

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **V. V.**, zastoupeného JUDr. Antonínem Šolcem, advokátem se sídlem Jugoslávská 14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 10. 2009, č. j. 57 Ca 96/2008 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Rozhodnutími ze dne 5. 9. 2003, č. j. 2369/110/2003 a č. j. 2368/110/2003, žalovaný podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Chebu ze dne 4. 11. 2002, č. j. 75795/02/123910/1993 a č. j. 75796/02/123910/1993, jimiž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 221 345 Kč a za zdaňovací období roku 2000 ve výši 110 165 Kč.

Uvedená rozhodnutí žalovaného žalobce napadl samostatnými žalobami u Krajského soudu v Plzni, přičemž krajský soud nejprve obě věci spojil ke společnému projednání a posléze žaloby rozsudkem ze dne 27. 5. 2005, č. j. 58 Ca 117/2003 - 83, zamítl.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce kasační stížností, v níž mimo jiné namítal, že správce daně vyšel při určení výdajů žalobce zcela z údajů a tvrzení předložených žalobcem, pouze u příjmů se pokusil o jakýsi výpočet, ovšem v rozporu s pravidly logiky a ekonomické reality. Podle žalobce se pak krajský soud uvedenou žalobní námitkou, podle níž nelze takto kombinovat stanovení daně podle pomůcek a dokazováním, nezabýval.

Krajský soud měl dle názoru žalobce také přezkoumat správní uvážení správce daně při stanovení 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 žalobce 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 z údajů žalobce a příjmy pak z vlastního, zásadně chybného výpočtu.

Nejvyšší správní soud stížní námitku, podle níž byla daň za rok 1999 i 2000 stanovena nepřípustnou kombinací pomůcek a dokazování, posoudil jako nedůvodnou. Zdůraznil, že v posuzované věci byl stav účetních a jiných dokladů předložených žalobcem takový, že neumožňoval stanovení daně dokazováním, správce daně byl tedy oprávněn použít pomůcek. Jako pomůcka byly použity v souladu s 31 odst. 6 zákona o správě daní poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu, tedy mimo jiné žalobcem vykázané výdaje, které nebyly v průběhu daňové kontroly zpochybněny, s výjimkou duplicitně účtovaných výdajů, u nichž žalobce jejich neoprávněnost sám uznal.

Samotnou metodu výpočtu daně, kterou správce daně použil, tedy stanovení příjmů žalobce za pomoci výpočtu průměrné obchodní přirážky z rozdílů nákupních a prodejních cen u dostatečně reprezentativního vzorku zboží, bylo třeba dle názoru Nejvyššího správního soudu v dané věci plně akceptovat. Bylo totiž 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 žalobce. Dle Nejvyššího správního soudu pak 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.

Nejvyšší správní soud ovšem uznal jako zčásti důvodnou stížní námitku, jež se týkala postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Zdejší soud zdůraznil, že citované závěry nelze interpretovat tím způsobem, jak to učinil krajský soud, 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. V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůraznil, že jakkoli správce daně má široký prostor ke správnímu uvážení, jaké pomůcky zvolí a jakým způsobem je bude uplatňovat, platí zároveň, že 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 dle Nejvyššího správního soudu třeba interpretovat rovněž ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní, 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 zákona o správě daní by tudíž přezkumu takového rozhodnutí správce daně nebránilo.

Vzhledem k tomu, že žalobce právě taková pochybení správce daně při určení jeho daňové povinnosti v odvoláních a následně v žalobě namítal, měl dle názoru Nejvyššího správního soudu jak žalovaný, tak krajský soud povinnost se těmito jeho námitkami 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; krajský soud se však namísto toho ztotožnil s chybnými závěry žalovaného, podle nichž takové přezkoumání v daném případě není možné.

Rozsudkem ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, publikovaným pod č. 1356/2007 Sb. NSS, tudíž Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 5. 2005, č. j. 58 Ca 117/2003 - 83, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni následně rozsudkem ze dne 17. 10. 2007, č. j. 57 Ca 82/2007 - 169, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2003, č. j. 2368/110/2003 a č. j. 2369/110/2003, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, přičemž jej zavázal k posouzení odvolacích námitek žalobce týkajících se pochybení správce daně při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Žalovaný v dalším řízení postupoval tak, že přípisem ze dne 17. 3. 2008 vrátil odvolání žalobce správci daně prvního stupně k postupu podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní. V přípisu mimo jiné konstatoval, že v době vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 128/2005 - 126 probíhalo u správce daně daňové řízení vedené s paní E. V., která byla v postavení spolupracující manželky žalobce ve smyslu § 13 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v relevantním znění. Již v tomto řízení správce daně závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené ve zmiňovaném rozsudku zohlednil, tj. přezkoumal výpočet daně za předmětná zdaňovací období stanovené žalobci podle pomůcek a v důsledku toho daňovou povinnost spolupracující manželky žalobce za obě zdaňovací období snížil. Podle žalovaného tudíž byly naplněny podmínky pro postup podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní. V odůvodnění rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní, jak žalovaný zároveň připomněl, se správce daně bude muset vypořádat se všemi námitkami, které žalobce formuloval v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům ze dne 4. 11. 2002, a dále zde bude muset popsat důvody, které jej vedly ke snížení dodatečně vyměřené daně.

O zmíněných odvoláních tedy rozhodl Finanční úřad v Chebu. Nejprve rozhodnutím ze dne 2. 6. 2008, č. j. 55518/08/123930/1102, částečně vyhověl odvolání žalobce podanému proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 4. 11. 2002, č. j. 75796/02/123910/1993, a dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 110 165 Kč na částku 86 325 Kč. Obdobně pak postupoval v případě odvolání, jež žalobce směřoval do dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 4. 11. 2002, č. j. 75795/02/123910/1993 a kterému správce daně částečně vyhověl rozhodnutím ze dne 30. 6. 2008, č. j. 58107/08/123930/1102, když dodatečně vyměřenou daň snížil z částky 221 345 Kč na částku 171 009 Kč. Z odůvodnění těchto rozhodnutí mimo jiné vyplývá, že správce daně částečně uznal námitky žalobce ohledně tvrzených pochybení správce daně při stanovení jeho daňové povinnosti podle pomůcek (rozsah, v jakém těmto námitkám vyhověl, a dále způsob, kterým se tato zjištění promítla do výpočtu daňové povinnosti žalobce za předmětná zdaňovací období, je blíže popsán na straně 13-15 rozhodnutí ze dne 2. 6. 2008, č. j. 55518/08/123930/1102, a na straně 12-16 rozhodnutí ze dne 30. 6. 2008, č. j. 58107/08/123930/1102).

Proti odvolacím rozhodnutím správce daně se žalobce opět odvolal, přičemž v obou odvoláních shodně namítal, že původní dodatečné platební výměry byly fakticky zrušeny rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 10. 2007, č. j. 57 Ca 82/2007 - 169, jímž soud zároveň vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Podle žalobce tedy neexistovalo zákonné ustanovení, které by zmocňovalo správce daně prvního stupně v takovém dalším řízení předmětnou daň žalobci opětovně doměřit.

Žalovaný odvolání rozhodnutími ze dne 18. 9. 2008, č. j. 8568/08-1100-402099 a č. j. 8565/08-1100-402099, s odkazem na § 50 odst. 5 zákona o správě daní zamítl.

Posledně uvedená rozhodnutí žalovaného žalobce opět napadl žalobami u Krajského soudu v Plzni. Krajský soud nejprve žaloby spojil ke společnému projednání a posléze je rozsudkem ze dne 14. 10. 2009, č. j. 57 Ca 96/2008 - 58, zamítl.

Za stěžejní označil krajský soud námitku žalobce, podle níž správce daně postupoval nezákonně, když vydal rozhodnutí ze dne 2. 6. 2008 a ze dne 30. 6. 2008, jimiž žalobci opětovně dodatečně vyměřil daň z příjmů za předmětná zdaňovací období. Žalobce namítal, že správce daně vydal zmíněná rozhodnutí, aniž by k takovému postupu byl zmocněn, ať již zákonem nebo žalovaným, kterého k postupu v dalším řízení zavázal soud.

V této souvislosti krajský soud především zdůraznil, že se žalobce mýlí, pokud má za to, že správce daně dne 2. 6. 2008 a dne 30. 6. 2008 vydal *„opětovné dodatečné platební výměry“*. Dodatečné platební výměry byly v posuzované věci vydány pouze dne 4. 11. 2002. Rozhodnutí ze dne 2. 6. 2008 a ze dne 30. 6. 2008 mají povahu autoremedurní; správce daně jimi v souladu s § 49 odst. 1 zákona o správě daní částečně vyhověl odvoláním, která žalobce podal právě proti uvedeným dodatečným platebním výměrům.

Nesprávný byl dle názoru krajského soudu také předpoklad žalobce, podle kterého rozsudkem ze dne 17. 10. 2007, č. j. 57 Ca 82/2007 - 169, jímž krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného jako odvolacího orgánu ze dne 5. 9. 2003, č. j. 2368/110/2003, a č. j. 2369/110/2003, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, fakticky došlo též ke zrušení

zmiňovaných dodatečných platebních výměrů. Krajský soud poukázal na to, že právní mocí uvedeného rozsudku se věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátila zpět do správního řízení, a to do fáze odvolacího řízení. Dále zdůraznil, že směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, což je případ posuzované věci, pak podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní platí, že odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho nedůvodnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Krajský soud uzavřel, že v posuzované věci příslušné správní orgány při vydání rozporovaných rozhodnutí postupovaly v mezích zákona. Jelikož žalovaný po zrušení jeho rozhodnutí ze dne 5. 9. 2003 krajským soudem prokazatelně vrátil odvolání žalobce správci daně k postupu podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní, o čemž svědčí přípis ze dne 17. 3. 2008, který je součástí správního spisu, nemohl soud souhlasit s žalobcem ani v tom, že správce daně postupoval v dalším řízení bez jakéhokoli zmocnění žalovaného.

Při posouzení ostatních žalobních námitek krajský soud postupoval tak, že námitky, které již žalobce uplatnil v předchozím soudním řízení a které v tomto řízení byly shledány nedůvodnými, posoudil ve světle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007 - 119, dostupného na www.nssoud.cz, jako nepřípustné.

Nedůvodnou pak shledal žalobní námitku, podle které měla být žalobami napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná, když ze spisu ani z jejich odůvodnění nemělo být seznatelné, jaké postupy a pomůcky byly ke stanovení daně, k němuž navíc mělo dojít bez jakékoli součinnosti s žalobcem, použity. Podle žalobce mělo jít především o nezapočtení nákladů na nejvyšší položku rozporovanou finančními orgány v evidenci žalobce, a to příjmy z prodeje coca-coly a dále dle názoru žalobce nebyly řádně stanoveny vážené průměry cen za jednotlivé druhy zboží. Žalobce v žalobě dále namítal určité nepřesnosti, kterých se měl správce daně při doměření daně žalobci dopustit a tím zkreslit výsledky k jeho tíži. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že zákon jednoznačně stanoví, že daň musí být i v případě, že je stanovena podle pomůcek, stanovena přesně, přitom správce daně musí přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Krajský soud především zdůraznil, že námitku žalobce, že finanční orgány postupovaly v dalším řízení bez jakékoli spolupráce s ním, považuje za účelovou. Dle jeho názoru bylo právo žalobce na spolupráci dostatečným způsobem zajištěno v předchozím řízení. Po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2003, č. j. 2368/110/2003 a č. j. 2369/110/2003, krajským soudem pak byly v řízení pouze odstraněny soudem vytýkané vady řízení. Nedošlo tedy ani ke změně způsobu stanovení daně, ani správce dně nevycházel z jiných pomůcek než v předchozím řízení. Postup, jakým se správce daně s opomenutými námitkami žalobce vypořádal, včetně konečných závěrů, je potom podrobně popsán v odůvodnění rozhodnutí ze dne 2. 6. 2008, č. j. 55518/08/123930/1102 a ze dne 30. 6. 2008, č. j. 58107/08/123930/1102.

Při posouzení námitky, že ze spisu není seznatelné, jaké postupy a pomůcky byly finančními orgány při doměření daně použity, krajský soud poukázal na to, že součástí správního spisu jsou podklady, na jejichž základě byla vypočtena výše obchodní přirážky, a veškeré další údaje, které správce daně použil k výpočtu výsledné částky stanovené daňové povinnosti. Tyto údaje nedoznaly po zrušení rozhodnutí žalovaného soudem žádných změn a žalobci bylo umožněno se s nimi seznámit. Dále krajský soud odkázal na pečlivé odůvodnění rozhodnutí, jimiž správce daně částečně vyhověl odvoláním žalobce. Konečně z odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí je dle krajského soudu zřejmé, že rovněž žalovaný jako odvolací orgán se dostatečně zabýval otázkou, zda daň byla stanovena spolehlivě.

Žalobce (stěžovatel) napadl uvedený rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, již opírá o důvody dle § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s.

Předně stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že po sdělení o pokračování odvolacího řízení požádal o nahlédnutí do správního spisu. Dne 26. 8. 2008 se dostavil ke správci daně za účelem nahlížení do spisu, z nahlížení však byla vyloučena korespondence mezi správcem daně a žalovaným. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, a ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, ve kterých Ústavní soud podle stěžovatele dovodil, že vyloučeny z nahlédnutí jsou pouze takové písemnosti, jež souvisí s jinými daňovými subjekty.

Stěžovatel dále poukázal na to, že v řízení před krajským soudem při ústním odůvodnění napadeného rozsudku konstatovala předsedkyně rozhodujícího senátu, že nemůže obstát žalobní námitka, podle které žalovaný nepověřil správce daně pokračováním v dalším řízení, jelikož součástí spisu je pokyn žalovaného správci daně založený v červených deskách. Stěžovatel zdůrazňuje, že při nahlížení do daňového spisu dne 26. 8. 2008 nebyl tento dokument evidován v seznamu písemností, jež měly být součástí spisu, a to ani v seznamu písemností tvořících neveřejnou část spisu. Stěžovateli tak existence zmíněné písemnosti zůstala zcela utajena, čímž mu primárně bylo znemožněno využít svého zákonného práva odvolat se proti rozsahu, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu.

V této souvislosti stěžovatel podotýká, že z průběhu správního řízení po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2003 krajským soudem vyplývá, že žalovaný zavázal správce daně k určitému postupu a určité úpravě výpočtu doměřené daně. Lze se tedy domnívat, že toto zmocnění má přímý dopad na výši této daně. Stěžovatel má tedy za to, že měl právo se s předmětnou písemností seznámit. Nelze totiž vyloučit, že při znalosti této písemnosti by podstatným způsobem rozšířil okruh žalobních námitek. Stěžovatel totiž nebyl doposud schopen posoudit, jak moc byl dotčen na svých právech, jelikož mu byla utajena tato klíčová informace.

Stěžovatel dále uvádí, že dne 6. 10. 2009 požádal ve spisovně Krajského soudu v Plzni o nahlížení do soudního spisu, přičemž mu byla předložena poměrně útlá složka obsahující pouze podání k soudu a výzvy a vyrozumění soudu adresované zástupci stěžovatele. V průběhu jednání však bylo odkazováno na rozsáhlé správní spisy. Stěžovatel

tedy namítá, že ani v rámci řízení před krajským soudem mu nebyl zpřístupněn kompletní spis.

Výše popsaným postupem správních orgánů a posléze též soudu byl stěžovatel dle svého názoru zkrácen v právu na spravedlivý proces.

Konečně stěžovatel namítá, že krajský soud se nevypořádal s jeho žalobní námitkou, podle které správce daně při stanovení základu daně zvolil takový postup, v jehož důsledku doměřil daň ve zjevně nesprávně výši. Již v žalobě stěžovatel poukazoval na to, jakým způsobem doměřená daň vybočuje z mezí zdanění v předchozích letech. Správce daně dle stěžovatele neoprávněně navýšil příjmovou stránku, ve výdajích však vyšel zcela z účetních dokladů stěžovatele, aniž by je navýšil úměrně k příjmům. Dle názoru stěžovatele měl správce daně především přihlédnout ke srovnatelným údajům v porovnání s jinými daňovými subjekty, k okolnostem vztahujícím se k místu a době, za kterou je daň doměřována. To však správce daně neučinil, lze naopak říci, že daň byla dodatečně stanovena ledabyle, použitím několika málo položek a ještě vybraných z položek velmi ziskových. Daň byla nadto stanovena matematicky zcela chybně.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti především namítá, že postupem správce daně byl zkrácen na svém právu nahlížet do spisu podle § 23 zákona o správě daní, jak toto právo vykládá příslušná judikatura Ústavního soudu, v důsledku čehož bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť stěžovateli byla uvedeným postupem utajena klíčová informace, bez jejíž znalosti nemohl dostatečným způsobem hájit svá práva.

Přestože uvedenou námitku stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, nehodnotí ji Nejvyšší správní soud jako nepřípustnou, jelikož z okolností posuzovaného případu je zřejmé, že stěžovatel tuto námitku v žalobě namítat nemohl, neboť se o existenci přípisu žalovaného ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2312/08-1100-402099, jenž mu v řízení před správcem daně nebyl zpřístupněn, dozvěděl až v průběhu jednání soudu, resp. při vyhlášení rozsudku a jeho ústním odůvodnění.

Nejvyšší správní soud dále ze správního spisu konstatuje, že podáním ze dne 21. 8. 2008 stěžovatel prostřednictvím svého zástupce požádal správce daně o nahlížení do spisu. Pro případ, že mu nebude spis zpřístupněn v plném rozsahu, dále požádal, aby mu správce

daně poskytl seznam těch písemností, do kterých mu nebylo umožněno nahlédnout, a aby v tomto seznamu byly tyto listiny dostatečným způsobem specifikovány, aby stěžovatel případně mohl využít svého práva odvolat se proti rozsahu, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout. Průběh nahlížení do spisu je zachycen v protokolu o ústním jednání ze dne 26. 8. 2008, č. j. 67230/08/123910/2980, z jehož obsahu ovšem nevyplývá, že by správce daně vyloučil z nahlížení právě přípis žalovaného ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2313/08-1100-402099. Tento přípis pak ani nefiguruje na seznamu písemností, které měly tvořit součást předkládaného spisu, jehož opis si stěžovatel vyžádal.

Ustanovení § 23 zákona o správě daní, ve znění účinném v době nahlížení do spisu stěžovatele, stanovilo:

„(1) Daňový subjekt je oprávněn nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností, s výjimkou částí spisu uvedených v odstavci 2. Správce daně je povinen seznámit daňový subjekt s obsahem spisu a o každém nahlížení do spisu pořídit protokol o ústním jednání.

(2) Daňový subjekt není oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříku, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s ohledem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů. Není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností. Důvody tohoto nahlédnutí uvede vždy výslovně v úředním záznamu. Toto omezení při nahlížení do spisů platí přiměřeně i při zapůjčení spisů pro řízení před jinými orgány než orgány správce daně všech stupňů.

(3) Na žádost daňového subjektu pořídí správce daně ze spisového materiálu, do něhož lze nahlížet nebo kde to bylo povoleno, doslovné opisy nebo stejnopisy či výpisy nebo potvrzení o skutečnostech tam obsažených, ověří jejich shodu s originálem, vyznačí na nich účel jejich užití a vydá daňovému subjektu.

(4) Nesouhlasí-li daňový subjekt s rozsahem, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout, může se odvolat do patnácti dnů ode dne, kdy do spisu nahlížel.“

Citované ustanovení zakládalo právo daňového subjektu na nahlížení do spisu, který se týká jeho daňových povinností, byť s určitými výjimkami uvedenými v jeho odst. 2. V odst. 4 citovaného ustanovení pak bylo upraveno právo daňového subjektu odvolat se proti rozsahu, v jakém mu bylo do spisu umožněno nahlédnout. Bez dalšího je tedy třeba dát za pravdu stěžovateli v tom, že správce daně zatížil řízení vadou, když z nahlédnutí vyloučil přípis žalovaného ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2313/08-1100-402099, aniž by o této skutečnosti stěžovatele informoval a aniž by tato písemnost alespoň figurovala v seznamu písemností, jež měly být součástí spisu. Tímto postupem správce daně stěžovateli zjevně znemožnil využít jeho práva podle § 23 odst. 4 zákona o správě daní, tedy práva odvolat se proti rozsahu, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisů týkajících se jeho daňových povinností a domáhat se tak přezkumu, zda předmětný přípis byl vzhledem ke svému obsahu písemností, kterou byl správce daně oprávněn vyloučit z nahlížení či nikoli.

Zásadní otázkou ovšem zůstává, zda zmíněné pochybení správce daně mohlo mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí o věci samé.

V předmětném přípisu ze dne 17. 3. 2008 žalovaný pouze rekapituluje závěry, k nimž dospěl v předcházejícím rozsudku Nejvyšší správní soud, a dále konstatuje, že v mezidobí proběhlo daňové řízení vedené s paní E. V., spolupracující manželkou stěžovatele, v němž správce daně paní V. snížil původně doměřenou daň z příjmů právě na základě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 – 126. S ohledem na uvedené okolnosti dospěl žalovaný k závěru, že v posuzované věci byly u správce daně prvního stupně naplněny podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní, a proto věc vrátil k rozhodnutí o podaných odvoláních správci daně.

Stěžovatel tedy dal v předmětném přípisu v souladu s § 50 odst. 5 zákona o správě daní pokyn správci daně k částečné autoremeduře, tj. k postupu podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní. O oprávnění a zároveň v daném případě i povinnosti správce daně postupovat za daných okolností podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní tedy není žádných pochyb. Tudíž ani v případě, že by byl stěžovateli přípis žalovaného znám, nemohl by mu v žádném případě být nápomocen v jeho odvolací a následně žalobní argumentaci, podle níž byl postup správce daně podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní nezákonný. Tyto námitky naopak musely být v každém případě hodnoceny žalovaným a následně krajským soudem jako nedůvodné.

Zároveň stěžovateli skutečnost, že mu tento přípis nebyl znám, nijak nebránila v uplatnění dalších odvolacích a žalobních námitek. Jak již bylo řečeno, žalovaný v přípisu pouze připomíná, že v související věci manželky stěžovatele jakožto spolupracující osoby již správce daně v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu přezkoumal způsob stanovení daně podle pomůcek a opravil některé chyby, jichž se při tomto postupu dopustil, a tedy doměřenou daň konsekventně snížil. Totéž pak provedl správce daně v případě stěžovatele již uvedenými rozhodnutími ze dne 2. 6. 2008, č. j. 55518/08/123930/1102, a ze dne 30. 6. 2008, č. j. 58107/08/123930/1102. Žalovaný v předmětném přípisu dále pouze připomíná, že v odůvodnění rozhodnutí, jimiž částečně vyhoví odvoláním stěžovatele, se správce daně bude muset vypořádat se všemi námitkami, které stěžovatel formuloval v odvoláních proti dodatečným platebním výměrům ze dne 4. 11. 2002, a dále že zde bude muset popsat důvody, které jej vedly ke snížení doměřené daně. Tento závazek ovšem pro správce daně vyplýval z předmětného přípisu pouze zprostředkovaně, neboť jej formulovaly již správní soudy ve svých zrušujících rozsudcích, přičemž jejich právním názorem byly správní orgány v dalším řízení vázány. Ani v tomto ohledu se tedy nejedná o skutečnosti, které by nebyly stěžovateli již známy. Přípis konečně obsahoval i upozornění pro správce daně na nutnost urychleného postupu v dané věci tak, aby nedošlo k uplynutí prekluzívní lhůty pro stanovení daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní. Ani toto sdělení nemohlo mít žádný vliv na obsah stěžovatelových odvolacích a následně žalobních námitek za situace, kdy k uplynutí této lhůty před pravomocným doměřením daně za předmětná zdaňovací období nedošlo.

Nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že obsah daného přípisu měl pro stěžovatele a pro možnost jeho argumentace v daňovém řízení a v řízení před soudem zásadní význam.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že popsaným postupem se sice správce daně dopustil procesního pochybení, nicméně neomezil stěžovatele v jeho možnosti účinně hájit svá práva. Uvedená vada řízení tedy nepředstavovala takové podstatné porušení řízení před správním orgánem, jež by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a jež by ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. představovalo důvod pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí krajským soudem. Tato stížní námitka tudíž není důvodná.

Stěžovatel dále namítá, že ani v rámci řízení před krajským soudem mu nebyl zpřístupněn kompletní spis. K tomu ovšem Nejvyšší správní soud uvádí, že součástí soudního spisu jsou vždy i příslušné spisy správních orgánů. Tato skutečnost musela být stěžovateli zjevná z písemností, které mu byly na jeho žádost dne 6. 10. 2009 předloženy. Stěžovateli tedy nic nebránilo v tom, aby si kompletní spis, včetně spisů správních orgánů, vyžádal. Jak navíc vyplývá z předešlého výkladu, samotná skutečnost, že stěžovateli nebyla známa existence přípisu žalovaného ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2313/08-1100-402099, ani v řízení před krajským soudem, nemohla mít v daném případě za následek nezákonnost ani rozhodnutí krajského soudu o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. I tato námitka je tedy nedůvodná.

Stěžovatel konečně namítá nepřezkoumatelnost kasační stížností napadeného rozsudku, neboť krajský soud se dle jeho názoru nevypořádal s žalobní námitkou, podle které správce daně při stanovení základu daně zvolil takový postup, v jehož výsledku doměřil daň ve zjevně nesprávné výši. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že krajský soud se v napadeném rozsudku podrobně zabýval otázkou, jaké žalobní námitky je možné, po předchozím zrušení správního rozhodnutí soudem, uplatnit v žalobě proti „novému“ správnímu rozhodnutí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 2/2007 - 119, zdůraznil, že *„stádium správního řízení, do kterého se věc dostává, je-li rozhodnutí o odvolání zrušeno soudem, je určováno především tím, zda došlo ke zrušení jen správního rozhodnutí vydaného v posledním stupni nebo i v I. stupni. Vedle toho má však na tuto skutečnost vliv, vzhledem k vázanosti správního orgánu právním názorem soudu, i to, z jakých důvodů soud napadené správní rozhodnutí zrušil. Nepřímo tedy další postup ve správním řízení určují důvody v úspěšné žalobě. Žaloba proti „novému“ rozhodnutí bude tedy ve většině případů přípustná jen co do námitky, že správní orgán nerespektoval právní názor vyslovený soudem. Vedle toho jsou ovšem přípustné i námitky, že v řízení po zrušení správního rozhodnutí soudem a novým správním rozhodnutím došlo k „novému“ porušení zákona, tj. k porušení, ke kterému v původním správním řízení nedošlo, případně mohou být namítány i vady „původního řízení“, které se však projevily až v nezákonnosti nového správního řízení nebo které byly podstatné až po zrušení nového rozhodnutí. Třeba dodat i to, že žalobce může úspěšně v nové žalobě uvést znovu i ty žalobní důvody, které nevedly ke zrušení původního správního rozhodnutí jen proto, že soud zrušil napadené rozhodnutí z jiných důvodů, aniž by se těmito žalobními důvody zabýval (např. se ve zrušujícím rozsudku nezabýval namítanou neúplností dokazování, neboť správní rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost, apod.). Naopak nemohou být úspěšné, až na některé výjimky, žalobní body, které mohly být uplatněny v zákonné lhůtě již v původní žalobě. Stejně tak nemohou obstát důvody, které byly sice uvedeny již v první žalobě, ale nebyly krajským soudem posouzeny jako opodstatněné (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001, č. j. 5 A 167/99 - 253, který byl uveřejněn pod č. 798 Správní judikatury č. 3/2001)“*.

Ve věci stěžovatele (tj. ve věci doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a 2000) již správní soudy jednou rozhodovaly. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, dospěl k závěru, že v posuzovaném případě *„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“* (pozn.: jako „daňový řád“ je v citaci označován zákon o správě daní).

Nejvyšší správní soud dále v citovaném rozsudku konstatoval, že v případě stěžovatele byly v souladu s § 31 odst. 6 zákona o správě daní jako pomůcka použity 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. V této souvislosti zdejší soud uvedl: *„Správce daně se pokusil v mezích svého správního uvážení v otázce volby adekvátních pomůcek o kvalifikovaný odhad příjmů stěžovatele na základě výpočtu průměrné obchodní přirážky, 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.“*

Nejvyšší správní soud tedy v citovaném rozsudku nejen potvrdil způsob, kterým správce daně stěžovateli daň z příjmů za předmětná zdaňovací období stanovil, když konstatoval, že v posuzovaném případě byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, ale zároveň také plně akceptoval samotnou metodu výpočtu daně, kterou správce daně v případě stěžovatele použil, tedy stanovení příjmů stěžovatele za pomoci výpočtu průměrné obchodní přirážky z rozdílů nákupních a prodejních cen u dostatečně reprezentativního vzorku zboží. Konkrétně Nejvyšší správní soud konstatoval: *„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.“*

S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že pokud stěžovatel v žalobě zpochybňoval právě způsob a metodu stanovení daně, již správce daně k výpočtu jeho daňové povinnosti zvolil, a stejným způsobem argumentuje i v předmětné kasační stížnosti (zde je možné poukázat na tvrzení stěžovatele, že doměřená daň vybočuje z mezí zdanění v předchozích letech, a dále tvrzení, že správce daně neoprávněně navýšil příjmovou stránku, ve výdajích však vyšel zcela z účetních dokladů stěžovatele, aniž by je navýšil úměrně k příjmům, a že dle stěžovatele měl správce daně především přihlédnout ke srovnatelným údajům v porovnání s jinými daňovými subjekty, k okolnostem vztahujícím se k místu a době, za kterou je daň doměřována), lze plně souhlasit s krajským soudem v tom, že takové námitky ve světle citované judikatury zdejšího soudu jsou nepřípustné. Vzhledem k tomu, že krajský soud své závěry o nepřípustnosti uvedených žalobních námitek řádně zdůvodnil, nelze v jeho postupu shledat pochybení.

Ve svém rozsudku ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že podle § 31 odst. 7 zákona o správě daní musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě, z čehož dovodil, 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. [...] 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 žalobách namítal (správce daně měl ve stěžovatelem uváděných případech k dílčím výpočtům použít nesprávné údaje, v dalších případech se měl dopustit početních chyb zkreslujících výslednou výši daňové povinnosti apod.), měl dle názoru Nejvyššího správního soudu jak žalovaný, tak 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.

Citované závěry Nejvyššího správního soudu převzal krajský soud ve svém rozsudku ze dne 17. 10. 2007, č. j. 57 Ca 82/2007 - 169, kterým zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2003, č. j. 2368/110/2003 a č. j. 2369/110/2003 a zároveň věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tímto také v podstatě určil rozsah postupu příslušných finančních orgánů v dalším řízení, pro které žalovaného zavázal k posouzení odvolacích námitek stěžovatele týkajících se pochybení správce daně při stanovení jeho daňové povinnosti.

Tomuto závazku nakonec dostál správce daně, který zmiňované odvolací námitky vypořádal a částečně jim přisvědčil ve svém rozhodnutí ze dne 2. 6. 2008, č. j. 55518/08/123930/1102, a dále ve svém rozhodnutí ze dne 30. 6. 2008, č. j. 58107/08/123930/1102. Rozsah, v jakém správce daně odvoláním vyhověl, zcela jasně vyplývá z odůvodnění těchto rozhodnutí. Zároveň zde správce daně dostatečným způsobem zdůvodnil, které námitky a z jakých důvodů naopak posoudil jako nedůvodné.

Přestože stěžovatel mohl využít svých zákonných práv a závěry správce daně uvedené v jeho rozhodnutích ze dne 2. 6. 2008, č. j. 55518/08/123930/1102, a ze dne 30. 6. 2008, č. j. 58107/08/123930/1102, zpochybnit, neučinil tak. Stěžovatel sice podal proti zmíněným rozhodnutím odvolání, v těch ovšem pouze zpochybňoval postup správce daně při vydání těchto rozhodnutí, který kvalifikoval jako opětovné doměření daně. Žádné zjevné nesprávnosti či jiná pochybení, kterých by se měl správce daně při novém stanovení daně v těchto rozhodnutích dopustit, však stěžovatel nenamítal. Následným tvrzením stěžovatele o tom, že takto nově stanovená daň byla vypočtena ledabyle použitím jen několika málo položek, a nadto matematicky zcela chybně, která stěžovatel uplatňoval v průběhu řízení před krajským soudem a následně v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud přisvědčit nemohl, neboť jsou zcela nekonkrétní. Tato obecná tvrzení nijak nezpochybňují skutečnost, že, jak již bylo řečeno, správce daně v rozhodnutích ze dne 2. 6. 2008 a ze dne 30. 6. 2008 početní a jiné chyby, jichž se při stanovení daně podle pomůcek dopustil v předcházejícím řízení, v plném rozsahu napravil.

Ani poslední stížní námitku tudíž zdejší soud nepovažuje za opodstatněnou.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, ze spisu však nevyplývá, že by mu takové náklady v řízení o kasační stížnosti vznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (ustanovení § 53 odst. 3, ustanovení § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. srpna 2011

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu