



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobců **a) A. N., b) K. N., a c) I. N.**, zastoupených JUDr. Miroslavem Nyplem, advokátem se sídlem Hradec králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti žalobců b) a c) proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 1. 2. 2007, č. j. 31 Ca 313/2005 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 1. 2. 2007, č. j. 31 Ca 313/2005 – 33, **se**, ve vztahu k žalobcům b) a c), **zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2890/110/2005-Bud, zamítl žalovaný odvolání žalobkyně a) proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8. 3. 2005, č. j. 8600/05/255970/3531, vydanému Finančním úřadem v Kostelci nad Orlicí (dále jen „správce daně“), kterým jí byla za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 1140 Kč. Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2892/110/2005-Bud, zamítl žalovaný odvolání žalobce b) proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8. 3. 2005, č. j. 8598/05/255970/3531, vydanému týmž správcem daně, kterým mu byla za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 13 890 Kč. Rozhodnutím ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2891/110/2005-Bud, zamítl žalovaný odvolání žalobce c) proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8. 3. 2005, č. j. 8597/05/255970/3531, vydanému týmž správcem daně, kterým mu byla za zdaňovací období roku 2003 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 36 020 Kč. Rozhodnutí žalovaného týkající se žalobců b) a c) budou v dalším textu souhrnně označena jako „napadená rozhodnutí“.

Všechna rozhodnutí žalovaného byla napadena žalobci samostatnými žalobami u Krajského soudu v Hradci Králové. Krajský soud (poté, co všechna tři řízení spojil ke společnému projednání) rozsudkem ze dne 1. 2. 2007, č. j. 31 Ca 313/2005 - 33, žaloby zamítl.

Krajský soud především aproboval názor žalovaného, že rozsah provedeného dokazování a zjištěná pochybení žalobců při vedení účetnictví vyvolaly nemožnost stanovení jejich daňové povinnosti dokazováním a nutnost přechodu na použití pomůcek, neboť především nebylo možné zjistit marži za níž prodávali nakoupené zboží dalším spotřebitelům. Námitku žalobců, že se správce daně dopustil nepřipustného směšování stanovení daně pomocí pomůcek i dokazování, označil za lichou. Pokud totiž správce daně při výpočtu daně za použití pomůcek zohlednil výdaje žalobců za nákupy od společnosti Makro Cash & Carry ČR, s. r. o., šlo nikoli o dokazování, ale o realizaci ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jak je zjevné ze zpráv o daňové kontrole. Obdobně nepřisvědčil námitce žalobců, že správce daně přešel na výpočet daně za použití pomůcek ještě před ukončením daňové kontroly. Zdůraznil, že správce daně již dne 16. 12. 2004 oznámil žalobcům, že daň bude nutno stanovit za použití pomůcek; jednalo se však o pouhé upozornění, neboť následně byly ještě prováděny žalobci navržené důkazní prostředky (např. výslech svědka B. dne 11. 2. 2005). S návrhy zpráv o daňové kontrole byli žalobci seznámeni dne 17. 2. 2005 a dne 20. 2. 2005 se k jejich znění vyjádřili. Konečné znění závěrečných zpráv bylo projednáno a podepsáno dne 8. 3. 2005, přičemž v něm správce daně reagoval na vyjádření žalobců ze dne 20. 2. 2005. Úřední záznamy, obsahující výpočet daňové povinnosti za použití pomůcek, byly datovány dnem 8. 3. 2005. Správce daně tak provedl výpočet základu a výše daně za použití pomůcek až po ukončení daňové kontroly. Žalobci zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004 – 55, publikovaný pod č. 504/2005 Sb. NSS. na posuzovaný případ nedopadá.

Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku, že žalovaný při rozhodování přihlédl jen k výpovědím tří z pěti vyslechnutých svědků, jak vyplývá ze zpráv o daňové kontrole (obě ze dne 8. 3. 2005). Krajský soud konstatoval, že předmětem přezkumu jsou rozhodnutí žalovaného, a nikoliv zprávy o daňové kontrole; žalovaný se v napadených rozhodnutích zabýval výpověďmi všech svědků, hodnotil je, přičemž výslovně nezmínil pouze stručnou výpověď svědka S. Vycházel přitom ze skutečného obsahu výpovědí svědků a za rozhodující skutečnost nebral fakt, že svědci nebyli schopni podložit svá tvrzení písemnými podklady. Při hodnocení důkazů se tak neodchýlil od požadavku ustanovení § 2 odst. 3 a § 31 daňového řádu. K námitce žalobců, že správce neprovedl jimi navržené opakované výslechy dvou svědků k otázce prodeje zboží za nižší marži, konstatoval krajský soud, že se zcela ztotožňuje s postupem žalovaného, neboť lze bezpochyby dovést, že opětovný výslech svědků nemohl ke sporné otázce průměrné výše obchodní marže žalobců relevantním způsobem přispět; navrhané výslechy měly jen potvrdit tvrzení žalobců, že svědci od nich odebírali zboží za cenu nižší než v provozovně. Uvedl přitom, že respektuje zásadu, dle které v daňovém řízení nelze odmítat provedení výslechu svědka s odůvodněním, že je daňovému orgánu již dopředu zřejmé, že ve věci nepřinese nic nového; v projednávané věci je však z předchozích výpovědí svědků tento závěr zřejmý. Neprovedením opakovaného výslechu navržených svědků tedy nedošlo k porušení zásad daňového řízení a nebyla porušena procesní práva žalobců; návrhy na opakované provedení výslechu působily navíc účelovým dojmem. Kromě toho zástupkyně žalobců, která byla přítomna výslechu všech svědků, měla možnost se jich dotázat na skutečnosti, které měly dle přesvědčení žalobců v řízení vyjít najevo.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu brojili žalobci b) a c) - dále jen „stěžovatelé“ - samostatnými kasačními stížnostmi, v nichž explicitně neodkázali na žádný konkrétní zákonný důvod. Z obsahu kasačních stížností je nicméně zřejmé, že jsou tvrzeny kasační důvody podle

ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. je však vždy věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2002 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS).

Stěžovatelé ve svých obsahově shodných kasačních stížnostech především namítají, že krajský soud neodstranil vadu dokazování, kterou správce daně zatížil daňové řízení, když odmítl provést stěžovateli navržené opakované výsledky svědků. Dle jejich názoru je nepřipustné, aby správní orgán spekoval o tom, jaké skutečnosti vyjdou dodatečným výsledkem svědka najevo. Krajský soud i žalovaný opomenuli, že stěžovatelé navrhovali opětovný výslech svědků k odlišným skutečnostem, než jaké byly dosud předmětem dokazování. Krajský soud se měl vyjádřit k otázce, zda je daňový subjekt v daňovém řízení oprávněn navrhnout provedení totožného důkazního prostředku k prokázání dalších skutečností, a to před tím, než správce daně přikročí ke stanovení daně za použití pomůcek; touto žalobní námitkou se však vůbec nevypořádal, a proto je jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Dle názoru stěžovatelů daňový subjekt takové oprávnění má a správce daně je povinen postupovat tak, aby stanovení daně za použití pomůcek bylo až krajním řešením. Z pouhé skutečnosti, že svědci nemají listinné podklady k prokázání svých tvrzení, nelze usuzovat, že nejsou schopni specifikovat odebrané zboží od stěžovatelů. Za nepřipadnou pak považují stěžovatelé poznámku soudu o účelovosti jejich návrhů důkazních prostředků a o možnosti zástupkyně stěžovatelů dotazovat se na podstatné skutečnosti přímo svědků při jejich výslechu před správcem daně. Stěžovatelé upozorňují, že to je právě správce daně, kdo je povinen zjistit úplný skutkový stav věci. Dále není stěžovatelům jasný závěr krajského soudu, dle kterého žalovaný vycházel ze všech provedených svědeckých výpovědí; výpověď svědka S. totiž vůbec nebyla zmíněna. Správní orgán je však povinen uvést, jaké důkazní prostředky provedené v rámci důkazního řízení osvědčil za důkazy a co tyto důkazy prokazují. Jestliže některé důkazní prostředky neosvědčil za důkazy, musí uvést z jakého důvodu je nebere v potaz. Pokud tak neučiní, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Krajský soud byl k námitce stěžovatelů povinen uvést, z jakého důvodu se domnívá, že byl zohledněn výslech svědka (pana S.), ačkoliv nebyl v odůvodnění napadených rozhodnutí dotyčný svědek zmíněn.

Stěžovatelé dále setrvali na námitce, že se žalovaný dopustil nepřipustného směšování stanovení daně pomůckami a dokazováním. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal zcela nepřesvědčivě, když ve zohlednění výdajů za nákupy od společnosti Makro Cash & Carry ČR, s. r. o. spatřoval zákonnou realizaci ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatelé mají za to, že takovou okolností, z níž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu, nemohou být skutečné výdaje za nákup zboží. Základ a výše daně tak byly stanoveny smíšeně za použití pomůcek i dokazování; je zjevné, že správcem daně vypočtená daň byla stanovena chybně, a to v rozporu s ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu. Správce daně přistoupil k použití pomůcek předčasně; prohlášení správce daně o přistoupení ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek (dne 16. 12. 2004) nepovažují stěžovatelé za pouhé upozornění.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci toliko uvedl, že se ztotožňuje s obsahem napadeného rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnosti zamítnout pro nedůvodnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podaných kasačních stížností (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Stěžovatelé vytýkají krajskému soudu mimo jiné to, že jeho rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud se proto nejprve věnoval této výtce, neboť její případná důvodnost by mohla vyloučit možnost vyjádřit se k dalším stížným bodům. Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřují stěžovatelé v tom, že se krajský soud nevypořádal se žalobní námitkou, týkající se neprovedení navrženého opakovaného výslechu svědků ze strany správce daně a žalovaného. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (srov. např. rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, dostupný z www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, dostupný z www.nssoud.cz, rozsudek ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, dostupný z www.nssoud.cz) se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména tehdy, není-li zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě; rovněž proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším možným důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí je případ, opomněl-li soud přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných či obsahuje-li odůvodnění rozsudku například toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal, že by rozsudek krajského soudu byl vytýkanou vadou zatížen. Z jeho odůvodnění jednoznačně vyplývá, že se shora uvedenou žalobní námitkou zabýval, a to dostatečným a srozumitelným způsobem. Striktně vzato, krajský soud ani nebyl povinen vyjadřovat se (nad rámec žalobní argumentace) k otázce (stěžovateli výslovně uplatněné až v kasační stížnosti), zda je daňový subjekt oprávněn v daňovém řízení navrhnout provedení totožného důkazního prostředku k prokázání dalších skutečností, jejichž potřeba objasnění vyšla v daňovém řízení najevo.

Pokud jde o spornou otázku neprovedených důkazů, je nejprve nutno zmínit ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu, dle kterého *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*. Vždy je tedy jeho povinností provést navržené důkazní prostředky, jsou-li potřebné k řádnému zjištění stavu věci. Správce daně je tudíž oprávněn rozhodnout, zda navržené důkazní prostředky k tomuto cíli směřují a zda je provede. Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatelé navrhovali opakovaný výslech dvou svědků, aniž by vymezili, jaké nové skutečnosti měly vyjít opětovným výslechem najevo; správce daně odmítl navrhované důkazní prostředky znovu provést, neboť měl za to, že by opětovný výslech nemohl mít vliv na stávající skutková zjištění a na jeho právní hodnocení věci. Tuto skutečnost reflektuje i odůvodnění napadeného rozsudku, které poukazuje na skutečnost, že i za situace, kdy by cestou těchto výslechů bylo lze upřesnit skutečný objem obchodů realizovaných stěžovateli, nemohlo by to vést ke zjištění jejich daňové povinnosti dokazováním, neboť stěžovatelé neprokázali vyšší marže s těmito obchody spojené. Krajský soud tedy nepostupoval při odmítnutí těchto důkazních návrhů apodikticky, jak mu je kasační stížností vytýkáno (k tomu srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 - 35, publikovaný pod č. 39/2003 Sb. NSS). Rozsudek krajského soudu, který popsaný postup daňových orgánů aproboval, je v souladu i s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu – viz například jeho rozsudek ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 - 42, dostupný z www.nssoud.cz, dle kterého *„správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci.“* Nejvyšší správní soud neshledává cokoli nepřipadného ani na závěru krajského soudu, který uvedl, že při výslechu obou svědků, pana S. a

pana Š. dne 7. 12. 2004, byla přítomna zástupkyně stěžovatelů, která měla možnost dotázat se jich na cokoli, co považovala z povahy věci za podstatné, což ale neučinila. Stěžovatelé dokonce ani v kasační stížnosti neuvedli, ke zjištění jakých nových okolností měly vést opakované výslechy svědků; jestliže tak neučinili ani ve vztahu ke správci daně a žalovanému, za situace kdy už svědci jednou vyslechnuti byli, byl zcela po právu jejich návrh na provedení důkazních prostředků odmítnut. V daňovém řízení je místo pro opětovné provedení důkazního prostředku, jestliže daňový subjekt při jeho návrhu specifikuje k jakým novým zjištěním může vést a správce daně uzná potřebnost provedení takového důkazního prostředku nebo vyskytne-li se potřeba jeho opětovného provedení v rámci postupu správce daně a nutnosti osvětlit nové skutečnosti, které vyvstaly v daňovém řízení až poté, co již byl důkazní prostředek poprvé proveden. Toto zjevně nebyla situace stěžovatelů. Přisvědčit stěžovatelům lze pouze v tvrzení, dle kterého krajský soud konstatoval, že v daňovém řízení byly zohledněny všechny svědecké výpovědi, ač výpověď svědka S. v odůvodnění rozhodnutí žalovaného zmíněna není. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že „v napadeném rozhodnutí žalovaného (...) se však již žalovaný zabýval a hodnotil výslechy všech svědků, výslovně nezminil pouze velmi stručnou výpověď svědka S.“. Tento závěr soudu je rozporný, neboť není zřejmé, z čeho dovodil, že se žalovaný výpovědi zmiňovaného svědka vskutku zabýval, nepojednal-li o ní v odůvodnění rozhodnutí; nelze nicméně současně přehlédnout, že stěžovatelé s výpovědí tohoto svědka žádná konkrétní skutková zjištění podporující jejich argumentaci v kasační stížnosti nespojují. Lze proto k této dílčí námitce konstatovat, že jakkoli ji lze považovat za důvodnou, nejde bez dalšího o tak intenzivní pochybení krajského soudu, které by mohlo mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku.

Tvrzení stěžovatelů, že je to právě správce daně, kdo je povinen zjistit úplný stav věci, je samozřejmě správné, tuto povinnost je nicméně nutno interpretovat v kontextu ustanovení § 31 odst. 8 a 9 daňového řádu, z nichž vyplývá specifičnost rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Např. v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72 (dostupný na www.nssoud.cz) zdejší soud vyložil, že „daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. (...) Důkazní břemeno, které stěžovatele ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní stíhá, nelze přenášet s odkazem na § 31 odst. 8 cit. zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.“

V projednávané věci byla daň, s ohledem na důkazní nouzi, stanovena pomocí daňových pomůcek. Z ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jsou-li kumulativně splněny dvě podmínky. Prvním předpokladem je skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou je, že v důsledku této skutečnosti není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4. Z tohoto ustanovení tedy vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, jednak preference stanovení daně dokazováním. Tato preference je logická, neboť prvně jmenovaný způsob má největší předpoklad k tomu, aby odrážel skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně dostal své povinnosti plynoucí z ustanovení § 31 odst. 8 daňového zákona, neboť vyvrátil existenci skutečností deklarovaných stěžovateli a prokázal, že jimi předložené účetnictví bylo neúplné a neprůkazné jako celek a nemohlo být osvědčeno a použito jako důkaz ani zčásti. Správce daně

prokázal, že některé náklady nebyly vůbec zaúčtovány, že nelze určit výši denních tržeb ani skutečnou prodejní cenu nabízeného sortimentu, jakož i nedovolené zaokrouhlování denních tržeb na celé stokoruny po celé zdaňovací období. Za této situace přešlo důkazní břemeno na stěžovatele (§ 31 odst. 9 daňového řádu) a bylo na nich, aby prokázali skutečnosti uváděné v daňových příznáních; to se jim nepodařilo. Vzhledem k tomu, že daňovou povinnost nebylo lze stanovit dokazováním, správce daně neosvědčil žádný z provedených důkazních prostředků jako důkaz a přistoupil ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Ze zpráv o daňové kontrole i z napadených rozhodnutí přitom vyplývá, že daňové orgány konstatovaly obsah svědeckých výpovědí, aby bylo zřejmé, že nemohly být relevantními důkazy; žádná z nich však nebyla osvědčena jako důkaz. Jen v obecné rovině vznesenou námitku stěžovatelů, že pochybením žalovaného bylo už jen samotné stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tak shledává Nejvyšší správní soud za nedůvodnou. Jak bylo vyloženo výše, podmínky pro použití pomůcek podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu byly naplněny a správce daně i žalovaný se tudíž nedopustili nezákonného postupu.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval (velmi obecnou) námitkou stěžovatelů, dle které krajský soud pochybil, pokud neuznal oprávněnost jejich tvrzení, že správce daně přistoupil k použití pomůcek předčasně; tj. ještě před ukončením daňové kontroly. Stěžovatelé tak dovozují z protokolu o ústním jednání ze dne 16. 12. 2004, v němž správce daně prohlásil, že po posouzení všech okolností, dospěl k závěru, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním a proto přistupuje ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Krajský soud shledal toto prohlášení správce daně jako pouhé upozornění daňového subjektu na možné důsledky zjištěné důkazní nouze a Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožňuje. Z obsahu správního spisu je nepochybné, že po dni sepsání tohoto protokolu prováděl správce daně, na základě návrhů stěžovatelů, výslech svědka B. (dne 11. 2. 2005) a pokoušel se tedy evidentně ještě provádět dokazování. Úřední záznam o výpočtu daňové povinnosti za použití pomůcek je datován dnem 8. 3. 2005; tj. dnem projednání a podpisu zpráv o daňové kontrole. Daňová povinnost byla tedy stanovena za použití pomůcek až po ukončení daňové kontroly.

Nejvyšší správní soud připouští, že poučení daňových subjektů na ústním jednání dne 16. 12. 2004 o přistoupení ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, bylo ze strany správce daně poněkud nestandardní, neboť zpravidla bývá takové upozornění obsahem výzev k prokázání tvrzených skutečností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu. Namítaný postup správce daně však neměl žádné dopady na zákonnost daňové kontroly; výpočet daně za použití pomůcek byl proveden až po ukončení daňové kontroly.

Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval též stížní námitkou stěžovatelů, poukazující na nepřípustné směšování pomůcek a dokazování při stanovení daňové povinnosti. Stěžovatelé jsou přesvědčeni, že správce daně zohledněním výdajů za nákupy u společnosti Makro Cash & Carry ČR, s. r. o. fakticky použil důkazů při stanovení jejich daňové povinnosti, ač prohlásil, že tato bude stanovena za použití pomůcek. Současně jsou přesvědčeni, že ke skutečným výdajům za nákup zboží nemůže být přihlédnuto ani jako k výhodě pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Tato námitka je důvodná.

Jak bylo již uvedeno, správce daně v rámci daňové kontroly shledal zásadní pochybení stěžovatelů při vedení účetnictví, a to v takovém rozsahu, že celé účetnictví bylo označeno za neúplné a neprůkazné (nebylo z něj možné zjistit příjmy za celé zdaňovací období). Současně dospěl správce daně k závěru, že i některé výdajové položky nebyly do účetnictví zaúčtovány, ač měly být. Právě tyto položky (blíže specifikované potraviny, nápoje a tabákové výrobky) pak při stanovení daně zohlednil jako výhodu pro daňový subjekt ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu a krajský soud tento postup označil za zákonný. Dotčenou problematiku

se v minulosti opakovaně zabýval i zdejší soud, který např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142 (dostupném z www.nssoud.cz) uvedl, že příslušná ustanovení daňového řádu nevyklučují, aby jako pomůcka bylo použito účetnictví daňového subjektu, které je neúplné a neprůkazné. Současně se z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2005, č. j. 2 Afs 190/2004 – 56 (publikovaného pod č. 675/2005 Sb. NSS), podává, že „*při stanovení daně podle pomůcek nejsou z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole.*“ Dále je však nutno poukázat na rozsudek ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 (publikovaný pod č. 1223/2007 Sb. NSS), dle kterého „*za výbodu, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, respektive takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. odečitatelné položky, slevy na dani)*“. S tímto názorem je zcela souladný i další závěr zdejšího soudu, vyjádřený v rozsudku ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Afs 2/2003 – 69 (publikovaném pod č. 249/2004 Sb. NSS), v němž dospěl k závěru, že „*uznání výdajů by bylo užítím dokazování současně s pomůckami. Za situace, kdy daň není stanovena dokazováním, tedy kdy není vycházeno z prokázaných příjmů a výdajů (§ 23 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů), nelze doklady o výdajích považovat ani za pomůcky (§ 31 odst. 6 daňového řádu), ani je hodnotit jako výbodu pro daňový subjekt (§ 46 odst. 3 daňového řádu).*“

Z uvedeného je tedy zřejmé, že se v tomto bodě krajský soud dopustil nesprávné právní kvalifikace věci, neboť připustil oprávněnost postupu daňových orgánů, které sice při stanovování daňové povinnosti přešly do režimu pomůcek, avšak současně prováděly též dokazování. Jeho výsledky pak, při formálním dodržení režimu daňových pomůcek, jimiž byla konstruována příjmová stránka, použily při určení stránky výdajové. Takový postup je však nepřipustný a nutně musí vést k závěru o zmatečnosti v procesním postupu v daňovém řízení (shodně viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 – 87, dostupný na www.nssoud.cz). Z těchto důvodů tedy závěry krajského soudu nemohou obstát a lze přisvědčit stěžovatelům v jejich tvrzení o naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Z těchto důvodů tedy Nejvyšší správní soud naznal, že pochybení krajského soudu (byť jen v této dílčí otázce) založilo nezákonnost jeho rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Je tedy naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. února 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu