

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce **J. S.**, zastoupeného Ing. J. F., daňovou poradkyní, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2010, čj. 6577/09-1100, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 4. 2010, čj. 10 Af 20/2010 - 40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 4. 2010, čj. 10 Af 20/2010 - 40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Na základě výsledků daňové kontroly doměřil Finanční úřad v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 21. 8. 2007, čj. 218391/07/077910/2422, žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 567 500 Kč a dodatečným platebním výměrem z téhož dne, čj. 218400/07/077910/2422, daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 148 996 Kč. Na podnět žalobce povolil žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 3. 2009, čj. 1491/09-1100, přezkoumání obou dodatečných platebních výměrů. V odůvodnění uvedl, že podle nové judikatury Nejvyššího správního soudu není výpočet průměrné marže, který správce daně použil, důkazem, ale pomůckou. Správce daně proto podle žalovaného postupoval v rozporu s právními předpisy, když deklaroval stanovení základu daně a daně dokazováním a výpočet průměrné marže osvědčil jako důkaz. Žalovaný rovněž shledal *„naplnění i druhého předpokladu pro povolení přezkoumání, a to, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávní výši.“* Žalovaný nespecifikoval, v čem konkrétně by tyto okolnosti měly spočívat (jeho rozhodnutí je tedy v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů; není však předmětem probíhajícího soudního řízení –

pozn. soudu). Tyto okolnosti nevplývají ani z průvodního dopisu žalovaného správci daně, v němž žalovaný konstatuje, že Ministerstvo financí povolilo přezkum rozhodnutí žalovaného o odvoláních paní L. S., manželky žalobce, proti dodatečným platebním výměrům, a proto žalovaný povolil přezkum shora citovaných dodatečných platebních výměrů, neboť žalobce podnikal se svou manželkou ve sdružení.

Správce daně následně přezkoumal dodatečné platební výměry a rozhodnutím ze dne 11. 8. 2009, čj. 206194/09/077910303347, změnil přezkoumávaný dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 ze dne 21. 8. 2007, čj. 218391/07/077910/2422, tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 567 500 Kč na částku 195 980 Kč. Rozhodnutím z téhož dne, čj. 206198/09/077910303347, změnil správce daně přezkoumávaný dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ze dne 21. 8. 2007, čj. 218400/07/077910/2422, tak, že dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 148 996 Kč na částku 60 228 Kč. Odvolání proti oběma rozhodnutím o výsledku přezkumného řízení zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 1. 2010, čj. 6577/09-1100.

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného o odvolání brojil žalobce správní žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích; krajský soud shledal žalobu důvodnou a rozsudkem ze dne 30. 4. 2010, čj. 10 Af 20/2010 - 40, zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku uvedl, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť z něj není patrné, z jakých důvodů byly odmítnuty důkazní prostředky předkládané žalobcem před ukončením daňové kontroly a v rámci přezkumného řízení. Z písemností obsažených ve správním spise přitom nelze zjistit, zda se jednalo o žalobcem tvrzené denní sestavy prodejů vytisknuté z registrační pokladny. Za další důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného označil krajský soud skutečnost, že se nevypořádal s námitkou, jež dle názoru soudu byla uplatněna v odvolání, že v dané věci došlo k nepřípustnému stanovení daňové povinnosti žalobci kombinací dokazování a pomůcek. Rozhodnutí žalovaného je podle krajského soudu nepřezkoumatelné i ve vztahu k hodnocení splnění zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, neboť z rozhodnutí nelze přezkoumat, zda skutečně nebylo možno ověřit výši obchodní marže na základě žalobcem předložených sestav. Samo tvrzení žalovaného, že propočítal průměrnou obchodní marži na provozovně foto žalobce, není podle soudu pro použití pomůcek dostatečným zdůvodněním. Z napadeného rozhodnutí žalovaného není zřejmé a zdůvodněné, v jakých konkrétních skutečnostech a právních okolnostech spatřoval správce daně splnění podmínek pro použití náhradního způsobu stanovení daně, z jakých důvodů byla pomůcka zvolena a jak bylo přihlédnuto ke skutečnostem, které pro žalobce znamenají výhody. Konečně podle soudu správce daně porušil § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť žalobce neseznámil s obsahem pomůcek, které použil ke stanovení daňové povinnosti.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný včasnou kasační stížnost, v níž uvedl, že žalobce v odvolání nebrojil proti tomu, že mu byla daň stanovena za použití pomůcek, a odvolací námitky omezil pouze na způsob výpočtu. Žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal a postupoval v souladu s § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Uvedl konkrétní pochybnosti, které správci daně vznikly v průběhu kontroly a k jejichž odstranění žalobce vyzval: výše obchodní marže, rozdílné údaje o výši dosažených příjmů z prodeje zboží v různých evidencích, převod zboží na provozovnu FOTO-VIDEO CENTRUM s. r. o. v roce 2005 na základě faktury č. 2 ze dne 17. 3. 2005, v níž proti inventurnímu seznamu ze dne

7. 1. 2005 chybělo značné množství zboží. Žalobce na výzvu nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně odstranil; v průběhu celého daňového řízení nebyl schopen předložit skladovou evidenci, pouze navrhl rekonstrukci skladových zásob. Žalobce tedy nepředložil žádné doklady vypovídající o průběžném hospodaření s majetkem a neprokázal, že všechno zboží, jehož nákup uplatnil jako daňový výdaj, prodal a příjem z tohoto prodeje vykázal jako zdanitelný příjem. Bez této součinnosti nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Žalovaný i správce daně (v úředním záznamu) uvedl, za použití jakých pomůcek byla daň stanovena. Správce daně rovněž zohlednil v souladu s § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. výhody pro daňový subjekt – postup výpočtu průměrné obchodní marže (porovnání souhrnu nákupních a prodejních cen) je pro žalobce výhodnější než použití prostého aritmetického průměru; správce daně rovněž zohlednil nezdanitelnou část základu daně dle § 15 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tyto skutečnosti žalovaný zkoumal i v rozhodnutí o odvolání.

Žalovaný nesouhlasí s názorem soudu, že součástí odvolání byla i námitka nepřípustného stanovení daňové povinnosti kombinací pomůcek a dokazování; žalobce v odvolání rozporoval pouze způsob výpočtu obchodní marže. Podle žalovaného navíc k takovému postupu nedošlo. Žalobce podnikal jednak na provozovně parfumerie (Lidická č. p. 34), jednak na provozovně foto (Lidická č. p. 56). Správce daně v průběhu daňové kontroly zpochybnil údaje z prodeje zboží v provozovně foto; údaje za provozovnu parfumerie nezpochybnil. Z úředního záznamu, na základě kterého byla stanovena daňová povinnost na základě pomůcek, je patrné, že správce daně přepočetl pouze výši tržeb dosažených z prodeje zboží na provozovně foto za použití průměrné obchodní marže zjištěné z žalobcem předloženého inventurního soupisu. Ostatní správcem daně nezpochybněné údaje převzal z účetnictví žalobce (tržby na provozovně parfumerie, tržby za fotopráce, ostatní tržby, výdaje za sdružení). Ke svému postupu žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2007, čj. 8 Afs 8/2006 - 157, ze dne 5. 9. 2008, čj. 7 Afs 70/2008 - 77 a ze dne 11. 1. 2007, čj. 1 Afs 141/2005 - 58.

Důkazní prostředky předložené žalobcem v průběhu daňové kontroly jsou dle žalovaného uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Námitku, že správce daně nevzal v úvahu denní sestavy prodejů (souhrnný přehled pohybu zboží), vznesla ve svém odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za rok 2004 a 2005 manželka žalobce (druhý účastník sdružení), která současně tyto souhrny k odvolání přiložila. Žalovaný se s touto námitkou v příslušném rozhodnutí ze dne 1. 9. 2009, čj. 4248/09-1100, vypořádal a současně podrobil předložené důkazní prostředky důkaznímu řízení se závěrem, že tento důkazní prostředek se nestal důkazem, kterým by mohla paní L. S. prokázat úplnost a správnost údajů uvedených v daňovém přiznání, neboť bez skladové nebo obdobné evidence neprokázala své tvrzení, že předložené souhrny opravdu zachycují pohyb veškerého zboží, a tedy že údaje v těchto souhrnech uvedené zahrnují veškeré dosažené příjmy z prodeje zboží. Přehledy navíc nejsou důvěryhodné, neboť údaje v nich uvedené nesouhlasí s údaji obsaženými v dalších předložených písemnostech. Citované rozhodnutí žalovaného obdržela zástupkyně paní L. S., Ing. J. F., která současně zastupuje žalobce, již dne 7. 9. 2009, tzn. dříve, než bylo podáno odvolání žalobce. Žalovaný proto oprávněně předpokládal, že jeho hodnocení předmětného důkazního prostředku bylo pro žalobce dostačující, když žalobce takové námitky do odvolání neuvedl.

K porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb. žalovaný uvedl, že správce daně projednal s žalobcem výsledek přezkumného řízení dne 16. 7. 2009 v rámci ústního jednání.

Žalobce byl vyrozuměn, že daňová povinnost bude stanovena za použití pomůcek a postup výpočtu zaznamenán v úředním záznamu, který bude součástí spisového materiálu. Úřední záznamy byly vypracovány dne 5. 8. 2009, dne 11. 8. 2009 byla vydána rozhodnutí správce daně o výsledku přezkumného řízení. Žalobce podal odvolání proti těmto rozhodnutím až dne 30. 9. 2009 – měl tak dostatek času nahlédnout do spisového materiálu a se způsobem výpočtu základu daně a daně se seznámit, což také učinil dne 19. 8. 2009, kdy zástupkyně žalobce nahlédla do daňového spisu a nechala si pořídit fotokopie úředních záznamů. Žalobce tedy nebyl zkrácen na svých právech, neboť ještě před podáním odvolání byl prokazatelně seznámen se způsobem výpočtu, a mohl tak již v rámci odvolání účinně brojit proti zvoleným pomůckám.

Z těchto důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasačním námitkám žalovaného nemůže přisvědčit. Pokud jde o pochybnosti správce daně vyplývající z rozdílných údajů o výši dosažitelných příjmů a z výše obchodní marže žalobce, které měly být důvodem pro stanovení daně za použití pomůcek, žalobce podrobně popisuje, že rozdílné údaje o příjmech jsou vysvětlitelné a nemohou být důvodem pro užití pomůcek a že pochybnosti ohledně výše obchodní marže vznikly na základě chybné logicko matematické úvahy pracovnice správce daně, kterou blíže demonstruje na příkladu. Žalobce dále tvrdí, že užití váženého aritmetického průměru namísto průměru prostého není výhodou pro žalobce, ale napravuje nespravedlnost, které se správce daně dopustil. Podle žalobce nemusel správce daně pomůcku ve formě průměrné marže vůbec použít, neboť jako důkazní prostředek předložil žalobce denní souhrnné sestavy z registrační pokladny, kterými prokazoval výši zaúčtovaných příjmů, ale které správce daně jako důkaz odmítl. Žalobce dodává, že skladovou evidenci vedl, avšak skladové pohyby se při převodu do následujícího roku automaticky vymazaly. Žalobce si data kompletně nearchivoval, a tak k datu kontroly neměl k dispozici úplné údaje o pohybech na jednotlivých skladových kartách; měl však k dispozici sumarizované denní údaje o pohybu zboží v systému registrační pokladny, který byl se skladem úzce provázán. Neúplná skladová evidence proto nemohla být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek; kromě toho z § 7b zákona č. 586/1992 sb., o daních z příjmů nevyplývá povinnost fyzické osoby vést skladovou evidenci.

Podle žalobce správce daně vycházel téměř úplně z daňové evidence žalobce – plně vyšel z prokázaných a výdajů a téměř úplně z prokázaných příjmů. Výdajové a příjmové doklady přitom nelze považovat za pomůcky, a proto podle žalobce došlo k nepřípustné kombinaci pomůcek a dokazování. K tomu žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2004, čj. 2 Afs 10/2004 - 71. Žalobce dále nesouhlasí se správcem daně provedeným hodnocením předložených sestav denních prodejů z registrační pokladny spočívajícím v tom, že tyto souhrny se nestaly důkazem, jelikož žalobce nepředložil další důkazní prostředek ve formě skladové evidence. Není možné podmiňovat hodnocení jednoho důkazního prostředku předložením dalšího důkazního prostředku. Podle žalobce je sestava denních souhrnů z registrační pokladny mnohem lepším důkazním prostředkem než skladová karta, ze které by správce daně viděl jen fyzické příjmy zboží na sklad a fyzické výdeje zboží ze skladu, nikoliv inkasované příjmy za prodej zboží. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje úvahy správce daně ohledně hodnocení tohoto důkazního prostředku – správce daně jej naopak v rozporu s § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. odmítl. Toto ustanovení porušil i v přezkumném řízení, když se těmito listinami opakovaně nezabýval. Žalobce nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, že byl seznámen s obsahem použitých pomůcek: v době ústního jednání se správcem

daně neexistoval úřední záznam o pomůckách. Žalobce se s pomůckami seznámil až na základě vlastní iniciativy, když po doručení rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení šel nahlédnout do spisu. Podle žalobce mu měly být pomůcky k dispozici již při seznámení s výsledky doplněného řízení dne 16. 7. 2009, aby mohl realizovat své právo dané § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb.

Ze všech těchto důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud na úvod poznamenává, že předmětem soudního přezkumu je situace, kdy daňová povinnost byla žalobci doměřena za použití pomůcek. Zákon č. 337/1992 Sb. stanovuje obecný postup odvolacího orgánu v § 50 odst. 3: *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlédnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou splněny u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 2, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně, který je právním názorem odvolacího orgánu vázán*. V případě stanovení daně za použití pomůcek navíc § 50 odst. 5 dodává následující: *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*. Podmínky pro použití pomůcek jsou specifikovány v § 31 odst. 5 téhož zákona: *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*.

Vztah ustanovení § 50 odst. 3 a 5 citovaného zákona, rozsah a důsledky přezkumu v odvolacím řízení neřešila judikatura správních soudů vždy jednotně. Dne 14. 4. 2009 vydal rozšířený senát usnesení pod čj. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS), v němž obsáhle tuto problematiku vyložil. Pro účely právě projednávaného případu považuje soud za vhodné citovat následující právní úvahy rozšířeného senátu. Důvodem k odlišnému postupu podle § 50 odst. 5 citovaného zákona je podle rozšířeného senátu skutečnost, že *„stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, užívaným při nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu. Proto je zde vyloučeno zkoumání úplnosti dokazování a z něho plynoucí závěry pro stanovení daně.“* Současně rozšířený senát zdůraznil, že zdánlivé omezení přezkumu pouze na skutečnost, zda bylo správně postupováno podle pomůcek, již bylo překonáno judikaturou: *„Odvolací orgán se tedy nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit). Veškerá tato zjištění mohou být důvodem jednak k vrácení věci správci daně prvního*

stupně k postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu, tedy k vyhovění odvolání v rámci autoremedury, přičemž toto vrácení je pouhým procesním postupem v rámci téhož odvolacího řízení, anebo odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost, případně platební výměr změní nebo zruší." (body 37 a 38 usnesení).

Rozšířený senát se rovněž věnoval situaci, kdy dodatečný platební výměr byl nesprávně vydán na základě pomůcek. „*Odvolací orgán tu tak v prvé řadě řeší otázku, zda daň mohla či nemohla být stanovena dokazováním. V případě, že daň skutečně měla být stanovena podle pomůcek, jeho řízení končí a odvolání zamítne (nejsou-li zde další odvolací námitky napadající kvalitu pomůcek či procesní pochybení). Může však zjistit, že tomu tak není, důkazy byly dostatečné ke stanovení daně dokazováním a správce daně podmínky pro přechod na stanovení daně podle pomůcek nesprávně posoudil. To neznamená, že by toto dokazování muselo být provedeno v rámci odvolacího řízení. Tvrdí-li daňový subjekt, že jím předložené důkazy obstojí k úplnému a správnému stanovení daně, pak odvolací orgán tyto důkazy předložené před správcem daně prvního stupně akceptuje a změna rozhodnutí, k níž je v odvolacím řízení oprávněn, spočívá ve změně způsobu stanovení daně, přičemž ovšem sám tyto důkazy musí vyhodnotit a současně i rozhodnout o dani. Jinak by totiž neměla žádný smysl možnost změny platebního výměru, kterou ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu výslovně umožňuje za situace, kdy podmínky pro stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly. Není ani vyloučeno, že daňový subjekt namítne, že daň měla být stanovena dokazováním a že správce daně na stanovení daně podle pomůcek přešel předčasně, jestliže některé tvrzené a nabízené důkazy odmítl provést. I to může být tvrzením důvodným. V tom případě by muselo být doplnění dokazování provedeno v rámci odvolacího řízení. Ustanovení odst. 5 totiž připouští možnost zamítnutí odvolání jen v případě, že byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Změnu může odvolací orgán provést buď sám, nebo vrácením správci daně prvního stupně k provedení autoremedury, pokud jsou pro ni splněny podmínky, jak byly výše vymezeny.*" (body 44 a 45 usnesení). V této souvislosti pak rozšířený senát řešil vzájemný vztah § 50 odst. 3 a odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. A dospěl k závěru, že § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním, tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (body 46 až 55 usnesení).

Z pohledu tohoto výkladu a v mezích kasačních námitek hodnotil Nejvyšší správní soud postup a závěry krajského soudu a správních orgánů. V prvé řadě nelze souhlasit s obecným závěrem krajského soudu, že z rozhodnutí žalovaného není zřejmé a zdůvodněné, v jakých konkrétních skutečnostech a právních okolnostech spatřoval správce daně splnění podmínek pro použití náhradního způsobu stanovení daně, z jakých důvodů byla pomůcka zvolena a jak bylo přihlédnuto ke skutečnostem, které pro žalobce znamenají výhody. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání na s. 2 a 3 popsal průběh daňového řízení a konkrétně uvedl, jaké pochybnosti správci daně vznikly a proč žalobce porušil svou povinnost obsaženou v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. V návaznosti na to na s. 4 a 5 žalovaný konstatoval splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek. Nelze tvrdit, jak to učinil krajský soud, že důvodem pro použití pomůcek byla pouze skutečnost, že správce daně použil průměrnou obchodní marži na provozovně foto (která je vždy pomůckou), neboť žalovaný a před ním správce daně ve zprávě o daňové kontrole a v protokolu o ústním jednání ze dne 16. 7. 2009, čj. 178570/09/077930301191, pořízeném v rámci přezkumného řízení, popsali, proč žalobce neusnesl své důkazní břemeno a proč nebylo možno stanovit daň dokazováním. Rovněž výhody, k nimž je správce daně povinen přihlédnout ve smyslu § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., jsou v napadeném rozhodnutí popsány na s. 9. V daném případě proto není možné hovořit o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, jelikož to z hlediska důvodů přechodu na pomůcky obsahuje odůvodnění a je přezkoumatelné;

výtka krajského soudu vůči žalovanému je tedy nesprávná. Jinou otázkou však je, zda skutečně byly naplněny zákonné podmínky pro použití pomůcek specifikované v § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. Tím se však Nejvyšší správní soud blíže nezabýval, neboť to nebylo předmětem přezkumné činnosti krajského soudu, jenž ustal na nesprávném závěru o soudní nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a který by se touto otázkou musel zabývat v mezích žalobních bodů.

Nedůvodná je rovněž úvaha krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného ve vztahu k namítanému nepřípustnému stanovení daňové povinnosti žalobci kombinací dokazování a pomůcek. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že nepřípustnost kombinace dokazování a pomůcek byla namítána již v odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně o výsledku přezkumného řízení. V textu odvolání, na nějž krajský soud odkazuje a které se týkalo pouze roku 2004, žalobce namítal, že správce daně započítal do příjmů žalobce dvakrát tržby za fotopráce v období 1. 1. 2004 do 30. 4. 2004. Námitku nepřípustnosti kombinace pomůcek a důkazů při stanovení daně z něj nelze dovodit. To plyne i z druhé námitky obsažené v odvolání, v níž žalobce principiálně nebrojil proti použití průměrné obchodní marže coby pomůcky, jen se domáhal snížení této marže o cca jedno procento. Soud dále vážil zda byl žalovaný povinen se s možnou nepřípustnou kombinací dokazování a pomůcek vypořádat v odvolání i bez výslovné námitky v tomto směru. Z § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. nepochybně vyplývá povinnost žalovaného zabývat se v odvolání splněním podmínek pro užití pomůcek i bez výslovné námitky daňového subjektu; jak bylo uvedeno výše, žalovaný této své povinnosti dostál a dospěl k závěru, že zákonné podmínky splněny byly. Toto hodnocení žalovaného v sobě implicitně obsahuje i názor, že k nepřípustnému stanovení daňové povinnosti kombinací dokazování a pomůcek nedošlo (jinak by žalovaný nemohl shledat splnění zákonných podmínek). Nejvyšší správní soud proto zastává názor, že v projednávaném případě by námitka nepřípustné kombinace dokazování a pomůcek při stanovení daňové povinnosti musela být obsažena již v odvolání, aby bylo nutno trvat na tom, že se s ní žalovaný musel ve svém rozhodnutí výslovně vypořádat. Ostatně postrádá logiku, aby žalovaný – kromě pozitivního odůvodněného konstatování splnění zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek – ještě výslovně (bez námitky) uváděl, k jakým veškerým myslitelným vadám řízení a nezákonnostem v daňovém řízení nedošlo. Krajský soud tedy neoprávněně vytýkal žalovanému nepřezkoumatelnost rozhodnutí ve vztahu k námitce nepřípustného stanovení daňové povinnosti žalobci kombinací dokazování a pomůcek. Naopak bylo povinností soudu (nikoliv žalovaného) se vypořádat s žalobní námitkou tohoto znění a uvést své argumenty, zda je či není důvodná, a to i s přihlédnutím k žalovaným jmenovaným rozsudkům Nejvyššího správního soudu, zejména ze dne 24. 8. 2007, čj. 8 Afs 8/2006 - 157, dostupném na www.nssoud.cz.

Za nepodložené považuje zdejší soud i generální tvrzení krajského soudu, že se žalovaný nevypořádal s důkazními prostředky předkládanými žalobcem – zde postačuje poukázat na zprávu o daňové kontrole i na rozhodnutí žalovaného, kde jsou důkazní prostředky vyjmenovány a hodnoceny. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani v tom, že se správce daně a žalovaný nedostatečně vypořádali s denními sestavami prodejů z registrační pokladny a rozhodnutí žalovaného je tak nepřezkoumatelné. Ze správního spisu je zřejmé, že tento důkazní prostředek uvedl žalobce v doplnění a zdůvodnění žádosti o obnovu řízení doručené správci daně dne 14. 5. 2008, a dále v žádosti o přezkoumání daňových rozhodnutí – dodatečných platebních výměrů doručené správci daně dne 29. 8. 2008. Nejvyšší správní soud podotýká, že se v tomto ohledu neztotožnil s argumentací žalovaného v kasační stížnosti:

skutečnost, že se žalovaný s tímto důkazním prostředkem vypořádal v rozhodnutí týkajícím se manželky žalobce, nemůže být pro posouzení věci relevantní, neboť se jedná o rozhodnutí o daňové povinnosti zcela jiného daňového subjektu. Není přitom rozhodné, že tento daňový subjekt je v manželském svazku se žalobcem, že s ním podnikal ve sdružení a že měli oba společného daňového poradce, který je v řízení před správcem daně a žalovaným zastupoval. Na druhou stranu považuje zdejší soud za nesprávnou i argumentaci krajského soudu směřující ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Je třeba poukázat na to že podle § 55b odst. 6 je správce daně v přezkumném řízení vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. V povolení přezkumného řízení ze dne 17. 3. 2009, čj. 1491/09-1100, žalovaný jednoznačně vymezil rozsah přezkumného řízení pouze na otázku způsobu stanovení daně, neboť deklaroval, že daň měla být správně stanovena za použití pomůcek a nikoliv dokazováním (průměrná marže nemůže být důkazem, ale pomůckou). Ačkoliv tedy žalobce v žádosti o přezkoumání daňových rozhodnutí argumentoval předmětnými denními sestavami prodejů z registrační pokladny, žalovaný jejich přezkum v rámci přezkumného řízení nepovolil. Nelze proto správci daně vyčítat, že se jimi ve svém rozhodnutí o výsledku přezkoumání daňových rozhodnutí nezabýval. Nepřezkoumatelné pak z tohoto pohledu nemůže být ani rozhodnutí žalovaného, když žalobkyně denními sestavami prodejů z registrační pokladny v odvolání neargumentovala. Krajský soud tedy nedůvodně vytýká správci daně a žalovanému nepřezkoumatelnost jejich rozhodnutí z toho důvodu, že se k denním sestavám nevyjádřili. Sám krajský soud se pak měl zabývat žalobní námitkou žalobce, že denní sestavy prodejů z registrační pokladny předkládal již v rámci daňové kontroly, avšak tento důkaz byl bezdůvodně odmítnut, a posoudit, zda se zakládá na pravdě a zda taková případná vada řízení mohla mít vliv na rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud tedy v projednávaném případě musí nejprve řádně zjistit skutkový stav buď na základě spisového materiálu, a není-li to možné, předvoláním a vyslechnutím svědků, které ostatně v této souvislosti žalobce navrhoval. Teprve pokud by bylo prokázáno, že žalobce denní sestavy prodejů z registrační pokladny předkládal již v rámci daňové kontroly a že tento důkazní prostředek byl bezdůvodně odmítnut, musel by se krajský soud zabývat tím, zda tato skutečnost mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a zda je tedy dán důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného.

Poslední kasační námitkou brojil žalovaný proti závěru krajského soudu, že správce daně neseznámil žalobce s obsahem pomůcek, které použil ke stanovení jeho daňové povinnosti. Z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 7. 2009, čj. 178570/09/077930301191, na němž správce daně seznamoval žalobce s výsledky doplněného řízení ke kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 a 2005, vyplývá, že správce daně shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, proč přistoupí ke stanovení daně za použití pomůcek. Dále konstatoval, že uvedením výpočtu stanovení tržeb přímo ve zprávě o daňové kontrole *de facto* seznámil žalobce s pomůckami; přesto se ale rozhodl zvolit pro výpočet průměrné obchodní přirážky v souladu s § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. pro žalobce výhodnější metodu. Správce daně vyčíslí daňovou povinnost a úřední záznam o nově vyčíslené daňové povinnosti založí do daňového spisu žalobce. Zástupce žalobce se vyjádřil tak, že způsob stanovení daně pomůckami byl seznatelný již z rozhodnutí o povolení přezkumu; avšak očekával, že bude seznámen s pomůckami, což se nestalo. Následně jsou ve spisu založeny dva úřední záznamy ze dne 5. 8. 2009 obsahující popis pomůcky a vlastní výpočet daňové povinnosti (zvlášť za rok 2004 a 2005); s těmito úředními záznamy nebyl žalobce seznámen a následovalo vydání rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení, jímž byly změněny dříve vydané dodatečné platební výměry. Je tedy zjevné, že správce daně porušil svou povinnost obsaženou v § 16 odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., když neseznámil žalobce s použitými pomůckami před vydáním rozhodnutí, jimiž mu stanovil daňovou povinnost. Na rozdíl od

krajského soudu je však Nejvyšší správní soud přesvědčen, že se jednalo o vadu řízení, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Pochybení správce daně bylo totiž možné odstranit v odvolacím řízení; žalovaný k tomu ovšem přistoupit nemusel, neboť žalobce se vlastní iniciativou s pomůckami seznámil dne 19. 8. 2009 nahlédnutím do spisu, své výtky vůči těmto pomůckám vtělil do odvolání a učinil je tak předmětem odvolacího řízení. Tímto postupem žalobce byl zhojen předchozí nezákonný postup správce daně; ani tento důvod zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem proto nelze akceptovat.

Z výše uvedeného je zřejmé, že napadený rozsudek krajského soudu v kasačním řízení neobstál, neboť ani jeden z důvodů, pro něž krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, neměl oporu ve skutkovém stavu věci a v zákonné úpravě. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. Krajský soud se tedy bude sám důkladně zabývat jednotlivými žalobními námitkami ohledně zákonnosti rozhodnutí žalovaného. V novém řízení rozhodne krajský soud 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.

V Brně dne 24. února 2011

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně
senátu