



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **P. T. H.**, zastoupeného JUDr. Milošem Vízdalem, advokátem se sídlem nám. Míru 48, Svitavy, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného č. j. 1561/110/2005-Ja, č. j. 1562/110/2005-Ja, č. j. 1563/110/2005-Ja a 1564/110/2005-Ja, všechna ze dne 7. 9. 2005, o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000, 2001 a 2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2006, č. j. 31 Ca 261/2005 – 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 7. 9. 2005, č. j. 1561-1564/110/2005-Ja. Těmito rozhodnutími byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě (dále jen „finanční úřad“) ze dne 12. 3. 2004, č. j. 12366, 12378, 12397, 12382/04/274970/2400, jimiž byla stěžovateli stanovena za použití pomůcek daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1999, 2000, 2001 a 2002.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). V první řadě namítá nepřítomnost tlumočnicka v řízení před finančním úřadem, když přitom ve zprávě o kontrole není uvedeno, že by se sám vzdal práva na tlumočnicka. V tom spatřuje porušení článku 37 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Další námitka stěžovatele se týká skutečnosti, že finanční úřad ke zprávě o kontrole nepřiložil jeho daňová přiznání za dotčená zdaňovací období a z tohoto důvodu nelze přezkoumat, jaké náklady stěžovateli v daných obdobích skutečně vznikly. Stěžovatel finančním úřadem dále dle svého tvrzení nebyl vyzván k zajištění součinnosti osob, které následně finanční úřad označil za nekontaktní subjekty. Stěžovatel namítá, že by byl schopen zajistit kontakt mezi těmito osobami a finančním úřadem, ovšem vzhledem k postupu finančního úřadu, ve kterém spatřuje porušení zásady úzké součinnosti správce daně s daňovým subjektem ve smyslu § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), mu toto umožněno nebylo. Dále stěžovatel uvádí, že měl zboží k prodeji i na jiných místech než na kontrolované prodejně. Vedle toho je v kasační stížnosti napadán i závěr finančního úřadu, který nikde nekvalifikoval marži na zboží zjištěnou u srovnatelných daňových subjektů, ani blíže neoznačil subjekty, od nichž byly údaje čerpány. Za nepřezkoumatelný stěžovatel považuje rovněž závěr správního orgánu o krácení tržeb, a to z toho důvodu, že v daňovém řízení prokázal opak. V další námitce upozorňuje na finančním úřadem nesprávně stanovený základ daně v souvislosti s nevyužívaným prodejním prostorem, a na delší dobu trvající nemoc manželky, se kterou podniká. V závěru pak poukazuje na zkreslení výpovědí svědků v daňovém řízení, kteří byli vyslechnuti k jiným otázkám, nežli stěžovatel navrhoval. Samotný způsob stanovení jeho daňové povinnosti, tedy za použití pomůcek, stěžovatel v žádném bodě kasační stížnosti nezpochybňuje.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na obsah odůvodnění jím vydaných rozhodnutí. K tomu dále již jen uvádí, že se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu vydaným v této věci a navrhuje kasační stížnost stěžovatele zamítnout.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 13. 5. 2003 byla finančním úřadem zahájena u stěžovatele daňová kontrola dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, a to u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002. Dne 5. 9. 2003 pak byla zahájena daňová kontrola u stejné daně za zdaňovací období let 1999, 2000 a 2001. Stěžovatel byl finančním úřadem vyzván k předložení dokladů vztahujících se k dotčeným zdaňovacím obdobím, které by prokázaly skutečnosti uvedené v jím podaných daňových přiznáních. Dle protokolů o jednáních, při kterých byly vyžádané doklady finančním úřadem stěžovateli vráceny, se jednalo zejména o evidenci denních tržeb, účetní deník, příjmové a výdajové pokladní doklady, skladové karty a inventurní seznam zboží. Jelikož finanční úřad tyto doklady neshledal dostatečnými, vyzval stěžovatele výzvou označenou datem 9. 10. 2002 k předložení dalších důkazních prostředků, a to s odůvodněním, že získal pochybnosti o správnosti, úplnosti a průkaznosti vykazovaných údajů. Na tuto výzvu stěžovatel již nijak nereagoval. Dne 11. 3. 2004 se pak dostavil do sídla finančního úřadu za účelem projednání výsledků kontroly, resp. zprávy z kontroly, zde sdělil, že předložil veškeré doklady a uplatnil veškeré důkazní prostředky, potvrdil, že vedenému jednání rozuměl. K samotné zprávě z kontroly pak uvedl, že s jejím zněním nesouhlasí.

Finanční úřad během daňové kontroly dospěl k závěru, že účetnictví stěžovatele bylo neúplné, neprůkazné, nesprávné a nezobrazovalo věrně veškeré skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Stěžovatel dle jeho názoru neplnil své povinnosti stanovené mu v rozhodnutí

o uložení záznamní povinnosti ze dne 27. 11. 1997, což mělo dle finančního úřadu za následek nemožnost ověření správnosti a úplnosti vykazovaných tržeb s vlivem na základ daně z příjmu. Stěžovatel dále jako své dodavatele označil převážně nekontaktní subjekty, proto nebylo možno ověřit, zda obchodní případy, tak jak byly deklarovány dodavatelskými fakturami, skutečně nastaly. V ostatních případech, kdy bylo dodavatele možno dohledat, bylo zboží označeno pouze obecnými názvy bez přesného označení a nebylo jej tak možné jednoznačně identifikovat. Porovnáním skladových karet se záznamy o denních tržbách bylo zjištěno, že tyto evidence jsou ve vzájemném rozporu. Stěžovatel přitom neprováděl fyzickou inventuru, nemohl pak provést ani inventarizaci zásob zboží a posoudit příčiny inventarizačních rozdílů, podle tohoto hodnocení účtovat a stanovit správný základ daně. Finanční úřad dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a daň nebylo možno stanovit dokazováním, proto přistoupil k jejímu stanovení za použití pomůcek. Na základě zprávy z kontroly byly vydány dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1999 až 2002 ve výši 45 485 Kč, 46 085 Kč, 44 190 Kč a 25 060 Kč.

Proti uvedeným platebním výměrům podal stěžovatel odvolání, které žalovaný v rozsahu dle ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků přezkoumal. V odůvodnění svých rozhodnutí konstatoval skutkový stav a následně se vyjádřil ke všem námitkám stěžovatele, které shledal nedůvodnými. Finanční úřad dle právního názoru žalovaného dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejuplněji, jak ukládá § 31 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a v daňovém řízení nebyla porušena žádná práva stěžovatele. V závěru svých rozhodnutí žalovaný uvedl skutečnosti, pro které nebylo možno stanovit daň dokazováním, a rovněž ověřil, že finanční úřad ve smyslu § 46 odst. 3 citovaného zákona přihlédl při stanovení daně podle pomůcek také k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody. Z uvedených důvodů žalovaný svými rozhodnutími ze dne 7. 9. 2005, č. j. 1561-1564/110/2005-Ja, odvolání stěžovatele zamítl.

Stěžovatel napadl výše označená rozhodnutí žalobami. Původně samostatná řízení o žalobách byla krajským soudem spojena a vedena pod jednou spisovou značkou. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného včetně řízení, která jejich vydání předcházela, přičemž dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného nejsou v rozporu se zákonem, a podané žaloby zamítl. V odůvodnění svého rozhodnutí sice žalovanému vytkl nesprávnost názoru, že účtování o nákupech zboží od nekontaktních dodavatelů označil za účtování o fiktivních dokladech, na druhé straně ovšem přisvědčil závěru žalovaného, že stěžovatelem vedené účetnictví následkem všech zjištěných nedostatků pozbylo důkazní hodnoty. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nesplnil svou důkazní povinnost, byl finanční úřad dle krajského soudu v této věci oprávněn stanovit jeho daňovou povinnost za použití pomůcek. Přitom řádně přihlédl k výhodám pro stěžovatele ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stejně jako žalovaný ani krajský soud neshledal důvodným žádný žalobní bod, a to ani námitky procesního charakteru.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Obsahově námitky uvedené v kasační stížnosti odpovídají důvodům uvedeným v citovaném ustanovení pod písmeny a) a b), stěžovatel totiž namítá i vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Podle § 3 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se před správcem daně *jedná v jazyce českém nebo slovenském. Veškerá písemná podání se předkládají v češtině nebo slovenštině a listinné důkazy musí být opatřeny úředním překladem do jednoho z těchto jazyků. Správce daně může v odůvodněných případech upustit od toho, aby listinné důkazy byly opatřeny úředními překlady. Správce daně může při ústním jednání připustit tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, pokud si jej na své náklady obstará daňový subjekt.*

Dle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Podle § 16 odst. 8 téhož zákona o výsledku zjištění učiněných při daňové kontrole sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. ... Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přiblíďne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny.*

Dle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platí, že *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. V návaznosti na to je v § 50 odst. 5 citovaného zákona upraveno, že *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 změni 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.**

Stěžovatel v první kasační námitce poukazuje na skutečnost, že během všech úkonů daňového řízení nebyl přítomen tlumočník. Jelikož se práva na tlumočníka stěžovatel sám výslovně nevzdal, porušil finanční úřad článek 37 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, neboť se stěžovatelem jednal v českém jazyce. Nejvyšší správní soud k této námitce poukazuje na rozdílnou právní úpravu zákona o správě daní a poplatků od jiných procesních předpisů, např. zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, upravujícího řízení před soudy. Dle § 18 tohoto zákona (1) *Účastníci mají v občanském soudním řízení rovné postavení. Mají právo jednat před soudem ve své mateřštině. Soud je povinen zajistit jim stejné možnosti k uplatnění jejich práv. (2) Účastníku, jehož mateřštinou je jiný než český jazyk, soud ustanoví tlumočníka, jakmile taková potřeba vyjde v řízení najevo. Na druhé straně dle již výše citovaného § 3 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků může správce daně při ústním jednání připustit tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků, pokud si jej na své náklady obstará daňový subjekt.* Odlišná úprava platí pouze pro občany České republiky příslušející k národnostním a etnickým menšinám. Ze spisové dokumentace finančního úřadu a žalovaného vyplývá, že k některým ústním jednáním nařízeným během daňového řízení se stěžovatel dostavil i se svým tlumočnickem a ten byl k jednání vždy připuštěn. Tímto postupem daňové orgány dle názoru Nejvyššího správního soudu zcela dostaly dikci zákona a v tomto směru stěžovatel nebyl nijak zkrácen na svých právech. Stěžovatel navíc v kasační stížnosti netvrdí, že by se při konkrétním úkonu správce daně domáhal přítomnosti tlumočníka a nebylo mu vyhověno, též neoznačil situaci, kdy by z okolností mělo být správci daně zřejmé, že vyvstala potřeba jednat se stěžovatelem za přítomnosti tlumočníka. Postup správce daně proto nelze označit za

nezákonný, ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též např. v rozsudku č. j. 2 Afs 36/2007 - 84 ze dne 26. 10. 2007, zveřejněném na www.nssoud.cz.

Stěžovatel dále považuje za nepřezkoumatelné závěry finančního úřadu uvedené ve zprávě o daňové kontrole. Konkrétně dle jeho tvrzení k této zprávě nebyla přiložena daňová přiznání podaná stěžovatelem za kontrolou dotčená zdaňovací období, a je tak nepřezkoumatelné, jaké náklady stěžovateli v daném období skutečně vznikly. Jak vyplývá z výše citovaného ustanovení § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je při daňové kontrole prověřován daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu, přičemž kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Ten velmi úzce souvisí s cílem daňového řízení, kterým se v souladu s § 2 odst. 2 zmíněného zákona rozumí stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Pro dosažení tohoto cíle logicky musí být ověřeny všechny skutečnosti, které mají vliv na správné stanovení daně daňovému subjektu. Takové skutečnosti je třeba zjistit objektivními zákonem předpokládanými postupy a prostředky, není možno vycházet pouze z údajů uvedených v daňovém přiznání, které nutně nemusí odpovídat skutečnosti. Správce daně z něj čerpá pro porovnání jím zjištěných a stěžovatelem tvrzených údajů a dat, nicméně tato skutečnost nezakládá povinnost přikládat daňové přiznání ke zprávě o kontrole. Ani v ustanovení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, které hovoří o zprávě o kontrole, není daňové přiznání podané daňovým subjektem za kontrolované zdaňovací období jako povinná příloha zmíněno. Z uvedených důvodů nebyla tato kasační námitka shledána důvodnou.

Finanční úřad svým postupem dle stěžovatele porušil i jeho právo na součinnost podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a právo stanovit daň dokazováním dle § 31 odst. 4 téhož zákona. Finanční úřad se toho měl dopustit konkrétně tím, že stěžovatele nevyzval k zajištění součinnosti osob, které následně označil za nekontaktní subjekty. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v daňovém řízení bylo k návrhu stěžovatele vyslechnuto několik svědků, správce daně však dospěl k závěru, že jejich výpovědi nezměnily nic na závěru, že daň není možno vzhledem k porušení povinností stěžovatele při vedení povinných evidencí stanovit dokazováním. O výsledku těchto svědků byl zástupce stěžovatele vždy informován a bylo mu umožněno klást jim otázky. Povinností správce daně dle § 31 zákona o správě daní a poplatků není provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, nýbrž zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud ověřil z obsahu napadených rozhodnutí žalovaného, že k závěru o nutnosti stanovit daň za použití pomůcek dospěl především na základě porušení následujících povinností ze strany stěžovatele: neprovádění fyzické inventury zásob zboží, inventarizace zásob zboží a inventarizace peněžní hotovosti; neúčtování o inventurních rozdílech, nerespektování rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti. Ověřování uskutečnění nákupů od společností, které byly nekontaktní, označil finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole pouze za doplňující skutečnost ve vztahu k jiným pochybením při vedení účetnictví. Zásada součinnosti zakotvená v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nebyla porušena tím spíše, že stěžovatel byl ve výzvě ze dne 9. 10. 2003 (v textu výzvy zjevně nesprávně uveden datum 9. 10. 2002) mimo jiné informován o tom, že společnosti, od nichž nakupoval zboží a označil je jako případný zdroj důkazů na podporu svých tvrzení, jsou dlouhodobě nekontaktní. Na tuto výzvu však stěžovatel nijak nereagoval. Právo stěžovatele prokázat v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti z uvedených důvodů porušeno nebylo.

Další námitkou stěžovatel poukazuje na nepřezkoumatelný závěr finančního úřadu o tom, že vycházel z marže na zboží zjištěné u srovnatelných daňových subjektů. V tomto případě se však jedná o námitku, která směřuje do samotné konstrukce použité pomůcky. Při posouzení nejen důvodnosti, ale především přípustnosti této námitky je třeba vyjít z procesní úpravy zákona o správě daní a poplatků vztahující se ke stanovení daně za použití pomůcek. V tomto případě je

odlišný nejen způsob stanovení daně, kdy se nevychází ze skutečností tvrzených a prokazovaných daňovým subjektem, jelikož se jedná o kvalifikovaný odhad (k tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 5 Afs 223/2004 – 89, www.nssoud.cz), ale též úprava přezkumu rozhodnutí o dani. V souladu s ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků totiž odvolací orgán v takovém případě zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Je zřejmé, že následný soudní přezkum rozhodnutí o odvolání nemůže být širší než postup samotného odvolacího orgánu. Soudy rozhodující ve správním soudnictví toto ustanovení vykládají spíše široce, ve prospěch ochrany práv daňových subjektů. Nejvyšší správní soud již dříve ve svém rozsudku ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64, publikovaném pod č. 633/2005 Sb. NSS, judikoval, že „*při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změní nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek.*“

V případě, že daňový subjekt nesouhlasí s rozhodnutím správce daně, je na něm, aby zpochybnil splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. První z těchto podmínek je, že daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, dále že daňovou povinnost není možno stanovit dokazováním a v neposlední řadě je třeba, aby byla daňová povinnost stanovena dostatečně spolehlivě, přičemž všechny tři uvedené podmínky musí být splněny kumulativně. V rámci vznesení uvedené námítky (tedy zpochybnění samotného způsobu stanovení daně), je tedy možno kvalifikovaně namítat i tu skutečnost, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Je nutno si uvědomit, že i v případě maximální snahy o kvalifikovaný odhad a dodržení všech práv daňového subjektu, může být výsledkem daně stanovené za použití pomůcek pouze odhad této povinnosti. Je-li stanovena daň dokazováním, pak jakákoli prokázaná odchylka (s výjimkou bagatelní částky určené zákonem) od této částky znamená, že došlo při jejím stanovení k pochybení. Při stanovení daně postupem dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nelze určit přesnou a jedinečnou výši daňové povinnosti, a proto proti výsledné částce stanovené správcem daně za použití pomůcek lze namítat pouze nedostatečnou spolehlivost, což znamená tvrdit a prokázat hrubý rozpor mezi výslednou stanovenou daní a skutečným stavem. Z tohoto důvodu nelze namítat nevhodnost jednotlivých pomůcek, ale nespolehlivost stanovené daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v této věci však namítá, že není přezkoumatelný závěr finančního úřadu o výši marže na prodávaném zboží. Tuto námítku odůvodňuje tvrzením, že tato marže není nikde kvalifikována a ani není uvedeno, u kterých srovnatelných subjektů byla tato marže zjištěna nebo od kterých byla odvozena. Jak je již výše uvedeno, tato námítka směřuje přímo do výběru pomůcky a její konstrukce. Pomůcky si však správce daně v souladu se zněním § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků obstarává bez součinnosti s daňovým subjektem, a tudíž není povinen daňovému subjektu sdělovat a podávat vysvětlení, jakým způsobem při výběru a konstrukci pomůcky postupoval. Daňový subjekt má právo se seznámit s tím, jakým způsobem byla pomůcka vytvořena, což stěžovatel nezpochybňoval a nenamítal, že by byl na tomto právu zkrácen. Dále, jak je výše uvedeno, mohl by účinně namítat zjevnou nespolehlivost výsledné daňové povinnosti, stanovené tímto způsobem (a k tomuto tvrzení unést důkazní břemeno). Není však oprávněn zpochybňovat pouze dílčí úkony správce daně při výběru informací, které použil jako pomůcky, neboť zde je součinnost daňového subjektu omezena přímo zákonem.

Některé další části kasační stížnosti obsahují tvrzení stěžovatele, která není možno posoudit jako samostatný stížní bod a jednotlivě se jimi věcně zabývat. Předně jde o konstatování, že stěžovatel měl zboží určené k prodeji i na jiných místech než na kontrolované prodejně, které blíže nebylo nijak konkretizováno. Dále se jedná o námitku uplatněnou v souvislosti s dlouhodobou nemocí manželky stěžovatele, pro kterou stěžovatel nevyužíval prodejní prostor a pronajímal jej. K tomu stěžovatel uvádí, že tuto skutečnost dokazoval mimo jiné lékařskými zprávami o zdravotním stavu manželky, ke kterým nebylo přihlíženo. Na podkladě toho pak zpochybňuje základ daně stanovený finančním úřadem v nepřiměřené výši. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 88, publikovaném pod č. 835/2006 Sb. NSS, k povinnostem žalobce při formulování žalobních bodů uvedl: *„žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost“*. Měřítkem tohoto rozhodnutí jsou však obě zmíněné námitky stěžovatele příliš obecné, a zdejší soud k nim proto též jen v obecné rovině uvádí, že z nich není zřejmé, jaká újma měla být stěžovateli způsobena a v jakou nezákonnost následně rezultovala. Z obsahu námitky o základu daně stanoveném v nepřiměřené výši lze způsobenou nezákonnost dovodit a spatřit ji právě v nepřiměřené výši základu daně, na druhé straně však stěžovatel uvádí, že skutečnosti, které svědčí o nesprávnosti daného závěru, se snažil v daňovém řízení prokázat. Je však třeba vzít v úvahu, že finanční úřad stanovil daňovou povinnost stěžovatele za použití pomůcek, přičemž tento režim je jakožto kvalifikovaný odhad zcela odlišný od dokazování.

Za nepřezkoumatelný je v kasační stížnosti dále označen závěr finančního úřadu, uvedený ve zprávě o daňové kontrole, týkající se neprokázání nekrácení tržeb stěžovatelem. Stěžovatel má naopak za to, že tržby nikdy nekrátil, což prokázal. Za použití stejné argumentace jako v předchozím případě je možno učinit závěr o nedůvodnosti této námitky. Stěžovatel v žádném bodě kasační stížnosti nijak nezpochybňuje oprávněnost postupu finančního úřadu, který stanovil jeho daňovou povinnost za použití pomůcek, není tedy zřejmé, k jakému závěru správce daně se výše uvedená námitka vztahuje a jakým způsobem byl ze strany správce daně stěžovatel zkrácen na svých právech při hodnocení případného krácení tržeb.

Poslední kasační námitka se týká zkreslení svědeckých výpovědí, provedených žalovaným. Krajský soud ve svém rozsudku připouští, že otázky, které byly některým svědkům při výslechu položeny, nebyly formulovány v kontextu s tím, k čemu měli být tito svědci dle návrhu stěžovatele vyslechnuti. Následně ovšem dospěl k závěru, že jejich případný výslech v rámci řízení před soudem je nadbytečný, neboť jejich výpovědi by nijak nemohly zvrátit závěr o stanovení daně podle pomůcek, a právě s tímto názorem soudu se stěžovatel neztotožňuje. Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že provedení důkazů je relevantní pouze tehdy, pokud je jejich prostřednictvím zpochybněna a vyvrácena správnost úvahy o stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Z návrhu stěžovatele na provedení výslechů svědků ze dne 25. 5. 2004 nevyplývá, jaký vliv mělo mít provedení výslechů na způsob stanovení daně (dokazování, pomůcky). Svědci měli být dle návrhu stěžovatele vyslechnuti k otázkám pronájmu prodejních prostor, dodávek zboží, k osobám dodavatelů a k reklamacím, slevám či vrácení zboží. Z těchto formulací je patrné, že výslechy měly být zaměřeny na správnost výše stanoveného základu daně, nikoli na oprávněnost jeho stanovení za použití pomůcek. To, že by výpovědi svědků k jinak položeným otázkám mohly vést k jinému závěru, stěžovatel namítá až ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu, nikoli však dílčímu procesnímu rozhodnutí finančního úřadu, potvrzenému žalovaným, že daňovou povinnost stěžovatele není možno stanovit dokazováním. Jak také krajský soud zdůraznil ve svém rozhodnutí, zástupce stěžovatele byl o výslechu svědků vždy včas informován a jak on, tak případně i stěžovatel mohli využít svého práva klást jim doplňující otázky. Po provedení výslechů dotyčných osob jako svědků

zástupce stěžovatele nežádal o opakování či doplnění výsledků navržených svědků a ani nenamítl, že by mu takové právo bylo upřeno. Za daných okolností neshledal Nejvyšší správní soud důvodným ani poslední stížní bod.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zamítl žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodnými. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 31. ledna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu