



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele společnosti **P. b., s. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem v Praze 4, Na Záhonech 71, za účasti **Finančního ředitelství v Praze**, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 5 Ca 158/2004 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 5 Ca 158/2004 – 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, č. j. 5 Ca 158/2004 - 25 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 6. 2004 č. j. 739/04-130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Benešově ze dne 18. 2. 2003, č. j. 16140/03/021910/4586, jímž byla stěžovateli doměřena spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv za zdaňovací období červenec 1999. V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud uvedl, že neshledal důvodnou stěžejní námitku, že v daném případě nebyly splněny zákonné předpoklady pro vyměření daně podle pomůcek. Přestože stěžovatel správci daně předložil potřebné doklady a účetnictví, nesplnil svou zákonnou povinnost průkazu svých tvrzení v daňovém řízení, jak mu to ukládá § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Správce daně tak neměl věrohodné a úplné podklady pro to, aby mohl o daňové povinnosti stěžovatele vést dokazování. Rovněž námitku směřující proti početnímu nesouladu mezi údaji o množství plynu v dodatečných platebních výměrech a v pomůckách posoudil

jako neopodstatněnou. Finanční ředitelství ve svém rozhodnutí zcela důvodně poukázalo na ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Finanční ředitelství se proto ve svém rozhodnutí mohlo zabývat pouze tím, zda byly dány podmínky pro stanovení daně tímto způsobem. Jelikož ze správního spisu bylo patrné na základě jakých pomůcek byla daň stěžovateli vyčíslena, odvolání bylo projednáno a zhodnoceno v dostatečném rozsahu, není důvodná ani námitka o porušení ustanovení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správní rozhodnutí sice trpí matematickou nelogičností, když základ pro stanovení daně byl vyčíslen nikoli podle tun, ale podle kilogramů, finanční ředitelství však nepochybně, jestliže i přes tuto chybu odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru zamítlo. Namítaný nedostatek totiž neměl vliv na platnost či zákonnost správního rozhodnutí. Městský soud též neshledal nesprávným posouzení porušení záznamní povinnosti stanovené správcem daně, jakož i nepřezkoumatelnost způsobu hodnocení svědeckých výpovědí a listinných důkazů jako důvodu pro použití pomůcek.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. stěžovatel poukázal na to, že již v žalobě namítal 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 Finančního úřadu pro Prahu 2 nazvaný „Pomůcky“, který údaje za období roku 1999 až 2000 uvádí v kilogramech a sazbu 2,85 Kč/kg. Městský soud sice dal za pravdu stěžovateli, že výměr trpí matematickou chybou, avšak z toho podle jeho názoru nelze dovodit nezákonnost či neplatnost platebního výměru. Podle stěžovatele buď platí údaje uvedené ve správním spise nebo ve výměru. Platí-li však podle městského soudu údaje ve správním spise, byl odvolací orgán povinen zajistit soulad údajů obsažených ve správním spise s údaji ve výměru, a to formou opravy zřejmé chyby. Nejednalo-li nápravu odvolací orgán, měl tak učinit soud. Na matematicky rozporný výměr je třeba vždy pohlížet jako na nezákonný. Stěžovatel dále namítal, že rozhodnutí trpí nedostatkem důvodů, neboť městský soud se řádně nevypořádal s námitkou obsaženou v bodu II/2 žaloby, v níž stěžovatel poukázal na to, 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. I tento početní rozpor mezi správním spisem a výměry nelze nechat bez povšimnutí. Rovněž námitkou uvedenou pod bodem II/3 žaloby se městský soud nezabýval. Stěžovatel namítal, že v pomůckách je vyčíslen doměrek spotřební daně pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, avšak ani správce daně ani finanční ředitelství neuvádějí, jak dospěly k 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. Požadavku uvedenému v ustanovení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků na soulad rozhodnutí a správního spisu se nelze vyhnout obecným poukazem na ustanovení § 50 odst. 5 citovaného zákona, jak činí městský soud. Pomůcková daň v případě stěžovatele nespĺňuje parametry ustanovení § 46 odst. 2 citovaného zákona, když výměry postrádají oporu ve správním spise. Nadto se stěžovatel domnívá, že daň mu neměla být stanovena podle pomůcek, ale na základě dokazování. Stěžovatel předložil správci daně doklady prokazující údaje uvedené v daňovém přiznání, což potvrzuje i soud (str. 7 třetí odstavce rozsudku). 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. Finanční ředitelství ani soud se nezabývaly změněnými výpověďmi učiněnými na Polici ČR svědků Z. Š., L. H. a zejména odpovědí p. L., které stěžovatel předložil v odvolacím řízení. Finanční ředitelství nevedlo, proč a na základě jakých skutečností nebere

v úvahu důkazní prostředky předložené stěžovatelem. Bylo proto na soudu, aby rozhodnutí zrušil jako nepřezkoumatelné. Podle mínění stěžovatele soud po něm v podstatě požaduje, aby se doznal k pochybnostem správce daně, i když tak dalece jeho daňového břemeno nesahalo. Jestliže si správce daně obstaral vlastní činností skutečnosti, které podle jeho mínění vyvracejí údaje uvedené v přiznáních a v dokladech předložených na jeho podporu, měl povinnost stanovit daň dokazováním. Městský soud se dále nevypořádal s námitkou uvedenou v bodě II/6 žaloby. Stěžovatel tak z uvedených důvodů navrhl zrušení napadeného rozsudku městského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že městský soud posoudil důvody v rozsahu žaloby po skutkové i právní stránce správně a svůj výrok podrobně zdůvodnil. Proto navrhlo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

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 přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle správního spisu byla u stěžovatele provedena daňová kontrola spotřební daně od doby registrace. Výzvou podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 26. 9. 2001 byl stěžovatel vyzván k doložení denní evidence výtoče propanbutanu za období roku 1999 a dalším skutečností vztahujícím se k jednotlivých čerpacím stanicím. Na tuto výzvu stěžovatel částečně reagoval, a to vyjádřením do protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2001. Následně výzvou podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 22. 11. 2001 byl stěžovatel vyzván k dokladování a prokázání množství vytočeného propanbutanu za období roku 1999 a 2000 a rovněž k předložení evidence členů PB k. Do protokolu o ústním jednání ze dne 21. 2. 2002 stěžovatel uvedl, že je schopen dokladovat množství látky, ale z důvodu krádeže jen od poloviny roku 2000, a že evidenci členů není schopen předložit. Výzvou podle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 22. 5. 2002 byl poté stěžovatel vyzván mj. k předložení údajů o množství nebo hodnotě autoplynu vytočeného členy PB k. za období roku 1999 a 2000. Do protokolu o ústním jednání ze dne 17. 6. 2002 stěžovatel sdělil, že je nemůže předložit, neboť byly odcizeny při krádeži. Ve správním spise je rovněž založeno rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti v souladu s ustanovením § 39 zákona o správě daní a poplatků ze dne 10. 5. 2000, jímž byla stěžovateli stanovena záznamní povinnost v rozsahu v tomto rozhodnutí specifikovaném. V dokumentu nazvaném „Pomůcky, Spotřební daň – období 1999, 2000“ je přesně rozepsán způsob výpočtu daňové povinnosti, kdy jsou nejprve uvedeny souhrnné skutečnosti a následně i rozpis daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období, tj. za jednotlivé měsíce roku 1999 a 2000.

Stěžovatel v první řadě v kasační stížnosti namítal početní nesoulad v dodatečném platebním výměru, který uvádí jiné hodnoty než dokument nazvaný „Pomůcky“. Stejně formulovaný žalobní bod uznal městský soud důvodný s tím, 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 dovodit nezákonnost dodatečného platebního výměru. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že nelze směřovat instituty odvolání proti platebnímu výměru a opravu zřejmých omylů a nesprávností, jak to činí stěžovatel, neboť smysl obou institutů je zcela odlišný. Podle ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovenou daň správce daně rozhodnutím opraví

nebo zruší na žádost nebo z úřední povinnosti, pokud byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit, došlo při stanovení daňové povinnosti k zřejmé chybě v počítání, psaní nebo jinému omylu, zejména jde-li o stanovení dvojí daňové povinnosti u téže daně a téhož daňového subjektu. Je-li v tomto případě stanovena dvojí daňová povinnost různě vysoká, zruší se daňová povinnost nižší. Postup upravený v citovaném ustanovení slouží k opravě vadně stanovené daně, v případě, že tato byla stanovena někomu jinému, nebo jestliže při jejím výpočtu došlo k chybě, a dále 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 mohlo být takto postupováno, je 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 dané věci se stěžovatel 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, tzn., že zde není pochyb o tom, jestli daňový subjekt o této chybě ví. Naopak vzhledem k nečinnosti správce daně a finančního ředitelství, kteří mají ze zákona obligatorní povinnost zahájit řízení podle ustanovení § 56 zákona odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v případě, že zjistí, že jejich rozhodnutí obsahuje chybu, je nutné vyvodit, že u nich zřejmost daná nebyla. Okamžik, kdy tyto orgány zjistily chybu v rozhodnutí správce daně, je doručení stejnopisu žaloby obsahující tuto žalobní námitku. Ze skutečnosti, že odvolací orgán ani správce daně nic nečiní (resp. soudu není známo, že by činily), však nelze dovodit nezákonnost rozhodnutí. Ustanovení § 56 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků totiž obsahuje pravidlo, jak postupovat v případě, že daň byla stanovena ve správné výši, avšak rozhodnutí o této daňové povinnosti obsahuje písařskou chybu. Jestliže tedy stěžovatel má pochybnosti o správnosti dodatečného platebního výměru a dovozuje, že 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 stížní námitka nedůvodná.

Další námitkou stěžovatele je, že byl doměrek vyčíslen pouze souhrnně za rok 1999 a 2000 a není uváděno množství plynu vytočeného za jednotlivé měsíce. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že správní spis obsahuje 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 podle jednotlivých měsíců. Vzhledem k okolnosti, že z druhé strany tohoto dokumentu je zřejmé, že pro stanovení daně podle pomůcek, tedy pro stanovení doměrku, byly použity údaje o množství vytočeného plynu společnosti S. C. S., a. s., je zřejmé, že se jedná o pomůcku, na jejímž základě byla stěžovateli doměřena daň. Správní spis rovněž obsahuje sjetiny z počítače společnosti S. C. S., a. s., která v rozhodné době spravovala databáze stěžovatele zasláné správci daně Policií České republiky, které zobrazují odběry autoplynu. S ohledem na tyto skutečnosti je ze správního spisu jasně seznatelné, na základě jakých skutečností byla stěžovateli doměřena daň a co bylo pomůckou podle ustanovení § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. 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, když považuje za nutné zdůraznit, že z dokumentu nazvaného „Pomůcky“ nade vší pochybnost vyplývá, že i přes okolnost, že stěžovatel byl správcem daně několikrát vyzván k prokázání rozhodných skutečností, na tyto výzvy nijak nereagoval a požadované doklady nepředložil, čímž neprokázal správnost údajů uvedených

ve svém daňovém přiznání. Na str. 1 a 2 rozhodnutí finančního ředitelství je velmi podrobným způsobem rozebráno, z jakých důvodů považoval správce daně skutečnosti doložené stěžovatelem za nedostatečné. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že tvrzení stěžovatele, že mu bylo odcizeno kompletní účetnictví, další písemnosti a doklady jej nezavazuje povinnosti prokázat údaje, které uvedl v daňovém přiznání. Nelze popřít, že stěžovatel v daňovém řízení předložil některé doklady, ale nelze 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 stěžovatel v daňovém řízení nevyhověl výzvám správce daně k prokázání rozhodných skutečností, přičemž byl poučen o důsledcích svého konání. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem o správě daní a poplatků, když za této situace přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek. Proto je i tato stížní námitka nedůvodná.

Pokud stěžovatel v dalším stížním bodě namítal, že, byly splněny všechny zákonné předpoklady pro stanovení daně dokazováním, považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné zdůraznit, že v daňovém řízení, na rozdíl např. od řízení trestního, má daňový subjekt nejen povinnost tvrzení, ale také povinnost důkazní, tedy povinnost prokázat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvedl. V případě, že správce daně v daňovém řízení vyzve daňový subjekt k prokázání skutečností jím tvrzených, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Jestliže však správce daně prokáže existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí nebo daňový subjekt neprokáže svá tvrzení, tzn., že neunese důkazní břemeno, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek. V dané věci z provedeného dokazování vyplynulo, že s ohledem na nedostatek důkazních prostředků předložených stěžovatelem nebyly prokázány skutečnosti, které tento uváděl v daňovém přiznání. Tato nemožnost byla objektivní, proto měl správce daně zákonnou povinnost stanovit daňovému subjektu daň za použití pomůcek. K námitkám týkajícím se prostředků použitých správcem daně ke stanovení daňové povinnosti se Nejvyšší správní soud nevyjadřuje, neboť s ohledem na ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků mu to nepřísluší. Je totiž jen a pouze věcí správce daně jaké pomůcky při stanovení daně použije, neboť je povinen jednat i bez součinnosti s daňovým subjektem. Protože daň byla stěžovateli stanovena na základě pomůcek, nemohlo se finanční ředitelství vyjadřovat k relevanci dokumentů, které stěžovatel předložil až v odvolacím řízení, neboť je-li daň stanovena podle pomůcek, nemůže daňový subjekt už v odvolacím řízení předkládat důkazní prostředky. Co se týká uložené záznamní povinnosti, tato byla stěžovateli uložena rozhodnutím správce daně až od 1. 6. 2000. Je proto zřejmé, že tato povinnost nemohla mít relevanci na rozhodné daňové období, které předcházelo stanovení výše uvedené povinnosti. Proto také správce daně přistoupil ke stanovení daně za pomoci pomůcek na základě porušení jiné povinnosti než záznamní, což je ze správního spisu patrné. K tvrzení stěžovatele, že ze správního spisu vyplývá, že ve věci daňového přiznání za červen 1999 bylo správcem daně nejprve zahájeno výtýkácí řízení, Nejvyšší správní soud uvádí, že taková skutečnost ze správního spisu nevyplývá. Protože stěžovatel k tomuto svému tvrzení nedoložil uvedenou výzvu, je jeho námitku nutno hodnotit jako nedůvodnou, a to i za situace, kdy je z rozhodnutí městského soudu zřejmé, že se tento s touto námitkou nevypořádal, jakož i že se jednalo o jiné zdaňovací období. Toto jeho pochybení však nemohlo mít, vzhledem k charakteru této námitky, vliv na zákonnost napadeného rozsudku. I tento stížní bod je tedy nedůvodný.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledává stížní námitku stěžovatele, že ani městský soud, ani finanční ředitelství se nevypořádalo s jeho námitkou týkající

se rozporu mezi správním spisem a dodatečným platebním výměrem, když v pomůckách je uveden nepřiznaný základ daně za rok 1999 v množství 946 338 kg, přičemž součtem množství plynu doměřeného ve všech výměrech se dojde k částce 946 342 tun. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že ve správním spise založený dokument s názvem „Pomůcky“ obsahuje na str. 2 údaj o celkové výši nepřiznané spotřební daně, která činí 2 697 063 Kč, když je z údajů uvedených na této straně zřejmé, že správce daně k tomuto číslu dospěl prostým vynásobením množství rozdílu plynu přiznaného stěžovatelem a zjištěného podle evidence společnosti S. C. S., a. s. sazbou daně (která činila 2,85 Kč/kg). V Podkladě 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 1999 ve výši 2 697 074 Kč. Srovnáním obou částek je patrné, že druhá uvedená je o 11 Kč vyšší. Rovněž celkový součet množství vybraných výrobků uvedených v Podkladu se liší od toho, které je uvedeno na druhé straně „Pomůcek“ (946 342 tun v prvním případě, 946 338 tun v druhém). Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že daň byla doměřena za použití pomůcek, ale tato skutečnost však neopravňuje správce daně ke stanovení daně na základě rozporných skutečností, neboť i v tomto případě je nutno aplikovat ustanovení § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Proto musí být v dané věci ze správního spisu patrné, na základě jakých pomůcek došlo ke stanovení daně a jak správce daně dospěl k doměřené výši daně. Tento požadavek však v dané věci splněn nebyl. Ze správního spisu vyplývají údaje, které jsou ve vzájemném rozporu, což bylo namítáno již v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, a finanční ředitelství se k tomu nevyjádřilo. Učinilo tak stejnou chybu jako městský soud, který tuto žalobní námitku rovněž zcela pominul. Jeho rozhodnutí je tak stíženo vadou spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, a proto je podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. v této části nepřezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); v novém rozhodnutí se proto městský soud vypořádá i s výše uvedenou skutečností, když v dalších bodech je kasační stížnost nedůvodná.

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

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

V Brně dne 30. listopadu 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu