

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **B. J.**, zastoupený JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319, o dani z příjmů fyzických osob, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Af 59/2010 - 123,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 5. 2010, č. j. 31 Af 59/2010 - 123, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Svitavách (dále jen „správce daně“), dodatečnému platebnímu výměru ze dne 10. 12. 2003, č. j. 79232/03/263911/3924, jímž byla stěžovateli za použití pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."). Domnívá se, že napadené rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se v něm nevypořádal s veškerými námitkami stěžovatele uplatněnými v žalobě a v doplnění žaloby ze dne 17. 5. 2010. Dle názoru stěžovatele krajský soud ve vztahu k prvnímu předpokladu pro stanovení daně podle pomůcek vůbec neposoudil namítanou nezákonnost, resp. nicotnost, správcem daně vydaných výzev a nezabýval se ani naplněním druhé z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, tj. nemožností stanovit daň dokazováním. Ačkoli stěžovatel poukazoval na skutečnost, že z údajů, které měl správce daně k dispozici (dodací listy a doklady o prodeji) a ze stěžovatelem navrhovaných důkazů (evidence výroby a pohybu výrobků a evidence zboží, včetně výslechu svědkyně - paní B.), bylo možno stanovit daň dokazováním, žalovaný tyto důkazy neprovedl a jejich neprovedení v rozhodnutí neodůvodnil. Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěry krajského soudu, že nijak nekonkretizoval své pochybnosti ohledně správnosti postupu správce daně při výpočtu výše marže a že ve smyslu § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), neuvedl žádnou konkrétní výhodu, která by v průběhu řízení vyšla najevo a ke které by žalovaný nepřihlédl. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že v průběhu řízení upozorňoval na skutečnost, že při zpracování výrobků dochází k nutným technologickým ztrátám, což však správce daně při konstrukci pomůcky a výpočtu výsledné daňové povinnosti vůbec nezohlednil. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření v plném rozsahu ztotožňuje se závěry krajského soudu vyslovenými v napadeném rozhodnutí a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Správce daně provedl u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a na základě výsledků této kontroly stěžovateli dodatečně vyměřil (za použití pomůcek) daň ve výši 604 460 Kč. Důvodem pro stanovení daně podle pomůcek byla především skutečnost, že stěžovatel ani k opakované výzvě správce daně nevysvětlil a neprokázal rozdíl mezi průměrnou obchodní přirážkou dosaženou při prodeji zboží a výrobků vypočtenou z údajů vedených v účetnictví a průměrnou obchodní přirážkou zjištěnou z jeho vlastních kalkulací a prodejních cen; že stěžovatel nevedl skladovou evidenci, nezjistil účetní stav zásob a neprovedl inventarizaci zásob porovnáním skutečného stavu se stavem

účetním a že účtoval o tržbách, jejichž výše neodpovídala skutečnosti. Stěžovatel se proti dodatečnému platebnímu výměru bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2007, č. j. 9847/07-1100-601319, jako nedůvodné zamítl.

Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítal, že nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K první zákonné podmínce uvedl, že výzvy správce daně vydané v průběhu daňové kontroly byly nesplnitelné, neboť stěžovateli ukládaly předložení konkrétních důkazních prostředků, jejichž vedení zákon neukládá a které nebyl schopen v požadované formě doložit (kalkulace hotových výrobků, skladové karty atd.). V této souvislosti upozornil, že nesplnění nezákonných, resp. nicotných výzev, nemůže mít žádné právní důsledky, a tedy nelze tvrdit, že by jejich nesplněním stěžovatel porušil svou zákonnou povinnost při dokazování. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že na výzvy správce daně k objasnění údajných rozdílů mezi marží vypočtenou správcem daně z účetnictví a z jím podaných vysvětlivek reagoval podáváním vysvětlení, nechoval se pasivně, a tedy ani z tohoto důvodu nelze dospět k závěru, že stěžovatel nesplnil svou zákonnou povinnost. Stěžovatel rovněž namítal, že nebyla naplněna ani druhá zákonná podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, tj. že daň není možno stanovit dokazováním. V této souvislosti konstatoval, že sice nevedl skladové karty, avšak řádně prováděl inventury, vedl evidenci výroby a evidenci zboží na prodejně. Z těchto údajů, z údajů z dodacích listů a z dokladů o prodeji tedy bylo možno stanovit daň dokazováním. K prokázání této skutečnosti stěžovatel v odvolání navrhl důkaz výslechem svědkyně (paní B.), evidencí výroby a pohybu výrobků a evidencí zboží vedeného v maloobchodní prodejně. Žalovaný však navrhované důkazy neprovedl a ani v odůvodnění svého rozhodnutí se s těmito důkazními návrhy nevypořádal. Dle názoru stěžovatele správce daně nepostupoval ani v souladu s § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je správce daně povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody. Ačkoli správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že ke zjištěným okolnostem přihlédl, a vyjmenovává, jaké to jsou okolnosti, nelze toto tvrzení přezkoumat pro neurčitost odůvodnění postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek. Správce daně totiž ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, z jakých konkrétních podkladů při stanovení daně vycházel jako z pomůcek a jak dospěl k jednotlivým obchodním přirážkám, které uvádí u jmenovaných druhů zboží a výrobků. Správce daně nadto při výpočtu celkové dosažené marže vycházel pouze z hrubých odhadů stěžovatele a nepřihlédl k nutným technologickým ztrátám při zpracování výrobků. Z tohoto důvodu je výše dodatečně vyměřené daně nepřiměřená a daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Stěžovatel rovněž upozornil, že se žalovaný opětovně nevypořádal s nezákonností výzev vydaných podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, když v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí pouze výzvu ze dne 9. 6. 2003. Stejně tak se neřídil závazným právním názorem soudu vysloveným v

rozsudku ze dne 30. 8. 2006, č. j. 31 Ca 4/2006 - 19.

Krajský soud nejprve posuzoval zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného v řízení vedeném pod sp. zn. 31 Ca 23/2008 a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Jednotlivé úkony správce daně a žalovaného krajský soud hodnotil dle § 47 zákona o správě daní a poplatků a dospěl k závěru, že prekluzivní lhůta pro vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2000 marně uplynula dnem 31. 12. 2003, neboť nebyla žádným úkonem ze strany finančních orgánů přerušena.

Ke kasační stížnosti žalovaného bylo uvedené rozhodnutí krajského soudu zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 9 Afs 110/2009 - 95, s odůvodněním, že krajský soud nesprávně posoudil obsah úkonů učiněných správcem daně před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně, a na základě toho dospěl k nesprávnému právnímu závěru ohledně jejího běhu.

Stěžovatel následně předložil krajskému soudu doplnění žaloby, v němž podrobněji rozvedl své žalobní body týkající se jednak nezákonnosti a nicotnosti vydaných výzev, jednak naplnění obou podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek a porušení § 46 odst. 3 a § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K předchozímu zrušovacímu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedl, že výzva k dokazování ani projednání zprávy o daňové kontrole sepsané na základě nezákonně získaných důkazních prostředků nemohou být úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud v novém rozhodnutí (nyní napadeném kasační stížností) opětovně přezkoumal zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí konstatoval, že byly naplněny obě zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek a že žalovaný přihlédl ke konkrétním výhodám pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s., tj. vada řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; namítána je však také nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal, tedy z úřední povinnosti *(ex offo)*. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce, tedy pokud soud například nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, nebo se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi žalobními body, což by (vzhledem k formulaci kasačních námitek stěžovatele) mohl být i nyní posuzovaný případ.

Krajský soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního, s. ř. s. povinen vypořádat se se všemi námitkami uplatněnými žalobcem v podané žalobě a je povinen své rozhodnutí řádně odůvodnit, tj. srozumitelným způsobem uvést, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Tato povinnost soudu vyplývá z ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí žalovaného, a dále z ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s., podle kterého je odůvodnění povinnou náležitostí soudního rozhodnutí.

Tuto povinnost však krajský soud v předcházejícím řízení nesplnil, neboť se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal se všemi stěžovatelem uplatněnými žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud přitom již v minulosti opakovaně vyjádřil závěr, že pokud krajský soud opomene v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat některou ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS). Stejně tak v rozhodnutí ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud vyslovil, že *„není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby.“*

V projednávané věci stěžovatel v podané žalobě nejprve zpochybnil zákonnost výzev správce daně vydaných v průběhu daňové kontroly z důvodu jejich nesplnitelnosti, neboť daňovému subjektu ukládaly předložení konkrétních důkazních prostředků, které nebyl povinen v požadované formě vést. Dle názoru stěžovatele, má-li být s nesplněním výzvy spojen následek doměření daně bez součinnosti s poplatníkem podle pomůcek, musí být výzva nejen určitá a srozumitelná, ale také splnitelná. Nesplnění nezákonných výzev nemůže mít žádné právní důsledky, a tedy ani nelze tvrdit, že by stěžovatel jejich nesplněním porušil svou zákonnou povinnost při dokazování. Stěžovatel z tohoto důvodu pokládal předmětné výzvy za neplatná rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, a s ohledem na následný vývoj judikatury v otázce rozlišování mezi nicotností, neplatností a nezákonností správních aktů nechal soudu na uvážení, zda se dokonce nejedná o rozhodnutí nicotná.

Krajský soud se k otázce, zda v daném případě byl splněn první předpoklad stanovení daně dle pomůcek, tj. zda stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností splnil či nesplnil své zákonné povinnosti, ztotožnil se závěry žalovaného, tj. že stěžovatelem předložené podklady nejsou postačujícími pro stanovení daně ve smyslu § 31 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti upozornil na skutečnost, že to byl sám stěžovatel, kdo v průběhu daňového řízení připustil, že nevede skladovou evidenci, nevysvětlil rozdíly v obchodní přirážce a ani neprokázal její skutečnou výši. Nedostatky ve vedení účetnictví tak dle názoru krajského soudu způsobily nemožnost stěžovatele dostát svým povinnostem stanoveným jednak zákonem o účetnictví, jednak zákonem o správě daní a poplatků při dokazování.

Z výše uvedeného je zřejmé, že krajský soud se ve vztahu k prvnímu zákonnému předpokladu pro stanovení daně dle pomůcek vůbec nevypořádal s namítanou nezákonností, resp. nicotností, výzev správce daně vydaných v průběhu daňové kontroly. Krajský soud se omezil toliko na konstatování obsahu správního spisu a závěrů žalovaného, aniž by se sám jakkoli vyrovnal s těmi skutečnostmi, které stěžovatel učinil v řízení předmětem sporu. Krajský soud přitom nebyl v posouzení této otázky nikterak vázán zrušovacím rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, neboť ten v předchozím řízení neposuzoval zákonnost obsahu vydaných výzev z hlediska těch námitek, které stěžovatel uplatnil v podané žalobě a v jejím doplnění. Krajský soud pak opomenul také tu žalobní námitku stěžovatele, podle které se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí opětovně nevypořádal s nezákonností výzev vydaných dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, pokud v odůvodnění svého rozhodnutí zmiňuje pouze výzvu ze dne 9. 6. 2003.

Stejně tak ve vztahu k naplnění druhé podmínky pro stanovení daně dle pomůcek, tj. nemožnosti stanovení daňové povinnosti dokazováním, Nejvyšší

správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se náležitě nevypořádal s uplatněnými žalobními námitkami. Krajský soud sice v napadeném rozhodnutí poukázal na důkladné a logické zdůvodnění žalovaného, proč bez požadovaných účetních dokladů nebylo možno stanovit daň dokazováním, avšak i v tomto případě zcela pominul námitky stěžovatele týkající se důkazů navržených v rámci odvolacího řízení. Stěžovatel v žalobě namítal, že ačkoli již v podaném odvolání upozorňoval na skutečnost, že řádně prováděl inventury a vedl evidenci výroby, evidenci pohybu výrobků a evidenci zboží na prodejně, z nichž by bylo možno ve spojení s údaji z dodacích listů a dokladů o prodeji stanovit daň dokazováním, žalovaný tyto důkazy včetně výslechu svědkyně (paní B.) nepřipustil a ani náležitě nezdůvodnil jejich neprovedení.

Dle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu představuje stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků náhradní způsob stanovení daňové povinnosti v případech, kdy nelze daň stanovit dokazováním. Nicméně i v případech, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, nelze bez dalšího dovodit závěr o nemožnosti stanovení daně a základu daně dokazováním. Správce daně je povinen před vynesením závěru o splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek zkoumat, zda není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 27. 6. 2007, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, publikovaném pod č. 1302/2007 Sb. NSS, dospěl k závěru, že není vyloučeno, aby před odvolacím orgánem proběhlo dokazování směřující k ověření toho, zda správce daně postupoval správně při zjišťování, zda daňovou povinnost lze stanovit dokazováním, anebo zda je třeba ji určit podle pomůcek; znamená to tedy, že lze před odvolacím orgánem provádět důkazy, má-li tím být ověřena jejich relevance z hlediska posouzení, jakou cestou se má daňové řízení při rozhodování mezi stanovením daňové povinnosti dokazováním nebo podle pomůcek vydat. Stejně tak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozhodnutí ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném pod č. 1865/2009 Sb. NSS, vyslovil, že *„postup podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 citovaného zákona), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 tohoto zákona). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně.“* V intencích shora uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu tak krajský soud byl povinen posoudit důvodnost žalobních námitek stěžovatele, zda navrhované a předkládané důkazy směřovaly či nesměřovaly k prokázání tvrzení stěžovatele, že v předcházejícím řízení nebyly splněny podmínky dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro stanovení daně za použití pomůcek, a zda žalovaný neprovedení navrhovaných důkazů ve svém rozhodnutí náležitě odůvodnil.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani se závěrem krajského soudu, že stěžovatel v podané žalobě nikterak nekonkretizoval své pochybnosti o

správnosti postupu správce daně při stanovení výše obchodní přirážky a že neupozornil na žádnou konkrétní výhodu, která by v průběhu řízení vyšla najevo a ke které žalovaný (resp. správce daně) nepřihlédl. Stěžovatel v podané žalobě jednoznačně specifikoval, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, z jakých konkrétních podkladů vycházel jako z pomůcek a jak dospěl k jednotlivým obchodním přirážkám uvedeným u vyjmenovaných druhů zboží a výrobků. Z tohoto důvodu nebylo dle názoru stěžovatele možno ověřit ani soulad postupu správce daně s § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je správce daně povinen přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody. Ačkoli správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že ke zjištěným okolnostem přihlédl, a uvádí, jaké to jsou okolnosti, nelze toto tvrzení dle stěžovatele právě pro neurčitost odůvodnění postupu správce daně při stanovení daně podle pomůcek přezkoumat. Správce daně nadto při výpočtu celkové dosažené marže vycházel toliko z hrubých odhadů stěžovatele a nepřihlédl k nutným a faktickým technologickým ztrátám při zpracování výrobků.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozorňuje, že podle § 31 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být i na základě pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Tento odhad musí vycházet z racionální úvahy obsahující nejenom jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, ale také to, jakých pomůcek správce daně použil, jakými úvahami byl při konstrukci pomůcek veden a jaké konkrétní výhody uplatnil při stanovení daňové povinnosti ve prospěch daňového subjektu. Na krajském soudu tak v dalším řízení bude, aby opětovně posoudil důvodnost shora uplatněných námitek stěžovatele, zejména zda z obsahu správního spisu je možno seznat, jaké konkrétní pomůcky správce daně použil pro stanovení daňové povinnosti, jakým způsobem správce daně dospěl k jednotlivým obchodním přirážkám a výsledné průměrné obchodní přirážce, zda stěžovatel (kdy a jak) byl s těmito pomůckami seznámen a zda je možno přezkoumat soulad postupu správce daně s § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že bez vyslovení závěrů krajského soudu o důvodnosti či nedůvodnosti veškerých shora uplatněných žalobních námitek není možno v kasační fázi řízení ověřit, zda otázky, které stěžovatel učinil v předcházejícím řízení předmětem sporu, byly žalovaným a následně i krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem a zda mají oporu v provedeném dokazování a v předloženém spisovém materiálu.

Závěrem Nejvyšší správní soud podotýká, že pokud krajský soud rozhodne ve věci bez nařízení jednání poté, co bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno Nejvyšším správním soudem, přičemž účastníky řízení nebyl v souladu s § 51

odst. 1 s. ř. s. udělen souhlas k rozhodnutí bez nařízení jednání, a ani nebyly dány podmínky k rozhodnutí bez nařízení jednání dle § 76 s. ř. s., je nutno takový postup považovat za vadu řízení před krajským soudem. Pokud pro věc rozhodné otázky nebyly plně vyřešeny Nejvyšším správním soudem v předchozím zrušovacím rozhodnutí, jímž by byl krajský soud v dalším řízení vázán, a již by mu nezbyl žádný prostor pro vlastní uvážení, je nutno toto pochybení hodnotit jako vadu, která mohla mít ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (k tomu srovnej *a contrario* rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 112/2008 - 129, dostupný na www.nssoud.cz). Ačkoli v předmětné věci stěžovatel předem v podané žalobě vyslovil svůj souhlas s rozhodnutím bez nařízení jednání, je nutno poukázat na závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozhodnutí ze dne 11. 3. 2010, č. j. 5 Azs 3/2010 - 92, dostupném na www.nssoud.cz, podle kterého *„souhlas účastníka řízení s rozhodnutím krajského soudu o věci samé bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s. udělený ještě předtím, než v řízení krajský soud poprvé rozhodoval, nelze bez dalšího vztáhnout na nové rozhodnutí krajského soudu poté, co bylo jeho první rozhodnutí Nejvyšším správním soudem zrušeno.“* Ve smyslu shora uvedeného proto krajský soud v dalším řízení neopomene v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. vyzvat účastníky řízení, zda souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání, a poučit je o následcích spojených s nesdělením nesouhlasu s takovým projednáním věci.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na krajském soudu tedy nyní bude, aby ve věci vydal nové rozhodnutí, v němž znovu přezkoumá zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného v mezích veškerých žalobních námitek uplatněných v žalobě a jejím doplnění. V novém rozhodnutí krajský soud ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. ledna 2011

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu