na to, že pokud v původním odvolání namítal nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, tak správce daně nemohl jeho odvolání vyhovět pouze částečně, neboť v logice věci jsou zákonné podmínky pro takový procesní postup buď splněny nebo nikoliv. Namítal rovněž, že to, že správce daně neprovedl všechny jím navrhané důkazy, nemůže mít vliv na výši daně stanovené podle pomůcek. Akceptací odvolacího důvodu o neúplnosti dokazování správce daně podle účastníka řízení přiznal, že není správný jeho závěr o neunesení důkazního břemene účastníkem řízení. Zamítavé rozhodnutí ze dne 26. 7. 2006 odůvodnil stěžovatel tím, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly splněny. Ke změně tohoto rozhodnutí přistoupil správce daně v souladu s ustanovením § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprovedení výslechů všech žalobcem označovaných poskytovatelů půjček mělo vliv na daňovou povinnost, i když se tyto neprovedené důkazy týkaly pouze části osobních vkladů do podnikání.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou stěžovatele, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť závěr krajského soudu, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek, nemá oporu ve spise.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996 sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky odůvodnit. K podmínkám přezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu stran jeho důvodů se Nejvyšší správní soud již vyjadřoval ve vícero rozhodnutích, např. v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 589/2005 Sb. NSS, či v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaném pod č. 787/2006 Sb. NSS. Ve světle této judikatury lze prima vista konstatovat, že rozhodnutí krajského soudu je přezkoumatelné. Z rozhodnutí krajského soudu vyplývá vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé a nelze akceptovat tvrzení stěžovatele, že závěr krajského soudu nemá oporu ve spise. Tato námitka tudíž není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou stěžovatele, v níž vyslovil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek.

Krajský soud zcela správně uvedl, že zákon o správě daní a poplatků preferuje stanovení daně na základě dokazování. Pouze v případě, kdy nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to za použití pomůcek. Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou stanoveny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň podle pomůcek. V takovém případě je pak správce daně při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 citovaného zákona a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Při dani stanovené podle pomůcek pak odvolací orgán zkoumá jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak to, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Tím je také určen rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Z obecného hlediska tak lze podpořit názor stěžovatele, že při stanovení daně za použití pomůcek je třeba se co nejvíce přiblížit reálné výši příjmů daňového subjektu a je třeba vždy přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. V projednávané věci však je klíčovou otázkou posouzení toho, zda vůbec byly splněny podmínky pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek.

Nejvyšší správní soud judikoval, že ke stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek musí být splněny tři podmínky: (1.) stěžovatel nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Z uvedeného zároveň plyne, že při stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je nutno respektovat princip proporcionality, což především znamená, že podmínka nesplnění některé z povinností daňovým subjektem se nemůže vztahovat pouze k některé položce - s ohledem na celkovou výši daňové povinnosti - spíše okrajové povahy, nýbrž že se musí jednat o záležitost zásadní (viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006 – 90, publ. pod č. 1222/2007 Sb. NSS).

V projednávané věci je rozhodující posouzení právě toho, zda byly současně splněny výše uvedené podmínky, a to nesplnění důkazní povinnosti účastníkem řízení a zároveň nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním. V citovaném rozsudku již bylo vysloveno, že neprokázání původu a zdanění finančních prostředků, které daňový subjekt ve zdaňovacím období vložil do podnikání, samo o sobě neznamená, že daň ještě nelze stanovit dokazováním. Stěžovatel v posuzované věci nemožnost stanovit daňovou povinnost dokazováním opřel především o skutečnost, že účastník řízení nesplnil své zákonné povinnosti tím, že neprokázal, že vložené finanční prostředky představovaly půjčky. Nejvyšší správní soud opět zdůrazňuje, že neprokázání původu finančních prostředků samo o sobě ještě není způsobitelné zpochybnit účetnictví jako celek, poněvadž nejasnost původu finančních prostředků není problémem účetnictví, nýbrž způsobu jejich zdanění. Ke stanovení daně za použití pomůcek tedy v takovém případě není dán zákonný důvod a daň může být stanovena dokazováním, samozřejmě s přihlídnutím k tomu, zda daňový subjekt prokáže, že vložené finanční prostředky (či jejich část) nejsou nepřiznaným skutečně dosaženým příjmem za příslušné zdaňovací období. Správce daně je oprávněn po účastníkovi řízení žádat prokázání, že předmětné finanční prostředky nejsou jeho příjmem, který obdržel v průběhu zdaňovacího období. Jedná se o prokázání svého druhu

negativní skutečnosti, která může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje. Účastník řízení se pokusil svoji důkazní povinnost splnit tím, že prokazoval, že se jednalo o půjčky od třetích osob. Stěžovatel proto měl provést navržené důkazy či zdůvodnit jejich neprovedení, řádně je zhodnotit a vyložit, proč je odmítá nebo pokládá za nevěrohodné. Lze souhlasit s názorem účastníka řízení, že skutečnost, že správce daně provedl nebo neprovedl navržené důkazy, nemůže mít vliv na výši daně stanovené podle pomůcek. Účastník řízení tak správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2005, č. j. 4 Afs 2/2003 – 113 ([www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), a rovněž rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 – 35 (druhý z nich publikován pod č. 39/2003 Sb. NSS), v nichž je vysloven názor, že „Rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti (např. nevyslechnutí navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem), neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl“.

Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů ztotožňuje s názorem krajského soudu, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek.

K námitce stěžovatele ohledně rozdílnosti hodnocení stejného způsobu stanovení daně u manželky účastníka řízení jako spolupracující osoby za použití pomůcek lze konstatovat, že v rozsudku ve věci sp. zn. 10 Ca 34/2006 (tj. ve věci spolupracující manželky) krajský soud přezkoumával žalobní námitku o nemožnosti přenést oprávnění stanovit daň podle pomůcek z hlavního daňového subjektu (účastníka řízení) na spolupracující osobu a námitku, že aplikací pomůcek a § 13 zákona o daních z příjmů došlo k nepřipustné kombinaci pomůcek a dokazování. K tomu pak uvedl, že „k výpočtu příjmů žalobkyně postupem podle § 13 zákona o daních z příjmů mohlo dojít poté, co byly stanoveny příjmy plynoucí ze společného podnikání, jakož i výdaje mající stejný původ. Jestliže se tak stalo podle pomůcek, pak to znamená, že i výpočet podílu žalobkyně na příjmech a výdajích dosažených při společném podnikání je stanoven podle pomůcek. Nejde tu proto o kombinaci dokazování a pomůcek, ale o stanovení základu daně a daně pro žalobkyni podle pomůcek“. Krajský soud se tak, v souladu s dispoziční zásadou v daném případě nevyjadřoval ke splnění zákonných podmínek pro stanovení základu daně a daně za použití pomůcek, ale k tomu, zda lze při stanovení daně za použití pomůcek u hlavního daňového subjektu při výpočtu podílu spolupracující osoby vycházet ze základu daně stanoveného za použití pomůcek. Samotná otázka, zda měla být daň stanovena účastníku řízení dokazováním nebo podle pomůcek předmětem sporu ve věci spolupracující manželky nebyla, a proto se jí krajský soud ani nezabýval.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný

úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Úspěšnému účastníkovi řízení vznikly náklady v souvislosti se zastoupením daňovým poradcem. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval Nejvyšší správní soud při určení výše odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přiznal na náhradě nákladů částku celkem 5712 Kč, tj. odměna za dva úkony právní služby - převzetí věci a sepsání vyjádření ke kasační stížnosti (2 x 2100 Kč) a náhrad hotových výdajů (2 x 300 Kč) podle ustanovení § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky a protože zástupce účastníka řízení je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení rovněž částka odpovídající této dani, tj. 912 Kč.

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

V Brně dne 26. března 2008

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu