



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce J. N., zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 3. 2004, čj. FŘ 6108/I/110/2003-Kp/98, čj. FŘ 6108/II/110/2003-Kp/99 a čj. FŘ 6108/III/110/2003-Kp/00, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 4. 2005, čj. 31 Ca 143/2004-38,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 4. 2005, čj. 31 Ca 143/2004-38 se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedenými rozhodnutími žalovaného byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 7. 5. 2003, čj. 125412/03/228913/1052, čj. 125382/03/228913/1052 a čj. 125355/03/228913/1052, kterými mu byla (za použití daňových pomůcek) dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 478 546 Kč, za zdaňovací období roku 1999 ve výši 5880 Kč a za zdaňovací období 2000 ve výši 156 131 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Hradci Králové žalobami. Tyto žaloby (poté co byly spojeny ke společnému projednání) krajský soud rozsudkem ze dne 14. 4. 2005, čj. 31 Ca 143/2004-38 zamítl.

Podle odůvodnění krajský soud vycházel ze skutkových závěrů uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Při ní bylo zjištěno, že žalobce nevedl řádně skladovou

evidenci nedokončené výroby (evidoval pouze její počáteční a konečné stavy) a dále uspokojivým způsobem nevysvětlil nesoulad ve stavu jeho nedokončené výroby, vždy ke konečnému dni zdaňovacích období let 1998 – 2000; dle zprávy žalobce řádně neprovedl inventarizaci nedokončené výroby (rozpracovanosti).

Pokud jde o jednotlivé žalobní námitky, krajský soud především nepřisvědčil názoru žalobce, dle kterého došlo v průběhu odvolacího řízení ke změně právní argumentace, kdy bylo použití daňových pomůcek nově odůvodněno též nesprávně vedenou skladovou evidencí ve smyslu požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a opatření Federálního ministerstva financí čj. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a účetní postupy pro podnikatele (dále jen „Opatření“). Dle názoru soudu se správce daně správností a dostatečností zákonné evidence zabýval již v průběhu daňové kontroly a zjištěné nedostatky žalobci (spolu s nedostatky evidence uložené mu rozhodnutím o záznamní povinnosti) ve zprávě o daňové kontrole vytknul. Rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti č. 46 ze dne 28. 4. 1998, čj. 79112/98/228931/2571 (dále jen „rozhodnutí o záznamní povinnosti“) vydané správcem daně dle § 39 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) nemůže daňovému subjektu ukládat povinnosti nad rámec povinností vyplývajících ze zákona; tyto povinnosti může jen konkretizovat a podrobněji rozpracovat. Pokud by žalobce tuto uloženou evidenci řádně vedl, vyhnul by se možné důkazní nouzi v souvislosti s prokazováním skutečností uvedených v daňovém přiznání, ve smyslu § 31 odst. 9 d. ř. Namítal-li žalobce, že se mu povinnosti vyplývající z rozhodnutí o záznamní povinnosti zdály nejasné, nic mu nebránilo předložit správci daně i evidenci zákonnou, o niž tvrdí, že byla vedena řádně. Fakt, že by žalobce tuto zákonnou evidenci správci daně předložil, však z obsahu správního spisu nevyplývá; nelze tedy přijmout tvrzení žalobce, že jí jako důkazu nebylo použito, protože ji správce daně odmítl. Pokud jde o kopii části této evidence, kterou přiložil žalobce k žalobě, ta nese datum 1. 6. 2004, tedy po vydání žalobou napadených rozhodnutí; soud se jí tedy z tohoto důvodu nemohl věcně zabývat.

Krajský soud odmítl dále tvrzení žalobce, kterými zpochybňoval srozumitelnost a akceptovatelnost rozhodnutí o záznamní povinnosti. Uvedl, že po obsahové stránce nejde o rozhodnutí nesrozumitelné či neurčité. Nikterak nepřekračuje povinnosti plynoucí pro daňový subjekt ze zákona o účetnictví, a z povahy věci nemohlo též žalobce neúměrně zatěžovat. Žalobce poukázal na rozpor obsahu pojmu „cena práce“ (použitým v tomto rozhodnutí); k tomu krajský soud uvedl, že jde o širší pojem než „mzdové náklady“, neboť kromě mezd zahrnuje též jiné náklady na práci. Nejde tedy o pojem nesrozumitelný či nejasný.

Podle prvního soudu s ohledem na uvedené skutečnosti žalovaný správně dovodil, že žalobce při dokazování nesplnil svou zákonnou povinnost; žalovaný uvedl dostatečné důvody, pro které bylo účetnictví žalobce nevěrohodné, ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Proto žalovaný správně dovodil, že nebylo lze daňovou povinnost stanovit dokazováním (§ 31 odst. 1 až 4 d. ř.) a byly tak splněny podmínky pro vyměření daně cestou daňových pomůcek.

Dále krajský soud neuznal za důvodné námitky, kterými žalobce zpochybnil způsob, jakým se v rámci daňového řízení přihlédlo ke zjištěným výhodám, ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř. Správce daně není povinen tyto skutečnosti aktivně vyhledávat a přihlédnout jen k těm výhodám pro daňový subjekt, které v rámci řízení zjistí. Ve věci daňové orgány tato zjištění vzaly v úvahu (snížení základu daně o nezdanitelné částky daně, uplatněnou ztrátu z minulých let a též početní chyby). Sám žalobce přitom další, nezohledněné výhody v žalobě neuvedl. Pokud jde o samotný okruh použitých daňových pomůcek, ten je věcí úvahy správce daně, ve smyslu § 31 odst. 6 d. ř. Žalobě nelze přisvědčit ani v tom, že správce daně při rozhodování vycházel jen z údajů žalobce (a že tedy nebylo daňových pomůcek vůbec třeba), neboť byla prokazatelně provedena šetření též u dvou jiných daňových subjektů, které se zabývají obdobnou činností jako žalobce. Na základě zjištění poměru tržeb za prodej výrobků a služeb k nákladům k tomu vynaloženým pak byla stanovena průměrná přírážka k nákladům, kterou správce daně využil pro stanovení základu daně.

K další námitce žalobce, že se nemohl osobně zúčastnit výsledku osob prováděného při šetření ve společnosti J., s. r. o., krajský soud uvedl, že z obsahu správního spisu ani odůvodnění rozhodnutí žalovaného existence takového výsledku nevyplývá.

Krajský soud konečně odmítl též poslední skupinu žalobních námitek, vztahující se k formálním náležitostem napadených daňových rozhodnutí. Uvedl, že v jejich výrocích jsou uvedeny hmotněprávní i procesněprávní předpisy, na jejichž základě bylo rozhodováno; povinnost uvádět konkrétní aplikovaná zákonná ustanovení z díkce § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. nevyplývá. Nelze tedy přisvědčit tvrzení žalobce, dle kterého jejich absence vyvolává nicotnost jednotlivých rozhodnutí.

Proti rozsudku krajského soudu brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] spojil stěžovatel především s postupem soudu, který neprovedl jím navrhaný výslech čtyř svědků, přičemž v odůvodnění tento postup nikterak nevysvětlil. Stěžovatel přitom chtěl tímto způsobem prokázat své tvrzení, že zákonnou skladovou evidenci (jejíž nedostatky mu žalovaný vytýkal) řádně vedl a že byla správci daně při daňové kontrole předložena. V této souvislosti poukázal též na fakt, že krajský soud se odmítl věcně zabývat částí této evidence, předložené jako důkaz její existence, s odkazem na její datování v době po vydání napadených rozhodnutí žalovaného. Uvedl, že tato evidence se týká kontrolovaných zdaňovacích období a datum na ní uvedené je pouze datem tisku dokumentu (stěžovatel své účetnictví vede za použití výpočetní techniky).

Stěžovatel dále uvedl, že povinnosti uložené mu rozhodnutím o záznamní povinnosti řádně splnil s výjimkou těch, které šly nad rámec zákonných povinností.

Dle tohoto rozhodnutí byl povinen evidovat „cenu materiálu nebo práce“, a bylo tedy na jeho úvaze, kterou z těchto evidencí povede. Nelze mu tak důvodně vytýkat, že neevidoval právě cenu práce; nejde navíc o pojem totožný s pojmem „mzdové náklady“. V rámci uložené evidence byla též řádně evidována výsledná kalkulace. Pokud jde o uloženou povinnost evidovat ceny jednotlivých zakázek, tento požadavek byl splněn již tím, že stěžovatel měl s investory uzavřenou smlouvu o dílo, včetně ceny či způsobu jejího určení. Měla-li být tato povinnost splněna ve formě zvláštního listu papíru s uvedením ceny díla opatřeného podpisem investora, nelze nevidět, že stěžovatel nemůže investora žádným způsobem přinutit k podpisu jakékoliv listiny; takový požadavek je proto zjevně nezákonný. Obdobně je tomu s požadavkem na evidenci dodatků k rozpočtu, neboť způsob stanovení ceny (jejích odchylek) je věcí soukromoprávní sféry kontrahentů; ani v tomto případě tedy stěžovatel nemůže druhou smluvní stranu k něčemu podobnému nutit. Jakkoli poukazoval na tyto skutečnosti již v rámci žaloby, krajský soud se s těmito konkrétními námitkami nevypořádal a paušálně je odmítl. Jde tedy o další důvod zakládající nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku.

Za nepřezkoumatelný označil stěžovatel též způsob, jakým se krajský soud vypořádal s jeho námitkami vztahujícími se ke způsobu provedené inventarizace. Soud v rozsudku nevysvětlil, čím stěžovatel porušil zákon, provedl-li dokladovou inventarizaci za situace, kdy byla fyzická inventarizace neproveditelná; z odůvodnění rozsudku vyplývá, že krajský soud jen bez dalšího přejal závěry žalovaného. Rozsudek se pak vůbec nevypořádává s žalobní námitkou, dle které byly mzdové základy zahrnuty do ostatních nákladů ve formě procentních přírážek (jiný postup nebyl možný, neboť pracovníci byli operativně přesunováni mezi jednotlivými akcemi), přičemž daňové orgány neuvedly, v čem byl tento postup chybný. Odkazují-li na § 25 zákona o účetnictví, pak nejenže je takový odkaz neurčitý (jde o obsáhlé ustanovení), ale toto ustanovení na předmětnou otázku ani věcně nedopadá.

Stěžovatel dále namítl, že to, co krajský soud zmiňuje jako výhody pro daňový subjekt, nelze považovat za výhody ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř., neboť fakticky jde pouze o způsob výpočtu daně. I za situace, kdy by se o výhody ve smyslu zmiňovaného ustanovení jednalo, v odůvodnění rozhodnutí žalovaného není uvedeno, zda byly vzaty v úvahu i jiné skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatele a jak konkrétně byly zohledněny výhody v odůvodnění zmiňované. Krajský soud se vůbec nezabýval tím, že z odůvodnění správních rozhodnutí by mělo být patrné, jak se zjištění výhod ve prospěch stěžovatele konkrétně projevilo, neboť i tato úvaha musí být přezkoumatelná.

Stěžovatel konečně v rámci namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku uvedl, že rozhodnutí žalovaného neobsahuje přezkoumatelnou úvahu, z níž by bylo lze dovodit splnění všech podmínek pro použití daňových pomůcek. Rozhodnutí totiž shrnuje pouze výčet údajných pochybení stěžovatele při vedení povinných evidencí, přičemž se již konkrétně nezabývá tím, zda z tohoto důvodu bylo vyloučeno stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 d. ř.). Správce daně při

údajném použití pomůcek vyšel bezzbytku z údajů uvedených v účetnictví stěžovatele, což plyne z obsahu úředního záznamu ke kontrole č. 243 (s jehož obsahem se stěžovatel dodatečně seznámil), i z konstatace žalovaného, že (jako výhoda pro stěžovatele) byly zohledněny i zjištěné početní chyby. Uvedené platí zcela pro zdaňovací období let 1998 a 2000; v případě zdaňovacího období roku 1999 pak byly daňové pomůcky použity, avšak pouze okrajově. Při hodnocení těchto skutečností se krajský soud omezil jen na konstatování, že s názorem o existenci podmínek pro aplikaci daňových pomůcek souhlasí a že je pouze na správci daně, jaké pomůcky použije.

Pokud jde o kasační důvody vycházející z ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., stěžovatel především namítl způsob, jakým se krajský soud vypořádal s jeho námitkou o porušení zákonné dvojinstančnosti řízení. Stěžovatel, v souladu se závěry rozsudku, připustil, že se v odvolání proti dodatečným platebním výměrům neodkazoval na správnost údajů uvedených v jeho zákonné skladové evidenci; neučinil ale tak jen proto, že správce daně o této evidenci nikdy nevyjádřil pochybnosti a jednotlivá rozhodnutí o dodatečném doměření daně opřel (ve shodě se závěry zprávy o daňové kontrole) jen o nedostatky zjištěné v rámci uložené záznamní povinnosti. Fakt, že důvodem pro dodatečné doměření daně měly být i nedostatky v evidenci zákonné, se stěžovatel dozvěděl až z rozhodnutí žalovaného. Do té doby tedy neměl důvod obhajovat bezchybnost své zákonné skladové evidence. Postupem žalovaného tak byl fakticky zkrácen o jeden stupeň správního řízení, neboť nemohl s těmito skutkovými závěry jakkoliv polemizovat v rámci daňového řízení. Krajský soud k této námitce jen uzavřel, že taková argumentace „nemůže obstát“.

Rozpor napadeného rozsudku s obsahem správního spisu spatřuje stěžovatel konečně ve skutečnosti, že z listiny označené jako „Úřední záznam ke kontrole č. 243“, založené v neveřejné části správního spisu, zcela jednoznačně vyplývá, že u společnosti J., s. r. o., bylo prokazatelně provedeno místní šetření. Soud obsah této listiny nikterak nezmiňuje. Podle stěžovatele byl při šetření vyslýchán minimálně správce konkursní podstaty společnosti, avšak s existencí tohoto důkazu nebyl stěžovatel vůbec seznámen. Tento důkaz není ani hodnocen v napadeném rozhodnutí, ale byly z něj nepochybně dovozovány závěry v stěžovatelův neprospěch.

Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu, vázán rozsahem a důvody uplatněnými stěžovatelem.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve stížními důvody, namítajícími nepřezkoumatelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Za zásadní lze nepochybně považovat tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti závěrů týkajících se splnění všech zákonných podmínek pro použití daňových pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 d. ř. Pokud jde o odůvodnění

napadených rozhodnutí, žalovaný v nich podrobně rozebral zjištěné nedostatky v účetnictví stěžovatele, přičemž konstatoval, že správce daně z těchto důvodů správně prohlásil toto účetnictví za neprůkazné a nevěrohodné, ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) d. ř. Konstatoval dále, že za situace, kdy stěžovatel nebyl schopen svá tvrzení prokázat jiným způsobem, byly podmínky pro použití daňových pomůcek splněny. Odhlédne-li Nejvyšší správní soud od skutečností dále uvedených, zejména od posouzení otázky, zda účetnictví stěžovatele vykazovalo skutečně takové nedostatky, které by opravňovaly závěr o jeho nepoužitelnosti pro potřeby dokazování, nelze těmto závěrům žalovaného, v rovině obecné, vytknout nelogičnost ani nejasnost. S krajským soudem lze souhlasit také v tom, že výběr konkrétních daňových pomůcek odvisí od úvahy správce daně; není pojmově vyloučeno, aby jako pomůcky byly použity také poznatky zjištěné v rámci daňové kontroly u subjektu, jemuž byla daň tímto způsobem vyměřena (srov. rozsudek č. 675/2005 Sb. NSS).

O aplikaci daňových pomůcek však nelze hovořit v případech, kdy by správce daně vycházel výlučně z vlastních poznatků, které získal v průběhu daňové kontroly u daňového subjektu, aniž by ale současně vycházel i z jiných zdrojů, například z daňových spisů jiných subjektů; v takovém případě by logicky nemohla být splněna podmínka § 31 odst. 5 d. ř., že totiž daňovou povinnost nebylo možné stanovit na základě výsledků dokazování.

Jak vyplývá z přílohy ke zprávě o daňové kontrole, zejména pak z navazujícího úředního záznamu ke kontrole č. 243, poznatky zjištěné šetřením u jiných daňových subjektů byly v projednávané věci prokazatelně použity jen v případě zdaňovacího období roku 1999. Závěr krajského soudu, dle kterého správce daně v případě dalších zdaňovacích období „provedl šetření i u dvou jiných daňových subjektů, které se zabývají obdobnou činností jako žalobce, a na základě zjištění poměru tržeb za prodej výrobků a služeb k nákladům k tomu vynaloženým, stanovil průměrnou přírážku k nákladům, kterou pak využil pro stanovení základů daně u žalobce“ nemá, bez bližší argumentace, oporu v obsahu správního spisu.

S otázkou použití daňových pomůcek úzce souvisí též stěžovatelem namítnutý způsob přihlížení k výhodám pro daňový subjekt, ve smyslu povinnosti uložené správci daně ustanovením § 46 odst. 3 d. ř. Citované ustanovení zákona blíže neurčuje, co může být jako „výhoda“ pro daňový subjekt uznáno. Z povahy věci nepůjde o výhody v poloze obecné, ale musí jít o konkrétní zjištění týkající se daňového subjektu, jemuž je daň za pomoci pomůcek vyměřována. Půjde tak především o výhody, na jejichž uplatnění má daňový subjekt *ex lege* právní nárok (odečitatelné položky, slevy na dani apod.). Ustanovení § 46 odst. 3 d. ř. je přitom koncipováno tak, že k možným výhodám pro daňový subjekt je možno přihlídnout až poté, kdy je daň stanovena dle pomůcek; poté je konečná výše základu daně a daně určena s přihlídnutím k těmto zjištěním. Z tohoto pohledu lze tedy výhody zmiňované v odůvodnění jednotlivých rozhodnutí žalovaného (jak jsou popsány výše) považovat za výhody ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř., přičemž správce daně k nim přihlédl poté, co stanovil základ daně a daň dle pomůcek.

Z ustálené judikatury soudů obecných (viz např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 327/2004 Sb. NSS) i Ústavního soudu (např. náleze ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, na www.judikatura.cz) vyplývá, že daňový subjekt musí být vždy seznámen s tím, o jakou konkrétní výhodu se jedná, a to způsobem, který mu umožní relevantně a kvalifikovaně vznášet proti takovému postupu námitky. Tento požadavek žalovaný nesplnil při rozhodování o daňové povinnosti za rok 2000. V odůvodnění rozhodnutí je pouze bez dalšího upřesnění konstatováno, že podmínky § 46 odst. 3 d. ř. byly splněny. V případě zbývajících rozhodnutí žalovaného jsou sice jednotlivé výhody vyjmenovány (nelze souhlasit se stěžovatelem, že zde mohou být pochybnosti o tom, že jde o výčet taxativní), avšak v odůvodnění není konkretizováno, o jaké částky byla daň (vyměřená dle daňových pomůcek) vlastně snížena. Toto zjištění nicméně nepředstavuje zkrácení práva stěžovatele na efektivní obranu, neboť tyto konkrétní částky jsou uvedeny v příloze ke zprávě o provedené daňové kontrole. S jejím obsahem se žalobce protokolárně seznámil, stejně tak je obsahuje rozhodnutí I. stupně. Jakkoli tedy tyto částky nejsou uvedeny v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, stěžovateli bylo prokazatelně již v řízení před správcem daně známo, o jaké konkrétní výhody ve smyslu § 46 odst. 3 d. ř. se jedná a jaká je jejich výše. Pokud tedy krajský soud postup žalovaného v této otázce uznal za věcně správný a přezkoumatelný, je tento závěr správný.

Námitce nepřezkoumatelnosti lze nicméně zcela přisvědčit, pokud jde o způsob, jakým se krajský soud vypořádal s námitkami stěžovatele, jimiž poukazoval na skutečnost, že žalovaný, na rozdíl od správce daně, vycházel při hodnocení skladové evidence též z nedostatků evidence „zákonné“, jakkoli této evidenci v rámci daňové kontroly nebylo nic vytýkáno.

Podstatné je zjištění, že z obsahu zprávy o daňové kontrole (respektive její přílohy) nevyplývá, že by správnost či dostatečnost zákonné skladové evidence byla v rámci daňové kontroly jakkoli hodnocena; zde sluší upozornit, že ze zprávy o daňové kontrole musí být vždy zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy a jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za dostatečné (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 939/2006 Sb. NSS). Jestliže se však o hodnocení těchto podkladů nově opírá teprve odůvodnění odvolacího orgánu, nelze žalobní námitku odmítnout jako bezpředmětnou, neboť je správně namítnuto, že evidence nebyla předmětem hodnocení správce daně, ač byla předložena. Navrhoval-li k tomu stěžovatel provedení důkazů (svědeckých výpovědí), nejde o důkazy, které by mohly být bez dalšího odmítnuty jako zjevně bezpředmětné. Zároveň je nutno zohlednit skutečnost, že se jednalo o soudní přezkum správních rozhodnutí, kterými byla žalobci (stěžovateli) vyměřena daň kontumačním způsobem, tedy způsobem spíše výjimečným, a - s ohledem na omezenou možnost obrany daňového subjektu - zvláště při něm musí být šetřeno jeho procesních práv. Pokud krajský soud navrhované důkazy neprovedl a v odůvodnění svého rozsudku se s důvody tohoto postupu nevypořádal (ani v rámci nařízeného jednání), jde o případy tzv.

„opomenutých důkazů“, jejichž existence obvykle implikuje nepřezkoumatelnost následně vydaného rozhodnutí (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 16. 2. 1995, sp. zn. III. ÚS 61/94, in Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu č. 10/1995, či nověji nález ze dne 14. 1. 2004, sp. zn. III. ÚS 376/03, na www.judikatura.cz). O takový případ se jedná, s ohledem na povahu a okolnosti, i v projednávané věci a stěžovatelovu námitku nepřezkoumatelnosti lze tedy v tomto rozsahu označit za důvodnou.

Se shora popsanými skutečnostmi spojoval stěžovatel v řízení před krajským soudem též zkrácení svých práv ve smyslu odnětí práva na dvojinstanční projednání jeho věci. Jak již bylo výše uvedeno, rozhodnutí I. stupně se v otázce (ne)dostatečnosti skladové evidence opírají výlučně o povinnosti uložené stěžovateli rozhodnutím o záznamní povinnosti (viz příloha ke zprávě o daňové kontrole), rozhodnutí odvolací však jako důvod pro dodatečné doměření daně cestou pomůcek vychází též z nedostatků evidence zákonné, a to nijak marginálně. Vypořádal-li se tedy krajský soud s touto námitkou pouze tím, že se zákonnou evidencí zabýval již správce daně, přičemž zjištěné nedostatky byly stěžovateli vytknuty již v rámci daňové kontroly, je toto tvrzení v rozporu s obsahem správního spisu. Pokud by tedy nebyl již výše vysloven závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, zakládala by tato skutečnost kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Konečně, pokud jde o důvodnost postupu krajského soudu, který se odmítl zabývat stěžovatelem předloženou částí zákonné skladové evidence, k této otázce se Nejvyšší správní soud nemůže vyjádřit, neboť tyto přílohy v mezidobí krajský soud vrátil.

Za důvodnou považuje Nejvyšší správní soud též námitku, že krajský soud se s žalobními námitkami vztahujícími se k namítanému obsahu rozhodnutí o záznamní povinnosti (podrobně rozvedenými na str. 4 – 6 žaloby) vypořádal jen velmi obecně. Krajský soud se v odůvodnění rozsudku vyjádřil jen k části bodu 1. této skupiny žalobních námitek (str. 4 odst. čtvrtý žaloby), a to ve vztahu k interpretaci pojmů „cena práce“ a „mzdové náklady“. I v tomto směru lze tedy přisvědčit tvrzení stěžovatele o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů.

Shora uvedený závěr lze vztáhnout i na způsob, jakým se krajský soud vypořádal s žalobními námitkami týkajícími se ke zvolenému způsobu inventarizace (str. 7 žaloby) a způsobu účtování mzdových nákladů ve formě procentní přírážky k přímým nákladům (str. 6 žaloby). V případě námitek prvně zmiňované se krajský soud omezil jen na zcela bezobsažné konstatování, že závěrům daňových orgánů o neprovedení řádné inventarizace nedokončené výroby „lze přisvědčit“, ač stěžovatel explicitně namítal, že jím zvolený způsob byl jediný reálně proveditelný, na rozdíl od způsobu, který po něm požadoval správce daně. Druhou žalobní námitku krajský soud v odůvodnění rozsudku pominul. I v tomto bodě lze tedy napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], zrušil jej, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. S ohledem na konstatovanou nepřezkoumatelnost rozsudku se dalšími stížními námitkami nezabýval.

O nákladech řízení o kasační stížnosti bude rozhodnuto v novém rozsudku krajského soudu (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. května 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu