



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Z. K.**, zastoupena Mgr. Hanou Enžlovou, advokátkou se sídlem Ptašinského 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 133/2011 – 59,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 133/2011 – 59, **se zrušuje**, a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně Z. K. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 133/2011 – 59, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 133/2011 – 59, zamítl tři žaloby Z. K., kterými se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 6. 2011, č. j. 7865/11-1302-708158, č. j. 7866/11-1302-708158 a č. j. 7867/11-1302-708158, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobkyně a současně potvrzena rozhodnutí (dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za 1. - 4. čtvrtletí roku 2007, za 1. - 4. čtvrtletí roku 2008 a 1. - 4. čtvrtletí roku 2009) Finančního úřadu Brno II. (dále jen „správce daně“), kterými byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty podle pomůcek v celkové výši 370.844 Kč a stanoveno penále ve výši celkem 74.162 Kč.

Krajský soud posoudil jako nedůvodnou žalobní námitku, která brojí proti nezákonnosti zahájení daňové kontroly u žalobkyně a proti jejímu průběhu. Není podstatné, že správce daně před zahájením kontroly nedisponoval konkrétními zjištěními o krácení daně. Ústavní soud totiž v nálezu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl ÚS 33/2011, který byl publikován pod č. 368/2011 Sb., již vyslovil, že daňová kontrola musí být vykládána v souladu s obecným významem termínu kontroly, jejímž podstatným znakem je i možnost jejího namátkového provedení. Nezákonným není též postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu „na několikrát“, za různá zdaňovací období a ve vztahu k oběma činnostem žalobkyně, které se navzájem prolínaly. Činnosti žalobkyně sice dominoval provoz restaurace Kaverna, součástí kontroly však byl i provoz

velkoobchodu „Babka kořenářka“. Skutečnost, zda i pro tento druhý provoz žalobkyně byly dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, však není z důvodu jednoty způsobu stanovení daně relevantní. V řízení před krajským soudem nelze v mezích soudně správního přezkumu prověřit žalobkyni nyní vytýkané nevhodné, či excesivní chování pracovnice správce daně v průběhu kontroly. Bylo výlučně věcí žalobkyně, aby se tomuto dovozovanému chování bránila prostředky, které jí přiznával zákon o správě daní a poplatků. Krajský soud rovněž neshledal průtahy v průběhu daňové kontroly u žalobkyně, když kontrola byla ukončena v témže roce, v němž byla zahájena (30. 11. 2010). Na tom nic nemění ani okolnost, že k tomuto datu byla ukončena po uplynutí 30denní lhůty dle § 16 odst. 7 věta třetí zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Nedůvodná je i námitka žalobkyně, že žalované finanční ředitelství rozhodlo společně o jejich jednotlivých odvoláních proti platebním výměřům za zdaňovací období toho kterého kalendářního roku. Takový postup naopak svědčí zásadě ekonomie řízení a je šetrný i k budoucím možným výdajům žalobkyně.

Krajský soud neshledal opodstatněnými ani výhrady žalobkyně, že v její věci nebyly dány zákonné podmínky pro použití pomůcek, že nebyla dána jejich přiměřenost a že jí daň nebyla stanovena ani dostatečně spolehlivě. V této souvislosti správní soud především nesouhlasí s jejím tvrzením, že žalovaný, resp. správce daně vedl daňovou kontrolu netransparentně a že nebylo možno dovodit, jaké další listiny a důkazy měla doložit, aby prokázala správnost své poslední známé daňové povinnosti. V protokolech o jednání jsou zaznamenány konkrétní rozpory a nedostatky týkající se rozdílů mezi daňovou evidencí a podanými daňovými přiznáními. Nadto správce daně tyto své pochybnosti jasně formuloval ve výzvě ze dne 29. 4. 2010, č. j. 96749/10/28933710157. Současně správce daně poučil žalobkyni o možnosti stanovit jí daň za užití pomůcek. Nelze tedy nyní úspěšně tvrdit, že nevěděla, jakým způsobem se může celé řízení ubírat, nebo že bylo vedeno netransparentním způsobem. Není opodstatněná ani výtku žalobkyně, že ji správce daně předem neinformoval o jednání s jejím pracovníkem dne 26. 4. 2010. Je tomu tak proto, že šlo o pouhé místní šetření, které nebylo nadto prováděno v rámci dané kontroly. Nebylo proto porušeno ani ust. § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

S ohledem na shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že správce daně byl nejen oprávněn, ale i povinen stanovit žalobkyni daň podle pomůcek. Žalobkyně nesplnila své zákonné povinnosti, když nevedla daňovou evidenci podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ani evidenci prodejních cen podle zákona č. 526/1990 Sb., o cenách. Shromážděné důkazy nepostačovaly k přesnému určení výše daně a nebylo tedy možno objektivně zjistit, jaká byla skutečná výše příjmů a výdajů žalobkyně. Byly tak splněny obě podmínky pro přechod na pomůcky, a to ve vztahu k oběma provozům žalobkyně. V uvedeném směru totiž platí pravidlo, že v rámci jednoho zdaňovacího období není možné stanovit daň současně podle pomůcek a současně dokazováním. Pokud proto bylo nutno stanovit daň žalobkyně v provozu restaurace Kaverna výlučně podle pomůcek, musela být současně žalobkyni vyčíslena tímto způsobem i daň v provozu – Babka kořenářka (velkoobchod s kořením), byť ve vztahu k tomuto provozu správce daně neshledal nedostatky. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve svých podáních nezpochybnila úřední záznam, v němž jsou vymezeny pomůcky v projednávané věci a ani v rámci odvolání se nedomáhala dalšího dokazování (stanovení daně dokazováním), zabývaly se správní orgány oprávněně pouze tím, zda byly dány podmínky pro stanovení daně žalobkyni tímto způsobem, což ostatně vyplývá i z ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud aproboval též postup žalovaného, resp. správce daně, který při stanovení daně nevyšel z poznatků, jež by získal od srovnatelných subjektů s žalobkyní. Je tomu tak z toho důvodu, že žádné takové srovnatelné subjekty ve své územní působnosti nenalezl. Okolnost, že vyšel pouze z údajů žalobkyně – konkrétně z přijatých daňových dokladů, platných smluvních vztahů, inventur a platných ceníků, evidence prodejních cen a procenta nezaviněných mank, ještě neznamená, že by takové pomůcky byly nezákonné. Nelze ani dovozovat nespolehlivost

pokračování

použitých pomůcek. Ze spisového materiálu je patrné, že zpochybněná obchodní marže žalobkyně ve výši 135 %, použitá správcem daně, vyjadřuje „střední hodnotu“ marže dosahované žalobkyní. Tato pak ve vztahu k provozu Babka kořenářka byla snížena o 35 %. Pokud nyní žalobkyně tuto marži rozporuje, jde o zpochybnění v rovině spekulace, která není ničím doložena. Ze všech uvedených důvodů proto krajský soud podané žaloby zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně Z. K. jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především nesouhlasí s krajským soudem v tom, jak tento správní soud posoudil v žalobách namítané vady v řízení před správními orgány (uzavřel-li, že jí správce daně sdělil konkrétní rozpory a nedostatky týkající se rozdílů mezi daňovou evidencí a podanými daňovými přiznáními, jakož i jinými doklady, které jsou zaznamenány v protokolech o ústních jednáních, že nebyla schopna správcem daně požadované skutečnosti objasnit a doložit, resp. že nebylo možno použít jí postupně předkládané doklady; a že ve svém důsledku nebylo možno objektivně zjistit, jaká byla skutečná výše jejich příjmů a výdajů). Zásadně proto nesouhlasí se závěrem, že správní orgány byly oprávněny, resp. povinny za tohoto stavu stanovit daň za použití pomůcek. Krajský soud však uvažoval v rozporu se zákonem i v tom, dospěl-li k závěru, že správce daně nepochybil, pokud jí nestanovil jednu celkovou daň podle pomůcek, ale v podstatě jí stanovil 4 dílčí základy daně (dílčí daň z přidané hodnoty na vstupu a výstupu za provoz „Babka kořenářka“ a dílčí daň z přidané hodnoty na vstupu i výstupu za provoz restaurace Kaverna).

Krajský soud se také mylí v tom, dovodil-li, že jako daňový subjekt nesplnila svou povinnost archivovat ceníky (evidenci prodejních cen). Je tomu tak proto, že tuto povinnost jí neukládá žádný právní předpis [tedy ani § 7b odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (zde šlo o daň z přidané hodnoty a nikoliv o daň z příjmů), nestanoví ji ani § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro kontrolovaná období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“)]. Povinnost archivovat ceníky nelze dovodit ani z § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud proto nemá pravdu, pokud dovozuje, že relevantním důvodem k přechodu na pomůcky bylo právě porušení její povinnosti uchovávat ceníky jí poskytovaných služeb. Takovou povinnost podle zákona nemá. Krajský soud tedy postupoval v rozporu se zákonem, neopíral-li se při svých závěrech o evidenci, která na ní pro účely daně z přidané hodnoty ve skutečnosti dopadá (§ 21 odst. 3, § 72 a § 100 zákona o dani z přidané hodnoty), a namísto toho se opíral o evidence, jež mohou být rozhodné pro stanovení daně z příjmů – např. evidenci zásob, přehled pohybu zboží, rozdíly mezi počátečním stavem zboží navýšeným o nákup zboží v průběhu roku a konečným stavem zboží na skladě. Vyslovený názor krajského soudu, který dovozuje naplnění podmínek pro stanovení daně z přidané hodnoty od nevedení evidencí, které nebyla povinna vést (archivovat) a které nejsou rozhodné pro stanovení daně z přidané hodnoty je tak nejen nesprávný, ale současně i nepřezkoumatelný, neboť tento závěr krajský soud blíže neodůvodnil. V její věci nebyla však naplněna ani druhá z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, když o rozhodných skutečnostech nebylo vůbec prováděno dokazování (nebyla jí uložena relevantní důkazní povinnost). Nemůže proto souhlasit s prostým a zjednodušujícím názorem krajského soudu, že v projednávaných věcech byly dány podmínky k tomu, aby jí byla daň stanovena na základě pomůcek, resp. že byly naplněny zákonné důvody pro jejich použití.

Krajský soud též nesprávně dovodil, že jí bylo v průběhu daňové kontroly umožněno ve smyslu § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků vyjádřit se k výši daně vyčíslené podle pomůcek a způsobu stanovení daně. Tuto vadu nešlo v žádném případě napravit způsobem, jak uvádí krajský soud – tj. seznámením se dne 20. 12. 2010 (tj. v den doručení dodatečných platebních výměrů správce daně) s úředním záznamem správce daně pořízeným

až po ukončení daňové kontroly dne 30. 11. 2010. K tomuto termínu jí zákon již neumožňoval realizovat její práva vyplývající z § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků – zejména právo vyjádřit se před ukončením kontroly k výsledku kontroly a způsobu jeho zjištění, popřípadě požádat o lhůtu pro podání vyjádření k výsledku kontroly (vyčísleným doměrkům daně). Výsledkem kontroly je totiž vyčíslený doměrek a nikoliv závěr, že nejde stanovit daň dokazováním. Uvedený úřední záznam ale přitom vznikl až po projednání zprávy o kontrole a jejím ukončení. Projednání zprávy a její předání bylo završeno 30. 11. 2010 v 8.40 hod. Teprve až téhož dne v 10.30 hod byl uvedený protokol sepsán. Před ukončením kontroly jí současně nebylo (a ani nemohlo být) sděleno, k jakým výhodám správce daně v jejím případě přihlédl. Nebyl tak respektován ani § 16 odst. 4 písm. f), ani § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Není proto možné souhlasit s názorem, že správce daně jí umožnil seznámit se s pomůckami a s výhodami ke dni ukončení daňové kontroly. Toto porušení práv daňového subjektu mělo naopak zásadní dopad do jejích práv v odvolacím řízení. Předchozí procesní postup správce daně jí totiž zásadně ztížil její pozici a možnosti obrany proti postupu, kterým jí byla daň stanovena pomůckami. Pokud pak krajský soud došel k opačnému závěru, a nadto jej ani blíže neodůvodnil, je i z tohoto důvodu napadený rozsudek nezákonný.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje důvody kasační stížnosti dílem za nepřipustné (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) a dílem za nedůvodné. Nepřipustnost části stížnostních důvodů dovozuje z toho, že tyto nebyly stěžovatelkou uplatněny již v její žalobě, ač tak mohla učinit. Jde především o námitku spočívající v tom, že správce daně pochybil, nestanovil-li stěžovatelce jeden základ daně, ale vždy vyšel ze stanovených dílčích základů daně z jednotlivých provozů stěžovatelky. Totéž platí i o námitce, že stěžovatelka nebyla podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty povinna uchovávat své ceníky. Stěžovatelka byla na základě výzvy č. j. 96749/10/289933710157, povinna jednak vysvětlit rozpory a nedostatky zjištěné v daňové kontrole (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), jednak doložit splnění povinností dle § 21 odst. 1 téhož zákona a posléze předložit evidenci prodejních cen u jednotlivých druhů prodávaného zboží dle § 11 odst. 1 písm. d) zákona č. 526/1990 Sb., o cenách. To vše pak z toho důvodu, že správce daně nebyl sto z doloženého přehledu tržeb stěžovatelky určit, jaká sazba byla u jednotlivých uskutečněných zdanitelných plnění použita, zda byla evidována cena včetně daně z přidané hodnoty, či jen základ daně. Stěžovatelka byla přitom podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty povinna vést evidenci pro daňové účely v takovém členění, aby sestavila daňové přiznání. Podle § 39 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků byla stěžovatelka povinna vést i denní tržby. Z protokolárních záznamů o jednání však vyplývá, že stěžovatelka neodstranila nedostatky zjištěné v průběhu kontroly. Neunesla tak důkazní břemeno, které na ní vázlo, a proto byly naplněny podmínky pro stanovení daně pomůckami. Ze stejného důvodu jsou nepřipustné i námitky stěžovatelky (bod II. na str. 4 a 5 doplnění kasační stížnosti), jimiž dovozuje, že byla porušena její práva, vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Zcela neopodstatněná je pak námitka stěžovatelky, že daň jí nebyla stanovena přiměřeně a dostatečně spolehlivě, když nebyly použity poznatky od srovnatelných subjektů, ale výlučně jen údaje získané od stěžovatelky. Je pravdou, že správce daně nepoužil údaje od jiných subjektů a při stanovení daně vyšel z podkladů samotné stěžovatelky (konkrétně z dokladů o přijatých zdanitelných plněních v daném zdaňovacím období, ze smluvních závazků stěžovatelky, inventur a platných ceníků – evidence prodejních cen a procenta nezaviněných mank, což ostatně vyplývá i z úředního záznamu správce daně ze dne 30. 11. 2010). Takový postup však umožňuje jak zákon (§ 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), tak i relevantní judikatura Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 190/2004). Jestliže stěžovatelka namítá, že jí byla daň stanovena v nepřiměřené výši, nutno konstatovat, že v tomto směru neunesla důkazní břemeno, neboť toto tvrzení nepodložila žádnými důkazy. Stěžovatelka byla nadto obeznámena s tím, že je správce daně oprávněn stanovit daň za použití pomůcek. Stalo se tak dne 30. 11. 2010, kdy byla seznámena se zprávou o daňové kontrole. Dne 20. 12. 2010 byla stěžovatelka seznámena

pokračování

s úředním záznamem, v němž byly uvedeny pomůcky, z nichž správce daně při stanovení daní vycházel. Přesto stěžovatelka nijak netrvala na pokračování v dokazování s návrhem důkazních prostředků. V tomto směru pak zůstala nečinná i v odvolacím řízení. Neunesla proto své důkazní břemeno a daňové povinnosti jí byly oprávněně stanoveny za použití pomůcek, které měl správce daně k dispozici. Zalovaný z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že je třeba rozsudek krajského soudu zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatelka podala nejen z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Bylo by přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, kdyby napadené rozhodnutí bylo skutečně nepřezkoumatelné, nebo založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Pokud by tak Nejvyšší správní soud učinil, zatížil by sám své rozhodnutí nepřezkoumatelností, nebo by nepřípustně předjímal právní názor, který v této věci v první řadě náleží krajskému soudu. Tímto vadným postupem by současně ve svém důsledku zkrátil účastníky řízení na jejich právech, protože by jim de facto odejmul možnost napadnout takto „poprvé vyslovený názor“ opravným prostředkem – kasační stížností.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleží Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v náleží ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny*“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznát, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec*

žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důlých nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“. V rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „Je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (§ 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního)“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud (správní orgán) za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění soudního rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel, a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku tedy musí být současně patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by přezkoumávané rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání účastníků řízení a námítky v nich uvedené nebo by bylo vnitřně rozporné, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Obdobně nepřezkoumatelné by bylo soudní rozhodnutí, které se neopírá o skutkové okolnosti projednávané věci, ale vycházelo by jen z podání účastníků řízení.

Rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Správní soud při svém rozhodování mimo jiné vyslovil, že nemůže obstát žalobní námitka stěžovatelky o porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, k němuž mělo dojít v souvislosti s provedeným místním šetřením správce daně u stěžovatelky dne 26. 4. 2010 (podle odvolání stěžovatelky je evidovaného pod č. j. 97060/10/289932709272), a zde fakticky prováděnou svědeckou výpovědí K. K., kamarádky dcery stěžovatelky. Krajský soud v uvedeném směru dospěl k závěru (str. 9 odst. 1 rozsudku), že k porušení uvedeného práva stěžovatelky v projednávaných věcech nemohlo dojít z toho důvodu, že se jednalo o místní šetření, které nebylo prováděno v rámci dané kontroly daně z přidané hodnoty.

Vyslovený závěr správního soudu nemá oporu v obsahu soudního spisu, ani ve spisech správních orgánů. Je tomu tak proto, že citovaný protokol není obsahem spisového materiálu předloženého oběma správními soudům. Je to pak pouze tento protokol o místním šetření, z něhož lze zjistit, v jakém řízení byl učiněn (zda v prováděné kontrole, či v jiném řízení), co bylo jeho skutečným obsahem, a zda tento obsah po materiální stránce dosahuje kvality svědecké výpovědi, tj. zda skutečně nešlo o svědeckou výpověď uváděné osoby, a zda se tato následně nestala podkladem pro rozhodování v projednávané věci (například pro vyčíslenou marži), či podkladem pro použité pomůcky. Právě tímto postupem by bylo možno skutečně zasáhnout do práva stěžovatelky zakotveného v § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků

pokračování

(srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91, ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97, které jsou dostupné na www.nssoud.cz nebo rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2004, č. j. 10 Ca 239/2003 - 102, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 697/2005). Na uvedeném nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka ve svých žalobách výslovně neuvedla, že došlo k porušení uvedeného konkrétního ustanovení citovaného právního předpisu. Je tomu tak proto, že postačí, pokud tato námitka vyplývá ze slovního vyjádření stěžovatelky v její žalobě (zde str. 4 odst. 5 a 6) bez uvedeného poukazu na konkrétní paragraf příslušného zákona.

Pokud však krajský soud posuzuje zákonnost napadených správních rozhodnutí skrze řádně uplatněné žalobní body, k nimž vyslovuje své skutkové a právní závěry, aniž by tyto ale měly oporu v předložených spisech, či v provedeném vlastním dokazování, je takové rozhodnutí nutně nepřezkoumatelné pro nedostatek skutkových důvodů.

Oporu ve skutkovém stavu věci nemá ani závěr krajského soudu převzatý od žalovaného, resp. z předkládací zprávy správce daně, jež se týkal vyčíslené marže ve výši 135 %, když vyslovil, že: „*Ze spisového materiálu je totiž zřejmé, že tuto marži správce vypočetl tak, že porovnal nákupní a prodejní cenu u všech komodit a uvedenou hodnotu marže vzal jako jejich střední ...*“. Z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2010 a z odůvodnění posuzovaných platebních výměrů naopak vyplývá, že ve vyjádření k žalobě (str. 15 odst. 2) předestíraná marže ve výši 135% nebyla ve skutečnosti marží střední, ale marží maximální. V důsledku toho nemá skutkovou oporu závěr krajského soudu o přiměřenosti stanovených pomůcek, pokud při jeho formulaci správní soud vyšel ze závěru, že v rámci pomůcek použitá marže 135 % měla být marží střední, ačkoliv ve skutečnosti šlo o marži maximální. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že z obsahu správních spisů není zřejmé, jak k této marži správce daně vůbec došel, resp. u jakých konkrétních komodit byla tato výše marže ve skutečnosti zjištěna. I při stanovení daně pomůckami musí ze spisu vyplývat, jak správce daně došel ke každé konkrétní částce (základu daně/marže a pod). Uvedené pak musí platit i pro vyčíslení částek uskutečněných plnění z provozu restaurace Kaverna. Možnost stanovení daně stěžovatelce podle pomůcek neznamená oprávnění správce daně k stanovení marže či výše uskutečněných plnění v libovolné výši.

Je také nepřijatelné, aby krajský soud namísto řádného posouzení důvodnosti žalobních bodů jen vzal za svá tvrzení obsažená ve vyjádření k žalobě nebo v odůvodnění přezkoumávaných rozhodnutí (např. v otázce stanovení marže stěžovatelky jako podkladu pro stanovení daně pomůckami), či části odůvodnění jiných rozhodnutí žalovaného, nebo správce daně, které nelze samostatně přezkoumat ve správním soudnictví [zákonnost těchto rozhodnutí je třeba naopak přezkoumávat právě v rámci posuzování zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně (zde odůvodnění rozhodnutí správce daně o námitce ze dne 7. 5. 2010)]. Pokud tak v rozporu se zákonem krajský soud postupuje, má to nutně za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, dostupný na www.nssoud.cz).

Spojil-li krajský soud svým usnesením ze dne 6. 8. 2013, č. j. 30 Af 136/2011 - 41, ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 30 Af 133/2011, 30 Af 136/2011 a 30 Af 137/2011, byl také povinen posoudit zákonnost jednotlivých žalobami napadených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla stěžovatelce stanovena daň z přidané hodnoty za 1. – 4. čtvrtletí roku 2007, 1. – 4. čtvrtletí roku 2008 a 1. až 4. čtvrtletí roku 2009 (tj. posoudit zákonnost 3 rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejících 12 platebních výměrů správce daně). Jedině tak by byl sto vyčerpat předmět řízení. Krajský soud byl tedy tím, kdo nesl odpovědnost za to, že ve spojených věcech posoudí zákonnost každého ze žalobami napadených rozhodnutí. Při rozhodování v této věci byl proto správní soud povinen (v mezích žalobních bodů) též samostatně posoudit, zda ve vztahu ke každému z napadených rozhodnutí byly dány podmínky pro to, aby stěžovatelce byla daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období stanovena

podle pomůcek. Této své povinnosti však krajský soud nedostál. Pouze obecně - bez bližšího určení toho kterého přezkoumávaného rozhodnutí konstatoval, že u stěžovatelky byly dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek (str. 9 odst. 2 a 3 rozsudku krajského soudu).

Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem.

Podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Z uvedených dikcí zákona o správě daní a poplatků tedy vyplývá, že aby mohl správce daně stanovit stěžovatelce daň podle pomůcek, musely být kumulativně naplněny obě podmínky uvedené v § 31 odst. 5 citovaného zákona. V projednávaném případě tedy muselo být na jisto postaveno, že stěžovatelka jednak nesplnila při dokazování některou ze svých zákonných povinností a jednak, že nebylo možno stěžovatelce stanovit daňovou povinnost dokazováním.

Z napadeného rozsudku krajského soudu nevyplývá, z jakých skutkových okolností dovozuje správní soud naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně stěžovatelce podle pomůcek. Toto pochybení je zvláště významné za situace, kdy stěžovatelka ve své žalobě namítala, že tyto podmínky naplněny nebyly, resp. že v souvislosti s daní z přidané hodnoty nebyla povinna vést poukazované evidence a že s ní vlastně ani nebylo prováděno žádné dokazování. Bylo tedy povinností krajského soudu, aby se při svém rozhodování zabýval zcela konkrétně splněním všech zákonných podmínek pro stanovení daně stěžovatelce podle pomůcek, a to jednotlivě ve vztahu ke každému napadenému rozhodnutí. Tento postup byl nutný již proto, že krajský soud sám spojil ke společnému projednání celkem 3 žaloby ve věcech 3 rozhodnutí žalovaného a 12 platebních výměrů správce daně. Postupoval-li by krajský soud naznačeným zákonným způsobem, neponechal by jistě stranou své pozornosti mj. i okolnost, že za kontrolované období, resp. za příslušný kalendářní rok 2008 a 2009 nebylo vedeno dokazování ve věci objasnění rozdílů mezi počátečním a konečným stavem zásob v těchto obdobích, resp. stěžovatelce nebylo uloženo prokázat (objasnit a vysvětlit) tyto rozdíly. Přitom právě objasnění rozdílů mezi počátečním a konečným stavem zásob v kontrolovaném období, bylo základem pro stanovení daně podle pomůcek stěžovatelce (druhá podmínka, viz bod 3 výzvy ze dne 3. 5. 2010, č. j. 96749/10/289933710157), což vyplývá z úředního záznamu ze dne 30. 11. 2010 i z odůvodnění jednotlivých dodatečných platebních výměrů správce daně. Stěžovatelce v této souvislosti nelze k tíži přičítat, že by neprokázala uloženou povinnost pod bodem 1 poukazované výzvy (přiznala daň z veškerých uskutečněných zdanitelných plnění). Je tomu tak proto, že je podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinna prokázat jen skutečnosti, které je povinna uvádět v přiznání, a nikoliv skutečnosti negativní. Pokud tedy správci daně ve svém vyjádření k této výzvě ze dne 19. 5. 2010 uvedla, že jiné plnění než zahrnuté v evidenci uskutečněných plnění v kontrolovaném období nerealizovala, dostála své povinnosti, která na ní tímto rozhodnutím vázla. Bylo pak na správci daně, aby prokázal, že tomu tak není. Nadto již ve svém podání ze dne 26. 4. 2010 správci daně stěžovatelka sdělila, že provádí hostinskou činnost, a její tržby jsou podle zákona o daní z přidané hodnoty v 19 % sazbě. Krajský soud neměl pominout ani otázku, zda lze k tíži stěžovatelky přičítat neunesení důkazního břemene, pokud správci daně nedoložila platné evidence cen pro kontrolovaná zdaňovací období, když jí tato povinnost k jednotlivým zdaňovacím obdobím nebyla výslovně stanovena (bod 2 poukazované výzvy). V záhlaví výzvy uvedené slovy „zdaňovací období I. až IV. čtvrtletí 2007, IV. čtvrtletí 2008 a IV. čtvrtletí 2009“ je totiž specifikováno daňové řízení, k němuž lze tuto výzvu vztahovat a nikoliv, že by byla povinna doložit ceníky platné v těchto obdobích;

pokračování

uvedené ostatně ani nezahrnuje veškerá následně dodatečnými platebními výměry postižená zdaňovací období, resp. daňové povinnosti stěžovatelky.

Jelikož krajský soud ohledně splnění zákonných podmínek pro stanovení daně stěžovatelce za použití pomůcek vyslovil názor, který nemá dostatečnou oporu ve skutkovém stavu věci a nezavdává důvěru v to, že věc stěžovatelky byla náležitě a spravedlivě posouzena, je i z tohoto důvodu rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud však považuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný i z toho důvodu, že se správní soud blíže nezabýval otázkou přiměřenosti a výběru pomůcek, i když stěžovatelka již v daňovém řízení opakovaně poukazovala na celou řadu srovnatelných subjektů, a to pro oba její provozy. Správce daně přitom v podstatě nestanovil stěžovatelce daň pomůckami, ale dokazováním - zastřeným formálně právně postupem podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, když „výlučně“ vyšel jen z údajů zjištěných od stěžovatelky. Obdobné pochybení však lze krajskému soudu vytýkat i v otázce namítané vady v řízení před správními orgány, spočívající v tom, že bylo porušeno právo stěžovatelky garantované v § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka byla sice při projednání zprávy o kontrole seznámena se závěrem správce daně o tom, že jí nelze stanovit daň dokazováním, avšak současně jí nebyl vůbec sdělen výsledek kontroly správce daně a způsob jeho zjištění. To znamená, že jí při projednání zprávy - před ukončením kontroly - nebyly sděleny vyčíslené částky daní a způsob jejich zjištění, které jí měly být posléze na základě této kontroly vyměřeny, ani to, jak k těmto částkám správce daně ve skutečnosti dospěl. Stěžovatelce však toto právo náleží pouze v průběhu kontroly, ta však byla v projednávaných věcech ukončena již dne 30. 11. 2010, čímž toto její právo zaniklo. V dalším pak byla oprávněna pouze namítat, že zde nebyly podmínky pro stanovení daně pomůckami (srov. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Žalovaný se také mylí, pokud dovozuje, že by předestřené důvody a argumenty stěžovatelky o nenaplnění podmínek pro stanovení daně pomůckami (argumentace za použití § 100 zákona o dani z přidané hodnoty) a vytýkané vady řízení, spočívající v porušení § 16 odst. 4 písm. e) a f) zákona o správě daní a poplatků byly nepřípustné. Je tomu tak proto, že se dílem jedná o doplňující argumentaci k námitce absence podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a jednak jde o námitky, které v podaných žalobách byly uplatněny (srov. str. 4 příslušných žalob stěžovatelky). Naopak jako nepřípustnou ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. je třeba posoudit námitku stěžovatelky, že správní orgán jí nezákonně stanovil několik dílčích základů daně, ačkoliv slovy zákona měl stěžovatelce stanovit pouze jednu daňovou povinnost. Je tomu tak proto, že tuto námitku nevznesla již ve svých žalobách, ač tak učinit mohla a tuto argumentaci (*stěžovatelka, ač zastoupena advokátem, nebyla sto rozčlenit svou kasační stížnost v kontextu stížnostních důvodů*) nelze podřadit žádnému z uplatněných žalobních tvrzení (žalobních bodů).

Nejvyšší správní soud se v důsledku uvedené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu nezabýval námitkou stěžovatelky o nesprávném právním posouzení věci, neboť by to za tohoto procesního stavu bylo přinejmenším předčasné (shodně nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04 a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03, oba dostupné na www.nalus.usoud.cz). Je tomu tak proto, že by nepřipadně předjímal právní názory náležející v první řadě do rozhodování krajskému soudu, které však současně musí obstát na poli přezkoumatelnosti.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 29. 8. 2013, č. j. 30 Af 133/2011 - 59, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami a vypořádal se všemi zásadními otázkami a problémy, jež jsou obsaženy v odůvodnění tohoto

rozsudku. Teprve poté může vydat rozhodnutí, které musí být přezkoumatelné a odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 12. prosince 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu