



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, za účasti **Ing. D. B.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 1. 2. 2006, č. j. 59 Ca 121/2003 – 56,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka Liberec rozsudkem ze dne 1. 2. 2006, č. j. 59 Ca 121/2003 - 56 zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „stěžovatel“) ze dne 29. 8. 2003, č. j. 5533/130/03, 5533/1/130/03, 5533/2/130/03, 5533/3/130/03, 5533/4/130/03, 5533/5/130/03, 5533/6/130/03, 5533/7/130/03, 5533/8/130/03, 5533/9/130/03, 5533/10/130/03 a 5533/11/130/03, kterými byla zamítnuta odvolání Ing. D. B. (dále jen „účastník“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Semilech ze dne 28. 11. 2002, jimiž byla podle pomůcek dodatečně vyměřena účastníku daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosince 2001 a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že dospěl k závěru, že stěžovatel svým postupem porušil ustanovení § 46 odst. 2 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Je tomu tak proto, že pokud je základ daně a daň stanovena odchýlně od základu daně a daně, jak je za řízení přiznal daňový subjekt, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvod těchto rozdílů. Je-li základ daně a daň stanovena podle

pomůcek, přihlédne správce daně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Vyměřovací spis sice obsahoval úřední záznam, který popisoval způsob výpočtu daně, avšak tento byl součástí neveřejné části spisu. Úřední záznam též zcela postrádal úvahu o tom, k jakým skutečnostem bylo přihlédnuto jako k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt by však měl mít možnost seznat úvahu správce daně a způsob, kterým byla daň stanovena, aby mohl v odvolání vznést své námitky k takovému postupu. Zpráva o kontrole ani správní spis v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků též neobsahují informaci o tom, jak byl základ daně a daň stanovena, a proto mohl účastník namítat porušení ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků jen obecně. Tyto skutečnosti se účastník nedozvěděl ani z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, který pouze uvedl, že v pomůcce vycházel z údajů srovnatelného subjektu a uskutečněných zdanitelných plnění zjištěných z účtu manželky účastníka. To však neodpovídá obsahu úředního záznamu, z něhož je patrné, že DPH byla stanovena z údajů zjištěných u účastníka. Daň na výstupu tak byla převážně stanovena na základě údajů zjištěných z účetnictví účastníka a dalších důkazů získaných při daňové kontrole a daň na vstupu pak byla zjištěna výhradně ze záznamní povinnosti účastníka a jednotlivých daňových dokladů, na základě kterých podle správce daně nebyl účastník oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně. Tento postup krajský soud považuje za vadu řízení ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť omezuje možnost obrany daňového subjektu v odvolacím řízení, a tím i v přezkumném řízení soudním.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., vyslovil stěžovatel nesouhlas se závěry tohoto soudu. Především namítal, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, neboť dovedl, že na základě těchto ustanovení měl mít účastník možnost zjistit úvahu správce daně a způsob, jakým byla stanovena daň podle pomůcek, aby mohl k takovému postupu vznést v odvolání námitky. Splnění zákonných podmínek ustanovení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků může totiž vyplývat i z neveřejné části vyměřovacího spisu. Úřední záznam musel být založen v neveřejné části spisu, neboť obsahuje údaje týkající se jiného daňového subjektu. Povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak byla ze strany správce daně splněna. V tomto směru odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2005, sp. zn. 2 Afs 16/2003, v němž soud dospěl k závěru, že zcela postačuje, pokud je ze spisu zřejmé, podle jakých pomůcek správce daně daň stanovil, aniž s nimi byl daňový subjekt seznámen. Krajský soud podle stěžovatele nesprávně vyložil i ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, protože nepovažoval za pomůcky vlastní poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu. Skutečnost, že daň na vstupu byla stanovena výhradně na základě záznamní povinnosti účastníka, není v rozporu s ustanovením § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Ostatně ani krajský soud nepochybnil, že daň na výstupu nemohla být stanovena dokazováním. Daňové doklady uvedené v úředním záznamu nelze považovat za důkazy, ale správce daně z nich získal poznatky použité jako pomůcky. Důvody, proč tyto daňové doklady nemohly být použity jako důkazy, byly účastníkovi sděleny. Daň byla též stanovena pouze podle pomůcek a nikoliv kombinací metody dokazování a pomůcek. Krajský soud rovněž nesprávně vyložil ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když uvedl, že úřední záznam správce daně zcela postrádá úvahu o tom, zda a případně k jakým skutečnostem bylo v řízení přihlédnuto. V úředním záznamu je přesně popsáno, jakým způsobem byla daň podle pomůcek stanovena a k čemu správce daně přihlížel. U DPH však okolnosti znamenající výhodu pro daňový subjekt nepřicházejí v úvahu, a to s ohledem na charakter této daně. Z rozhodnutí o odvolání,

resp. z jeho odůvodnění, vyplývá, že správce daně k zataženým skutečně zdanitelným plněním stanovil účastníkovi pomůckami také odpovídající vstupy i přesto, že tyto vstupy nebyly doloženy. Pokud neexistovala okolnost, ze které by vyplývaly výhody pro daňový subjekt, nemohl k nim správce daně přihlídnout. V rozhodnutí o odvolání se přesto zabýval správností stanovení daně podle pomůcek a zkoumal, zda bylo přihlídnuto ke všem okolnostem. Rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele i nepřezkoumatelný. Tento soud na jedné straně uvádí, že zákon omezuje možnost obrany daňového subjektu, který může v odvolání namítat pouze nesplnění podmínek pro použití pomůcek při stanovení daně, na druhé straně však dovozuje, že je poškozen tím, že nemohl uplatnit námitky proti konstrukci pomůcky. Tím se stávají důvody krajského soudu pro zrušení rozhodnutí nepřezkoumatelnými a rozporuplnými. Z rozsudku není ani zřejmé, zda krajský soud dospěl k názoru, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebo zda tyto podmínky byly splněny, ale konstrukce pomůcek je nesprávná. V důsledku toho není jasné, jakým způsobem má stěžovatel pokračovat v řízení, tedy zda má být provedeno dokazování směřující k přezkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek nebo zda má být nově proveden výpočet daně podle pomůcek. Pokud pak krajský soud v rozsudku odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu, má stěžovatel za to, že tyto rozsudky na tento případ nedopadají. Proto navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník ve vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil souhlas s obsahem napadeného rozsudku. Zdůraznil, že z vyměřovacího spisu není patrné, na základě jakého podkladu byl stanoven základ daně a daň za použití pomůcek (§ 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) a tuto informaci se nedozvěděl ani z rozhodnutí stěžovatele. Není rovněž patrné, že by správní orgány postupovaly ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti poukázal mj. na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 5. 1996, č. j. 6 A 561/94 - 22 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 97, ze dne 3. 11. 2004, sp. zn. 1 Afs 19/2004 a ze dne 12. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 190/2004. Z těchto důvodů navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud především poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky soudem může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích 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 tyto 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75).

Stěžovatel v kasační stížnosti na prvním místě namítal nesprávný výklad ustanovení § 31 odst. 6 a § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků krajským soudem.

Z uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že pokud je základ daně nebo daň stanovena odchylně od základu daně a daně, jak je daňový subjekt přiznal nebo za řízení uznal, musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

V daném případě zjistil Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, že vyměřovací spis účastníka obsahoval úřední záznam, z něhož vyplýval způsob stanovení základu daně a daně, jakož i použité pomůcky. Tento úřední záznam byl ale součástí neveřejné části spisu, tedy části spisu, do které neměl podle ustanovení § 23 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků účastník přístup. Tuto skutečnost stěžovatel nepopírá, když v kasační stížnosti uvedl, že zpřístupněním úředního záznamu by došlo ze strany správce daně k porušení mlčenlivosti ve smyslu ustanovení § 24 zákona o správě daní a poplatků právě proto, že úřední záznam obsahuje údaje týkající se jiného daňového subjektu. Tvzení stěžovatele, že úřední záznam obsahuje všechny potřebné údaje, aby byla splněna povinnost podle ustanovení § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, nemůže obstát. Jestliže podle ustanovení § 23 odst. 2, věty první zákona o správě daní a poplatků není daňový subjekt oprávněn nahlížet do úřední korespondence s jinými státními orgány, do rejstříků, pomůcek, zápisů a rozhodnutí sloužících výlučně pro potřeby správce daně a dalších podkladů, do nichž nelze umožnit nahlédnutí s odkazem na povinnost zachovat v tajnosti poměry jiných daňových subjektů, pak toto ustanovení nelze vykládat tak, že by striktně zakazovalo nahlížet do těchto podkladů vůbec. Podle Nejvyššího správního soudu nevyplývá z ustanovení § 46 odst. 2 ve spojení s § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků povinnost správce daně umožnit daňovému subjektu nahlížet do všech listin zachycujících obsah pomůcek, avšak z vyměřovacího spisu musí být pro daňový subjekt seznatelné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho správce daně vyměřil základ daně a daň jinak než přiznal daňový subjekt. Správce daně tedy mohl zvolit takový postup, kterým by na jedné straně respektoval právo účastníka na seznámení se s těmito údaji a na druhé straně nezpůsobil újmu základním právům jiného daňového subjektu. Takovému postupu nebrání ani znění ustanovení § 23 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, podle něhož není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na daňovém řízení, může správce daně v odůvodněných případech nutných pro další průběh daňového řízení povolit nahlédnutí i do těchto písemností (srov. zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05).

Správce daně je při stanovení základu daně a daně podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků povinen respektovat ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona. Z vyměřovacího spisu proto musí vyplývat nejen splnění zákonných podmínek pro stanovení základu daně a daně podle pomůcek, ale také to, zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To, zda správce daně takové okolnosti zohlednil, je pak skutečností, kterou musí hodnotit odvolací orgán v přezkumném řízení ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tento názor je plně

v souladu s konstantní judikaturou Ústavního soudu (srov. nálezy ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 238/02) a Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudky ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. 1 Afs 3/2003 a ze dne 23. 8. 2005, sp. zn. 1 Afs 74/2004). Postup správce daně, který odporuje shora uvedenému, je pak v rozporu nejen s ustanovením § 46 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, ale zejména s ustanovením čl. 36 odst. 1 a 2 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, musí být z vyměřovacího spisu seznatelné nikoli pouze pro správce daně či soud, ale i pro daňový subjekt. V případě stanovení základu daně a daně podle pomůcek jsou procesní práva daňového subjektu výrazně omezena zákonem v tom smyslu, že může namítat pouze nezákonnost postupu správce daně, tedy že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jestliže má daňový subjekt vznášet kvalifikované námitky k případné nezákonnosti postupu správce daně při stanovení daně za použití pomůcek, musí být seznámen s touto skutečností, tj. nejen, že k výhodě bylo přihlédnuto, ale také v čem spočívala. V uvedeném směru si však tvrzení stěžovatele v kasační stížnosti vzájemně odporují. Je tomu tak proto, že stěžovatel na str. 2 v posledním odstavci uvedl, že okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, s ohledem na charakter DPH, nepřicházejí v úvahu, avšak na str. 3 v odstavci prvním již tvrdí, že finanční úřad přihlédl k okolnosti, ze které vplynuly pro účastníka řízení výhody (k pomůckami stanovené dani na výstupu zohlednil také vstupy, ačkoli nebyly doloženy).

Nedůvodná je také námitka stěžovatele, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Výčet pomůcek uvedený v citovaném ustanovení je pouze demonstrativním, což umožňuje správci daně s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem použít i jiné pomůcky, které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem. Výslovně pak toto ustanovení mezi pomůcky řadí vlastní poznatky správce daně z průběhu zdaňování u dotčeného daňového subjektu. V daném případě však Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že základ daně a daň byly stanoveny kombinací dokazování a pomůcek. Jak vyplývá z úředního záznamu, správce daně pro stanovení základu daně a daně vzal v úvahu záznamní povinnost k DPH účastníka a pro stanovení výše uskutečněných zdanitelných plnění uvedené částky povýšil o další částky, např. hotovostní vklady, účetní doklady účastníka neuvedené v záznamní povinnosti. Naproti tomu správce daně vyloučil z přijatých zdanitelných plnění doklady, z nichž účastník uplatnil odpočet daně dvakrát či doklady, ze kterých nebyl účastník oprávněn uplatnit odpočet vůbec nebo byl uplatněn omylem. Správce daně tak nepoužil vlastní poznatky z průběhu zdaňování u účastníka, ale konkrétní údaje předložené účastníkem a dále ty, které získal v rámci dožádání prostřednictvím jiných správců daně. Jediným podkladem, který splňuje měřítko pomůcek, je použití koeficientu výše marže pomocného daňového subjektu. Jestliže správce daně stanovil základ daně a daň podle shora uvedených podkladů, nemohlo se jednat o stanovení základu daně a daně podle pomůcek, ale o kombinací dokazování a pomůcek. Použití jedné metody přitom vylučuje, aby byla současně užita i jiná metoda stanovení základu daně a daně. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil se závěrem krajského soudu, že odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je v tomto směru v rozporu se správním spisem. Je tomu tak proto, že stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí tvrdí, že při tvorbě pomůcky vycházel správce daně z údajů srovnatelného subjektu a z uskutečněných zdanitelných plnění zjištěných z účtu manželky, ale ve skutečnosti byl prokazatelně základ daně a daň stanovena kombinací dokazování a pomůcek.

Stejně tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, že by rozsudek krajského soudu byl nepřezkoumatelný. Krajský soud zcela jednoznačně uvedl, že se otázkou

případného nesplnění podmínek pro použití pomůcek nezabýval, neboť účastník nenavrhl k obecnému tvrzení žádný důkaz, a to ani v řízení před krajským soudem. Krajský soud v této souvislosti, s ohledem na podanou žalobu, v odůvodnění rozsudku poukázal na to, že sám účastník v žalobě potvrzuje dokumentování oprávněnosti použití pomůcek při stanovení základu daně a daně ve správním spisu. Z obsahu výroku a odůvodnění rozsudku krajského soudu nade vší pochybnost vyplývá způsob postupu stěžovatele po té, co byla jeho rozhodnutí krajským soudem zrušena a věc mu vrácena k dalšímu řízení. Vzhledem k tomu, že napadená rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 8. 2003 byla zrušena pro vady řízení, je povinností stěžovatele jako odvolacího orgánu v dalším řízení postupovat v intencích rozsudku a vypořádat se s vytýkanými vadami řízení.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a účastníkovi žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 14. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu