

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **L. K.,** zastoupeného Rudolfem Skoupým, advokátem se sídlem Svitavy, Soudní 1, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 5. 2007, č. j. 31 Ca 65/2006 - 40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 5. 2007, č. j. 31 Ca 65/2006 – 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „správní orgán“) ze dne 5. 1. 2006, č. j. 3652/110/2005-Ha, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 27. 12. 2004, č. j. 35520/04/265970/8278, vydanému Finančním úřadem v Moravské Třebové (dále též „správce daně“). Tímto dodatečným platebním výměrem byla stěžovateli dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001.

Ve včas podané kasační stížnosti namítl stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) stížní důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že mu nebyla v soudním řízení dána možnost realizovat svá procesní práva, neboť nemohl reagovat

na vyjádření správního orgánu, protože soud rozhodl ve věci samé již za pět dnů poté, co stěžovatel toto vyjádření obdržel. Stěžovatel dále uvedl, že se soud ve svém rozhodnutí nevypořádal s pochybnostmi, které měl ohledně stanovení daně dle pomůcek. Správní orgán nekriticky přijal závěry správce daně, které však nemají oporu v dokazování. V rámci daňového řízení stěžovatel předložil všechny listiny, které správce daně požadoval, s výjimkou skladových karet, které však nemají žádnou relevanci. Předložil tak mj. peněžní deník a evidenci denních tržeb. Stěžovatel odmítá, že by nevedl skladovou evidenci zásob, když k výzvě správce daně předložil v počítačové sestavě výpis z inventury za rok 2001, přičemž datum tam uvedené je datum tisku sestavy, nikoliv vyhotovení, jak se mylně domníval správce daně. Stěžovatel rovněž připustil, že u některého zboží došlo k záměně vlivem chybného přiřazení kódu, což však bylo svědecky doloženo. Jestliže měl správce daně pochybnosti o výši zásob stěžovatele, když ale byl schopen vyčíslit zjištěné rozdíly, bylo stanovení daně dle pomůcek dle stěžovatele nezákonné. Navíc správce daně přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek ještě před vlastním ukončením daňové kontroly, což samo o sobě představuje vadu daňového řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 24/2004), k čemuž se soud nevyjádřil. Se závěry Zprávy stěžovatel nesouhlasil, načež správce daně vydal platební výměr. Teprve poté byl stěžovatel seznámen se způsobem užití pomůcek a s použitím výhod, což mu znemožnilo podávat námitky proti vyměření daně dle pomůcek či ke způsobu jejich uplatnění, neboť námitky je možno podávat jen v průběhu kontroly. Tento postup je však dle stěžovatele v rozporu s nálezem Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 359/05, s čímž se však nevypořádal ani krajský soud. Stěžovatel pak ještě rozporuje zjištění správce daně ohledně chybějícího zboží, když uvádí, že jestliže byl správce daně schopen přesně vyčíslit počet kusů, měl stanovit daň dokazováním. Stěžovatel rovněž prokázal reklamaci a sešrotování určitého počtu vadného zboží. Taktéž otázka půjčení finančních prostředků byla dle stěžovatele zdokumentována řádně. Soud se řádně nevypořádal s jeho argumenty; jak on, tak i odvolací orgán své rozhodnutí přesvědčivě neodůvodnily. Dále zdůraznil, že k dalšímu zásahu do jeho práv došlo postupem správce daně, který mu odmítl předložit výsledky místního šetření, čímž mu znemožnil vyjádřit se k výhodám. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že správce daně nepřihlédl při stanovení daně k výhodám, neboť nebyly zohledněny především poskytované slevy a nižší marže, dále i rozdíl v prodeji mezi maloobchodem a velkoobchodem. I přes znění ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel namítl, že se správce daně dopustil při stanovení daně početní chyby, která má vliv na výpočet průměrné marže, když v kasační stížnosti rozvedl jaké. K té se však, dle slov stěžovatele, nevyjádřil ani krajský soud. Na základě výše uvedeného navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán se ve svém vyjádření odvolal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání podle ust. § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ze dne 29. 5. 2003, č. j. 18470/03/265930/7032, byla se stěžovatelem (dále též „daňový subjekt“) zahájena daňová kontrola mj. na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2001, ze které byla vyhotovena Zpráva o daňové kontrole, jež byla s daňovým subjektem projednána protokolem o ústním jednání dne 27. 12. 2004,

č. j. 29078/04/265930/7032. V této zprávě správce daně uvedl, že důvodem pro stanovení daně dle pomůcek byla skutečnost, že daňový subjekt v průběhu daňového řízení neprokázal kontrolní zjištění, nepředložil takové důkazy, kterými by prokázal oprávněnost nárokovaného odpočtu a uplatnění daně na výstupu. Správce daně rovněž uvedl, že daňový subjekt nevedl skladovou evidenci, neprokázal pohyby zboží, jejich údajné záměny, a další. Součástí správního spisu je i úřední záznam ze dne 11. 11. 2004, č. j. 29074/04/265930/7032, jehož obsahem je odůvodnění přechodu ke stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 podle pomůcek. Správce daně konstatoval, že daňový subjekt nevedl knihu pohledávek a závazků úplně, nevedl karty zásob, nezajistil, aby program pro vedení účetnictví byl v souladu se zákonem o účetnictví, neprokázal řádné provedení inventury zásob k 31. 12. 2001 a tím neprokázal skutečný stav zásob, neprovedl řádně inventury závazků k 31. 12. 2001, nedoložil skladovou evidenci a neprokázal účetní stav zásob k 31. 12. daného roku, neprokázal správnost sestaveného výkazu o majetku a závazcích a výkazu o příjmech a výdajích a současně neprokázal, že byla provedena i inventarizace k 31. 12. 2000. Daňový subjekt tak nesplnil povinnost dokazovat v rozsahu, v jakém byl správcem daně vyzván, proto dle úředního záznamu neumožnil správci daně stanovit jeho daňovou povinnost dokazováním. Na základě těchto skutečností pak správce daně vydal dodatečný platební výměr, který daňový subjekt posléze napadl odvoláním, které bylo odvolacím orgánem zamítnuto.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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.

Dle odst. 6 cit. ustanovení pomůckami podle odstavce 5 mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, státních orgánů a orgánů obcí, zájmových sdružení a vlastní poznatky správce daně, a to jak z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Podle ust. § 50 odst. 5 cit. zákona 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 změní 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.

Dle ust. § 46 odst. 3 cit. zákona stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Podle ust. § 104 odst. 4 s.ř.s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Dle ust. § 109 odst. 4 cit. zákona ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti nejprve namítá, že mu v soudním řízení nebyla dána možnost realizovat svá procesní práva, neboť soud rozhodl ve věci samé dříve, než se stihl vyjádřit k podané replice. K této námitce uvádí Nejvyšší správní soud, že ze spisu krajského soudu vyplynulo, že vyjádření správního orgánu bylo stěžovateli doručeno dne 15. 5. 2007. Dne 22. 5. 2007 rozhodl krajský soud o věci samé při neveřejném jednání (neboť se oba účastníci vzdali práva na veřejné projednání věci), přičemž rozhodnutí soudu bylo stěžovateli doručeno dne 19. 6. 2007, tedy více jak měsíc po doručení vyjádření. Ze spisu rovněž nevyplývá, že by stěžovatel v době od doručení vyjádření do doručení rozsudku učinil vůči soudu podání, jehož obsahem by byla replika k vyjádření. Současně je třeba akcentovat, že v kasační námitce stěžovatel neuvádí, co by bylo obsahem případné repliky a jaký konkrétní dopad do jeho právní sféry měla skutečnost, že tato nebyla podána. Nejvyšší správní soud proto v tomto bodě uzavírá, že neshledal, že by postupem krajského soudu bylo porušeno procesní právo stěžovatele, neboť jednak zákon nestanoví žádnou lhůtu k podání repliky, dále replika nebyla (byť po vydání rozhodnutí) soudu podána, přičemž stěžovatel svou námitku nikterak nekonkretizoval. Proto ve smyslu takto obecně vznesené námitky Nejvyšší správní soud konstatuje, že žádné porušení procesního práva stěžovatele v jím namítané rovině neshledal.

Co se vlastního merita věci týká, stěžovatel nejprve napadá postup krajského soudu, který dle jeho soudu k jeho žalobě náležitě nepřezkoumal rozhodnutí správního orgánu, nevysvětlil, z jakého důvodu nebylo možno stanovit daň dokazováním. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že str. 5 napadeného rozhodnutí krajského soudu obsahuje odstavec obsáhle se věnující právě skutečnosti, zda byl správce daně oprávněn stanovit daňovému subjektu daň dle pomůcek. Krajský soud zde výstižně poznamenal, že tuto námitku lze dovodit spíše z celkového kontextu žaloby, s čímž nelze než souhlasit. Z obsahu žaloby je totiž seznatelné, že stěžovatel v ní rozporuje jednotlivé kroky správce daně, když k vlastnímu přechodu „na pomůcky“ neuvádí zhola nic. Z toho pohledu je proto zcela adekvátní odůvodnění, jež tomuto problému věnoval krajský soud, který poté následně pečlivě rozebírá jednotlivé skutkové okolnosti vlastního vyměření daně (zcela v souladu s rámcem daným žalobou). Je však nutno zdůraznit, že, jak uvádí i krajský soud ve svém rozhodnutí, stěžovatel v žalobě nikterak nerozporoval absenci dokladů uvedených ve Zprávě o kontrole, naopak celý obsah žaloby lze zjednodušeně pojmout jako nesouhlas s výší stanovené marže. Nad rámec výše uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné odkázat na obsah správního spisu, který vedle jiných písemností obsahuje i listinu nazvanou „Úřední záznam“ ze dne 30. 11. 2004, jejímž předmětem je jednak odůvodnění přechodu na pomůcky a dále rovněž i výpočet vlastní daňové povinnosti; tyto údaje pak rozvíjí i Zpráva o daňové kontrole projednaná s daňovým subjektem dne 27. 12. 2004. Ze správního spisu tak jednoznačně vyplynulo, že daňový subjekt nevedl knihu pohledávek a závazků úplně, nevedl karty zásob, nezajistil, aby program pro vedení účetnictví byl v souladu se zákonem o účetnictví, neprokázal řádné provedení inventury zásob k 31. 12. 2001 a tím neprokázal skutečný stav zásob, neprovedl řádně inventury závazků k 31. 12. 2001, nedoložil skladovou evidenci a neprokázal účetní stav zásob k 31. 12. daného roku, neprokázal správnost sestaveného výkazu o majetku a závazcích a výkazu o příjmech

a výdajích a současně neprokázal, že byla provedena i inventarizace k 31. 12. 2000. Daňový subjekt tak nesplnil povinnosti dokazovat v rozsahu, v jakém byl správcem daně vyzván, čímž nebylo možno stanovit daň dokazováním. Tyto skutečnosti stěžovatel v žalobě nikterak nerozporoval, proto shledal Nejvyšší správní soud tuto kasační námitku nedůvodnou. Jestliže stěžovatel až v kasační stížnosti prezentuje skutečnosti rozporující úsudek správce daně o neunesení důkazního břemene a nutnosti stanovení daně dle pomůcek, Nejvyšší správní soud k nim z důvodu, že tyto skutkové okolnosti nebyly vyjádřeny v žalobě, dle ust. § 109 odst. 4 s.ř.s. nepřihlédl pro jejich novost. Jedná se o skutečnosti, které jsou obsaženy na č.l. 51, 52 a 53 spisu (předložení všech požadovaných listin peněžního deníku, předložení výpisu z inventury za rok 2001 v počítačové sestavě a záměna dat s ním spojená, stanovení daně dle pomůcek již v průběhu daňové kontroly, reklamace a sešrotování zboží, záměna zboží, půjčení finančních prostředků, přistoupení ke stanovení daně dle pomůcek před ukončením kontroly, což zapříčinilo stěžovatelem tvrzenou nemožnost podat námitky, vyčíslení rozdílu mezi stavem účetním a faktickým a vlastní stanovení daně dle pomůcek). Nejvyšší správní soud rovněž nesouhlasí s tvrzením, že krajský soud měl mít na základě námitek prezentovaných v žalobě pochybnost o absenci účetních a jiných dokladů, neboť v žalobě žádné takovéto námitky obsaženy nebyly. Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné zdůraznit, že správní soudnictví je budováno na principu přezkumu „k námitce“, což znamená, že správní soudy přezkoumávají správní rozhodnutí jen v rozsahu, v jakém je tento požadován žalobou. Rovněž je nutno si uvědomit, že takto žalobou vymezený rozsah soudního přezkumu je závazný i pro případné řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel nemá možnost účinně tvrdit i jiné skutkové či právní důvody v soudním řízení neuplatněné, jak je tomu v souzené věci.

Stěžovatel dále nesouhlasil s posouzením otázky vedení, resp. nevedení evidence zásob a z toho vyplývající problematiky inventarizace a inventury tak, jak byla posouzena správcem daně. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ale uvádí, že z napadeného rozhodnutí správního orgánu, dále z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2004, č. j. 29074/04/265930/7032, ze Zprávy o daňové kontrole a ze správního spisu jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel předložil správci daně evidenci zásob, ovšem ve formě nepodepsaných počítačových sestav nazvaných Výpis z inventury, které však dle správce daně podávaly pouze nevěrohodný obraz o stavu zásob, přičemž právě z nich byly patrné rozdíly, o kterých stěžovatel neúčtoval. Stěžovatel tak sice správci daně předložil některé údaje, ty však byly v rozporu se způsobem vedení skladové evidence stanovené zákonem o účetnictví, resp. Opatřením Ministerstva financí čj. 281,283/77 411/2000. Jestliže proto správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt neprokázal skutečné stavy zásob, pohyb zásob a ve svém důsledku i řádné vedení skladové evidence (a to i přes opakované výzvy), což mělo za následek nemožnost stanovení daně dokazováním, neboť z účetnictví nebylo možno ověřit úplnost, správnost a průkaznost vedení povinných údajů, Nejvyšší správní soud se s ním ztotožňuje. Tato stížní námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

Stěžovatel dále rozporuje postup správního orgánu a soudu týkající se jeho námitky mířící do ust. § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel správně dovozuje, že při stanovení daně dle pomůcek je správce daně povinen přihlédnout rovněž ke skutečnostem, že kterých vyplývají pro daňový subjekt výhody. V souzené věci je v úředním záznamu z 30. 11. 2004 (do kterého daňový subjekt nahlížel) a současně i v rozhodnutí o odvolání podrobně vyloženo, že bylo v daňovém řízení přihlédnuto k výhodám plynoucím pro daňový subjekt a rovněž i k jakým. Jak vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 189/01 (ze kterého cituje stěžovatelem

odkazovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 238/02)“, stanoví-li tedy správce daně podle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu daňovou povinnost, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na cit. ust. § 46 odst. 3 daňového řádu musí přihlédnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když nebyly tímto uplatněny. Takovými dalšími výhodami, kromě již zmíněných přiměřených výdajů, je zohlednění např. nezdanitelných částek základu daně dle ust. § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod.“ Z uvedeného nálezu vyplývá, že spojení „i když nebyly tímto uplatněny“ nelze chápat tak, jak uvádí ve své kasační stížnosti stěžovatel, nýbrž tak, že ačkoliv nebyly uplatněny, vyšly v řízení najevo. Jiný výklad by vedl k absurdnímu závěru o tom, že ačkoliv něco v řízení najevo nevyšlo a současně to nebylo uplatněno, správce daně by byl povinen toto zohlednit jako výhodu. Jestliže tedy v řízení nevyšlo najevo, jaké slevy a marže (nad rámec uvedený v úředním záznamu stanovícím podrobnosti o použitých pomůckách) stěžovatel poskytoval, neboť tento tyto skutečnosti nedoložil, nelze po správci daně požadovat jejich zohlednění, neboť je to objektivně nemožné. Ke stejnému závěru dospěl v odůvodnění svého rozhodnutí vztahujícímu se k této námitce i krajský soud, i když poněkud stručněji (což však nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí). Skutečnost, že k výhodám bylo v daňovém řízení přihlédnuto, prokazuje např. rozhodnutí správního orgánu o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Pokud se týká zohlednění poskytovaných slev, správní orgán na str. 7 rozhodnutí k tomu uvádí, že daňový subjekt v průběhu daňové kontroly nepředložil žádné doklady poskytnutí slev dokazující, s čím nelze než souhlasit. Z tohoto důvodu správce daně nemohl přihlédnout k něčemu, co v daňovém řízení nevyšlo najevo. Co se týká výše obchodní přirážky, v daňovém spise je na několika místech podrobně rozebrán způsob, jakým správce daně dospěl k její výši, včetně zápisů z místních šetření, při kterých byl proveden soupis náhodně vybraných vzorků zboží (pro zjištění obchodní přirážky). Současně je vhodné uvést, že stanovení daně dle pomůcek je odhadem výše daňové povinnosti daňového subjektu (který však musí být co do největší míry přesný). Za dané situace, tj. nesoučinnosti daňového subjektu se správcem daně, správce neměl jinou možnost, jak zjistit výši obchodní přirážky, než zvolený způsob, který respektoval i rozdělení prodeje na velkoobchod a maloobchod. Právě z důvodu režimu stanovení daně dle pomůcek není možné po správci daně požadovat stanovení přesné výše obchodní přirážky pro každé prodávané zboží; takto by bylo možno postupovat jen v případě, že by stěžovatel dostál všem svým povinnostem a bylo by možno stanovit jeho daňový základ za jeho součinnosti. Proto je tato námitka nedůvodná.

Jestliže stěžovatel dále prezentuje nesouhlas s tvrzením soudu, že nevedl odděleně tržby ve velkoobchodě a maloobchodě, což dle jeho tvrzení prokazuje jím předložená Evidence tržeb v maloobchodě, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovatel sice předložil denní záznam tržeb v rámci daňové kontroly, avšak tento záznam současně nedoložil žádnou jinou evidencí, která by zobrazila stav zásob, jejich počáteční a konečný stav v rámci daného období, tj. skutečný pohyb zboží v maloobchodě tak, aby bylo zřejmé, které zboží bylo předmětem prodeje ve velkoobchodě a které v maloobchodě. Pak je nutno na stěžovatelem předloženou evidenci pohlížet jako na nedostatečnou, neboť prokazuje pouze tržby, nikoliv stav zásob, což je pro vymezení podílu prodeje v různých formách jeho podnikání zásadní; proto ani tato stížní námitka není důvodná.

Jestliže stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že se správce daně dopustil při výpočtu obchodní přirážky početní chyby, Nejvyšší správní soud zdůrazňuje (s ohledem na znění stěžovatelovy námitky), že dle stávající judikatury pomůcky „musí mít

racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, www.nssoud.cz). Výše uvedenému předchází i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 - 64, www.nssoud.cz, který 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, ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Je proto třeba zdůraznit, že v případě, kdy by použití pomůcek vedlo k nesprávnému stanovení daňového základu a daně z důvodu, že by obsahovalo početní chybu, byla by výsledná daň stanovena v rozporu s požadavkem ust. § 31 odst. 7 cit. zákona, který je nutno na stanovení daně dle pomůcek použít a contrario. Proto i zkoumání dostatečné spolehlivosti stanovení daně dle pomůcek je zcela v rámci přezkumu vymezeného v ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud přezkoumal úřední záznam, kterým byl zdůvodněn přechod na pomůcky, a následně i správcem daně zvolený postup a dospěl k závěru, že výpočet průměrné marže (obchodní přirážky), který v něm správce daně prezentuje, obsahuje početní chyby. Předně, jak namítá stěžovatel, vypočtené procento obchodní přirážky na str. 4 úředního záznamu tak, jak je prezentováno správcem daně, neodpovídá výpočtu tam uvedenému, který by měl (dle vyjádření správce daně) představovat slovní vyjádření výpočtu, kterým bylo dospěno k marži 44%. Současně je nejasný výpočet i v tabulce č. 1 tvořící přílohu zmíněného protokolu. Zde je prezentována nákupní a prodejní cena zboží v maloobchodě a prodejní a nákupní cena ve velkoobchodě. Správce daně u vybraných druhů zboží odečetl nákupní ceny od cen prodejních a z rozdílu stanovil obchodní přirážku. Tento výpočet provedl jak pro zboží ve velkoobchodě, tak i maloobchodě. Výpočet pro maloobchod odpovídá tam uvedené cifře (63,11%), avšak pro zboží ve velkoobchodě nikoliv (uvedeno je 41,09%, soud však dospěl k 29,1%). Z těchto důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že tato stížní námitka stěžovatele je důvodná. Krajský soud tedy pochybil, jestliže se k této námitce stěžovatele vyjádřil způsobem uvedeným v jeho rozhodnutí.

Stěžovatel rovněž poukazuje na skutečnost, že mu v řízení o dodatečném stanovení daně nebylo umožněno nahlížet do údajů zjištěných při místním šetření získaných od jiných daňových subjektů využitých při doměření jeho daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ve správním spise je založen protokol o ústním jednání ze dne 17. 1. 2005, ze kterého vyplynulo, že správce daně opravdu neumožnil daňovému subjektu nahlédnout do určitých částí správního spisu. Taktéž se lze vyjádřit i o ústním jednání dne 9. 12. 2005 (zde byl však daňový subjekt seznámen alespoň se soupisem těchto písemností). Jak uvádí ústavním soud ve svém nálezu zde dne 23. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 359/2005, www.judikatura.cz, „ustanovení (§ 23 zákona o správě daní a poplatků – pozn. soudu) nelze vykládat – a to s ohledem na ústavní konformitu výkladu – tak, že by striktně zakazovalo nahlížet do specifikovaných podkladů vůbec. Ústavní soud proto uvedl, že byla-li daňovému subjektu stanovena daň pomocí pomůcek ... nebudou-li porušena práva ostatních daňových subjektů na ochranu údajů o nich, pak není důvod odepřít daňovému subjektu nahlédnout do spisu v případě, že pomůckami konstruovaná daň využívá pouze údajů z dokladů a účetnictví, byť nesprávného a neúplného, samotného daňového subjektu. Zákon o správě daní a poplatků spojuje přechod stanovení daně podle provedených důkazů na tzv. pomůcky se zásadním omezením procesních práv daňového subjektu. Přitom je však na daňovém subjektu, aby vznášel k případné nezákonnosti postupu správce daně námitky ... Nelze proto připustit výklad, podle kterého postačí, ... aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkoumávající postup správce daně,

resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně, a tyto námitky nelze omezit tak, že s konkrétním postupem nebude daňový subjekt seznámen. Námitky totiž může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt.“ Viděno pohledem Ústavního soudu byl postup správce daně, který seznámil stěžovatele s tím, jaké pomůcky byly použity pro stanovení jeho daňové povinnosti, až těsně před vydáním rozhodnutí o odvolání (když za takovéto není možno považovat seznámení se zprávou o daňové kontrole), v rozporu s ústavními kautelami a smyslem zákonného procesního režimu, neboť mu tím fakticky znemožnil rozporovat zjištění správce daně, které jsou součástí zmíněných záznamů. Tato námitka stěžovatele je tedy důvodná.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 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.

V Brně dne 27. listopadu 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu