

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **M. K.,** zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem 381 01 Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem 602 00 Brno, nám. Svobody 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 5. 2009, čj. 6393/09-1300-707271, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2010, čj. 31 Ca 112/2009 – 54 ve znění opravného usnesení ze dne 7. 7. 2010, čj. 31 Ca 112/2009 - 61,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 6. 2010, čj. 31 Ca 112/2009 – 54, ve znění opravného usnesení ze dne 7. 7. 2010, čj. 31 Ca 112/2009 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Dne 10. 7. 2008 vydal Finanční úřad v Humpolci (dále jen „správce daně“) celkem deset dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty, přičemž za čtyři zdaňovací období (4. čtvrtletí 2004, 4. čtvrtletí 2005, 1. čtvrtletí 2006 a 2. čtvrtletí 2006), vyměřil žalobci daň vyšší, než jakou žalobce uvedl v daňových přiznáních, a to v souhrnné částce 100 740 Kč; učinil tak pomocí pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992, o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“, „d. ř.“). Žalobce podal proti jmenovaným čtyřem výměrům odvolání, které žalovaný společným rozhodnutím zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Brně; na jejím základě krajský soud toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud dospěl k závěru, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně nevypořádal s některými odvolacími námitkami proti tvrzeným pochybením správce daně při použití pomůcek:

V prvém případě se jednalo o výběr pomůcek: soud žalovanému vytkl, že se dostatečně konkrétně nevypořádal s žalobcovou námitkou, že správce daně nevybral objektivní pomůcky. Dále soud uvedl, že splnění zákonných podmínek pro použití každé konkrétní pomůcky mělo být odůvodněno ve zprávě o daňové kontrole, nikoli pouze v úředním záznamu, jak tomu bylo v posuzované věci.

Další námitkou, jíž se dle soudu žalovaný dostatečně nezabýval, bylo porušení povinnosti stanovené správci daně v § 46 odst. 3 d. ř., tj. přihlédnout k okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt (žalobce) výhody, konkrétně zda správce daně zohlednil nákup nákladního automobilu.

Proti citovanému rozsudku podal žalovaný (dále jen stěžovatel) včas kasační stížnost, kterou opřel o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle stěžovatele krajský soud nesprávně posoudil právní otázku stanovení daně pomocí pomůcek, nesprávně posoudil kvalitu odůvodnění rozhodnutí stěžovatele a svoje rozhodnutí řádně neodůvodnil.

Stěžovatel má za to, že se s uvedenými námitkami vypořádal v dostatečném rozsahu i kvalitě a trvá na tom, že správce daně v žádném ohledu nepochybil.

Daňová evidence žalobce dle stěžovatele nesplňovala požadavky § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; nebylo z ní možno určit přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění, tedy ani zda si žalobce nárokoval oprávněně odpočty daně a současně zda odváděl řádně daň na výstupu. Stěžovatel vyložil, že správce daně použil správnou pomůcku, když vypočetl daňovou povinnost žalobce dle údajů získaných od „srovnatelného“ daňového subjektu, tj. osoby, která ve stejné lokalitě jako žalobce provozovala v posuzovaných daňových obdobích obdobnou ekonomickou činnost (velkoobchod, koupě a prodej alkoholických nápojů). Princip výpočtu žalobcovy daně spočíval v tom, že správce daně násobil koeficientem (stanoveným jako poměr výdajů žalobce k výdajům srovnatelného subjektu) přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění srovnatelného subjektu, a to v jednotlivých zkoumaných zdaňovacích obdobích. Zdůvodnění tohoto postupu správce daně vyložil v úředním záznamu z 8. 7. 2008.

Dále stěžovatel uvedl, že obsah úředního záznamu, v němž byl podrobně vyložen způsob stanovení daně, nemusel být součástí zprávy o daňové kontrole, jak nesprávně uvedl krajský soud. Tento úřední záznam tvořil spolu se zprávou o daňové kontrole (jež slouží jako shrnutí závěrů daňové kontroly) podklad pro vydání dodatečných platebních

výměrů. Krajský soud podle stěžovatele nerozlišil, že samotné stanovení daně není předmětem daňové kontroly, ale řízení vyměřovacího.

K výtkám krajského soudu ohledně nedostatečného vypořádání se se zohledněním nákupu automobilu stěžovatel namítl, že v napadeném rozhodnutí konstatoval (shodně se správcem daně, který tak učinil v úředním záznamu z 8. 7. 2008), že žalobce pořídil hmotný majetek – nákladní automobil skříňový (dodávkový) Peugeot Boxer se dnem zdanitelného plnění 19. 6. 2006, v základu daně 179 000 Kč, tj. s daní na vstupu ve výši 34 010 Kč, kterou žalobce uplatnil jako odpočet daně z přidané hodnoty v daňovém přiznání za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006. Stěžovatel se v napadeném rozhodnutí dále zabýval tím, jakým způsobem správce daně zohlednil tyto skutečnosti a s jeho postupem vyslovil souhlas: správce daně nejprve učinil výpočet daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období, ve kterém si žalobce odpočet daně nárokoval (shora popsaným početním postupem), a to na částku 20 930 Kč, od níž poté odečetl daň na vstupu vyplývající z daňového dokladu (tj. 34 010 Kč); výslednou daňovou povinnost tak stanovil na „–13 080 Kč“. Výpočet daňové povinnosti byl podrobně popsán v přehledu výpočtů daně za jednotlivá období v úředním záznamu z 8. 7. 2008.

Stěžovatel měl za to, že krajský soud pominul v rozhodnutí zohledněné výpočty proto, že vycházel z jiného stěžovatelova rozhodnutí, které bylo sice rovněž napadeno žalobou, nicméně se týkalo daně z příjmů fyzické osoby (žalobce); o tom dle stěžovatele svědčí i fakt, že soud musel vydat opravné usnesení, jímž měnil ve výroku specifikované zrušované správní rozhodnutí. Stěžovatel pokračoval, že výhrady soudu vůči stěžovatelovu rozhodnutí byly neurčité, neodpovídaly zkoumanému rozhodnutí a obsahu spisu, což mělo za následek nesrozumitelnost výsledného rozsudku. Proto stěžovatel navrhl rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti naopak poukázal na nesrozumitelnost kasační stížnosti, v níž stěžovatel uváděl argumenty v souvislosti s vyměřením daně z přidané hodnoty, ačkoliv soud napadeným rozsudkem zrušil rozhodnutí týkající se daně z příjmu fyzických osob. Žalobce tak zjevně nevzal v potaz opravné usnesení z 7. 7. 2010, čj. 31 Ca 112/2009 - 61, jímž byl opraven výrok v části týkající se označení zrušovaného správního rozhodnutí. Ze spisu vyplývá, že opravné usnesení bylo doručeno žalobci prostřednictvím jeho zástupkyně 8. 7. 2010. Z toho důvodu není vyjádření žalobce relevantní.

Ze správního spisu vyplynulo:

Daňová kontrola daně z přidané hodnoty byla u žalobce zahájena za zdaňovací období 3 a 4. čtvrtletí 2004 a 1. až 4. čtvrtletí 2005 dne 4. 9. 2007 a za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2006 dne 22. 11. 2007, jak vyplývá z protokolů o ústním jednání o zahájení obou daňových kontrol.

Výzvou z 15. 1. 2008 upozornil správce daně žalobce na zjištěné nesrovnalosti a specifikoval požadavky na jejich odstranění. Především poukazoval na nesoulad stavu zásob zjištěného inventurami za jednotlivé kalendářní roky se stavem dle skladových karet,

na neúplnost předložených skladových karet a vyzval žalobce k prokázání průkazného vedení daňové evidence a toho, že veškeré nakoupené zboží bylo použito pro ekonomickou činnost a že žalobci vznikl z uplatněných přijatých zdanitelných plnění nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Z následného vyjádření žalobce vyplývá, že povinnosti stanovené ve výzvě nesplnil.

Zpráva o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za veškerá shora uvedená období byla se žalobcem projednána dne 16. 6. 2008. Správce daně v ní popsal kontrolní zjištění za jednotlivé roky (2004, 2005, 2006), k čemuž zejména použil namátkou vybrané skladové položky, na nichž demonstroval rozpory stavů zásob dle inventurních soupisů a dle skladových karet. Shrnul, že žalobcem vedená skladová evidence neplnila svůj účel, tj. nepodávala přehled o pohybu zboží v návaznosti na uskutečněná zdanitelná plnění a že žalobce neodstranil pochybnosti stran uskutečněných zdanitelných plnění a o oprávněnosti uplatněných přijatých zdanitelných plnění.

V úředním záznamu čj. 21613/08/092930/9826 z 8. 7. 2008 správce daně vyložil výpočty, jimiž dospěl ke konkrétním částkám daně za jednotlivá zdaňovací období. Mimo jiné zde popsal srovnatelný daňový subjekt, jehož daňově relevantní údaje použil ke stanovení daňových povinností žalobce, a to prostřednictvím koeficientu, jehož výpočet rovněž podobně popsal. Mimo jiné také uvedl, že zohlednil veškeré výhody, které mu byly známy z probíhajícího řízení: ve zdaňovacím období, ve kterém žalobce nárokoval odpočet daně za pořízení nákladního automobilu Peugeot Boxer (4. čtvrtletí 2006), správce daně zohlednil pořízení tohoto majetku tak, že od dodatečně doměřené daně odečetl příslušnou částku daně na vstupu; tento mechanismus zde srozumitelně popsal rovněž v konkrétních číslech.

Nejvyšší správní soud, vázán rozsahem stížních námitek, dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stanovit daň za pomoci pomůcek lze pouze při splnění dvou podmínek: za prvé v důsledku nesplnění povinností daňového subjektu při dokazování není možno stanovit daňovou povinnost na základě důkazů (§ 31 odst. 5 d. ř.), za druhé daňový základ a výše daně mohou být pomocí pomůcek stanoveny dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 d. ř.).

Splnění těchto podmínek podléhá přezkumu odvolacího orgánu. Rozsah přezkumu vytyčil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení z 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75: *„odvolací orgán se 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).“*.

Daňový subjekt tak může při stanovení daně pomocí pomůcek v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: především může brojit proti správcem daně zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že daň bylo možno stanovit na základě dokazování; toto tvrzení

musí samozřejmě opírat o patřičné důkazy. V nyní posuzované věci neměl krajský soud pochyb o tom, že žalobce nesplnil svou povinnost prokázat tvrzení obsažená v daňových přiznáních, a nebylo tedy možno stanovit daň dokazováním, ale bylo třeba přistoupit k vyměření daně pomocí pomůcek. Proti tomuto závěru nejsou v kasační stížnosti uvedeny námitky (což vzhledem k tomu, že stěžovatelem je správní orgán, nelze ani předpokládat) a kasační soud sám rovněž nemá důvod tento závěr krajského soudu kritizovat. Z obsahu spisu vyplývá, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nedokázal vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.

Druhý okruh námitek, které lze uplatnit proti vyměření daně podle pomůcek, se dle shora citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu může týkat kvality použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní), zda byly správně hodnoceny a zda se správce daně nedopustil procesních pochybení. Toto oprávnění je ovšem nutno posuzovat značně restriktivně, neboť je třeba mít na zřeteli okolnosti vyměřování daně pomocí pomůcek: k takovému vyměření daně přistoupí správce daně v případě, jestliže bylo osvědčeno, že daňový subjekt nesplnil své důkazní povinnosti; pak ovšem nemůže daňovému subjektu svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek, resp. posléze z jakéhokoli libovolného důvodu napadat výběr pomůcek provedený správcem daně. Je třeba vycházet z toho, že správce daně má při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a že obstarává pomůcky bez součinnosti s daňovým subjektem, jak je výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 d. ř. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 18. 7. 2007, čj. 9 Afs 28/2007-156: „j*de o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.)... Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhovat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.*“.

Co může posloužit jako pomůcka, stanovil § 31 odst. 6 d. ř. a blíže vyložil Nejvyšší správní soud. V rozsudku z 31. 7. 2007, čj. 8 Afs 128/2005 - 126, vysvětlil, že „*za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke 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*“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud např. v rozsudku z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55, kde uvedl, že „*pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností*“.

Z uvedeného vyplývá, že v rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech, musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt proto pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil.

„*Dostatečná spolehlivost*“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním).

Určit hranici „dostatečné spolehlivosti“ není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.

Jakkoli je obtížné vymezit „dostatečně spolehlivé“ stanovení daně, byl vytvořen judikatorní závěr (viz výše rozsudek devátého senátu), že tato dostatečná spolehlivost se týká výhradně celkového výsledku stanovení daňové povinnosti a tudíž i daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat toliko s tímto výsledným určením daňové povinnosti; ve svých námitkách je tedy daňový subjekt povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené a svá tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Je to tedy daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. Nejvyšší správní soud se touto problematikou podrobně zabýval ve shora citovaném rozsudku devátého senátu: dovodil, že námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek, avšak v žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, která mu nejvíce vyhovuje. Soud v citovaném rozsudku demonstroval své závěry na teoreticky zkonstruovaném příkladu: na něm vysvětlil, že daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena. Jako příklad použil soud „*daňový subjekt provozující cestovní kancelář patřící vzhledem k počtu svých provozoven, zaměstnanců a odbavených klientů v minulých letech do kategorie menších: proti dani stanovené pomocí pomůcek mohl takový subjekt namítat nepřiměřenost pomůckami stanoveného daňového základu značně převyšujícího daňový základ několika největších cestovních kanceláří v republice, přičemž by k této námitce musel předložit důkazy např. o reálném maximálním možném počtu klientů, průměrných cenách služeb poskytovaných i nakupovaných atd. Své tvrzení nesoustředí k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že ani v případě uspořádání nejvyššího možného počtu zájezdů a dalších služeb s maximálním výnosem a s předpokladem minimálních výdajů, nemohl být jeho daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně za použití pomůcek, a má proto pochybnosti o jeho dostatečné spolehlivosti.*“.

V posuzované věci žalobce namítal, že správce daně měl použít jiné „objektivní“ pomůcky, např. žalobcovo účetnictví. Žalobce tvrdil, že správce daně použil jako pomůcku daňové údaje, které získal od subjektu, jenž se žalobcem nelze srovnávat. Tento správcem daně zvolený subjekt měl, jak žalobce tvrdil, desetkrát vyšší obrat než žalobce, podnikal ve sdružení a měl zaměstnance, v jeho sortimentu byly kromě alkoholických nápojů i běžné potraviny jako „*mouka, pivo, víno, limonády apod.*“; naproti tomu žalobce podnikal sám, a to jako invalidní důchodce pouze příležitostně (6 až 8 dní v měsíci), obchodoval pouze alkoholickými nápoji (od roku 2006 i vínem), tak, že je odebíral přímo od výrobce a rozvážel je odběratelům nejprve osobním automobilem, od roku 2006 malou dodávkou. Správce daně podle žalobce úmyslně vyměřil daň za všechna zkoumaná zdaňovací období,

tj. počínaje 3. čtvrtletím 2004 do 4. čtvrtletí 2006, přičemž v šesti z těchto deseti období vypočítal daňovou povinnost v částce nižší, než sám žalobce v daňových přiznáních. Žalobce tvrdil, že správce daně tak učinil záměrně, neboť vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty již žalobce nemohl uplatnit nárok na vrácení příslušných přeplatků.

Z toho vyplývá, že se žalobce omezil pouze na napadání výběru konkrétních pomůcek, a nepředestřel relevantní tvrzení, jimiž by vyvrátil dostatečnou spolehlivost vyměřené daně. Pro úspěšnost odvolání (resp. žaloby) by žalobce musel prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval své podnikání, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu uskutečněných obchodů být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl stanoven správcem daně; pouze v případě, že by se mu takto podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, bylo na místě napadat konkrétní použité pomůcky. Jinými slovy, žalobce neunesl své břemeno tvrzení ani břemeno důkazní o tom, že daňový základ a daň, kterou mu správce daně vyměřil, byly zřejmě nepřiměřené.

Konečně je také třeba odmítnout žalobcovy spekulace, že správce daně vyměřil za některá daňová období nižší daňovou povinnost, než uvedl žalobce v daňových přiznáních, protože věděl, že již nelze uplatnit nárok na vrácení daně. Soudní přezkum není a nemůže být nástrojem ke spekulativnímu vyhledávání, tím méně hodnocení pohnutek správních orgánů při výkonu jejich pravomocí.

Krajský soud dospěl ve svém rozhodnutí k závěru, že je třeba žalovanému vytknout, že se dostatečně nevypořádal s námitkami žalobce proti „objektivnosti pomůcek“; ve světle shora provedeného výkladu tomu nemůže kasační soud přisvědčit.

Dle náhledu krajského soudu žalovaný nepřezkoumal, zda *„byly splněny zákonné podmínky pro použití konkrétních pomůcek, když správce daně vybral velkoobchod s obdobným sortimentem zboží v dané lokalitě, a to ve vztahu ke všem v platebních výměrech uvedených zdaňovacích obdobích, o nichž rozhodoval*“. Dále soud pokračoval: *„přibližný výpočet marží jistě mohl sloužit jako pomůcka, ale mohl být použit pouze v případě, že by žalobcem přiznaná výše marže byla zcela zásadním způsobem zpochybněna, a to ve všech konkrétních zdaňovacích obdobích. Navíc splnění zákonných podmínek pro použití konkrétní pomůcky spočívající ve výpočtu obchodní marže tím způsobem, kterým postupoval správce daně, musí být obsaženy ve zprávě o daňové kontrole, nikoli pouze v úředním záznamu.*“.

Úvahy krajského soudu nejen, že nebyly správné, jak bylo vysvětleno výše, ale navíc trpěly vnitřními rozpory: jeho úvaha, že výpočet „marží“ (resp. tedy použití pomůcek) mohl být proveden jen ve vztahu k daňovým obdobím, *„u nichž byla žalobcem přiznaná výše marže zcela zásadním způsobem zpochybněna*“, nekoresponduje se závěrem téhož soudu, že *„žalobce k výzvě správce daně neprokázal skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a nevyvrátil ani oprávněné pochybnosti o správném vedení daňové evidence. Zjištění správce daně jsou velmi pečlivě a podrobně popsána v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na které krajský soud plně odkazuje.*“.

Krajský soud se tím odchýlil od logického myšlenkového sledu, který bylo nutno zachovat při hodnocení závěrů žalovaného: nejprve se soud musel vypořádat s tím, zda byly splněny podmínky pro vyměření daně dle pomůcek; v tomto ohledu dospěl ke kladnému závěru, neboť podle něho žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení uvedených v daňových přiznáních. Učinil-li krajský soud se žalovaným shodný závěr o neprokázání žalobcových tvrzení a oprávněnosti stanovení daně dle pomůcek, odporuje tomu následná úvaha o nedostatcích *„zásadního zpochybnění“* tvrzení žalobce v rámci jednotlivých zdaňovacích období.

Je třeba dále poznamenat, že pokud krajský soud instruoval žalovaného, aby se zabýval vztahem mezi „konkrétně zpochybněným údajem“ a „konkrétně použitými pomůckami“, podával mu tím návod *de facto* k postupu obdobnému dokazování, čímž zcela zpochybnil princip používání pomůcek.

Konečně je třeba uvést, že žalovanému nebylo možno vytýkat ani nedostatky přezkoumatelnosti jeho rozhodnutí proto, že by se nezabýval všemi odvolacími námitkami. Z obsahu rozhodnutí žalovaného vyplývá opak; přitom nemůže být přičítáno k jeho tíži, že žalobce nepředestřel dostatečná tvrzení a důkazy k prokázání „nedostatečné spolehlivosti“ výsledné daňové povinnosti. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný zhodnotil, že správce daně použil pomůcky odpovídající § 31 odst. 6 d. ř., tj. využil svých poznatků získaných u srovnatelného daňového subjektu; podrobně vyložil, v čem spočívá podobnost tohoto daňového subjektu ve srovnání se žalobcem [provozování velkoobchodu, obdobný sortiment zboží (alkoholické nápoje), ve stejné lokalitě] a jak správce daně získané poznatky upravil pro potřeby stanovení daňové povinnosti žalobce (stanovení koeficientu s přihlédnutím k rozdílné „velikosti“ obou daňových subjektů, tj. k výši obratu a výši výdajů), přičemž se nedopustil početních chyb. Žalovaný dospěl k závěru, že *„správce daně nepřekročil logický rámec svých správních úvah, když stanovil daňovou povinnost na základě pomůcek výše uvedených, neboť dodržel jednak zásadu „ve správné výši“ a dále zásadu „dostatečně spolehlivě“. Odvolací orgán taktéž nezjistil, že by byly vypočtené údaje založeny na početních chybách či zjevně nesprávných údajích.“*.

Žalovaný tedy zohlednil žalobcem předestřené námitky a přiměřeně podrobně se zabýval postupem správce daně při použití pomůcek; žalobci nepřiznal v řízení úspěch proto, že neshledal pochybení správce daně. K tomu kasační soud dodává, že úspěch žalobce ani mít nemohl, neboť odvolací námitky nesměřovaly do otázek, proti nimž mohl brojit.

Krajskému soudu není možno přisvědčit ani ohledně druhého důvodu, pro který zrušil rozhodnutí žalovaného, totiž že se žalovaný dostatečně nezabýval námitkou, zda správce daně zohlednil výhody pro žalobce, jak mu ukládal daňový řád v § 46 odst. 3. Soud měl za to, že správce daně nepřihlédl ke všem výhodám, konkrétně k „odpisům“ nákupu automobilu žalobce. K tomu je především třeba poznamenat, že krajský soud zaměnil dva zcela odlišné pojmy: „odpisy“ majetku jsou relevantní pouze z hlediska daně z příjmu, ve vztahu k dani z přidané hodnoty však byly bez významu. K námitce samotné je třeba uvést, že žalovaný správně ve svém rozhodnutí uvedl, že správce daně zohlednil „odpočet“ (nikoliv „odpis“) daně z přidané hodnoty u nakoupeného automobilu ve 4. čtvrtletí 2006,

ve kterém odpočet uplatnil sám žalobce. Zohlednění uplatněného odpočtu je evidentní z výpočtu uvedeného v úředním záznamu z 8. 7. 2008 a byl podrobně vysvětlen i žalovaným v napadeném rozhodnutí. Nelze tedy přisvědčit krajskému soudu, že žalovaný pochybil. Soud v tomto ohledu nevěnoval potřebnou pozornost zkoumanému rozhodnutí.

Konečně je nutno korigovat i právní názor krajského soudu ohledně obsahu zprávy o daňové kontrole. Nebyla na místě výtka, že zpráva o daňové kontrole měla obsahovat i zdůvodnění použití konkrétních pomůcek. Zpráva o daňové kontrole obsahuje výsledky zjištění dosažených při daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). V posuzovaném případě jimi byly výsledky dokazování se závěrem, že žalobce nedostál své důkazní povinnosti a daň nelze stanovit na základě dokazování. Zcela tak koresponduje se závěry učiněnými Nejvyšším správním soudem v rozsudku z 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56: „*zpráva o daňové kontrole je souhrnem zjištění ve smyslu § 16 odst. 8 d. ř.; neobsahuje souhrn pomůcek ani nevyčísluje, jaká daň by měla být daňovému subjektu na jejich základě stanovena... Tvrzení kontrolního pracovníka ve zprávě o kontrole, že daň musí být stanovena podle pomůcek, není závazné a nelze vyloučit, že správce daně o dani rozhodující se s tímto závěrem neztotožní.*“. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole z 16. 6. 2008 jasně předestřel závěry, že daň nelze stanovit dokazováním, neboť žalobce nesplnil své povinnosti ohledně prokázání svých tvrzení. V úředním záznamu z 8. 7. 2008 správce daně vyložil, jaké použije pomůcky pro stanovení daňové povinnosti žalobce. V souladu se závěry daňové kontroly a výpočty provedeným v úředním záznamu pak žalobci vyměřil jednotlivé daňové povinnosti.

S ohledem na výše uvedené kasační soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právními názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem; je třeba mu výslovně zdůraznit, že bude vycházet pouze z přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného a bude aplikovat příslušné právní předpisy. Kasační soud má totiž za to, že krajský soud nevěnoval dostatečnou pozornost odlišnostem rozhodnutí žalovaného týkajícího se daně z přidané hodnoty a daně z příjmu fyzické osoby: svědčí o tom potřeba vydat opravné usnesení, jímž soud měnil výrok rozsudku (na místo původně uvedeného rozhodnutí o odvolání proti vyměření daně z příjmu musel soud opravit označení rozhodnutí týkajícího se daně z přidané hodnoty), přičemž i odůvodnění vykazuje na několika místech vztah k dani z příjmu. V souladu se závěry kasačního soudu tak krajský soud vydá nové rozhodnutí opírající se o správnou právní úpravu a reflektující předmětné správní rozhodnutí. Zároveň rozhodne o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30. května 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu