



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce: **P. b., spol. s r. o.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Praha 4, Na Záhonech 71, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2004, č. j. 747/04–130, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 1. 2006, č. j. 10 Ca 162/2004 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 1. 2006, č. j. 10 Ca 162/2004 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem městského soudu byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti shora uvedenému rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Benešově (dále též „správce daně“) ze dne 18. 2. 2003, č. j. 16161/03/021910/4586. Tímto výměrem byla žalobci dodatečně doměřena spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv za zdaňovací období únor 2000.

V odůvodnění městský soud uvedl zejména, že mezi účastníky je nesporné, že žalobce provozoval čerpací stanice, na kterých byl vytáčen zkapalněný plyn (propanbutan), používaný jako pohonná hmota pro automobily. Takové palivo podléhá spotřební dani a žalobce jako plátcе této daně podával měsíčně daňová přiznání. Za měsíc únor 2000 uvedl v daňovém přiznání u výrobku č. 271101 množství – 4501 kg a daň ve výši 12 828 Kč,

kteřou také správce daně vyměřil. Na základě daňové kontroly však pak přistoupil správce daně ke stanovení daně dle pomůcek.

K žalobcově námitce o nedodržení podmínek pro stanovení daně tímto náhradním způsobem soud uvedl, že z kontrolní zprávy je zřejmé, že žalobce nepředložil doklady o množství prodaného propanbutanu jako pohonné hmoty, neměl rovněž záznamy o počátečních a konečných stavech počítadel, nevedl provozní knihu, nepředložil inventarizaci majetku a zboží k 31. 12. 2000 s tím, že tyto doklady mu byly odcizeny. Nesplnil tak svou povinnost uloženou mu § 31 odst. 9 daňového řádu v takovém rozsahu, který znemožňoval ověřit návaznost žalobcem vedené evidence a jiných dokladů na jeho účetnictví a proto takto neprůkazné účetnictví nemohlo být použito jako důkaz. Byly tak naplněny podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek.

Soud odmítl i žalobcovu námitku, týkající se vadnosti vedení odvolacího řízení. Je-li totiž daň stanovena za užití pomůcek, odvolací orgán zkoumá již jen podmínky pro stanovení daně tímto způsobem, výši daně se nezabývá. Protože výše daně není předmětem přezkoumání odvolacího orgánu, nemůže se jí zabývat ani soud. Shrnutí získaných poznatků správce daně a zdůvodnění užitých pomůcek, jakož i způsob stanovení doměrku včetně výtoče za všechny čerpací stanice za jednotlivé měsíce r. 1999 a za leden až září 2000 obsahuje písemnost nazvaná „Pomůcky, spotřební daň – období 1999, 2000“ (dále i „Pomůcky“). Ustanovení § 46 daňového řádu pro postup při stanovení daně pomocí pomůcek tak bylo dodrženo.

K námitce matematické chyby v rozhodnutí správců daně v obou stupních soud uvedl, že dodatečný platební výměř obsahoval údaj o základu daně, který činil 96 393 tun a při sazbě daně 2850 Kč/t pak daň činí 274 720 Kč. Z obsahu předloženého správního spisu je však zřejmé, že u množství uvedeného jako základ daně se jedná o kilogramy, nikoliv o tony. Doměřená daň však odpovídá výše uvedenému základu daně. Jedná se tak o zřejmou chybu v psaní, která nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Soud odmítl i žalobcovu námitku vztahující se k jeho záznamní povinnosti. Je sice skutečností, že tato mu byla stanovena rozhodnutím až od 1. 6. 2000, avšak bylo na žalobci, aby měl k dispozici přesvědčivou evidenci, z níž by bylo patrné, kolik plynu bylo vytočeno jako pohonná hmota, neboť se jedná o údaj, který uvádí v daňovém příznání a který je tedy povinen na výzvu správce daně prokázat.

V závěru odůvodnění soud tedy uzavřel, že daňová povinnost nebyla stanovena dokazováním a proto protokoly o místních šetřeních, vyjádření osob podaná orgánům Policie ČR, soupis odběrů propanbutanu vyhotovený společností S. C. S., a. s., poznatky o poměru propanbutanu vytočeného jako pohonná hmota a jako náplň lahví pro domácnost u jiných provozovatelů čerpacích stanic nejsou důkazními prostředky, ale jedná se o pomůcky, které si je správce daně oprávněn opatřit i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Ze všech uvedených důvodů soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal žalobce (dále též „stěžovatel“) stížní důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Uvedl, že již v žalobě upozorňoval na zásadní početní nesoulad ve správním prvostupňovém rozhodnutí, které uvádí základ spotřební daně v tunách a sazbu spotřební daně 2850 Kč. Obě hodnoty jsou tisíckrát vyšší než uvádí dokument FÚ pro Prahu 2 nazvaný „Pomůcky, spotřební daň – období 1999, 2000“, který údaje za období roku 1999 až 2000 uvádí v kilogramech. Soud přisvědčil stěžovateli, že výměr trpí matematickou chybou, avšak uvedl, že z tohoto nelze dovodit nezákonnost či neplatnost výměru. Stěžovatel k tomu namítá, že buď platí údaje uvedené ve správním spise nebo ve výměru, když správní orgán měl tento rozpor odstranit formou opravy zřejmé chyby. Na matematicky rozporný výměr je proto nutno pohlížet jako na nezákonný. Stěžovatel dále namítl, že rozsudek trpí nedostatkem důvodů, neboť soud se řádně nevypořádal s námitkou obsaženou v bodu II/2 žaloby, kde stěžovatel namítal, že v pomůckách je uveden nepřiznaný základ spotřební daně za rok 1999 v množství 946 338 kg plynu. Součtem plynu doměřeného ve všech výměrech za rok 1999 se dojde k sumě 946 342 tun. Totéž platí o roce 2000, kde pomůcky uvádějí 1 145 783 kg a součet na výměrech za tento rok činí 1 149 522 tun.

Soud se rovněž nezabýval námitkou uvedenou pod bodem II/3 žaloby. Stěžovatel zde namítal, že v pomůckách je vyčíslen doměrek spotřební daně pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, když však ani správní orgán prvního stupně ani žalovaný neuvádějí, jak dospěly k jednotlivým údajům za jednotlivé měsíce roku 1999 a 2000. Stěžovatel zdůraznil, že i daň stanovená za pomoci pomůcek musí mít oporu ve správním spise a nemůže být výrazem libovůle. Jestliže pak odvolací orgán zjistí nesoulad mezi správním spisem a výměrem, je jeho povinností výměr změnit nebo zrušit. Neučiní-li tak, musí nápravu zjednat soud.

Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že daň nespĺňuje parametry § 46 odst. 2 daňového řádu, neboť výměry postrádají oporu ve správním spise, jak prokazuje třetí odstavec na straně sedm rozsudku, stěžovatel správci daně doklady předložil. Dále není možno stěžovateli vytýkat porušení záznamní povinnosti, když za období leden 1999 až květen 2000 se jí stěžovatel nemohl dopustit, protože mu nebyla uložena. Odvolací orgán se nezabýval změněnými výpověďmi svědků Š., H. a L., které stěžovatel předložil v rámci odvolacího řízení, zejména neuvedl proč a na základě jakých skutečností nebere v úvahu důkazní prostředky předložené stěžovatelem.

Stěžovatel se domnívá, že soud po něm v podstatě požadoval, aby se doznal k pochybnostem správce daně, i když tak dalece jeho důkazní břemeno nesahalo. Jestliže si správce daně obstaral vlastní činností skutečnosti, které vyvrátily údaje uvedené stěžovatelem, měl povinnost stanovit daň dokazováním. V každém případě však nebyly dány podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek, neboť existoval dostatek důkazů pro stanovení daně právě tímto způsobem. Z uvedených důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku.

Žalovaný ve svém vyjádření důvodnost kasační stížnosti popřel a ztotožnil se se závěry městského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v první řadě namítal početní nesoulad v dodatečném platebním výměru, který uvádí jiné hodnoty než dokument nazvaný Pomůcky. Již této žalobní námitce městský soud přisvědčil, avšak uvedl, že v daném případě je nepochybné, v jaké části

byla daň doměřena, neboť tento údaj je součástí výroku, a ze zřejmé chyby v psaní, kdy je místo kilogramu uvedena tuna, nelze dle názoru městského soudu dovodit nezákonnost dodatečného platebního výměru.

Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že nelze směšovat instituty odvolání proti platebnímu výměru a opravu zřejmých omylů a nesprávností, jak to činí stěžovatel ve své kasační stížnosti, neboť smysl obou institutů je zcela odlišný. Druhý jmenovaný slouží k opravě vadně stanovené daně, v případě, že tato daň byla stanovena někomu jinému, či jestliže při jejím výpočtu došlo k chybě, a dále rovněž i k opravě takové zřejmé chyby v počítání, psaní nebo jiných omylů, které nejsou chybami při stanovení daňové povinnosti, nýbrž chybami jinými (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66, www.nssoud.cz). Aby správní orgán mohl postup podle § 56 daňového řádu zvolit, je však nutné, aby výše uvedená chyba byla „zřejmá“, a to buď daňovému subjektu, na jehož návrh je možno zahájit řízení, nebo správci daně, jenž je k zahájení řízení rovněž povinen. V souzené věci se daňový subjekt dovolává zrušení rozhodnutí, neboť se v něm vyskytuje chyba v psaní. Vzhledem k okolnosti, že sám na tuto chybu poukazuje, je nutné přijmout závěr, že jeho osobě zřejmá je, tj. že zde není pochyb o tom, jestli daňový subjekt o této chybě ví. Naopak vzhledem k nečinnosti správce daně a správního orgánu, kteří mají ze zákona obligatorní povinnost zahájit řízení dle § 56 daňového řádu v případě zjištění, že jejich rozhodnutí obsahuje chybu, je nutné vyvodit, že u nich zřejmost dána nebyla. Okamžik, kdy i u těchto orgánů vstoupila ve známost chyba v rozhodnutí správce daně, je den, kdy jim byl doručen stejnopis žaloby obsahující tuto žalobní námitku. Ze skutečnosti, že správní orgán ani správce daně nic nečiní (resp. soudu není známo, že by činily), však nelze dovodit nezákonnost rozhodnutí. Výše citované ustanovení totiž obsahuje vlastní pravidlo, jak postupovat v případě, že daň byla stanovena ve správné výši, avšak rozhodnutí o této daňové povinnosti obsahuje písařskou chybu (což je tento případ). Jestliže stěžovatel má pochybnosti o správnosti platebního výměru, tedy jestliže sám dovozuje, že tento obsahuje písařskou chybu, má možnost podat návrh na její opravu. V žádném případě tento procesní postup není možno suplovat námitkou v kasačním či žalobním soudním řízení. Proto je tato námitka stěžovatele nedůvodná.

Další námitky stěžovatele spočívají v tvrzení, že pomůcky vyčíslují doměrek pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, přičemž není zde uvedeno, jak správní orgán dospěl k množství plynu vytočeného za jednotlivé měsíce.

Jak již bylo výše několikrát zmíněno, obsahuje správní spis dokument nazvaný Pomůcky, Spotřební daň – období 1999, 2000, jehož strana pátá obsahuje tabulku s přehledem výtoče autoplynu na karty dle záznamů společnosti S. C. S., a. s. členěnou dle jednotlivých měsíců. Vzhledem k okolnosti, že z druhé strany tohoto dokumentu je jasně patrné, že pro stanovení daně dle pomůcek, tedy pro stanovení doměrku, byly použity údaje o množství vytočeného plynu touto společností, je zřejmé, že se jedná o pomůcku, na jejímž základě byla daňovému subjektu doměřena daň. Správní spis rovněž obsahuje tzv. „sjetiny z počítače“ uvedené společností, která v rozhodné době spravovala databáze daňového subjektu, zaslané správci daně Policií České republiky, které zobrazují odběry autoplynu. Je proto nutno uzavřít, že ze správního spisu je jasně seznatelné, na základě jakých skutečností byla daňovému subjektu doměřena daň a co bylo pomůckou dle § 31 odst. 6 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto zaujal stejné stanovisko jako městský soud a shledal tuto námitku nedůvodnou.

S námitkou stěžovatele, že pomůcky nemají oporu ve správním spise, se Nejvyšší správní soud částečně vyrovnal již výše; považuje však za nutné zdůraznit, že z dokumentu nazvaného „Pomůcky“ nade vší pochybnost vyplývá opakovaná snaha správce daně (prostřednictvím opakovaných výzev) umožnit stěžovateli prokázání rozhodných skutečností, ten na tyto výzvy nikterak nereflektoval a požadované doklady nedoložil, čímž neprokázal správnost údajů uvedených ve svém daňovém přiznání. Na straně 1 a 2 rozhodnutí žalovaného je velmi podrobným způsobem rozebráno, z jakých důvodů považoval správce daně skutečnosti doložené daňovým subjektem za nedostatečné. Je proto nutno zdůraznit zejména skutečnost, že ani odcizení kompletního účetnictví a dalších písemností a dokladů, nezbavuje daňový subjekt povinnosti prokázat údaje, které uvedl v daňovém přiznání. Lze sice přisvědčit stěžovateli, že v daňovém řízení předložil některé doklady, nelze však již souhlasit s tím, že by tyto doklady postačovaly a plně vyhověly všem požadavkům stanoveným v jednotlivých výzvách. Nepředložením požadovaných dokladů tak bylo znemožněno ověření správnosti údajů záznamní povinnosti a její návaznost na účetní knihu a inventarizační soupisy. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že daňový subjekt v průběhu daňového řízení nevyhověl výzvám správce daně k prokázání rozhodných skutečností, přičemž byl poučen o důsledcích svého konání; správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když za takto daného stavu věci přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. Proto je i tato stížná námitka nedůvodná.

V dalším bodě své kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že pokud správce daně zjistil vlastní činností skutečnosti, vyvracející žalobcova tvrzení, měl stanovit daň za užití důkazů (nikoliv pomůcek), neboť pro to byly splněny všechny zákonné předpoklady. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zdůraznit, že jednou ze základních zásad daňového řízení (na rozdíl od např. řízení správního či trestního), která je zakotvena v § 31 odst. 9 daňového řádu, je zásada, podle níž tíží důkazní břemeno daňový subjekt; je to tedy právě daňový subjekt, kdo má v průběhu daňového řízení nejen povinnost tvrzení (v souzené věci podat daňové přiznání), ale také k výzvě správce daně povinnost prokázat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvedl.

Nesplní-li však daňový subjekt požadavky správce daně ve výzvě uvedené, tedy neprokáže-li výzvou požadované skutečnosti, které správce daně považuje za podstatné pro stanovení daně samotné, jakož i pro volbu způsobu stanovení daně, pak může správce daně přistoupit k dalšímu, náhradnímu způsobu stanovení daně, a to za užití pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Na takovou eventualitu však musí být současně daňový subjekt upozorněn. To se v souzeném případě také stalo, žalobce byl s požadavky správce daně na prokázání konkrétních skutečností opakovaně výslovně a srozumitelně seznámen, seznámen byl i s eventualitou stanovení daně za užití pomůcek, pro případ, že požadované údaje neprokáže.

Ze správního spisu, jakož i z napadeného rozhodnutí, se zcela zřetelně podává, proč správce daně uzavřel, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a proč tedy musel přistoupit ke stanovení daně postupem podle § 31 odst. 5 daňového řádu. S ohledem na nedostatek důkazních prostředků předložených žalobcem, nebylo možno dokázat skutečnosti, které uváděl ve svém daňovém přiznání. Na tomto místě soud zdůrazňuje, že v takovém případě totiž již nemá správce daně volbu, zda přistoupí k náhradnímu způsobu stanovení daně (za užití pomůcek), či nikoliv. Nastanou-li okolnosti předvídané § 31 odst. 5 daňového řádu, pak správce daně tohoto způsobu - stanovení daně pomůckami - užít musí; jinými slovy ztrácí tak možnost stanovit daň pomocí důkazů právě pro jejich absenci či nedostatečnost.

K námitkám týkajícím se prostředků použitých správcem daně ke stanovení daňové povinnosti daňového subjektu, nemá Nejvyšší správní soud možnost se vyjádřit. Volba pomůcek pro stanovení daně je totiž jen a pouze věcí správce daně; je jeho volbou, jaké pomůcky při stanovení daně použije; v těchto případech je pak oprávněn jednat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Protože byla daň stanovena na základě pomůcek, neměl žalovaný povinnost vyjadřovat se k relevanci dokumentů, které stěžovatel předložil až v odvolacím řízení, neboť k takovému postupu ho opravňuje § 50 odst. 5 daňového řádu. Je-li totiž stanovena daň pomocí pomůcek, pak odvolací orgán zkoumá již jen podmínky pro stanovení daně právě tímto způsobem (jak správně zdůraznil městský soud). Tyto podmínky pro náhradní způsob stanovení daně jsou uvedeny jednak v § 31 odst. 5 daňového řádu (nesplnění důkazního břemene daňovým subjektem a současně pro absenci či nedostatečnost důkazů daň nelze dokazováním stanovit) a dále pak v § 31 odst. 7 téhož předpisu (ověření dostatečné spolehlivosti stanovené daně za užití pomůcek). Této své povinnosti žalovaný dostal. Je-li takovýmto způsobem zákonem omezen rozsah přezkumu rozhodnutí žalovaným, pak soudu v tomto kontextu nepřísluší přezkumný rozsah širší. I soud tedy přezkoumává pouze to, zda se žalovaný vypořádal bezezbytku s rozsahem své přezkumné povinnosti, dané mu § 50 odst. 5 daňového řádu.

Co se týká uložené záznamní povinnosti, ta byla daňovému subjektu uložena rozhodnutím správce daně až od 1. 6. 2000. Je proto zřejmé, že tato povinnost nemohla mít relevanci na rozhodné zdaňovací období, které předcházelo stanovení výše uvedené povinnosti; proto bylo také správcem daně přikročeno ke stanovení daně za pomoci pomůcek na základě porušení jiné povinnosti než záznamní (dané § 31 odst. 9 daňového řádu), což je ze správního spisu patrné. I tento stížní bod je tedy nedůvodný.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledává námitku stěžovatele, že se městský soud nesprávně vypořádal s jeho námitkou zdůrazňující početní rozpor mezi správním spisem - materiálem nazvaným „Pomůcky“ a výměrem, každý z těchto podkladů vychází z jiných údajů; v pomůckách je uveden nepřiznaný základ daně za rok 2000 v množství 1 145 783 kg, přičemž součtem množství plynu doměřeného ve všech výměrech se dojde k částce 1 149 522 tun. Na tomto místě soud odhlíží od výše zmiňovaného rozdílu, spočívajícího ve vadném označení měrných jednotek.

Ve správním spise založený dokument s názvem Pomůcky obsahuje na své druhé straně údaj o celkové výši nepřiznané spotřební daně, která dle této strany činí 3 265 482 Kč, přičemž z údajů zde uvedených je zřejmé, že správce daně k tomuto číslu dospěl prostým vynásobením množství rozdílu plynu přiznaného daňovým subjektem a zjištěného dle evidence společnosti S. C. S., a. s. sazbou daně (která činila 2,85 Kč/kg). V Podkladu k dodatečnému platebnímu výměru z kontroly č. j. 117723/02/002/932/3293, který je součástí Pomůcek, je uvedena tabulka obsahující přehled množství vybraných výrobků a výši doměřené daně za jednotlivá zdaňovací období. Poslední řádek tabulky obsahuje rovněž údaj o výši celkového doměrku za rok 2000 ve výši 3 276 137 Kč. Srovnáním obou částek je patrné, že druhá uvedená je odlišná, je o 10 655 Kč vyšší. Rovněž celkový součet množství vybraných výrobků uvedených v Podkladu se liší od toho, které je uvedeno na druhé straně „Pomůcek“ [1 149 522 tun v prvním případě, 1 145 783 (kg) tun v druhém].

Nejvyšší správní soud je si vědom, že v souzené věci došlo ke stanovení daně na základě pomůcek; tato skutečnost však neopravňuje správce daně ke stanovení daně na základě rozporných skutečností, neboť i v tomto případě je nutno aplikovat § 46 odst. 2

daňového řádu. Proto musí být i v souzené věci ze správního spisu jednoznačně patrné, na základě jakých pomůcek došlo ke stanovení daně a jak správce daně dospěl ke konkrétní výši daně. Tento požadavek však v dané věci splněn nebyl. Ze správního spisu vyplývají údaje, které jsou ve vzájemném rozporu, když se k této námitce, která byla obsahem již odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, správní orgán nevyjádřil. Městský soud tuto námitku zčásti ignoroval, zčásti pak nesprávně uvedl, že se výši daně nemůže zabývat. V obecném pravidle by takový závěr byl možný, avšak ne v souzeném kontextu.

Jestliže je povinností jak žalovaného, pak i k žalobní námitce soudu, přezkoumávat rovněž „spolehlivost“ stanovení daně při užití pomůcek (§ 31 odst. 7 daňového řádu), pak onen rozpor mezi podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru a mezi souhrnem provedeným v dokumentu Pomůcky – spotřební daň – období 1999, 2000 musí být odstraněn, popřípadě vyložen. Není-li tomu tak, je nutno uzavřít, že žalovaný, jakož i jako městský soud učinil stejnou chybu. Napadené rozhodnutí je tak stíženo vadou spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, a proto je dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v této části nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek Městského soudu v Praze dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); v novém rozhodnutí se proto vypořádá s výše uvedenou skutečností, neboť v dalších bodech je kasační stížnost nedůvodná.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. ledna 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu