



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: F. R., zastoupeného JUDr. Ladislavem Sádlíkem, advokátem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2004, čj. 17245/110/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2005, čj. 15 Ca 163/2004 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 8. 2005, čj. 15 Ca 163/2004 - 36, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2004, čj. 17245/110/2003, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ze dne 28. 3. 2003, čj. 9072/03/202970, čj. 9074/03/202970 a čj. 9075/03/202970, jimiž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 138 924 Kč, roku 2000 ve výši 86 252 Kč a roku 2001 ve výši 194 740 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného dne 4. 8. 2004 žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, přičemž v první řadě namítal, že daň za jednotlivá zdaňovací období neměla být stanovena na základě pomůcek, ale dokazováním. Účetnictví žalobce zachycovalo dle jeho tvrzení veškeré příjmy i výdaje a k pochybnostem správce daně byla podána příslušná vysvětlení. Je pravdou, že při zahájení daňové kontroly účetnictví neobsahovalo všechny předepsané náležitosti, ale tyto byly v průběhu řízení doplněny. Správce daně však pouze navýšil objem příjmů žalobce a z toho vyplývající daňovou povinnost.

Žalovaný vycházel ze závěru správce daně, že evidence tržeb nebyla vedena dle dokladů o prodeji zboží, ale na základě příjmových dokladů, na kterých je uvedeno pouze datum, finanční částka a podpis. Žalovaný se přitom nezabýval dokazováním žalobce, který dle svého tvrzení prokázal, že uvedený postup byl v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce zapisoval denní tržby do peněžního deníku podle příjmových dokladů, jež sumarizují celkový denní příjem. Tyto příjmové doklady jsou podloženy účtenkami za hotové (paragony), které obsahují veškeré náležitosti o prodeji zboží. Účtenky jsou nalepeny na list papíru, a to číselně za sebou a každý list papíru představuje jeden pracovní den. Na každý list je pak vystaven zmíněný příjmový doklad, který je zároveň zaúčtován v peněžním deníku. Účtovat o každém paragonu zvlášť by bylo provozně neúnosné.

Dále žalovaný žalobci vytkl, že vystavoval faktury za zboží prodané v hotovosti, o kterých nebylo účtováno v knize pohledávek. Žalobce vysvětlil, že se jednalo pouze o doklady, které byly vystaveny následně na základě žádosti zákazníků, aby jim byl pro účely daně z přidané hodnoty vystaven daňový doklad, který by obsahoval veškeré náležitosti dle ust. § 12 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Jednalo se tedy o doplnění paragonů, které tyto náležitosti neobsahovaly. Toto vysvětlení však žalovaný neakceptoval a částky uvedené na těchto fakturách považoval za další příjem žalobce. Předtištěný název „faktura“ na těchto dokladech není důvodem vzniku pohledávky a jejího zachycení v účetní knize, tvrzení žalovaného, že žalobce měl o těchto dokladech účtovat v knize pohledávek, je tedy mylné.

Žalobce dále nesouhlasil se závěrem finančních orgánů, že žalobci v jeho inventuře, nebo tržbách chybí zboží ve statisíkových částkách. Finanční orgány podle žalobce zcela ignorovaly jeho vysvětlení a předkládané důkazy, zejména žalobcem vypracované přehledy o využití zboží podložené jednotlivými účetními doklady, jimiž žalobce prokázal, jak bylo s tímto zbožím, zakoupeným vždy v posledním měsíci jednotlivých zdaňovacích období, následně naloženo, přičemž k žádným rozdílům dle jeho tvrzení nedocházelo.

Správce daně dále zvýšil příjmy žalobce za rok 1999 o částku 230 500 Kč, neboť dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že by osobní prostředky vložené do podnikání v roce 1999 byly již zdaněny. Žalobce uvedl, že měl příjmy zdaněné již před zahájením podnikání (část úspor, finanční prostředky z prodeje osobního automobilu a z podpory od rodinných příslušníků) a že doložil, že tyto příjmy byly zčásti získány z prodeje akcií za podmínek, kdy je tento příjem osvobozen od daně z příjmů.

Správce daně také zvýšil základ daně za rok 2000 o částku 37 130 Kč, neboť se domníval, že výdaje dle příslušných dokladů ve výši 8800 Kč a 28 330 Kč byly vynaloženy na stavbu syna žalobce, která nebyla zohledněna v jeho příjmech. S tímto závěrem žalobce nesouhlasil, neboť částka 8800 Kč byla podle jeho tvrzení vynaložena dle příslušné smlouvy o dílo na stavební práce probíhající na provozovně žalobce, částka 28 330 Kč sice byla vynaložena na stavbu syna žalobce, byla mu ovšem příslušnou fakturou vyúčtována. Správce daně nikdy žalobce neseznámil se svými pochybnostmi ohledně těchto dokladů a tím mu znemožnil, aby se k nim vyjádřil.

Žalobce rovněž uplatňoval námitky proti způsobu vedení daňového řízení. V protokolech o ústním jednání nebylo podle žalobce uvedeno vše, co prohlásil, protokoly byly sepsány účelově na podporu závěrů správce daně. Zprávu o daňové kontrole žalovaný s žalobcem probíral v době jeho pracovní neschopnosti a ačkoli tato zpráva měla přes třicet stran, byla s žalobcem projednávána pouze 30 minut. K následnému písemnému vyjádření žalobce ke zprávě se správce daně nevyjádřil. Tímto postupem správce daně podle názoru žalobce porušil ust. § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Ve zprávě o daňové kontrole mají absentovat vyjádření správce daně k důkazním prostředkům žalobce a úvahy, kterými byl správce daně při jejich hodnocení veden. Žalobce žádal o sdělení důvodů rozdílu mezi stanovenou daní a daní přiznanou dle ust. § 32 odst. 9 daňového řádu, na což správce daně reagoval tak, že důvod v daném případě nelze sdělit, neboť dle ust. § 23 odst. 2 daňového řádu žalobce není oprávněn nahlížet do pomůcek a dalších podkladů sloužících výlučně pro potřeby žalovaného. Tento postup je podle žalobce v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a s ust. § 31, § 16 odst. 4 písm. f) a 16 odst. 8 daňového řádu, neboť správce daně před daňovým subjektem zatajoval důkazy, omezoval jeho právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a navrhnout jeho doplnění. Žalobce v této souvislosti rovněž odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, v němž Ústavní soud dospěl k závěru, že ust. § 23 odst. 2 daňového řádu nelze striktně vykládat tak, jako by zakazovalo daňovému subjektu nahlížet do použitých pomůcek vůbec. Byla-li daňovému subjektu stanovena daň pomocí pomůcek a podkladem pro stanovení daně byly výlučně údaje zjištěné u daňového subjektu samého, pak je povinností správce daně umožnit do těchto podkladů daňovému subjektu nahlédnout.

Žalobce konečně nesouhlasil ani se závěrem žalovaného, že správce daně přihlédl v souladu s ust. § 46 odst. 3 daňového řádu k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Správce daně navýšil pouze příjmy žalobce bez ohledu na související výdaje a skutečné podmínky podnikání. Správce daně použil jako pomůcku pro výpočet základu daně výši marže, k níž dospěl na základě prodejních cen za měsíc prosinec, což je u podniku žalobce, který se zabývá prodejem stavebnin, velmi netypický měsíc, neboť v prosinci již většinou stavby neprobíhají a prodává se hlavně zboží s vyšší marží. Takto vypočtená výše marže, která pro jednotlivé roky činila 31,12 %, 34,20 % a 36,46 %, tedy podle žalobce vůbec neodpovídá obvyklé marži, která v obvodu příslušného správce daně činí okolo 20 %. Žalovaný naopak nepřihlédl k žalobcem předloženému výpočtu, který byl stanoven za celé zdaňovací období a z něhož má vyplývat, že marže žalobce dosahovala v uvedených letech nejvýše 22,64 %, 22,36 % a 23,14 %, přičemž v těchto údajích nejsou započítány slevy na zboží poskytované větším odběratelům.

Krajský soud v Ústí nad Labem žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29. 8. 2005, čj. 15 Ca 163/2004 - 36, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že žalobce podnikal v oboru nákup a prodej stavebního materiálu a provádění staveb, přičemž během daňové kontroly správce daně zjistil rozdíl ve výši marží, průměrné marže vypočtené na základě inventurních soupisů ke konci jednotlivých zdaňovacích období a doložených prvotních účetních dokladů byly vyšší

než průměrné marže odpovídající vykázaným příjmům. K prokázání výše průměrných marží žalobce předložil pouze seznamy, v nichž byly obsaženy dva sloupce údajů označených jako nákup a prodej a výpočet průměrných marží za jednotlivá období. Tyto údaje však neodkazují na konkrétní účetní doklady zaúčtované v peněžním deníku a nelze jimi tudíž konkrétní výši průměrných marží ověřit. Navíc uvedená evidence byla vypracována až v únoru 2003.

Správce daně také shledal rozdíl mezi stavem pohledávek uvedených ve výkazech o majetku a závazcích a stavem pohledávek v knize pohledávek. K úplnosti zaúčtování pohledávek žalobce během daňového řízení uvedl, že pohledávky jsou uváděny v cenách s daní z přidané hodnoty, což zkresluje výkazy o majetku a závazcích, nicméně všechny pohledávky jsou správně zaúčtovány v knize faktur a v peněžním deníku. Krajský soud však zdůraznil, že o pohledávkách se účtuje v knize pohledávek, takže jejich zaúčtování v jiných účetních evidencích není v tomto směru průkazné.

Správce daně rovněž zjistil, že žalobce zboží nakoupené v prosinci každého zdaňovacího období nevykázal v inventurách ani nezaúčtoval tržby z jeho prodeje do zdanitelných příjmů za toto období. K tomu žalobce během daňového řízení uvedl, že některé zboží bylo prodáno v následujících i předešlých letech dříve, než došlo k jeho fakturaci. Z tohoto důvodu vede žalobce vedlejší záznamy. Zbylý materiál neuvedený v inventuře je většinou na stavbě nebo se jedná o jiný název materiálu. Tato tvrzení však podle krajského soudu nejsou sama o sobě způsobilá doložit, že žalobce v inventurách vykázal všechno zboží a tržby z jeho prodeje zahrnul do zdanitelného období za příslušný rok.

K prokázání svého tvrzení žalobce předložil přehled rozdílů zásob podle jednotlivých let, z něhož však nelze zjistit, zda jednotlivé zboží zakoupil v posledním měsíci příslušného roku a tržeb z jeho prodeje dosáhl ještě v tomto zdaňovacím období. Žalobce tedy podle závěrů krajského soudu nedoložil, že k uvedeným rozdílům nedošlo. Rozdíl ve stavu zásob mezi údaji uvedenými ve výkazech o majetku a závazcích a v inventurách zásob žalobce vysvětloval tím, že ve výkazech o majetku a závazcích nebyl účtován drobný hmotný investiční majetek a zboží na skladě bylo uvedeno v prodejních cenách s daní z přidané hodnoty. Svě tvrzení žalobce dokládá inventurou zásob k 31. 12. 1997 a peněžním deníkem, z nichž však podle hodnocení krajského soudu nelze stav zásob za příslušná zdaňovací období ověřit.

Krajský soud byl toho názoru, že žalobcem zmiňované účtování do peněžního deníku na základě souhrnných příjmových dokladů by bylo možné považovat za průkazné pouze za předpokladu, že by doklady obsahovaly odkaz na čísla souvisejících paragonů a celková výše tržeb na paragonech by odpovídala částce na souhrnném příjmovém pokladním dokladu. Tak tomu ovšem v předmětné věci nebylo.

Tvrzením, že prostředky vložené do podnikání v roce 1999 získal z prodeje akcií, doloženého výpisem ze Střediska cenných papírů a z R., a z dědictví své ženy, žalobce podle krajského soudu neprokázal, že se jednalo právě o příjmy, které vložil do podnikání v roce 1999.

Žalobce k materiálu spotřebovanému na stavbách uvedl, že na něj vystavoval výdejky, jež byly součástí faktur. Fyzickou inventuru zboží za jednotlivá zdaňovací období provedl pouze ve skladě, v prodejně a na dvoře, zásoby materiálu neinventarizoval a nevedl skladovou evidenci materiálu. Krajský soud uzavřel, že žalobce neprokázal vedení skladové evidence nedokončené výroby i zásob a provedení inventarizace nedokončené výroby, zásob zboží, materiálu a pohledávek, takže nedoložil stav majetku a závazků, který by odpovídal skutečnosti.

K neočíslovaným fakturám, jež měly podle tvrzení žalobce sloužit pouze jako daňové doklady, krajský soud poznamenal, že jsou na nich uvedeny zmínky o hotovostním placení podle konkrétních paragonů, takže lze vysvětlit žalobce přijmout. Tyto faktury nemohly představovat důvod pro stanovení daně podle pomůcek.

Žalobce naopak podle krajského soudu nedoložil, že jím deklarované marže odpovídají vykazovaným příjmům, že jím evidované stavy pohledávek a zásob se shodovaly se skutečností, že vykázal tržby z veškerého zboží zakoupeného v prosinci každého ze zdaňovacích období a žalobce ani nevyvrátil pochybnosti o úplnosti příjmů odůvodněné nesprávným účtováním tržeb v peněžním deníku. Především však žalobce nedoložil vedení skladové evidence nedokončené výroby a zásob a provedení inventarizace nedokončené výroby, zásob zboží, materiálu a pohledávek. Krajský soud tedy dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, pokud jde o prokázání skutečností uvedených v příslušných daňových příznáích. Účetnictví žalobce bylo neprůkazné a správce daně tak nemohl porovnat účetní stav majetku se stavem skutečným a ověřit výši vykázaných nákladů i příjmů. Správce daně tedy nemohl stanovit výši daňové povinnosti dokazováním a musel přistoupit k použití pomůcek.

Námítky žalobce týkající se postupu správce daně při protokolaci ústního jednání krajský soud neshledal dostatečně konkrétními, aby je mohl meritorně posoudit. Zpráva o daňové kontrole i protokol o jejím projednání byly žalobcem podepsány, krajský soud tedy vycházel z toho, že zpráva byla s žalobcem řádně projednána. Žalobce nevyužil svého práva dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu navrhnout doplnění výsledku uvedeného ve zprávě, ke zprávě se pak vyjádřil písemně až po vydání dodatečných platebních výměřů, správce daně tedy nemohl k tomuto podání přihlížet, jeho obsah však zohlednil žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí.

Správce daně ve zprávě o daňové kontrole a žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí podrobně uvedli, z jakých důvodů nejsou důkazní prostředky předložené žalobcem způsobitelné doložit věrohodnost a průkaznost účetnictví žalobce. Ve sdělení rozdílu mezi daní vyměřenou a přiznanou správce daně na tyto skutečnosti, uvedené ve zprávě o daňové kontrole odkázal. Žalobce mohl v každém případě požádat o nahlédnutí do pomůcek podle ust. § 23 odst. 2 věty druhé daňového řádu, takže v postupu správce daně nelze podle krajského soudu spatřovat vadu, jež měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ze zprávy o použití pomůcek vyplývá, že správce daně přihlédl i ke skutečnostem doloženým žalobcem, jako například ke znehodnocenému zboží, od vypočtených hodnot prodaného zboží odečetl i pohledávky a závazky za zbožím a k dodatečně stanoveným příjmům přiřadil odčitatelné

položky. Správce daně tedy postupoval v souladu s ust. § 46 odst. 3 daňového řádu a přihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt.

Konečně krajský soud rovněž poukázal na to, že v případě daně stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán - a následně tedy rovněž správní soud - v souladu s ust. § 50 odst. 5 daňového řádu pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Odvolací orgán ani správní soud se tedy mohou zabývat dodatečně předloženými či navrženými důkazními prostředky pouze tehdy, lze-li jimi ověřit zákonnost rozhodnutí o dani stanovené za použití pomůcek, rovněž tak nemohou zkoumat výši daně doměřené podle pomůcek. Z tohoto pohledu tedy krajský soud posuzoval důkazní prostředky žalobcem předložené v odvolacím řízení: navíc se jednalo pouze o účetní doklady, které nemohly nahradit nedostatečnou účetní evidenci daňového subjektu. Krajský soud nemohl posuzovat ani hodnoty průměrných marží vypočtené správcem daně v rámci pomůcek ani oprávněnost zahrnutí nezaúčtované částky ve výši 37 130 Kč za rok 2000, neboť by přezkoumával výši daně doměřené za použití pomůcek.

Daňový subjekt stíhá v daňovém řízení důkazní břemeno k prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání. Pokud daňový subjekt toto břemeno neunes, je podle krajského soudu vyloučeno, aby správní soud prováděl důkazy, které žalobce v daňovém řízení nenavrhl ani neoznačil a předložil jej až po jeho skončení. Z tohoto důvodu krajský soud neprovedl žádný z důkazů předložených či navržených žalobcem v průběhu soudního řízení.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívající ve vadě řízení před soudem. Podle obsahu kasační stížnosti ovšem stěžovatel uplatňoval rovněž důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení před správním orgánem.

Stěžovatel setrval na názoru, že v daném případě nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. O tom má podle stěžovatele svědčit znalecký posudek, který pro účely trestního řízení se stěžovatelem zpracoval znalecký ústav Č., a. s. Podle vyjádření stěžovatele je v posudku mj. uvedeno, že účetnictví stěžovatele bylo v předmětném období až na některé nedostatky vedeno poměrně přehledným a průkazným způsobem, a zároveň znalecký ústav konstatuje, že ani výpočty správce daně nepovažuje za zcela přehledné a průkazné. Závěry znaleckého ústavu podle stěžovatele vyvracejí tvrzení žalovaného, podle něhož intenzita porušení zákona dosáhla takové úrovně, kdy nebylo možné stanovit daň dokazováním. Ze znaleckého posudku má být rovněž zřejmé, že správce daně zvyšoval základ daně o konkrétní, dle jeho názoru nezaúčtované příjmy, přičemž z dostupných dokladů dle tvrzení stěžovatele nevyplývá, že by rozdíl ve zboží byl prodán a tržby nebyly zahrnuty v přiznání k dani z příjmů. Určení konkrétních položek, o něž se zvyšuje základ daně, je podle názoru stěžovatele typickým postupem při stanovení daně dokazováním. Stěžovatel je toho názoru, že došlo k účelové záměně označení způsobu stanovení daně v přímém rozporu s ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť skutečný obsah úkonu správního orgánu – stanovení daně dokazováním, byl zakryt stavem formálně právním, tedy postupem podle pomůcek. Stěžovatel v této

souvislosti poukazoval na částku 230 500 Kč, jež představovala osobní prostředky stěžovatele vložené do podnikání a o níž byl zvýšen základ daně. Jedná se o konkrétní spornou částku, ke které byly předloženy důkazní prostředky a kterou správce daně svévolně označil za pomůcku. Tím ovšem vyloučil posouzení této otázky odvolacím orgánem i soudem. Z dostupné judikatury podle stěžovatele vyplývá, že je nepřipustné kombinovat stanovení daně dokazováním a podle pomůcek. Jednak nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jednak daň podle pomůcek fakticky stanovena nebyla a byla tak pouze účelově označena, čímž byl ve smyslu ust. § 50 odst. 5 daňového řádu znemožněn její přezkum.

Uvedený znalecký posudek zaslal stěžovatel krajskému soudu dne 16. 2. 2005, přesto nebyl v napadeném rozsudku krajského soudu nijak zohledněn. Stěžovatel však má za to, že tento posudek dává odpověď na naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek a v tomto ohledu se jím krajský soud zabývat musel. Jelikož tak krajský soud neučinil, je jeho rozhodnutí podle názoru stěžovatele nepřezkoumatelné.

Stěžovatel dále namítal, že daň nebyla ve smyslu ust. § 31 odst. 7 daňového řádu stanovena dostatečně spolehlivě, což má vyplývat z citovaného znaleckého posudku i ze zprávy o daňové kontrole. Stěžovatel v této souvislosti odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2005, čj. 1 Afs 74/2004 - 64, publikovaný pod č. 633/2005 Sb. NSS. Za pomůcku správce daně označil výpočet marže ke konkrétním položkám. Stěžovatel poukazoval na to, že výpočet marže zohledňuje jeden měsíc zdaňovacích období a nepřihlíží k tomu, že stěžovatel podnikal celoročně. I v této souvislosti znalecký posudek upozorňuje na možné zkreslení výsledků, k nimž dospěl správce daně.

Stěžovatel rovněž uváděl, že s ním zpráva o daňové kontrole byla dne 27. 3. 2003 projednána pouze zčásti, a sice v rozsahu stran 1 až 21. Strany 22 až 40, které obsahují výpočet daně podle pomůcek, byly podle stěžovatele bezdůvodně z projednání vyloučeny, současně je z tohoto dokumentu zřejmé, že byly sepsány již dne 7. 3. 2003. Daň byla tedy stanovena podle pomůcek a vypočtena její konkrétní výše dříve, než byla ukončena daňová kontrola. Stěžovatel poukazoval na to, že takový postup je v rozporu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 16. 12. 2004, čj. 3 Afs 24/2004 - 55, publikovaném pod č. 504/2005 Sb. NSS. O výši i formě stanovení daně bylo rozhodnuto před ukončením daňové kontroly, tedy před projednáním zprávy o daňové kontrole a před tím, než měl stěžovatel dle ust. § 16 odst. 4 písm. f) daňového řádu možnost se k ní vyjádřit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž uvedl, že souhlasí se závěry učiněnými krajským soudem v přezkoumávaném rozsudku. Stěžovatel namítá, že soud nepřihlédl k předloženému znaleckému posudku, v kasační stížnosti však výslovně netvrdí jiný důvod, pro který ji podává, než nesprávné právní posouzení věci. Tuto námitku lze podle názoru žalovaného podřadit pouze pod důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy jde o nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení před soudem, tento důvod však stěžovatel neuplatnil.

Žalovaný zdůraznil, že daňová kontrola je v rámci daňového řízení pouze dílčím procesním postupem, který je založen na dokazování. V předmětné věci má zpráva o kontrole 21 stran a byla stěžovatelem dne 27. 3. 2003 podepsána. Dokument označený jako „Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů fyzických osob (pomůcka)“, není zprávou o kontrole, ale popisem pomůcek a provedením výpočtu možné výše daně. O daňové povinnosti bylo závazně rozhodnuto teprve dodatečnými platebními výměry. Provedení výpočtu daně dne 7. 3. 2003 nebylo pro správce daně závazné a správce daně se s ním nemusel ztotožnit. Navíc důvody kasační stížnosti týkající se projednání pouze části zprávy o kontrole a výpočtu daně před ukončením kontroly stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem a nemohly být tedy uplatněny v kasační stížnosti.

Skutečnost, že stěžovatel neprokázal zdanění prostředků ve výši 230 500 Kč vložených do podnikání, je podle názoru žalovaného nutné považovat za vlastní poznatek správce daně získaný v průběhu zdaňování, a tudíž se dle ust. § 31 odst. 6 daňového řádu jedná o pomůcku. Pokud nebylo možné stanovit daň dokazováním, neznamená to, že poznatky získané správcem daně není možné využít jako pomůcek, jestliže mají určitou informační hodnotu. Žalovaný v této souvislosti poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56, publikovaný pod č. 675/2005 Sb. NSS.

Žalovaný byl konečně také tohoto názoru, že z kasační stížnosti není jasné, proč se stěžovatel domnívá, že správce daně nemohl stanovit daň podle pomůcek dostatečně spolehlivě, když stěžovatel zároveň tvrdí, že daň měla být stanovena dokazováním.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti takto:

Pokud jde o existenci zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že v obecné rovině tyto podmínky dle ust. § 31 odst. 5 daňového řádu v předmětné věci dány byly. Krajský soud v přezkoumávaném rozsudku uvádí celou řadu závažných pochybení stěžovatele zejména při vedení účetní evidence, která jsou dokumentována již ve zprávě od daňové kontroly a kvůli nimž bylo účetnictví stěžovatele shledáno nesprávným, neúplným a neprůkazným. Tato pochybení spočívala ve zjištěných rozdílech mezi stavem pohledávek uvedených ve výkazech o majetku a závazcích a stavem pohledávek v knize pohledávek, dále v rozdílech ve stavu zásob mezi údaji uvedenými ve výkazech o majetku a závazcích a v inventurách zásob, rovněž v účtování do peněžního deníku na základě souhrnných příjmových dokladů, které neobsahovaly odkaz na čísla souvisejících paragonů a kde celková výše tržeb na paragonech neodpovídala částce na souhrnném příjmovém pokladním dokladu, ale zejména tato pochybení spočívala v tom, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci nedokončené výroby a zásob a neprováděl řádně jejich inventarizaci. Řada konkrétních položek zboží, které stěžovatel nakoupil v posledním měsíci zdaňovacích období, tak nebyla vykázána v inventuře ke konci účetního období a přitom ani tržby z případného prodeje takového zboží nebyly zaúčtovány

do zdanitelných příjmů. Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem i v tom ohledu, že vysvětlení a důkazy, které k těmto nesrovnalostem stěžovatel poskytl, byly zcela nedostatečné k tomu, aby bylo možné i přesto daň stanovit dokazováním. Stěžovatel předložil, pokud jde o nejzávažnější pochybení, pouze dodatečně zpracované přehledy o použití chybějícího zboží, které nemohly být způsobitelné prokázat, že stěžovatel přiznal skutečně veškeré své příjmy. Za této situace nebylo možné stanovit daň dokazováním přinejmenším z toho důvodu, že nebylo zřejmé, za jaké ceny bylo chybějící zboží, či jeho část, ve skutečnosti prodáno.

Nelze v obecné rovině přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že daň byla fakticky dokazováním stanovena. Jako hlavní pomůcka byla správcem daně použita metoda pro výpočet průměrné marže stěžovatele za jednotlivá zdaňovací období, na jejímž základě správce daně dospěl k celkové výši stěžovatelových příjmů. Je zřejmé, že v daném případě se nejedná o přesné stanovení daňové povinnosti, ale že se správce daně pokusil za daných podmínek o její kvalifikovaný odhad. Výpočet průměrné marže není důkazem, ale pomůckou, která v předmětné věci vedla k určení daňové povinnosti. Na danou věc tedy nelze bez dalšího vztáhnout závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 25. 5. 2004, čj. 2 Afs 25/2003 - 87, www.nssoud.cz, ohledně nepřipustnosti kombinace pomůcek a dokazování. Tyto závěry se totiž odvíjely především od zjištění, že v uvedené věci bylo možné stanovit daň dokazováním, když daňový subjekt neprokázal oprávněnost pouze některých dílčích položek, které účtoval na straně výdajů či příjmů, šlo tedy o odlišnou situaci.

I přesto pokládá Nejvyšší správní soud za podstatné, že jako pomůcky byly správcem daně v předmětné věci použity nikoli např. údaje týkající se srovnatelného subjektu či jiného zdaňovacího období stěžovatele, ale právě přímo poznatky týkající se zdaňování stěžovatele a zdaňovacích období, pro něž měla být daň stanovena. Takové pomůcky má Nejvyšší správní soud ve shodě s ust. § 31 odst. 6 daňového řádu a s uvedeným judikátem č. 675/2005 Sb. NSS v zásadě za přípustné, ovšem je přesvědčen o tom, že pro použití takových pomůcek je třeba klást na správce daně vyšší nároky, než je pouhé splnění obecných podmínek pro přechod na pomůcky. Je tomu tak právě z toho důvodu, aby bylo zabráněno zneužívání institutu pomůcek způsobem, na nějž důvodně poukazuje stěžovatel, tedy aby správce daně možnost stanovit daň podle pomůcek ani v případech, kdy je obecně k takovému postupu plně oprávněn, nevyužíval k závěrům, které by při stanovení daně dokazováním neobstály, ačkoli by měly zásadní vliv na konečnou výši daně. Nejvyšší správní soud respektuje omezení přezkumu vyměření daně podle pomůcek dle ust. § 50 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení však nelze zneužívat tím způsobem, že budou pod pomůcky zahrnovány neověřené poznatky či domněnky správce daně, které by z hlediska jejich věrohodnosti a opory v provedených důkazech nebylo možné na základě ust. § 50 odst. 5 daňového řádu přezkoumat. Takový postup by byl v rozporu s ústavním principem zákazu libovůle správního orgánu, jakož i s právem na spravedlivý proces a na soudní přezkum zákonnosti správních rozhodnutí podle čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod i s principem rovnosti účastníků řízení podle čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Nejvyšší správní soud konečně připomíná, že podle ust. § 31 odst. 7 daňového řádu musí být i podle pomůcek daň stanovena dostatečně spolehlivě (viz výše uvedený judikát č. 633/2005 Sb.).

Při ověřování zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek je tedy třeba brát v úvahu i to, jaké pomůcky ke stanovení daně byly správcem daně skutečně použity. Pokud správce daně použije jako pomůcky přímo své poznatky týkající se zdaňování dotčeného daňového subjektu za předmětné zdaňovací období, je třeba, aby mezi nesplněním povinností daňového subjektu a použitými pomůckami existovala určitá přímá souvislost, jinými slovy, aby správce daně prokázal nesplnění právě těch povinností daňového subjektu při dokazování jím uváděných skutečností, které mají přímou návaznost na použité pomůcky. Ostatně k obdobnému závěru dospěl v jiné věci i sám Krajský soud v Ústí nad Labem. Podle právní věty odvozené od rozsudku tohoto krajského soudu ze dne 2. 5. 2007, čj. 15 Ca 233/2005 – 35, a uvedené v databázi judikatury správních soudů *je správce daně povinen se ve zprávě o daňové kontrole zabývat nejenom skutečnostmi, které podle jeho názoru odůvodňují stanovení daně na základě pomůcek, nýbrž v ní musí uvést a zhodnotit také další důkazní prostředky, na jejichž základě má dojít ke zvýšení základu daně o přesně stanovenou částku. Nepostačí tedy, když tyto důkazní prostředky a jejich posouzení jsou obsaženy v pomůcce, na základě níž správce daně vypočetl celkovou daňovou povinnost. Ke zjištění, která z nich vyplývají, se totiž daňový subjekt před stanovením daně podle pomůcek obvykle nemá možnost vyjádřit a zpochybnit jejich správnost.*

V žalobě stěžovatel namítal, byť v obecné rovině, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, a zároveň zpochybňoval jednotlivé pomůcky, které byly použity. Krajský soud se tedy měl ve světle výše uvedených závěrů zabývat i tím, zda byly splněny zákonné podmínky pro použití těchto konkrétních pomůcek. Jak již bylo řečeno, základní pomůckou, kterou správce daně použil pro stanovení příjmů stěžovatele za všechna tři zdaňovací období, byl výpočet průměrné marže, tedy rozdílu mezi nákupními a prodejními cenami zboží. Jestliže správce daně použil výrazně vyšší výši marže, než která vyplývá z účetnictví stěžovatele, musel nejprve ve zprávě o daňové kontrole podrobně zdůvodnit, proč je podle jeho názoru výše obchodní marže vyplývající z účetnictví stěžovatele nevěrohodná, tedy musel unést důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Je třeba konstatovat, že tomuto úkolu správce daně přinejmenším ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000 a 2001 nedostál. K průměrné výši marže 34,20 % a 36,46 % správce daně totiž dospěl pouze na základě nákupních a prodejních cen za jediný měsíc, tedy za prosinec každého ze zdaňovacích období, přičemž stěžovatel oprávněně poukazyval na to, že takto vypočtená marže, zejména týká-li se posledního měsíce v roce, může být výrazně vyšší, než průměrná marže celoroční. Uvedeným výpočtem tedy správce daně nijak nezpochybnil celoroční výši marže, která vyplývala z účetnictví stěžovatele a která za roky 2000 a 2001 činila 21,94 % a 14,51 %. Jiná je situace pro rok 1999, kde přiznaná marže 1,94 % je natolik nízká, že je sama o sobě nevěrohodná. Nejde tedy o to, že by uvedený přibližný výpočet marže nemohl vůbec sloužit jako pomůcka, ale mohl být použit pouze v případě, že by byla přiznaná výše marže zásadním způsobem zpochybněna, což se pro rok 2000 a 2001 nestalo. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že pro rok 2000 a 2001 nebyly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcky spočívající ve výpočtu obchodní marže tím způsobem, kterým postupoval správce daně.

Obdobné závěry je třeba přijmout i ve vztahu k částce 230 500 Kč, o níž byl navýšen základ daně pro rok 1999. S touto položkou a s důkazy, které stěžovatel předložil

ke svému tvrzení, že se jednalo o prostředky již v předchozích letech zdaněné či od daně osvobozené, se správce daně ve zprávě o daňové kontrole zcela opomněl vypořádat. Tato skutečnost je o to závažnější, že podle ustálené judikatury Ústavního soudu (nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05) i Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90, publikovaný pod č. 1222/2007 Sb.NSS) není oprávnění správce daně vyzývat daňový subjekt k prokázání zdanění určité finanční částky neomezené. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v označeném rozhodnutí, *v České republice není zakotvena povinnost podávat majetková přiznání a absenci této povinnosti nelze nabrazovat tak extenzivně pojatým způsobem dokazování v daňovém řízení, které by ve svých důsledcích vedlo ke stejnému efektu*. Nesení důkazního břemene lze tedy po daňovém subjektu požadovat pouze v časově a věcně omezeném rámci, který je dán konkrétním druhem daně a prekluzivní lhůtou pro vyměření či doměření této daně. V daném případě by tedy stěžovateli z hlediska jeho povinnosti k dani z příjmů za rok 1999 plně postačovalo, pokud by doložil, že zmíněnou částkou disponoval již koncem roku 1998 a nemohla tedy tvořit jeho příjem v roce 1999. Ani v tomto případě tedy nebyly splněny zákonné podmínky pro použití pomůcky spočívající v navýšení základu daně o uvedenou částku.

Správce daně neuznané náklady na stavební práce v celkové hodnotě 37 130 Kč, které byly přičteny k daňovému základu stěžovatele v roce 2000, nejsou ve zprávě o daňové kontrole obsaženy vůbec a jsou zmíněny pouze v záznamu o použitých pomůckách. Ze zprávy o daňové kontrole ani nevyplývá, že by správce daně poskytl stěžovateli možnost, aby oprávněnost těchto nákladů prokázal. Zákonné podmínky pro použití této pomůcky tedy ani v tomto případě jednoznačně dány nebyly.

V takto vymezeném rozsahu tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky týkající se podmínek pro vyměření daně podle pomůcek a spolehlivosti těchto pomůcek důvodnými.

Kasační námitku týkající se znaleckého posudku Č., a. s., shledal Nejvyšší správní soud přípustnou, neboť stěžovatel v této souvislosti skutečně namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu, ale zároveň shledal tuto námitku nedůvodnou. Znalecký posudek byl zpracován po skončení daňového řízení a zabýval se možným porušením povinností stěžovatele při vedení účetnictví z pohledu trestního práva, znalecký ústav se tedy vyjadřoval k otázce, zda existují takové skutkové okolnosti, z nichž by bylo možné usuzovat na trestní odpovědnost stěžovatele za zkrácení jeho daňové povinnosti. Je nasnadě, že v trestním řízení ovládaném zásadou materiální pravdy, je důkazní povinnost nastavena v zásadě opačně, než je tomu v řízení daňovém. Za spáchání úmyslného trestného činu zkrácení daně dle ust. § 148 trestního zákona může být potrestán pouze ten, komu je prokázáno, že svým jednáním naplnil objektivní i subjektivní znaky uvedené skutkové podstaty. Předmětný znalecký posudek tedy může jen stěží sloužit jako důkaz pro přezkoumání rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, v němž důkazní břemeno dle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu nese samotný daňový subjekt. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy krajský soud nepochybil ani nezkrátil stěžovatele na jeho právech, když odmítl tento důkaz provést a vycházel výhradně z důkazní situace, jež tu byla v době ukončení daňové kontroly.

Kasačními důvody, které namítaly projednání pouze části zprávy o daňové kontrole a dále stanovení daně podle pomůcek před ukončením daňové kontroly, se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat, neboť tyto námitky nebyly obsaženy v žalobě. Jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace dosavadního řízení, stěžovatel namítal v žalobě řadu procesních pochybení správce daně, z nichž některá se podle stěžovatele měla vztahovat také ke zprávě o daňové kontrole, předmětné námitky, uplatněné posléze v kasační stížnosti, však mezi žalobními body uvedeny nebyly. V řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud přezkoumává stížností napadené rozhodnutí krajského soudu, a pouze jeho prostřednictvím posuzuje rovněž žalobou napadené správní rozhodnutí, jakož i řízení, které mu předcházelo. V daném případě se krajský soud uvedenými námitkami stěžovatele nezabýval, neboť je stěžovatel v žalobě či následně ještě ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) neuplatnil. Tyto kasační důvody jsou tedy ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelné, neboť je stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost ve výše uvedeném rozsahu důvodnou, rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem tedy v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Ústí nad Labem v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu