



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce G., s. r. o.**, zastoupeného Dr. Josefem Neštickým, advokátem se sídlem Ječná 1, Praha 2, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. 6252/130/2003-An a ze dne 16. 3. 2004, č. j. 4362/120/2003-HI, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 117/2004–31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 18. 2. 2005, č. j. 31 Ca 117/2004–31, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Společnou žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. 6252/130/2003-An, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti sedmácti dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Moravské Třebové (dále též „správce daně“) dne 24. 4. 2003, jimiž byla žalobci za použití pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období srpen 1999 až prosinec 2000 celkem ve výši 6 184 213 Kč. Dále se touto žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2004, č. j. 4362/120/2003-HI, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne ze dne 24. 4. 2003, č. j. 16711/03/265970/3917, jímž mu byla, za použití pomůcek, doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999.

Důvodem doměření daní byla zjištění ze zprávy o daňové kontrole daně z přidané hodnoty a daně z příjmů právnických osob za předmětná zdaňovací období, že žalobce nevedl průkazné, správné a úplné účetnictví a ani jinými důkazy neprokázal z hlediska daně z přidané hodnoty, že předmětem daně z přidané hodnoty byla veškerá zdanitelná plnění a pokud jde o daň

z příjmů vadně vedené účetnictví zkreslilo hospodářský výsledek; z nesplnění důkazní povinnosti správce daně a žalovaný dovodili splnění zákonných podmínek pro stanovení daní za použití pomůcek. Žalobce především nevysvětlil a nedoložil rozdíl mezi množstvím zboží evidovaným ve skladu a množstvím zboží evidovaným v účetnictví podle dodacích faktur v rozsahu 104 853 kg a dále neprokázal, že 60 t odpadu, který vedl ve svém účetnictví jako odpad, bylo odpadem a skutečně bylo zneškodněno.

Krajský soud rozsudkem ze dne 18. 2. 2005 žalobu zamítl. Vzal za prokázané, že žalobce nevedl své účetnictví v souladu s právními předpisy tak, aby bylo úplné, průkazné a správné, neověřil, zda ke konci roku stav zásob v účetnictví odpovídá skutečnosti a nevyčíslil inventarizační rozdíly, nevedl účetní evidenci dle jednotlivých vyříděných kvalit nebo sortimentů a neevidoval pohyb zásob na skladě, přestože při třídění docházelo ke změnám kvality zboží. Soud se ztotožnil se žalovaným, že žalobce neprokázal, že rozdíl 104 853 kg vznikl duplicitním vystavením příjmků, a to vzhledem k některým nesrovnalostem, které konkretizoval na údajně duplicitních příjmkách č. 50 a č. 47; i kdyby Z. S. prohlášení stvrdila svědeckou výpovědí, není v kontextu dalších skutečností pravděpodobné, že by žalobce bez pochybností prokázal, kterých konkrétních dodacích listů se duplicitní příjemky měly týkat, k tomu účelu nelze použít ani údajů o množství zboží v dodávkách a ani údajů ze seznamu licencí. Podle soudu žalobce neprokázal ani likvidaci odpadu z vyřídění dovezeného zboží, samotné prohlášení a výpověď jednatele společnosti E., s. r. o. Ing. M. o převzetí odpadu nepostačí a nemůže být věrohodná, když správce daně dalším šetřením dokladoval, jaké množství odpadu z celkového množství uváděného žalobkyní bylo uloženo na skládce. Soud ve shodě se žalovaným uzavřel, že správce daně nemohl ověřit množství nakoupeného a prodaného zboží, tedy ani výši přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, a důvodně dospěl k závěru, že žalobkyně při dokazování nesplnila zákonnou povinnost, takže jí nebylo možno daňovou povinnost stanovit dokazováním a správce daně byl oprávněn stanovit daň za použití pomůcek.

Pokud jde o namítané porušení § 46 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) soud uvedl, že daň podle pomůcek nebude nikdy přesně odpovídat skutečnosti, situaci si nadto žalobce zavinil sám tím, že nevedl řádně účetnictví. Správce daně jako pomůcky použil to, co zjistil při kontrole a jen s tím nakládal při stanovení daňové povinnosti. Zákon nestanoví, co může být jako výhoda daňového subjektu uznáno, v posuzovaném případě správce daně zohlednil uplatněné odpisy a náklady na elektrickou energii a přihlédl i mylně žalobcem účtovanému zboží v hodnotě 310 846 Kč. Ze spisu vyplývá, že správce daně vycházel z té ceny, kterou žalobce účtoval cizím osobám. Z odůvodnění rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů vyplývá o jaké částky byl zvýšen příjem žalobce, z úředního záznamu obsaženého ve spise pak to, jak správce daně stanovil tomu přiměřené výdaje. Pokud jde o daň z přidané hodnoty, soud vycházel ze skutečnosti, že byla odvozena od zjištění na dani z příjmů.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozhodnutí krajského soudu včasnou kasační stížností, obsahem se formálně opírající o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Ač úsudek soudu o tvrzeném porušení § 2 odst. 1, § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu stěžovatel označil za nesprávně posouzenou právní otázku výkladu dotčených ustanovení (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.) a zároveň tyto tvrzené vady daňového řízení označil i za důvod, pro který měl soud napadené rozhodnutí zrušit (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), je třeba dospět k závěru, že za uplatněný důvod kasační stížnosti je třeba považovat důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť ten je vyhrazen výtkám vad řízení před správním orgánem, zatímco důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) míří na výhrady k aplikaci hmotného práva.

V kasační stížnosti stěžovatel zejména konkrétně namítá, že daňovou povinnost bylo možno stanovit dokazováním a správce daně nepostupoval ani v souladu s § 46 odst. 2 a 3 daňového řádu. Shodně jako v žalobě uznal, že nevedl účetnictví zcela v souladu se zákonem, nedostatky však vyplývají ze zvláštnosti charakteru jeho činnosti, kdy požadované evidence z praktických důvodů nemůže dělat aktuálně, lze je však provádět k účetním závěrkám, což umožňuje přesné zjištění jednotlivých stavů a přesné údaje v průběhu řízení zjištěny byly. Zákon takový postup poplatníka nezakazuje.

Duplicitnost omylem zaúčtovaných příjemek zboží na skladu mohla být prokázána, pokud by žalovaný připustil důkaz předloženým prohlášením Z. S., existence této duplicity nemohla být zpochybněna jenom tím, že soud shledal omyl týkající se dokladu č. 50. Tuto duplicitu bylo možno zjistit i z licencí, doložil, že tvrzení správce daně o rozdílu objemu zboží dle licencí a evidence v účetnictví není pravdivé.

Podle stěžovatele nebylo ve smyslu § 46 odst. 3 přihlédnuto ke všem výhodám svědčícím daňovému subjektu, nebyly zejména zohledněny pořizovací náklady dodaného objemu zboží, nebylo přihlédnuto k tomu, že celý objem nemohl být předmětem prodeje a už vůbec ne za ceny použité žalovaným; poměr vyřídění zboží žalobce soudu předložil. Žalovanému a správci daně vytýká, že považovali za příjem žalobce ke zdanění a za základ DPH objem zlikvidovaného odpadu z vyřídění dodaného zboží, ač stěžovatel doložil, že měl s firmou E., s. r. o. uzavřenou smlouvu o likvidaci odpadu a zástupce společnosti potvrdil, že toto množství odpadu společnost k likvidaci převzala.

Konečně stěžovatel i zopakoval žalobní výtku, že z vyměřovacího spisu není patrné, jak byl daňový základ zjištěn a daň byla stanovena, zopakoval i námitku, že správce daně zkrátil účetní postupy.

Nejvyšší správní soud je podle § 109 odstavců 2 a 3 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody v kasační stížnosti uvedenými. Podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je však povinen z úřední povinnosti přihlížet k vadám taxativně zde uvedeným, mimo jiné i k tomu, jestliže je kasační stížností napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Takovou vadu kasační soud shledal v napadeném rozsudku.

Z žaloby podané žalobcem vyplývá, že zpochybňoval napadená rozhodnutí ve dvou směrech; jednak dovozoval, že porušením ustanovení daňového řádu žalovaný nesprávně dovodil, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním, dále pak brojil proti užitým pomůckám a zpochybnil, že správce daně náležitě přihlédl ke všem výhodám svědčícím stěžovateli.

Žalobní námitky prvního směru mířily do tří okruhů skutečností. Žalobce sice připustil, že účetnictví nevedl zcela v souladu se zákonem o účetnictví, současně však brojil proti závěru o neprůkaznosti jeho účetnictví jednak tím, že zpochybňoval důvodnost výtek k neúčtování zpracování materiálu, dále tím, že k tvrzené neprůkaznosti nepostačovalo, že nevedl na skladě nakoupený „sekond-hand“ podle jednotlivých vyříděných skupin a konečně i tvrzením, že jím zvolený tzv. evidenční centrální způsob účtování na základě prodejní ceny zkracoval rozdíl mezi prodejní cenou a „vyskladňovací“ cenou jen v průběhu roku, ke konci roku však byl odstraněn. Další okruh námitek spočíval v tom, že správci daně vytýkal, že v rozporu s § 31 odst. 4 daňového řádu nepřipustil žalobcem předložené důkazy, jimiž mohla být jeho daňová povinnost prokázána; v tomto směru brojil především proti tomu, že správce daně neosvědčil jako důkaz

prohlášení Z. S. a neuznal tvrzení a důkazy žalobce, jimiž prokazoval předání odpadu k likvidaci společnosti E., s. r. o. Konečně zpochybňoval závěry správce daně, které učinil z kontroly dovozních licencí a správcem daně tvrzené rozdíly objemu licencí vykazovaných žalobcem a evidence Ministerstva průmyslu označil za nesprávné v důsledku pochybení správce daně.

Pokud jde o užití pomůcky stěžovatel namítal, že z vyměřovacího spisu není možno zjistit jaké pomůcky správce daně použil a neměl možnost ověřit zda je užil způsobem souladným s § 46 odst. 2 daňového řádu, nemohl ani ověřit, zda byly dány důvody, pro které mu správce daně odepřel nahlížení do neveřejné části daňového spisu. Namítal též nereálnost užitých pomůcek, zboží nemohlo být prodáno za ceny, které správce daně uvažoval, ve výsledku představují obchodní rozpětí (marži) neodpovídající podmínkám v místě a oboru podnikání. Nesprávnou aplikaci § 46 odst. 3 žalobce spatřoval v tom, že správce daně nepřihlédl při stanovení dodatečné daňové povinnosti k nákladům na pořízení 104 853 dodaněného zboží.

Krajský soud se však ve svém rozhodnutí k řadě ze shora popsaných žalobních námitek nevyjádřil. Pokud jde o vady ve vedení účetnictví, převzal do svého rozhodnutí závěry žalovaného a nezaujal žádné stanovisko k žalobním tvrzením stěžovatele jimiž popíral závěry žalovaného o neprůkaznosti jím vedeného účetnictví. Jakkoli se soudu zdála tato námitka lichou a případně pro věc nepodstatnou, bylo jeho povinností se jí zabývat a vyložit důvody, proč jí nepřisvědčil.

Stejný závěr je třeba dovodit i v případě žalobních námitek k užití pomůcek. Krajský soud pouze konstatoval, že za pomůcky správce daně použil jen to, co zjistil při daňové kontrole a co bylo žalobci známo. Pominul však žalobní námitku, jíž žalobce vytýkal, že neměl možnost se seznámit s vyměřovacím spisem a ověřit tak zákonnost užitých pomůcek i možnost ověřit důvodnost postupu správce daně, který mu nahlížení do vyměřovacího spisu neumožnil. Krajský soud též zcela pominul žalobní námitky, jimiž žalobce zpochybnil reálnost užitých pomůcek, v jejichž důsledku by měl dosáhnout zcela neadekvátního obchodního rozpětí a konečně se též v odůvodnění rozhodnutí nezabýval žalobní námitkou, jíž žalobce tvrdil existenci dalších konkrétních výhod, k nimž měl podle jeho názoru správce daně přihlížet.

Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat některé ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž takovou žalobu zamítne, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobními body může být vznesena proti napadenému rozhodnutí řada výtek, přičemž pro závěr o důvodnosti žaloby postačuje, shledá-li soud alespoň jednu z nich důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Závěrem, že žaloba je nedůvodná, vyjádřeným výrokem o jejím zamítnutí, tak soud vyjadřuje úsudek o tom, že žádný z žalobních bodů uplatněných žalobcem není důvodným a nedůvodná je tak žaloba jako souhrn všech těchto žalobních námitek (bodů). Pokud však soud některou z žalobních námitek pomine, nemá pro své rozhodnutí o nedůvodnosti žaloby jako celku dostatek důvodů a jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Tato nepřezkoumatelnost pak ze své podstaty brání tomu zkoumat napadené rozhodnutí z pohledu námitek v kasační stížnosti uplatněných.

Nejvyšší správní soud proto za použití § 109 odst. 3 s. ř. s. shledal kasační stížnost důvodnou a rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. června 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu