



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **R. J.**, zast. JUDr. Miroslavem Hlavničkou, advokátem se sídlem AK Kamenický Šenov, Kamenická 836, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. února 2005, č. j. 15 Ca 19/2004 – 69,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. února 2005, č. j. 15 Ca 19/2004 – 69 **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem ze dne 21. února 2005, č. j. 15 Ca 19/2004 - 69 zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 1. 2004, č. j. 15599/130/03, č. j. 15599/1/130/03, č. j. 15599/2/130/03, č. j. 15599/3/130/03, č. j. 15599/4/130/03, č. j. 15599/5/130/03, č. j. 1559/6/130/03, č. j. 15599/7/130/03, č. j. 1559/8/130/03 a č. j. 15599/9/130/03. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání žalobce proti níže uvedeným dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Děčíně (dále jen „správce daně“) dne 9. 7. 2003, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období dle pomůcek ve smyslu ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) v celkové výši 369 184 Kč.

Dodatečným platebním výměrem č. j. 94116/03178912/5531 správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1996 v celkové výši 46 478 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 941216/03178912/5531 pak byla žalobci

vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1996 v celkové výši 40 650 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94125/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1996 v celkové výši 38 414 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94155/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1996 v celkové výši 41 681 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94157/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1996 v celkové výši 37 960 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94159/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997 v celkové výši 37 244 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94163/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 1997 v celkové výši 32 711 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94167/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 1997 v celkové výši 28 593 Kč, dodatečným platebním výměrem č. j. 94173/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1997 v celkové výši 31 669 Kč a dodatečným platebním výměrem č. j. 94175/03178912/5531 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1997 v celkové výši 33 784 Kč.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností.

Stěžovatel se kasační stížností domáhá zrušení citovaného soudního rozhodnutí, a to ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že správní orgán při přechodu z dokazování na pomůcky využil svého vrchnostenského postavení nad rámec zákona a došlo tak k porušení ustanovení čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR.

Podmínky pro použití pomůcek nebyly v případě stěžovatele splněny. Správce daně dle stěžovatele vyžadoval evidence nad rámec zákona o účetnictví, tak nad rámec zákona živnostenského. Pokud stěžovatel nedoložil denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, paragony z kasy apod., nelze z těchto skutečností dovozovat neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Absurdně by tak mohl správce daně ve snaze neoprávněně použít k vyměření daně pomůcky, např. dále požadovat po daňovém subjektu evidenci o vydání dětských jídel, jídel pro dospělé, pro zahraniční turisty atd. Při nevyhovění této výzvě by pak stanovil daň podle pomůcek.

Soud se v napadeném rozsudku nezabýval a ani nemohl zabývat výší konkrétní daňové povinnosti. Pokud si správce daně vypracoval již dopředu metodiku na stanovení daně z přidané hodnoty v jednotlivých restauračních zařízeních dle turistické atraktivnosti oblasti, kapacity stravovacích, ubytovacích a parkovacích míst, jedná se vždy o stanovení daně nikoli podle skutečností, ale o paušální výpočet daně přibližující se konstrukci minimální daně z příjmů, nyní již stanovené zákonem. Forma a způsob stanovení daně může vždy odůvodněna nesplněním předložení důkazních prostředků, které není daňový subjekt povinen ze zákona vést. Ve správním řízení, které předcházelo žalobě, správce daně za důkazy považoval i jím získané, stěžovatelem neoznačené doklady o nákupech zboží hrazených v hotovosti. Ty tak nemohly dokazovat příjem zboží na provozovny stěžovatele, resp. bez dalšího spotřebu tohoto zboží pro zdanitelné plnění, jak tento závěr učinil správce daně.

Pokud soud ve zdůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel jako živnostník s podnikatelskou činností, měl tuto činnost zohlednit v základu daně ve svém daňovém přiznání na základě ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) daňového zákona, není stěžovateli zcela

zřejmě na jaký právní předpis a z jakého důvodu je na toto neexistující ustanovení zákona odkazováno.

Stěžovatel je přesvědčen, že správce daně stanovil nepřipustně daň kombinací dokazování a pomůcek a odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 132/2000 ze dne 25. 4. 2001.

Jestliže správce daně a následně i soud převzal argumentaci, že je povinností stěžovatele archivovat doklady o vnitřní operativní evidenci (nikoli tedy doklady účetní), poukazuje stěžovatel na ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, kde je definován postup správce daně v daňovém řízení. Lze jen stěží vyhovět správci daně, jestliže jeho kontrola daně z přidané hodnoty z roku 1996 a 1997, zahájena 23. 3. 1999 a pokračující prakticky až v roce 2003, je založena na požadavku správce daně prokazovat cokoli nepovinnou evidencí.

Rozhodnutí soudu je pro stěžovatele (již nepodnikajícího invalidního důchodce) fatální a z těchto důvodů mu nezbyvá než podat návrh na zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 31. 5. 2005. Ve vyjádření uvedl, že na základě zprávy o daňové kontrole č. j. 76539/01/178930/5771 a dalšího řízení za zdaňovací období květen 1996, a měsíce červenec až září 1996 a měsíce květen až září 1997 doměřil správce daně stěžovateli dodatečnými platebními výměry daně z přidané hodnoty v celkové výši 328 564 Kč. V rámci daňového řízení bylo zjištěno, že předložené účetnictví nebylo vedeno v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Účetnictví stěžovatele nebylo vedeno úplně, průkazným způsobem, což mělo za následek porušení ustanovení § 7 zákona o účetnictví. Evidence tržeb z hostinské činnosti byla vedena pouze celkem. V restauraci hotelu K. a v restauraci Ž. bylo z předložených nabývacích dokladů zjištěno, že některé suroviny a produkty potřebné pro přípravu podávaných jídel a nápojů, stěžovatel v kontrolovaném období vůbec nenakoupil nebo jen v omezeném množství. Stěžovatel byl opakovaně k prokázání výše uskutečněných zdanitelných plnění vyzván. K prokázání stěžovatel navrhl výslech svědků-zaměstnanců, které správce daně provedl. Dále stěžovatel správci daně sdělil, že žádnými důkazními prostředky nedisponuje, neboť je zlikvidovala jeho bývalá manželka.

Protože v daném případě nešlo výši uskutečněných zdanitelných plnění ověřit, doměřil správce daně daň za kontrolovaná zdaňovací období podle pomůcek. Při výpočtu daně vycházel správce daně z výpovědí svědků, k sezónnosti, ke znalosti místních poměrů, k průměrné ceně za 1 jídlo a taktéž k sortimentu nakoupeného stěžovatelem v roce 1996 a ke stravovacím návykům německých turistů.

Žalovaný zdůraznil důkazní povinnost stěžovatele dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. S tvrzením stěžovatele, že daň byla stanovena nepřipustně kombinací dokazování a pomůcek, žalovaný nesouhlasí. Dle jeho názoru byly podmínky pro tento způsob stanovení daně naplněny. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a došel k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z předloženého spisového materiálu bylo zjištěno, že dne 23. 3. 1999 správce daně zahájil u stěžovatele daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za období 1. 1. 1996 do 31. 12. 1998. V rámci daňové kontroly vznikly správci daně z dokladů předložených stěžovatelem, kdy stěžovatel vykazoval nízké průměrné denní tržby z hostinské činnosti (v roce 1996 2604 Kč, a v roce 1997 3649 Kč), s ohledem na kapacitu míst pro hostinskou a ubytovací činnost provozoven stěžovatele, s ohledem na počet zaměstnanců a další skutečnosti, pochybnosti o vykazovaných uskutečněných zdanitelných plněních.

V průběhu daňové kontroly dne 7. 9. 2000 vyzval (výzva č. j. 88358/00/178930/5771) správce daně stěžovatele ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu k prokázání vykazovaných velmi nízkých uskutečněných zdanitelných plnění. Stěžovateli ke splnění výzvy uložil lhůtu 15 dnů. Současně stěžovatele poučil o tom, že nebude-li výzvě vyhověno, bude daň vyměřena podle pomůcek. Dne 6. 10. 2000 bylo správci daně doručeno vyjádření stěžovatele k výzvě, kde stěžovatel k pochybnostem správce daně uvedl, že návštěvnost a s tím související obrát hotelu K. je plně závislá na sezóně – tj. 80% obrátu se odehrává v měsících květen až říjen, vinárna v hotelu není v provozu již několik let. Pokud jde o provozovnu Ž., ta byla v roce 1996 z důvodů adaptace zcela mimo provoz. Navrhl vyslechnout svědky z řad personálu. Dne 6. 11. 2000 správce daně požadoval po stěžovateli, a to v souvislosti s navrhovanými výsledky svědků, předložení seznamu zaměstnanců. Na základě stěžovatelem doloženého seznamu provedl správce daně níže uvedené výsledky svědků, o nichž stěžovatele předem informoval. Práva být přítomen provedeným výsledkům a klást svědkům otázky stěžovatel nevyužil.

Dne 25. 1. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání se svědkem panem J. K. Svědek do protokolu vypověděl, že denní tržby v provozovně K. byly 5-6000 Kč. Tento údaj pouze odhal, neboť nedělal vrchního číšníka. Dále uvedl, že v zimním období to bylo méně, naopak o svátcích se tržby zvedaly. Současně byl otevřen i stánek – provozovna Ž. O tržbě v této nic neví. Dne 25. 1. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání se svědkem - paní J. R. Svědek do protokolu vypověděl, že denní tržby od měsíce května 1996 do měsíce října 1996 byly minimálně 27 000 Kč a výše. V provozu byla i restaurace a terasa, na určité akce se otevírala i vinárna. Slabší měsíce byly leden a únor, kdy tržby v kuchyni byly okolo 2-3000 Kč denně. Provozovna Ž. byla v roce 1996 v provozu a obsluhu zajišťovali brigádníci. O tržbě v této neví. V sezóně roku 1997 byly tržby okolo 20-25 000 Kč denně. Provozovna Ž. stále fungovala. K evidenci tržeb uvedla, že v kuchyni byla kasa, kde se markovaly všechna vydaná jídla. P. J. dělala kontrolu správnosti markovaných paragonů, zda cena jídel odpovídá druhu jídla. V kuchyni byla průběžná denní evidence jídel a tržeb. Po směně se dělala tzv. konsignace, kterou se zapisovalo prodané zboží a tato se odevzdávala stěžovateli. Kopie se pořizovat nesměly. Dne 22. 2. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání se svědkem - paní M. Ž. Svědek do protokolu vypověděl, že denní tržby v provozovně K. byly zhruba 20 000 Kč. Uvedl, že provozovna Ž. byla v provozu. Dne 22. 2. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání se svědkem - paní B. Š. Svědek do protokolu vypověděl, že výši denních tržeb si nepamatuje a není si jistý, zda provozovna Ž. byla v provozu. Dne 22. 2. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání se svědkem - panem P. P. Svědek do protokolu vypověděl, že denní tržby byly vyšší v době, kdy byly v SRN svátky. V sezóně se dělalo okolo 50 jídel za den, o svátcích i 300 jídel denně. O víkendu byla tržba okolo 10 000 Kč. Mimo sezónu byla tržba nízká. Dne 13. 3. 2001 správce daně sepsal protokol o ústním jednání se svědkem - panem J. M. Svědek do protokolu vypověděl, že denně se vydávalo asi 50 jídel v rozpětí 60-90 jídel denně. Nepamatuje si, zda provozovna Ž. byla v provozu.

Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vypracoval zprávu o daňové kontrole č. j. 76539/01/178930/5771, kterou se stěžovatelem projednal dne 26. 6. 2001. Správce daně ve zprávě konstatoval, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu a proto mu byla doměřena daň podle pomůcek. Následoval výčet zdaňovacích období s uvedením doměrků daně z přidané hodnoty. Správce daně ve zprávě o kontrole uvedl, že stanovuje daňovou povinnost za zdaňovací období květen 1996 ve výši 137 749 Kč, za červen 1996 ve výši 127 045 Kč, za červenec 1996 ve výši 133 292 Kč, za srpen 1996 ve výši 132 944 Kč, za září 1996 ve výši 129 778 Kč, za říjen 1996 ve výši 119 658 Kč, za květen 1997 ve výši 89 382 Kč, za červen 1997 ve výši 81 243 Kč, za červenec 1997 ve výši 84 346 Kč, za srpen 1997 ve výši 83 807 Kč, za září 1997 ve výši 87 739 Kč a za zdaňovací období měsíce října 1997 daň ve výši 97 986 Kč. Celková výše doměřené daně z přidané hodnoty tak byla dle zprávy o kontrole 1 304 969 Kč.

Dne 5. 2. 2003 opětovně správce daně vyzval „dle ustanovení § 43 a § 31 odst. 9 daňového řádu v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou..... zahájenou dne 23. 3. 1999“ stěžovatele k předložení důkazních prostředků, které se vztahují k uskutečněným zdanitelným plněním - tržbám za hotové v provozovnách K. a Ž. – denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, evidence tržeb z provozovny Ž., paragony z kasy, která fungovala v kuchyni hotelu K. ke kontrole vydaných jídel, eventuálně požadoval správce daně prokázat výši stěžovatelem vykazovaných tržeb jiným způsobem. Správce daně ve výzvě odkázal na provedené místní šetření, kdy zajistil u stěžovatele doklady o prodeji v hotovosti, které prokazatelně mapují prodeje potravin a alko i nealko nápojů pro hotel K. Jednalo se o prodejky za hotové, u kterých byl uveden hotel K. jako odběratel. Celkový objem peněžních prostředků z těchto dokladů činil zhruba 398 763 Kč. Ani jeden z nalezených dokladů nebyl stěžovatelem proúčtován.

Dne 25. 2. 2003 sepsal správce daně se stěžovatelem protokol o ústním jednání, v rámci kterého byl stěžovatel seznámen s protokoly o výsleších svědků. Stěžovatel k výzvě správce daně k dokazování uvedl, že žádnými důkazními prostředky nedisponuje. Denní evidence tržeb a vydaných jídel v kuchyni, konsignace, evidence tržeb v provozovně Ž., paragony z kasy, případně další důkazní prostředky jistě existovaly, ale v kontrovaných obdobích vedla restauraci žena stěžovatele a stěžovatel byl nemocen a neměl o věci přehled. Stěžovatel se s manželkou rozvedl a tato všechny doklady zlikvidovala.

K dotazu správce daně, proč nebyly zaúčtovány doklady v celkové výši 398 763 Kč stěžovatel uvedl, že tyto nepovažuje za průkazné, neboť na většině z nich není doklad o převzetí zaměstnanci hotelu K., na většině z nich chybí údaje o dodavateli.

Dne 16. 4. 2003 byla opětovně vyslechnuta paní R. J. Na rozdíl od své původní výpovědi ohledně tržeb uvedla, že nezná přesnou odpověď. V době své první výpovědi si to pamatovala lépe, dnes již přesné hodnoty nezná.

Dne 5. 5. 2003 v rámci konání ústního jednání, jehož předmět jednání správce daně označil jako „projednání výsledků daňového řízení ve smyslu ustanovení § 31 daňového řádu“, správce daně konstatoval, že skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti nebylo možno zjistit co nejpřesněji, neboť stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Vzhledem k tomu nebylo možno stanovit daň dokazováním a proto bude stěžovateli stanovena daň podle pomůcek ve výši 369 184 Kč. Správce daně stěžovateli sdělil výši doměřené daně i z jakých skutečností při výpočtu daně vycházel, přičemž výše dodatečně

vyměřené daně se podstatně odlišovala od doměrků uvedených ve zprávě o daňové kontrole (výše doměřené daně byla snížena z částky 1 304 969 Kč na 369 184 Kč.).

Dne 9. 7. 2003 pak správce daně vydal dodatečné platební výměry za kontrolovaná zdaňovací období a stěžovateli byla doměřena daň ve výši sdělené ve výše uvedeném protokolu. Stěžovatel dodatečné platební protokoly napadl odvoláními. O odvoláních rozhodl žalovaný dne 12. 1. 2004 tak, že je zamítl.

Proti rozhodnutím o zamítnutí odvolání podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud kasační stížností napadeným rozsudkem zamítl, když došel k závěru, že žaloba není důvodná.

V kasační stížnosti stěžovatel výslovně uplatňuje kasační důvod ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., když namítá, že podmínky pro použití pomůcek nebyly v případě stěžovatele splněny. Správce daně dle stěžovatele vyžadoval evidence nad rámec zákona o účetnictví, tak nad rámce zákona živnostenského. Z absence těchto pak dovodil, že jsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu.

Dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. 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, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit.

Pokud stěžovatel poukazuje na nesrozumitelnost závěru krajského soudu, dle kterého „stěžovatel jako živnostník s podnikatelskou činností, měl tuto činnost zohlednit v základu daně ve svém daňovém přiznání na základě ustanovení § 7 odst. 1 písm. b) daňového zákona“, když mu není zcela zřejmé na jaký právní předpis a z jakého důvodu je na toto neexistující ustanovení zákona odkazováno, uplatňuje též kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Dle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

V projednávané věci ve smyslu výše uvedeného ustanovení nad rámec kasačních námitek stěžovatele shledal Nejvyšší správní soud vadu řízení před krajským soudem, když tento nepostupoval v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s.

Dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám

vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Dle Nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 7. 2003, sp. zn. IV. ÚS 40/03 „postup správního soudu, který nepřezkoumá rozhodnutí správního orgánu v celém rozsahu uplatněných žalobních námitek, odporuje zásadám spravedlivého procesu.“ Obdobně judikoval Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. II. 242/02, když dovedl, že ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí.

Těmito zásadami se krajský soud v projednávané věci neřídil a stěžovatelem žalobou napadená rozhodnutí nepřezkoumal v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek.

V žalobě stěžovatel mimo námitek rozporujících způsob a výši doměřené daně, napadl průběh celého předchozího daňového řízení, když uvedl, že „již jednou došlo ke stanovení odhadu daně pomůckami, ale po odvolání došlo k přepočtu daně a jejímu snížení“. V napadeném rozsudku se krajský soud namítanou vadou snížení stanovené daně vůbec nezabýval.

Ačkoli stěžovatel v žalobě nepřesně specifikoval, že ke snížení doměřené daně došlo „po odvolání“, ze spisového materiálu vyplývá, že správce daně tak učinil po projednání zprávy o kontrole v průběhu následujícího daňového řízení, a to před vydáním dodatečných platebních výměrů.

Správce daně původně stěžovateli stanovil daň z přidané hodnoty na základě výsledků daňové kontroly, kterou u stěžovatele zahájil protokolem ze dne 23. 3. 1999 a ukončil projednáním zprávy o daňové kontrole dne 26. 6. 2001. Celková výše doměřené daně z přidané hodnoty za kontrolovaná zdaňovací období činila ve zprávě o kontrole 1 304 969 Kč. Správce daně pak výši takto vypočtené daně snížil na částku 369 184 Kč, nikoli po odvolání stěžovatele, avšak na základě výsledků následného daňového řízení zahájeného výzvou k dokazování č. j. 13775/03/178930/6078 ze dne 5. 2. 2003. Ačkoliv projednáním zprávy byla daňová kontrola ukončena, správce daně v textu výzvy ze dne 5. 2. 2003 uvedl, že stěžovatele vyzývá „dle ustanovení § 43 a § 31 odst. 9 daňového řádu v souvislosti s prováděnou daňovou kontrolou“ a je tedy zřejmé, že v daňové kontrole pokračoval (pozn. krajský soud v odůvodnění rozsudku nesprávně uvedl, že správce daně touto výzvou zahájil vytýkácí řízení). S nově vypočtenou sníženou výší daně z přidané hodnoty pak správce daně stěžovatele seznámil v rámci konání ústního jednání dne 5. 5. 2003, tedy téměř po dvou letech od ukončení daňové kontroly. Teprve poté dne 9. 7. 2003 vydal správce daně předmětné dodatečné platební výměry.

I přes výše uvedenou nepřesnost žalobní námitky stěžovatele byl krajský soud povinen se touto zabývat a posoudit, zda namítaná vada v postupu správce daně, který pokračoval v daňové kontrole po jejím ukončení, jak je patrné z textu výzvy ze dne 5. 2. 2003, byla způsobila ovlivnit zákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů. Tak se v projednávané věci nestalo.

Obdobně v rozsudku absentuje ta část odůvodnění, ve které by se krajský soud vypořádal s námitkou stěžovatele ohledně neoznačených dokladů o nákupu zboží stěžovatelem, ke kterým správce daně přihlížel při výpočtu doměřené daně.

Dále z rozsudku není zřejmé, že by krajský soud posuzoval povahu dokladů, které po stěžovateli správce daně na základě výzvy k prokázání uskutečněných zdanitelných plnění požadoval, když tuto stěžovatel zcela konkrétně v žalobě vznesl. V žalobě stěžovatel namítal, že správcem požadované dokumenty (evidence vyrobených a prodaných jídel, atd.), z absence kterých pak správce daně dovodil naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, není povinen stěžovatel ze zákona vést. K této námitce se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nevyjádřil, když pouze zopakoval závěry žalovaného ohledně neunesení důkazního břemene a nemožnosti ověřit výši stěžovatelem vykazovaných nízkých tržeb stěžovatelem dokládanými důkazy. Povahu správcem daně požadovaných dokladů a jejich vliv na průkaznost účetnictví krajský soud neposuzoval.

Nejvyšší správní soud tak dochází k závěru, že výše vytýkané vady způsobují nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a proto postupem dle § 110 odst. 1 s. ř. s. a napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem. Krajský soud přezkoumá rozhodnutí žalovaného v rozsahu všech uplatněných žalobních námitek a posoudí vliv vytýkaných vad daňového řízení na zákonnost napadených rozhodnutí, též s ohledem na ustanovení § 47 daňového řádu.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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 29. ledna 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu