



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: V. V., zastoupeného JUDr. Pavlem Vespalcem, advokátem se sídlem v Plzni, Na Jíkalce 13, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni, se sídlem v Plzni, Hálkova 14, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2003, čj. 2368/110/2003 a čj. 2369/110/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 5. 2005, čj. 58 Ca 117/2003 - 83,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 5. 2005, čj. 58 Ca 117/2003 - 83, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutími ze dne 5. 9. 2003, čj. 2368/110/2003 a čj. 2369/110/2003, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chebu ze dne 4. 11. 2002, čj. 75795/02/123910/1993 a čj. 75796/02/123910/1993, jimiž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 233 420 Kč a za zdaňovací období roku 2000 ve výši 110 165 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami dne 14. 11. 2003 u Krajského soudu v Plzni, přičemž krajský soud obě věci spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

Žalobce v žalobách namítal neplatnost výzvy správce daně ze dne 1. 11. 2001, čj. 73174/01/123930/1102, neboť datum této výzvy je uvedeno na jiné straně než podpis příslušného pracovníka správce daně, v čemž žalobce spatřoval rozpor s ust. § 32 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Správce daně podle žalobce dále překročil svou pravomoc, když v uvedené výzvě požadoval, aby žalobce předložil cenovou evidenci dle ust. § 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o cenách“). Výzva navíc obsahovala podle žalobce zmatečný požadavek, aby předložil inventarizaci peněžních prostředků a inventarizaci zásob, ačkoli soupisy z provedených fyzických inventur již žalobce předložil. Správce daně ve výzvě navíc neseznámil žalobce se svými pochybnostmi ohledně předložených záznamů a znemožnil mu tak navrhopat či předkládat důkazní prostředky, kterými by tyto pochybnosti vyvrátil. Ve výzvě není podle žalobce specifikováno období, k němuž se požadavky správce daně vztahují.

Správce daně oznámil žalobci, že mu stanoví daňovou povinnost dle pomůcek dne 12. 6. 2002, aniž by vznesl konkrétní pochybnosti o vykázaných tržbách. Tento závěr je podle žalobce porušením povinnosti součinnosti při stanovení daně dle ust. § 2 odst. 9 daňového řádu. V tomto okamžiku správce daně zaujal stanovisko, že další řízení za účelem správného a úplného zjištění daně nepovede. Správce daně se rozhodl, že k vyměření daně použije pomůcek, aniž by respektoval prioritu způsobu stanovení daně dokazováním. Námitky proti postupu pracovníka správce daně zamítl v rozporu s ust. § 16 odst. 6 daňového řádu tentýž pracovník, jehož postup byl napadán.

Zpráva o daňové kontrole nebyla podle žalobce řádně projednána, ale v podstatě byla žalobci jen dána k podpisu s tím, že mu tak bude znemožněno kontrolní zjištění doplnit a případně navrhnout další důkazní prostředky svědčící v jeho prospěch. Žalobce sdělil, že se k návrhu zprávy písemně vyjádří do 10 dnů, na tuto dobu tedy mělo být projednávání správy přerušeno a pokračováno až po vyjádření žalobce. Namísto toho správce daně v rozporu s ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu daňovou kontrolu ukončil.

Při stanovení základu daně správce daně podle žalobce nepoužil pomůcky, jak jsou definovány daňovým řádem, ale pouze neoprávněně navýšil příjmovou stránku, ve výdajích však vyšel zcela z účetních dokladů žalobce. Správce daně měl podle pomůcek stanovit nejen příjmy, ale i přiměřené náklady a dostat tak zákonem stanovené povinnosti přihlídnout ke všem okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt (ust. § 46 odst. 3 daňového řádu). Správce daně podle žalobce postupoval v rozporu s ust. § 31 odst. 2 daňového řádu, neboť ve věci v podstatě neprováděl dokazování, trval na nezákonných požadavcích a zavádějícími výzvami dosáhl stanovení daně podle pomůcek.

Žalobce měl za to, že při výpočtu daňových základů pro rok 1999 a 2000 podle pomůcek správce daně zneužil správní uvážení, neboť postupoval v rozporu s pravidly formální logiky. Žalobce poukazoval na konkrétní příklady z vyměřovacích spisů, u nichž se správce daně při výpočtu přiměřené obchodní přírážky z rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami u vybraných přijatých a vydaných faktur a jiných dokladů měl dopustit početních chyb při součtech jednotlivých položek, dále u některých položek měl uvést nesprávně nižší nákupní ceny, než odpovídalo skutečnosti, u některých položek měla být do prodejní ceny nesprávně zahrnuta i daň z přidané hodnoty, správce daně naopak nezohlednil slevy, které byly při prodeji poskytovány a jsou na použitých dokladech uvedeny. Žalobce dále namítal, že byla obchodní přírážka stanovena jako prostý aritmetický průměr jednotlivých rozdílů prodejních a nákupních cen u vybraných položek namísto toho, aby bylo pracováno s váženým průměrem obchodních přírážek u všech prodejních položek, a to dle jejich sortimentu a zastoupení. Správce daně tedy podle žalobce nesprávným výpočtem obchodní přírážky neoprávněně navýšil daň nad rámec mezi správní úvahy, která mu podle zákona přísluší. Výsledná daň je stanovena zcela v rozporu s realitou.

Daňové spisy neobsahují úvahu správce daně, zda přihlédl i k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, ani žalovaný se tudíž nemohl s touto otázkou vyrovnat a nebyl tak schopen předmětné platební výměry přezkoumat v souladu s ust. § 50 odst. 5 daňového řádu v tom smyslu, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce v této souvislosti odkazoval na nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01. Pokud žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí sám uváděl, že daň nebylo v daném případě možné stanovit zcela přesně, měla být daň podle žalobce v souladu s ust. 31 odst. 7 daňového řádu sjednána. Ve vyměřovacím spise není nikde zmínka o tom, že by správce daně zjišťoval obvyklou obchodní přírážku u dalších obdobných subjektů, ačkoliv je to dle názoru žalobce jedna z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, neboť nezkoumal naplnění všech zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Pouhé tvrzení žalovaného o nedodržení jednotlivých ustanovení zákona o účetnictví bez následného rozboru, jaký dopad měla tato skutečnost na výpočet daně, je nepřesvědčivé.

Žalobce konečně rovněž namítal, že mu žalovaný odepřel možnost nahlédnout do předkládacích zpráv správce daně.

Krajský soud v Plzni žaloby zamítl rozsudkem ze dne 27. 5. 2005, čj. 58 Ca 117/2003 - 83, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že žalobcem napadaná výzva ze dne 1. 11. 2001 obsahuje datum ve svém úvodu a na konci pak vlastnoruční podpis příslušného pracovníka správce daně a otisk úředního razítka. Vzhledem k tomu, že výzva obsahuje jediné datum, je ho třeba považovat ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu za datum podpisu napadeného rozhodnutí. Krajský soud rovněž neměl za to, že by správce daně překročil požadavkem na předložení cenové evidence svou pravomoc. Správce daně předmětnou výzvou nečinil úkon směřující ke kontrole cenové evidence ve smyslu ust. § 14 odst. 1 zákona o cenách, nýbrž požadoval předložení jednoho z důkazních prostředků způsobilých odstranit pochybnosti o výši marže a vykázaných tržeb žalobce, postupoval tedy v souladu s ust. § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 daňového řádu. Požadavek správce daně na předložení inventarizace zásob hodnotil krajský soud jako zcela oprávněný, neboť žalobce měl podle ust. § 6 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění (dále jen „zákon o účetnictví“) povinnost inventarizovat majetek a závazky, přičemž rozdíl mezi „inventurou“ a „inventarizací“ vyplývá z ust. § 29 a 30 zákona o účetnictví. Krajský soud dále odkázal na podrobnou argumentaci žalovaného v napadeném rozhodnutí. Předmětná výzva zřetelně ukládá žalobci předložení důkazních prostředků ke zdaňovacímu období roku 1999 a 2000, příslušné časové období je zde tedy konkrétně uvedeno.

Krajský soud připomněl, že podáním daňových přiznání k dani z příjmů za uvedená období žalobce předestřel svá tvrzení o příjmech a výdajích a správnost těchto svých tvrzení byl žalobce povinen dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu prokázat. Z důkazních prostředků, které žalobce správci daně k prokázání těchto tvrzení předložil, zejména z účetnictví, vyplynuly pochybnosti o výši obchodních přírážek a tím i správnosti vykázaných příjmů, které správce daně podle krajského soudu pregnančně popsal ve výzvě ze dne 1. 11. 2001. Porovnáním výše objemu zboží určeného k prodeji a výše tržeb správce daně zjistil, že obchodní marže by v roce 1999 činila na veškeré prodávané zboží 2,59 %, přičemž na zboží značky C. C. by marže byla záporná ve výši 8,49 % a že v roce 2000 by obchodní marže činila na veškeré prodávané zboží 5,95 %. Správce daně zároveň přesně specifikoval, které důkazní prostředky má žalobce k vyvrácení těchto pochybností předložit a poučil žalobce o důsledcích nesplnění této výzvy. Na tuto výzvu žalobce reagoval sdělením, že cenovou evidenci prodávaného zboží konečnému spotřebiteli ani záznamy denních tržeb, inventarizaci peněžních prostředků, inventarizaci zásob nebo doklady o prodeji c.-c. nemá. Dále sdělil, že tržby z prodeje c.-c. jsou špatně vykázané a měly být zhruba o 315 000 Kč vyšší. Není tedy pravdou, že by správce daně oznámil žalobci dne 12. 6. 2002, že daň stanoví podle pomůcek, aniž by vznesl konkrétní pochybnosti o vykázaných tržbách.

Krajský soud rovněž nepřisvědčil tvrzení žalobce o tom, že by správce daně v podstatě neprováděl dokazování. Daňová kontrola trvala téměř rok a žalobce byl

opakovaně vyzýván k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání, na podání žalobce správce daně adekvátním způsobem reagoval. Podle názoru krajského soudu byl žalobce oprávněn ukončit dokazování již v prosinci 2001, po té, co žalobce nesplnil některé z povinností uložených první výzvou ze dne 1. 11. 2001 a neunesl tak důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu. Žalobce dostal příležitost po té, co vyšla najevo neprůkaznost jeho účetnictví, prokázat správnost tvrzení v daňovém přiznání jinými prostředky. Žalobce tudíž měl v průběhu řízení dostatečný prostor k tomu, aby dosáhl stanovení daně dokazováním tím, že předloží konkrétní a průkazné důkazní prostředky. Povinnost vyhledávat tyto důkazní prostředky nestíhá správce daně, ale daňový subjekt.

Krajský soud souhlasil s žalobcem, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, které jako jediné zajišťuje přesné stanovení daně, přičemž ostatní způsoby stanovení daně, tedy podle pomůcek, případně jejím sjednáním, se mohou k přesné výši daně pouze přiblížit. V daném případě dospěl krajský soud ovšem k závěru, že byly splněny veškeré podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu. Správce daně požadoval, aby žalobce prokázal správnost svých tvrzení o výši příjmů uvedené v daňových přiznáních, žalobce ani přes opakované výzvy nepředložil věrohodné důkazní prostředky, které by odstranily důvodné pochybnosti správce daně o výši příjmů, neboť nepředložil cenovou evidenci, z níž by bylo zřejmé, za jaké ceny bylo zboží prodáváno, nepředložil inventarizaci veškerého majetku a závazků ani věrohodné záznamy denních tržeb, neúčtoval o veškerém pořízeném a prodaném zboží, přiznal chyby v účetnictví. Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno, nesplnil tedy svou zákonnou povinnost a zároveň daň nebylo možné stanovit dokazováním. Splněním posledně jmenované podmínky se žalovaný dostatečným způsobem zabýval na str. 12 a 13 žalobou napadených rozhodnutí, přičemž žalovaný konstatoval, že nedostatky v účetnictví nelze považovat za „drobné“ chyby, jak uváděl žalobce, ale za závažná porušení účetních předpisů. Žalobce celou řadu účetních evidencí či dokladů nepředložil, písemnosti, které předkládal dodatečně, byly na základě porovnání s ostatními doklady zpochybněny správcem daně a tudíž na základě takto nevěrohodného účetnictví nebylo možné stanovit daň dokazováním.

Krajský soud nevyhodnotil podání žalobce ze dne 19. 6. 2002 jako námitky proti postupu správce daně, jak tvrdil žalobce v žalobě, ale dle jeho obsahu jako vyjádření k předchozím zjištěním správce daně, nepřicházel tudíž v úvahu postup dle ust. § 16 odst. 6 daňového řádu.

Krajský soud dále konstatoval, že správce daně podrobně reagoval na žalobcovo písemné vyjádření ze dne 21. 9. 2002 ke zprávě o daňové kontrole, a to písemným sdělením ze dne 22. 10. 2002, v němž uvedl, že žalobcovy připomínky nemají vliv na závěry daňové kontroly a z jakých důvodů. Podle názoru krajského soudu správce daně právo žalobce dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu plně

respektoval, umožnil mu nejen se vyjádřit ke kontrolnímu výsledku, nýbrž pokračoval v daňové kontrole a bral v potaz i další žalobcova podání. Námitku týkající se předčasného ukončení daňové kontroly nepovažoval tedy krajský soud za důvodnou.

Krajský soud poukázal na to, že pomůckou mohou být dle jejich demonstrativního výčtu v ust. § 31 odst. 6 daňového řádu rovněž vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u subjektů obdobných. Není tedy povinností správce daně zjišťovat obchodní přírážku i u obdobných daňových subjektů, volbu pomůcek zákon ponechává na správci daně. Předpokladem ovšem podle ust. § 31 odst. 7 daňového řádu je, že pomůcky umožní stanovit daň dostatečně spolehlivě. Krajský soud v tomto ohledu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004 - 64, později publikovaný pod č. 633/2005 Sb. NSS, podle něhož dostatečná spolehlivost může být odvolacím orgánem přezkoumávána pouze ve vztahu k zákonem stanoveným limitům a mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně. Z těchto důvodů krajský soud nepovažoval za právně významné výše uvedené výtky žalobce k výpočtu daně podle pomůcek v předmětných věcech s tím, že daň vyměřená podle pomůcek objektivně nemůže být stanovena „správně“. Žalovaný věnoval podle názoru krajského soudu v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí rovněž dostatečnou pozornost respektování požadavku vyplývajícího z ust. § 46 odst. 3 daňového řádu.

Předkládací zpráva správce daně odvolacímu orgánu není podle krajského soudu důkazním prostředkem, ale stručnou informací o dosavadním průběhu řízení, odmítnutím přístupu k této zprávě tedy nemohlo dojít k porušení ust. § 23 odst. 2 daňového řádu, jak namítal žalobce.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle obsahu kasační stížnosti ovšem stěžovatel uplatňoval rovněž důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel setrval na názoru, že výzva správce daně ze dne 1. 11. 2001 neobsahuje datum podpisu a je tudíž neplatná. Zatímco dle ust. § 47 odst. 5 správní řádu platného do 31. 12. 2005 muselo rozhodnutí obsahovat datum vydání rozhodnutí, daňový řád výslovně uvádí, že na rozhodnutí musí být uvedeno datum podpisu rozhodnutí. Zákonodárce tedy touto rozdílnou úpravou odlišil náležitosti

rozhodnutí podle těchto procesních předpisů, což je správce daně povinen respektovat. Uvedená výzva ani následná rozhodnutí vydaná v předmětných daňových řízeních neobsahují základní zákonem vyžadovanou náležitost, a to datum podpisu.

Stěžovatel má rovněž za to, že nebylo jeho povinností vést cenovou evidenci dle zákona o cenách. Pravomoc správce daně vyžádat si evidenci, kterou daňový subjekt nemá povinnost vést, není neomezená. Daňový subjekt lze vyzvat pouze k tomu, aby prokázal svá tvrzení, takovým tvrzením byla podle stěžovatele předložená evidence tržeb, výpisy z pokladny a záznamy o tržbách v peněžním deníku. Správce daně nemůže požadovat k prokázání výše tržeb další evidence. V takovém případě se přesouvá povinnost prokázat nesprávnost a neúplnost tvrzení daňového subjektu na správce daně. Jedná se v daném případě o záměrné vznesení nesplnitelného požadavku.

Krajský soud se podle tvrzení stěžovatele nevypořádal s povinností správce daně prokazovat nesprávnost evidencí uváděných jako důkazní prostředky stěžovatelem. Výzvy správce daně směřovaly k dokládání dalších evidencí, ačkoliv k nim stěžovatel nebyl povinen. Pokud byly nalezeny rozdíly mezi příjmem v peněžním deníku a evidencí prodejních paragonů, pak je správce daně exaktně vyčíslil, stejně tak stěžovatel doložil příjem z prodeje c.-c. v roce následujícím. Tvrzení, že správce daně spočítal obchodní přírážku v procentech a na základě toho zaujal stanovisko, že nebyly správně prokázány příjmy, odporuje formální logice i zákonu. Daňovému subjektu není nikde předepsána výše marže, kterou musí dosahovat při prodeji. Správce daně neprovedl srovnání, zda by obchodní přírážka v daném místě a u daného předmětu obchodu byla diametrálně odlišná, ale pouze vyzval k prokázání nesplnitelného, aby mohl dojít k závěru, že daň není možné stanovit dokazováním. Stěžovatel nesouhlasil s tvrzením, že nepředložil cenovou evidenci. Zákon o cenách nestanoví formu a způsob vedení této evidence. Předložením prodejních paragonů bylo dostatečným způsobem prokázáno, za jaké ceny bylo jednotlivé zboží prodáváno konečnému spotřebiteli. Správce daně tyto paragony sám použil pro svůj chybný výpočet příjmů stěžovatele.

Stěžovatel rovněž namítal, že správce daně vyšel při určení výdajů stěžovatele zcela z údajů a tvrzení předložených stěžovatelem, pouze u příjmů se pokusil o jakýsi výpočet, ovšem v rozporu s pravidly logiky a ekonomické reality. Krajský soud se uvedenou námitkou stěžovatele, podle níž nelze takto kombinovat stanovení daně podle pomůcek a dokazováním, nezabýval. Ze správního spisu je patrné, že správce daně zaznamenal chyby u zaúčtovaných příjmových položek a tyto exaktně vyčíslil. Obdobně zkontroloval a vyčíslil i výdajovou stránku. Měl tedy k dispozici všechny podklady pro správné vyčíslení daně na základě dokazování, přesto vyměřil daň podle pomůcek. Žalovaný ani krajský soud se touto námitkou nezabývali. Sám žalovaný uvedl, že daň nebylo v daném případě možné

stanovit dostatečně přesně. V takovém případě byl ovšem správce daně povinen daně sjednat.

Krajský soud měl také přezkoumat správní uvážení správce daně při vyměření daně podle pomůcek. Správce daně se pokusil stanovit průměrnou marži na základě rozdílu mezi nákupní a prodejní cenou zboží, ovšem u nákupních cen použil ceny bez daně z přidané hodnoty, zatímco u cen prodejních včetně této daně a navíc bez zohlednění slevy, která byla na prodejním dokladu uvedena. Takový výpočet odporuje ekonomickým teoriím používajícím termín „marže“ a je podle stěžovatele nezákonný, nejedná se pak o stanovení daně podle pomůcek. Označení způsobu stanovení daně jako „pomůcky“ je v rozporu se skutečností, neboť správce daně výdaje převzal na základě dokazování a údajů stěžovatele a příjmy pak z vlastního, zásadně chybného výpočtu.

Stěžovatel v souvislosti se svou argumentací odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, čj. 3 Afs 24/2004 - 55 a ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003 - 87.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž uvedl, že souhlasí se závěry učiněnými krajským soudem v přezkoumávaném rozsudku a že se s námitkami stěžovatele dostatečně vypořádal v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti takto:

K první kasační námitce Nejvyšší správní soud konstatuje, že uvedení data na první straně výzvy správce daně a podpisu příslušného pracovníka na její poslední straně odpovídá běžné praxi a vzhledem k tomu, že jiné datum výzva neobsahuje, není žádný důvod, proč takto označené datum nepovažovat za datum podpisu této výzvy. Totéž platí i o následujících úkonech správce daně, které jsou z hlediska jejich formy rozhodnutími ve smyslu ust. § 32 daňového řádu. Úvahy stěžovatele o tom, že datum na první straně výzvy se vztahuje k zahájení psaní textu a nikoliv k okamžiku jeho podpisu, se jeví jako ryze spekulativní. Rovněž rozdíl mezi správním a daňovým řádem, na který poukazoval stěžovatel, je pouze formulační, z hlediska obsahu oba procesní řády kladly stejný požadavek, aby na rozhodnutí bylo uvedeno datum jeho vydání. Předmětná výzva tedy obsahuje základní náležitost dle ust. § 32 odst. 2 písm. b) daňového řádu a nelze ji považovat za neplatnou.

Nejvyšší správní soud rovněž nemůže přisvědčit stěžovateli v tvrzení, že nebyl povinen vést cenovou evidenci dle zákona o cenách. Podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) zákona o cenách, jehož znění se nelišilo v rozhodném období roku 1999 a 2000, jsou prodávající povinni vést evidenci o cenách uplatňovaných při prodeji, pokud jde o ceny spotřebního zboží prodávávaného konečnému spotřebiteli. Stěžovatel prodával v rozhodném období součástky a příslušenství k automobilům, tedy jednalo se o spotřební zboží a stěžovatel byl tedy ve všech případech, kdy toto zboží prodával jeho konečným spotřebitelům, povinen vést na základě ust. § 11 zákona o cenách a jeho prováděcí vyhlášky evidenci o cenách tohoto zboží a uchovávat ji po dobu tří let po skončení platnosti ceny zboží. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje s názorem krajského soudu, že správce daně byl za těchto okolností oprávněn vyžadovat od stěžovatele předložení této evidence, kterou byl stěžovatel povinen vést, a to nikoli proto, že by byl kontrolním orgánem dle zákona o cenách, ale proto, že byl oprávněn stěžovatele vyzvat k prokázání stěžovatelových tvrzení o výši jeho příjmů, o nichž měl důvodné pochybnosti. Cenová evidence, pokud by ji stěžovatel řádně vedl, by byla způsobila výši jeho příjmů doložit. Nejednalo se tedy o výzvu ani nesplnitelnou, ani nezákonnou, jak namítal stěžovatel.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem rovněž v názoru, že správce daně v daném případě unesl své důkazní břemeno vyplývající z ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť ve výzvě ze dne 1. 11. 2001 uvedl konkrétní důvody, proč považuje příjmy stěžovatele vykázané dle jeho účetnictví za nevěrohodné. Porovnáním výše objemu zboží určeného v rozhodném období k prodeji a výše tržeb v peněžním deníku dospěl správce daně k závěru, že pokud by tyto údaje odpovídaly skutečným příjmům stěžovatele, činila by jeho obchodní marže pro rok 1999 v průměru 2,59 %, přičemž pro prodej c.-c. by byla tato marže záporná ve výši 8,49 % a průměrná obchodní marže ostatního zboží by činila 5,26 %, pro rok 2000 by pak obchodní marže činila 5,95 %. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že správce daně neměl v daném případě povinnost zjišťovat výši marže u dalších obchodníků s obdobným zbožím, neboť hodnoty, které vyplynuly z účetnictví stěžovatele byly natolik nízké, že bez dalšího vzbuzovaly pochybnosti o jejich správnosti. Ostatně tyto pochybnosti stěžovatel potvrdil a prohloubil tím, že v reakci na uvedenou výzvu v rámci ústního jednání dne 10. 12. 2001 mimo jiné uvedl, že vykázané tržby z prodeje c.-c. za rok 1999 jsou chybně uvedeny a měly být zhruba o 315 000 Kč vyšší, přičemž v roce 2000 měla být situace podle stěžovatele stejná.

Nelze rovněž souhlasit s tím, že by správce daně vyzýval k předložení dalších evidencí, k jejichž vedení stěžovatel nebyl povinen. Pokud správce daně vyzval stěžovatele k předložení denních tržeb, inventarizace peněžních prostředků a inventarizace zásob, vyžadoval pouze předložení záznamů, které byl stěžovatel jakožto účetní jednotka povinen vést dle zákona o účetnictví a prováděcích

právních předpisů k tomuto zákonu, v tehdy platném znění, a které byly zároveň s to přispět k ověření správnosti účetnictví stěžovatele a ke zjištění jeho skutečných příjmů v rozhodných obdobích. Žalovaný i krajský soud se s námitkami stěžovatele, jež se vztahovaly k těmto požadavkům správce daně, podrobně vypořádali a Nejvyšší správní soud na jejich argumentaci odkazuje.

Krajský soud rovněž dostatečným způsobem zdůvodnil, proč stěžovatel nedostal požadavkům správce daně, aby prokázal svá tvrzení o výši svých příjmů uvedená v daňových přiznáních. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbyvá než zopakovat, že na výzvu správce daně reagoval stěžovatel sdělením, že cenovou evidenci prodávaného zboží konečnému spotřebiteli ani záznamy denních tržeb, inventarizaci peněžních prostředků, inventarizaci zásob nebo doklady o prodeji c.-c. nemá. Posléze některé doklady předložil, ovšem v neúplné nebo nesprávné podobě. Namísto řádně vedené cenové evidence předložil ceníky pouze některých dodavatelů, o nichž navíc prohlásil, že jsou pouze orientační a v průběhu roku se mění. Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit stěžovateli ani v tom ohledu, že by za cenovou evidenci bylo možné považovat pouhé prodejní paragony. Jak stěžovateli opakovaně zdůrazňovali správce daně i žalovaný, podle ust. § 4 odst. 2 vyhlášky č. 580/1990 Sb., kterou se provádí zákon č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění účinném rovněž v rozhodném období, musí evidence cen, kterou je prodávající povinen uchovávat, obsahovat údaje, z nichž je zřejmý název, popř. druh zboží, určené podmínky, k nimž se cena vztahuje, výše ceny, za kterou je zboží prodáváno, ale také období, v němž se zboží za tuto cenu prodávalo. Těmto požadavkům prodejní paragony nevyhovují. Navíc stěžovatel předložil pouze paragony na prodej zboží, na které byla poskytnuta sleva, nikoli na prodej veškerého zboží. Obdobně stěžovatel předložil pouhé inventurní soupisy zásob, nikoli řádně provedené inventarizace veškerého majetku. Ani inventarizace peněžních prostředků nebyly stěžovatelem řádně provedeny, jak je podrobně vysvětleno v žalobou napadených rozhodnutích. Záznamy o denních tržbách, které stěžovatel předložil, byly zcela neprůkazné, neboť neodpovídaly částkám uvedeným na paragonech o prodeji zboží.

Za tohoto stavu tedy nezbyvá než souhlasit s krajským soudem, který se uvedenou námitkou stěžovatele podrobně zabýval, že byly splněny veškeré zákonné podmínky dle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu pro stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel nejenže nesplnil při dokazování jím uváděných příjmů své zákonné povinnosti, tedy neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, ale navíc účetní a jiné doklady, které předložil, byly natolik neúplné, nesprávné a neprůkazné, že nebylo možné daň stanovit dokazováním. Není tedy pravdou, že by měl správce daně k dispozici veškeré účetní doklady za uvedené období, z nichž by bylo možné po korekci pouze několika stěžovatelem přiznaných chyb rekonstruovat veškeré příjmy stěžovatele a stanovit daň dokazováním. Příjmová stránka účetnictví stěžovatele byla ze shora uvedených důvodů zásadním způsobem zpochybněna, přičemž správce daně na jedné straně prokázal

nevěrohodnost a neúplnost tohoto účetnictví, na straně druhé stěžovatel nepředložil, ač k tomu dostal prostor, jiné věrohodné důkazní prostředky, na jejichž základě by bylo možné daň beze zbytku stanovit dokazováním. Jak již bylo řečeno, stěžovatel nepředložil mimo jiné cenovou evidenci, která by dokumentovala příjmy stěžovatele v rozhodném období. Úvaha správce daně, žalovaného ani krajského soudu v otázce cenové evidence tedy neodporuje formální logice, jak tvrdil stěžovatel.

Stěžovatel v kasační stížnosti upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, čj. 3 Afs 24/2004 - 55, publikovaný pod č. 504/2005 Sb. NSS, podle něhož stanovení daně podle pomůcek před ukončením daňové kontroly, tedy dříve, než je postaveno najisto, že daňovou povinnost nebude možné stanovit dokazováním, které má mít vždy přednost, samo o sobě představuje vadu daňového řízení. K takové vadě řízení ovšem v předmětné věci nedošlo. Na vyměřovacích spisech správce daně, které obsahují stanovení daně podle pomůcek pro rok 1999 a 2000 je sice uvedeno datum 29. 10. 2001, je však zcela zřejmé, že se jedná o chybu, neboť se zde uvádějí rovněž čísla jednací zpráv o daňové kontrole, které byly projednány až dne 17. 9. 2002, a dále se ve vyměřovacích spisech rekapituluje dosavadní průběh daňového řízení, včetně úkonů správce daně a daňového subjektu v roce 2002. Z uvedeného tedy vyplývá, že správné datum stanovení daně podle pomůcek je 29. 10. 2002, tedy k tomuto úkonu došlo až po projednání zpráv o daňové kontrole dne 17. 9. 2002, i po té, co se správce daně vypořádal s následným písemným vyjádřením stěžovatele k projednání zpráv o daňové kontrole – viz sdělení správce daně stěžovateli ze dne 22. 10. 2002. Samotnou skutečnost, že správce daně projednal se stěžovatelem svůj pravděpodobný úmysl, že hodlá stanovit daň podle pomůcek, již dne 12. 6. 2002, Nejvyšší správní soud za vadu řízení nepovažuje, neboť správce daně tím dokazování ve věci neuzavřel a neodňal stěžovateli možnost předložit do ukončení daňové kontroly takové důkazy, které by případně umožnily stanovit daň dokazováním. Na následná podání stěžovatele správce daně reagoval a vypořádal se s nimi.

Nejvyšší správní soud neuznal důvodnou ani kasační námitku, podle níž byla daň za rok 1999 i 2000 stanovena nepřipustnou kombinací pomůcek a dokazování. Stěžovatel v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003 - 87, který však řešil skutkově odlišnou věc, totiž situaci, kdy bylo možné stanovit daň dokazováním, neboť daňový subjekt v uvedené věci neprokázal oprávněnost pouze některých dílčích položek, které účtoval na straně výdajů či příjmů. V takovém případě samozřejmě bylo možné stanovit daň dokazováním, které má, jak již bylo konstatováno, jako způsob stanovení daně prioritu. Správce daně tedy v uvedené věci nebyl oprávněn jako pomůcky ve smyslu ust. § 31 odst. 6 daňového řádu použít konkrétní částky daňovým subjektem neprokázaných výdajů, neboť právě skutečnost, že se jedná o neprokázané výdaje, zjistil správce daně dokazováním a tím, že tato zjištění označil

jako pomůcky, znemožnil ve smyslu ust. § 50 odst. 5 daňového řádu jejich přezkoumatelnost a zkrátil tak daňový subjekt na jeho právech. V předmětné věci je ovšem situace jiná. Jak již bylo řečeno, stav účetních a jiných dokladů předložených stěžovatelem neumožňoval stanovení daně dokazováním, správce daně byl tedy oprávněn použít pomůcek. Jako pomůcka byly použity v souladu s ust. § 31 odst. 6 daňového řádu poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tedy mimo jiné stěžovatelem vykázané výdaje, které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny, s výjimkou duplicitně účtovaných výdajů, u nichž stěžovatel jejich neoprávněnost sám uznal. Nešlo tedy o to, že by správce daně neuznal stěžovateli některé výdaje a tyto závěry označil jako pomůcky, čímž by stěžovateli znemožnil adekvátní obranu vůči takovým závěrům.

Rovněž v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, čj. 2 Afs 2/2003 - 69, publikovaném pod č. 249/2004 Sb.NSS, v němž Nejvyšší správní soud také řešil otázku stanovení daně na základě pomůcek a dokazováním, byl skutkový stav odlišný. V uvedené věci byly jako pomůcky pro stanovení daně použity příjmy a výdaje obdobného daňového subjektu, přičemž daňový subjekt, jemuž byla daň takto stanovena, se domáhal toho, aby byly zohledněny také jím přímo vynaložené výdaje. Za tohoto stavu Nejvyšší správní soud konstatoval, že případný výpočet daně kombinací příjmů jiného daňového subjektu a výdajů, které vykázal sám dotčený daňový subjekt, je nepřípustný a že v takovém případě je třeba vycházet z příjmů i výdajů srovnávaného subjektu. V předmětné věci je ovšem situace opačná. Správce daně se pokusil v mezích svého správního uvážení v otázce volby adekvátních pomůcek o kvalifikovaný odhad příjmů stěžovatele na základě výpočtu průměrné obchodní přírážky, tedy rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami stěžovatele, bylo by tedy nesmyslné, aby výdajovou stránku daňového základu stěžovatele odvozoval od jiného daňového subjektu. Jak již bylo řečeno, nic v daném případě nebránilo správci daně použít pro výpočet daně rovněž stěžovatelem vykázané výdaje, které nebyly v daňovém řízení zásadním způsobem zpochybněny.

Správce daně neměl k dispozici žádné podklady pro závěr, že by náklady stěžovatele měly být ve skutečnosti vyšší, než jaké stěžovatel vykázal. S námitkami stěžovatele k této otázce se žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích vypořádal, hodnotil tedy rovněž případné okolnosti, z nichž by ve smyslu ust. § 46 odst. 3 daňového řádu mohly vyplývat výhody pro daňový subjekt, dostal tedy požadavkům formulovaným judikaturou Ústavního soudu. Krajský soud odkázal na argumentaci žalovaného, s níž se ztotožnil, a k žalobní námitce o nepřípustnosti kombinace pomůcek a dokazování na str. 13 přezkoumávaného rozsudku uvedl, že pomůckami podle ust. § 31 odst. 6 daňového řádu mohou být rovněž vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak u subjektů obdobných. Rozsudek krajského soudu tedy netrpí v tomto ohledu nedostatkem důvodů.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s kasační námitkou, podle níž bylo v daném případě nutné stanovit daň jejím sjednáním ve smyslu ust. § 31 odst. 7 s. ř. s. Jak již bylo mnohokrát řečeno, daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, není-li to možné, je správce daně povinen stanovit daň podle pomůcek a teprve nelze-li ani tímto způsobem daň dostatečně spolehlivě stanovit, může správce daně základ daně a daň sjednat. Jak již bylo vysvětleno, v daném případě nebylo možné exaktně stanovit daň na základě dokazování, nic však nebránilo tomu, aby správce daně na základě pomůcek, které zvolil, nebo případně pomůcek jiných, dospěl ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti stěžovatele, který by odpovídal ekonomické realitě tohoto daňového subjektu. Nebylo tedy nutné přistoupit ke stanovení daně jejím sjednáním.

Nejvyšší správní soud ovšem musel uznat jako zčásti důvodnou kasační námitku, jež se týkala postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Stěžovatel vytýká správci daně, že se při výpočtu průměrné obchodní přírážky, z níž posléze odvodil daň za předmětná zdaňovací období, mimo jiné dopustil početních chyb, že některé ceny zboží započítal v nesprávné výši oproti použitým účetním dokladům, že u některých položek vycházel z nákupních cen bez DPH, zatímco k prodejním cenám připočetl DPH ve výši 22 % a že do prodejních cen nezapočítal slevy, které byly na příslušných dokladech uvedeny, čímž mělo dojít ke zkreslení výsledného odhadu průměrné obchodní marže v neprospěch stěžovatele. Žalovaný i krajský soud k těmto námitkám v zásadě uvedli pouze to, že výpočtem daně podle pomůcek nelze nikdy dospět k přesnému stanovení daňové povinnosti. S tímto tvrzením lze v obecné rovině jistě souhlasit, neboť jak již bylo řečeno, při tomto způsobu stanovení daně má správce daně k dispozici pouze neúplné podklady, z nichž si potom vybírá možné pomůcky. Jak však konstatuje krajský soud, dle ust. § 31 odst. 7 daňového řádu musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. To znamená, že použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz).

Za pomůcku tedy nemůže být považována metoda, která zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby, nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení. Správce daně má široký prostor ke správnímu uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat. Jak však Nejvyšší správní soud mnohokrát zdůrazňoval, každé správní uvážení má v právním státě své meze, které jsou dány zejména ústavními principy nediskriminace a zákazu libovůle správního orgánu, přičemž správní soudy jsou povolány k tomu, aby přezkoumávaly, zda správní orgán tyto meze nepřekročil a správní uvážení nezneužil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). Za vybočení z mezí správní úvahy by bylo třeba považovat právě např. stanovení daně na základě zjevně chybného výpočtu.

V tomto duchu je třeba interpretovat rovněž ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, podle něhož odvolací orgán u rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Odvolací orgán a následně ani správní soudy tedy nejsou oprávněny přezkoumávat volbu a použití pomůcek správcem daně, pokud se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat. Jestliže by však k takovému pochybení správce daně došlo, nebylo by takové rozhodnutí možno považovat za rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek a ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránilo.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel právě taková pochybení správce daně při určení jeho daňové povinnosti v odvoláních a následně v žalobě namítal, měl žalovaný i krajský soud povinnost těmito jeho námitkami se zabývat. Jestliže žalovaný postup správce daně z hlediska těchto námitek nepřezkoumal a neověřil mimo jiné správnost výpočtu provedeného správcem daně, měl krajský soud jeho rozhodnutí zrušit, namísto toho se však ztotožnil s výše uvedenými chybnými závěry žalovaného, podle nichž takové přezkoumání v daném případě není možné. Krajský soud se v tomto ohledu odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004 - 64, publikovaný pod č. 633/2005 Sb. NSS, ve kterém ovšem Nejvyšší správní soud naopak konstatoval, že odvolací orgán zkoumá nejen splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, ale i to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že dostatečná spolehlivost takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumávána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně. Nejvyšší správní soud zde měl na mysli právě již zmíněný prostor správce daně k uvážení při volbě pomůcek a od nich se odvíjejícího postupu při stanovení daně.

V předmětné věci to znamená, že je třeba plně akceptovat samotnou metodu výpočtu daně, kterou správce daně použil, tedy stanovení příjmů stěžovatele za pomoci výpočtu průměrné obchodní přírážky z rozdílů nákupních a prodejních cen u dostatečně reprezentativního vzorku zboží. Je zřejmé, že správce daně neměl k dispozici úplné podklady o nakoupeném a prodaném zboží v daném období, aby mohl vypočítat vážený průměr pro stanovení obchodní marže, jak namítal stěžovatel. Metodou, kterou použil správce daně, lze prima facie dospět ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti a volba právě této metody, a nikoli metody jiné, byla správcem daně učiněna plně v mezích jemu svěřeného uvážení. Na straně druhé ovšem nelze citované závěry Nejvyššího správního soudu interpretovat tím způsobem, jak to učinil krajský soud v předmětné věci, tedy že by odvolací orgán nebyl oprávněn ověřit, zda je mj. výpočet daně čistě z formálního

hlediska správný, tedy zda se při něm správce daně nedopustil např. početních chyb zkreslujících výslednou výši daňové povinnosti. Jak již bylo řečeno, daň stanovenou na základě zjevně chybného výpočtu nelze považovat za daň stanovenou podle pomůcek a daňový subjekt musí mít adekvátní obranu proti takovému zjevně chybnému rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost v tomto omezeném rozsahu důvodnou, rozsudek Krajského soudu v Plzni tedy v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. července 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu