



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně **První brdské spol. s r. o.**, se sídlem v Benešově, Ke Studánce 519, zastoupené JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem v Praze 4, Na Záhonech 71, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2004, čj. 741/04-130, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2005, čj. 9 Ca 210/2004 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2005, čj. 9 Ca 210/2004 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Benešově (správce daně) platebním výměrem ze dne 18. 2. 2003, čj. 16147/03/021910/4586, dodatečně vyměřil žalobci daňovou povinnost na spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv, za zdaňovací období září 1999, ve výši 333 296 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 6. 2004, odvolání proti platebnímu výměru zamítl.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 30. 11. 2005, čj. 9 Ca 210/2004 - 33, zamítl.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], z důvodu vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1

písm. b) s. ř. s.] a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel uvedl, že již v žalobě namítl zásadní početní nesoulad ve správním rozhodnutí prvního stupně, 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. Ten uvádí údaje za období let 1999 - 2000 v kilogramech, konkrétně 2,85 Kč za kg. Městský soud přisvědčil stěžovateli, že výměr trpí matematickou chybou, ale uzavřel, že z toho nelze dovodit jeho nezákonnost či neplatnost. Stěžovatel naopak tvrdí, že buď platí údaje uvedené ve správním spise nebo údaje ve výměru a správní orgán měl tento rozpor odstranit formou opravy zřejmé chyby. Na matematicky rozporný platební výměr je nutno pohlížet jako na nezákonný.

Dále stěžovatel namítl, že rozhodnutí trpí nedostatkem důvodů. Městský soud se podle něj řádně nevypořádal s námitkou obsaženou v bodu II/2 žaloby, podle níž je v pomůckách uveden nepřiznaný základ spotřební daně za rok 1999 v množství 946 338 kg plynu. Součtem množství plynu uvedeného ve všech výměrech za rok 1999 se však dojde k sumě 946 342 tun. Tento početní rozpor mezi správním spisem a výměry nelze nechat bez povšimnutí. Městský soud se nezabýval ani další námitkou, uvedenou pod bodem II/3 žaloby, podle níž je v pomůckách vyčíslen doměrek spotřební daně pouze souhrnně za roky 1999 a 2000, ale správní orgán ani správce daně neuvádějí, jak dospěli k údajům za jednotlivé měsíce let 1999 a 2000.

Podle stěžovatele musí mít i daň stanovená za pomoci pomůcek oporu ve správním spise a nemůže být výrazem libovůle. Jestliže odvolací orgán zjistí nesoulad mezi správním spisem a platebním výměrem, je jeho povinností výměr změnit nebo zrušit. Neučiní-li tak, musí nápravu zjednat soud. Stěžovatel poukázal i na skutečnost, že „pomůcková daň“ nesplňuje parametry § 46 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), neboť platební výměry postrádají oporu ve správním spise.

Dále se stěžovatel domnívá, že daň neměla být stanovena podle pomůcek, ale na základě dokazování. Jak prokazuje i třetí odstavec na straně sedm rozsudku městského soudu, stěžovatel v tomto směru předložil správci daně příslušné doklady.

Stěžovateli podle jeho názoru není možno vytýkat porušení záznamní povinnosti, kterého se navíc za období ledna 1999 až května 2000 nemohl dopustit, neboť mu taková povinnost nebyla uložena.

Žalovaný se nezabýval změněnými výpověďmi svědků Š., H. a L., které stěžovatel předložil v rámci odvolacího řízení, a nevedl, proč nebere v úvahu důkazy předložené stěžovatelem. Stěžovatel se domnívá, že po něm městský soud v podstatě požadoval, aby se doznal k pochybnostem správce daně, přestože jeho důkazní břemeno tak dalece nesahalo. Obstaral-li si správce daně důkazní prostředky, které vyvrátily údaje uvedené stěžovatelem, měl povinnost stanovit daň dokazováním.

Dále se městský soud podle stěžovatele nevypořádal s námitkou uvedenou v bodě II/6 žaloby.

Stěžovatel nesouhlasí ani se způsobem, jímž se městský soud skutkově a právně vypořádal s námitkami o souběžnosti řízení a daňové kontroly za měsíc červen 2000. Závěr městského soudu, podle kterého vyměřovací a v jeho rámci i vytýkácí řízení skončilo dne 25. 7. 2000 a daňová kontrola byla zahájena později, je pouze domněnkou. Městský soud totiž sám přiznává, že neměl k dispozici správní spis dokládající průběh vytýkácího řízení a za „konkludentní vyměření“ považuje pouze podpis správce daně na daňovém přiznání bez uvedení data, kdy k němu došlo.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se skutkovým i právním hodnocením věci městským soudem a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud vyšel při posouzení věci mj. ze své dosavadní judikatury v obdobných věcech, např. v rozsudku ze dne 9. 11. 2006, čj. 7 Afs 68/2006 - 63, rozsudku ze dne 30. 11. 2006, čj. 7 Afs 87/2006 - 50 a rozsudku ze dne 24. 8. 2007, čj. 8 Afs 67/2006 - 49 (www.nssoud.cz).

Ze správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 30. 8. 2000, čj. 106664/00/002/932/3293, byla se stěžovatelem zahájena daňová kontrola spotřební daně za zdaňovací období let 1999 a 2000. Výzvou ze dne 18. 10. 2000, čj. 128666/00/002932/5300, byl stěžovatel vyzván k doložení údajů na počítadle množství propanbutanu, k doložení počátečních a konečných stavů počítadel za jednotlivá zdaňovací období a dále k předložení provozních deníků vztahujících se k jednotlivým stojanům propanbutanu. Na tuto výzvu stěžovatel částečně reagoval, a to vyjádřením v protokolu o ústním jednání ze dne 14. 11. 2000, čj. 140187/00/002 932/5300. Výzvou ze dne 26. 9. 2001, čj. 125224/01/002932/3293, byl stěžovatel vyzván k doložení denní evidence výtoče propanbutanu za rok 1999, k předložení provozních deníků s údaji o jednotlivých opravách a jiných zásazích do počítadel a dále k prokázání způsobu členění tržeb.

Další výzvou ze dne 22. 5. 2002, čj. 82102/02/002/932/3293, byl stěžovatel vyzván mj. k předložení údajů v příznání za období února, března, června a října až prosince roku 2000, v návaznosti na záznamní povinnost, a dále k předložení údajů o množství nebo hodnotě autoplynu, vytočeného členy PB klubu za období let 1999 a 2000. V protokolu o ústním jednání ze dne 17. 6. 2002, čj. 89797/02/002/932/3293, stěžovatel uvedl, že požadované doklady nemůže předložit, neboť byly odcizeny. Ve správním spisu je rovněž založeno rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti v souladu s § 39 daňového řádu ze dne 10. 5. 2000, čj. 76726/00/002914/5457, jímž byla stěžovateli od 1. 6. 2000 stanovena záznamní povinnost v rozsahu blíže specifikovaném v rozhodnutí. Ze zprávy o kontrole spotřební daně ze dne 12. 9. 2002, čj. 117723/02/002/932/3293, vyplynulo, že stěžovatel byl v průběhu daňového řízení vyzván k předložení dokladů, a to za pomoci několika výzev. 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 let 1999 a 2000.

Stěžovatel především namítl početní nesoulad v dodatečném platebním výměru, který uvádí jiné hodnoty než dokument nazvaný Pomůcky. Této žalobní námitce městský soud přisvědčil s tím, že je v daném případě nepochybné, v jaké částce byla daň doměřena, tento údaj je součástí výroku, a ze zřejmé chyby v psaní, kdy je místo kilogramu uvedena tuna, nelze dovodit nezákonnost dodatečného platebního výměru. Nejvyšší správní soud dodává, že nelze směřovat odvolání proti platebnímu výměru a opravu zřejmých omylů a nesprávností, jak činí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť smysl obou institutů je zcela odlišný. Druhý institut 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, čj. 2 Afs 136/2005 - 66, č. 916/2006 Sb. NSS). Je ovšem nutné, má-li být takto postupováno, aby byla chyba „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, zda 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, že zjistí, že jejich rozhodnutí obsahuje chybu, je nutné vyvodit, že u nich zřejmost daná 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 neučinili (resp. soudu není známo, že by učinili), však nelze dovodit nezákonnost rozhodnutí. Ustanovení § 56 daňového řádu totiž obsahuje vlastní pravidlo, jak postupovat tehdy, byla-li daň stanovena ve správné výši, ale rozhodnutí o daňové povinnosti obsahuje písařskou chybu. Jestliže má stěžovatel pochybnosti o správnosti platebního výměru, tedy sám dovozuje, že obsahuje písařskou chybu, může podat návrh na její opravu. V žádném případě tento procesní postup není možno suplovat námitkou v kasačním či žalobním soudním řízení. Námitka stěžovatele proto není důvodná.

Dále stěžovatel namítl, že pomůcky vyčíslují doměrek pouze souhrnně za roky 1999 a 2000 a není uvedeno, jak správní orgán dospěl k množství plynu vytočeného za jednotlivé měsíce. Nejvyšší správní soud připomíná, jak již bylo zmíněno, že správní spis obsahuje dokument nazvaný Pomůcky, Spotřební daň – období 1999, 2000, který obsahuje tabulku s přehledem výtoče autoplynu na karty dle záznamů společnosti Smart Card System a. s., členěnou podle jednotlivých měsíců. Vzhledem k okolnosti, že z druhé strany tohoto dokumentu je jasně patrné, že pro stanovení daně podle pomůcek, tedy pro stanovení doměrku, byly použity údaje o množství vytočeného plynu společností Smart Card System, a. s., je zřejmé, že se jedná o pomůcku, na jejímž základě byla daňovému subjektu doměřena daň. Správní spis rovněž obsahuje evidenční sestavy společnosti Smart Card System, a. s., která v rozhodné době spravovala databáze daňového subjektu, zaslané správci daně Policií České republiky, které zobrazují odběry autoplynu. Ze správního spisu je tedy jasně patrné, na základě jakých skutečností byla stěžovateli doměřena daň a co bylo pomůckou podle § 31 odst. 6 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto zaujal stejné stanovisko jako městský soud a neshledal námitku důvodnou.

S námitkou stěžovatele, že pomůcky nemají oporu ve správním spise, se Nejvyšší správní soud částečně vyrovnal již výše a zdůrazňuje, že z dokumentu nazvaného Pomůcky nade vší pochybnost vyplývá, že stěžovatel přes opakované výzvy správce daně k prokázání rozhodných skutečností na tyto výzvy nereflektoval a požadované doklady nedoložil. V rozhodnutí správního orgánu je velmi podrobným způsobem rozebráno, z jakých důvodů považoval správce daně skutečnosti doložené daňovým subjektem za nedostatečné. Tvrzení, že daňovému subjektu bylo odcizeno kompletní účetnictví a další písemnosti a doklady, jej nezbavuje povinnosti prokázat údaje, které uvedl v daňovém přiznání. Stěžovateli lze přisvědčit, 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 (k tomu blíže viz přehled správního spisu učiněný výše). 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 průběhu daňového řízení nevyhověl výzvám správce daně k prokázání rozhodných skutečností, přičemž byl poučen o důsledcích. Správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, když za daného stavu věci přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. Ani tato stížná námitka proto není důvodná.

V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že jestliže si správce daně opatřil vlastní činností skutečnosti, které podle jeho názoru vyvracejí tvrzení stěžovatele, měl stanovit daň dokazováním. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že jednou ze základních zásad daňového řízení, která je zakotvena v § 31 odst. 9 daňového řádu, je zásada tzv. „obráceného důkazního břemene“ spočívající v okolnosti, že daňový subjekt má v průběhu daňového řízení nejen povinnost tvrzení (v posuzované věci podat daňové přiznání), ale také povinnost důkazní k prokázání všech skutečností, které uvedl ve svém daňovém přiznání. V případě, že správce daně v průběhu daňového řízení vyzve k prokázání tvrzených skutečností, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti doložit. Jestliže jsou však skutečnosti, jimiž se daňový subjekt snaží prokázat svá tvrzení, zpochybněny správcem daně, tj. správcem daně jim nepřihodí hodnotu důkazních prostředků, je správce daně oprávněn postupovat tak, že skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlední. Daňový řád v § 31 odst. 5 zohledňuje i případ, kdy daňovou povinnost není možno stanovit na základě skutečností, které jsou správcem daně známy, a to díky nesoučinnosti daňového subjektu v průběhu daňového řízení. V posuzované věci z provedeného dokazování vyplynulo, že s ohledem na nedostatek důkazních prostředků předložených stěžovatelem nebylo možno dokázat skutečnosti, které tento subjekt uváděl ve svém daňovém přiznání. Tato nemožnost byla objektivní, proto měl správce daně zákonnou povinnost stanovit stěžovateli daň za pomoci pomůcek. Pokud jde o charakter pomůcek, Nejvyšší správní soud poukazuje na svůj rozsudek ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55 (www.nssoud.cz), podle něhož i pomůcky musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Přestože je správce daně opatřuje bez součinnosti s daňovým subjektem, nemůže jimi učinit cokoliv. Jak Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 12. 5. 2005, čj. 2 Afs 190/2004 - 56 (č. 675/2005 Sb. NSS), z okruhu pomůcek podle § 31 odst. 6 d. ř. nejsou vyloučeny poznatky, které správce daně získal při daňové kontrole. Pokud jde o relevanci důkazních prostředků předkládaným v rámci odvolacího řízení, musí k nim odvolací orgán přihlížet jen tehdy, kdyby z nich bylo zřejmé, že bylo možné stanovit daň dokazováním a že by jimi byla zpochybněna důvodnost postupu podle pomůcek. Tomu ovšem stěžovatelem označené důkazní prostředky nenasvědčují. Co do uložené záznamní povinnosti, tato byla stěžovateli uložena rozhodnutím správce daně až od 1. 6. 2000. Je proto zřejmé, že tato povinnost nemohla mít vliv na rozhodné daňové 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, což je ze správního spisu patrné. I tento stížní bod je tedy nedůvodný.

Nejvyšší správní soud však shledal důvodnou námitku, že se městský soud nevypořádal s námitkou stěžovatele zdůrazňující početní rozpor mezi správním spisem a výměrem, protože 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 kg.

Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že dokument s názvem Pomůcky, založený ve správním spise, obsahuje na své druhé straně údaj o celkové výši nepřiznané spotřební daně, která dle této strany činí 2 697 063 Kč, a z údajů uvedených na této straně je zřejmé, že správce daně k tomuto číslu dospěl prostým vynásobením množství rozdílu plynu přiznaného daňovým subjektem a zjištěného dle evidence společnosti Smart Card System, a. s., sazbou daně (která činila 2,85 Kč/kg). V podkladu k dodatečnému platebnímu výměru z kontroly, 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 částka 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 kg v prvním případě, 946 338 kg v případě druhém). Nejvyšší správní soud si je vědom,

že v posuzované 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 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 a správní orgán se k této námitce, která byla již obsahem odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru nevyjádřil. Učinil tak stejnou chybu jako městský soud, který se s touto žalobní námitkou nevyřadil.

Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli i v tom, že se městský soud nezabýval námitkou, podle níž správce daně zahájil vytykáací řízení a aniž bylo řádně skončeno, byla zahájena daňová kontrola.

Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], v němž je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na městském soudu tedy nyní bude, aby napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních námitek a v novém rozhodnutí se proto vypořádá s výše uvedenými skutečnostmi, 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.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. února 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu