

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Milana Kamlacha v právní věci **žalobce B. spol. s r.o.,** zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, Litoměřice, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, **se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem,** o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2003, č. j. 5829/1/130/02, č. j. 5829/2/130/02 a č. j. 5829/3/130/02, vedeným u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Ca 151/2003, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 2. 2004, č. j. 15 Ca 151/2003 - 28,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho advokáta náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného (dále též „stěžovatel“) ze dne 10. 4. 2003, č. j. 5829/1/130/02, bylo zamítnuto odvolání právního předchůdce žalobce (dále jen „žalobce“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích (dále též „místně příslušný správce daně“) ze dne 1. 2. 2002, č. j. 10597/02/196912/0198, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1997 ve výši 197 912 Kč. V odůvodnění žalovaný uvedl, že žalobce nepředložil požadované daňové doklady a evidence a neprokázal skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a proto byla daň vyměřena pomocí pomůcek. Z odůvodnění dále vyplynulo, že u žalobce proběhla v období od 29. 8. 2000 do 24. 5. 2001 daňová kontrola provedená pověřeným Finančním úřadem v Ústí nad Labem (dále též „pověřený správce daně“). Žalovaný uvedl, že žalobce byl

opakovaně vyzýván k předložení účetnictví v takovém stavu, aby mohl být prověřen základ daně a daňová povinnost stanovena dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu a poučen o tom, že v opačném případě bude daň stanovena podle pomůcek. Žalobce však požadavkům pověřeného správce daně nevyhověl a proto byl podle žalovaného na místě postup podle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Žalovaný neshledal oprávněným tvrzení žalobce, že daňová kontrola byla prováděna v rozporu s § 2 odst. 1 daňového řádu přerušovaně; podle spisové dokumentace neexistuje důkaz o tom, že by daňová kontrola byla prováděna přerušovaně, navíc daňový řád neobsahuje možnost přerušení daňové kontroly. Žalovaný připustil, že v zápise z kontroly je uvedeno, že kontrola byla provedena „ve dnech 29. 8. 2000 – 20. 4. 2001 (přerušovaně)“, což je však pouze informativní označení pro evidenci správce daně. Z povahy věci vyplývá, že nebylo možné daňovou kontrolu provádět po dobu devíti měsíců každý jednotlivý den. Fakticky daňová kontrola probíhala nepřerušovaně a žalovaný na tomto postupu neshledal žádné závady.

Žalovaný popřel, že by daňovou povinnost stanovil pověřený správce daně za použití pomůcek a tím vyloučil možnost místně příslušného správce daně aplikovat § 31 odst. 7 daňového řádu, neboť sjednání daně podle tohoto ustanovení je výjimečným postupem v případě, kdy daň nelze stanovit dokazováním ani podle pomůcek. Dodatečný platební výměr byl vydán místně příslušným správcem daně podle § 31 odst. 5 daňového řádu na základě výsledku daňové kontroly uvedeného ve zprávě o kontrole. Správce daně neporušil při užití pomůcek § 31 odst. 6 daňového řádu. Žalovaný dále zkoumal dodržení podmínky podle § 46 odst. 3 daňového řádu s tím, že podmínka byla v řízení splněna, neboť byla zohledněna žalobcem přijatá zdanitelná plnění a i uskutečněná zdanitelná plnění. Žalovaný uvedl, že z dodatečného platebního výměru vyplývá, že dodatečně stanovená daň (byť podle pomůcek) je dodatečně vyměřena ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou (na základě daňového přiznání) a daní stanovenou (na základě kontroly).

Žalovaný dále nepřisvědčil žalobci v tom, že rozhodnutí místně příslušného správce daně je absolutně neplatné pro absenci náležitosti uvedených v § 32 odst. 2 písm. a) a d) daňového řádu, neboť napadený dodatečný platební výměr obsahuje všechny náležitosti v souladu s citovaným ustanovením. Závěrem žalovaný uvedl, že zahájením daňové kontroly dne 29. 8. 2000 byla přerušena lhůta k dodatečnému vyměření daně a rozhodnutí nebylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu, neboť dnem 29. 8. 2000 začala běžet v souladu s § 47 odst. 2 daňového řádu opět tříletá lhůta od konce roku, v němž byl žalobce o úkonu vyrozuměn. Námitka promlčení doměřené daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1997 nebyla tedy akceptována.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2003, č. j. 5829/2/130/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 1. 2. 2002, č. j. 10753/02/196912/0198, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1998 ve výši 200 330 Kč. Rozhodnutí bylo odůvodněno obdobně jako výše uvedené rozhodnutí žalovaného.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 4. 2003, č. j. 5829/3/130/02, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 1. 2. 2002, č. j. 10766/02/196912/0198, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1998 ve výši 2 650 765 Kč. Rovněž

toto rozhodnutí žalovaného bylo odůvodněno obdobně jako předchozí dvě citovaná rozhodnutí.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce správní žaloby ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, jenž je usnesením ze dne 10. 11. 2003, č. j. 15 Ca 151/2003 - 17, spojil ke společnému projednání pod sp. zn. 15 Ca 151/2003.

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 2. 2004, č. j. 15 Ca 151/2003 - 28, byla žalobami napadená rozhodnutí žalovaného zrušena pro vady řízení a věci vráceny žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá možnost, aby správce daně přerušil provádění daňové kontroly; takový postup žalovaného ostatně nebyl zjištěn. Ze spisu nevyplývá ani okolnost, že by se po určitou dobu nemohly provádět jednotlivé úkony a že by žalobce neměl možnost uplatňovat svá práva podle § 16 odst. 4 daňového řádu. Zmínka o přerušení řízení bylo patrně nepřesným vyjádřením toho, že příslušné úkony nebyly uskutečňovány každý jednotlivý den, což žalovaný uvedl v odůvodnění svých rozhodnutí. Uvedená nepřesnost ve zprávě o daňové kontrole nepředstavuje podle názoru krajského soudu natolik závažnou vadu daňového řízení, že by mohla mít za následek nezákonnost napadených rozhodnutí, neboť k porušení § 2 odst. 1 a § 16 odst. 2 a odst. 4 daňového řádu nemohlo dojít.

Soud dále uvedl, že dne 19. 7. 2000 pověřil žalovaný Finanční úřad v Ústí nad Labem k provedení daňové kontroly u žalobce. Uvedeným pověřením mohl pověřený správce daně zjišťovat či prověřovat jakoukoliv daňovou povinnost žalobce, pokud to nevylučoval daňový řád. Pověřený správce daně však nebyl podle názoru soudu oprávněn vypočítávat výši daně z přidané hodnoty za použití pomůcek, což však učinil v úředním záznamu ze dne 20. 4. 2001. K vypočtení výše daně však nebyl pověřený správce daně ani dožádán místně příslušným správcem daně podle § 5 odst. 1 daňového řádu. Výpočet daňových povinností byl navíc proveden před ukončením daňové kontroly, která byla skončena dne 24. 5. 2001, ačkoliv až ukončenou daňovou kontrolou mohlo být definitivně zjištěno, že daňovému subjektu nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním a je nutné přistoupit k použití pomůcek. Soud se neztotožnil s tvrzením žalovaného, že místně příslušný správce daně nevycházel při stanovení daňových povinností pouze z úředního záznamu pověřeného správce daně, neboť výše vypočtených daňových povinností uvedených v úředním záznamu ze dne 20. 4. 2001 zcela přesně odpovídala částkám dodatečně vyměřených daňových povinností a ve spise nebyl nalezen záznam o tom, že by místně příslušný správce daně při stanovení výše daně použil i jiné pomůcky.

Soud připustil, že podle § 31 odst. 6 daňového řádu je možné jako pomůcku použít i zprávu jiného správce daně, avšak tato zpráva nesmí být vyhotovena v rozporu s daňovým řádem. V dané věci však pověřený správce daně nebyl oprávněn provést výpočet základu daně a daně žalobce, navíc tento výpočet byl učiněn podle pomůcek v době, kdy nemohl být definitivně znám způsob stanovení daně. Žalovaný navíc nejprve označil výpočet daňových povinností pověřeným správcem daně za úkon „snadnější a hospodárnější“, v doplnění vyjádření k žalobě však již jen uvedl, že se jedná o jednu z pomůcek, kterou místně příslušný správce daně použil pro stanovení daňových povinností. Toto tvrzení žalovaného shledal soud účelovým a vedeným snahou ospravedlnit postup místně příslušného správce daně v daňovém řízení, jehož rozhodnutí vycházela ze zprávy vyhotovené v rozporu s daňovým řádem. Soud konstatoval porušení § 31 odst. 5 daňového řádu a tuto skutečnost shledal být závažnou vadou daňového řízení, jež mohla mít za následek nezákonná rozhodnutí ve věcech samých. Proto soud napadená rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věci vrátil žalovanému

k dalšímu řízení s tím, že v dalším řízení nebude možné jako pomůcku použít úřední záznam pověřeného správce daně ze dne 20. 4. 2001. S ohledem na tuto skutečnost se soud již nezabýval další námitkou žalobce týkající se toho, zda bylo podle § 46 odst. 3 daňového řádu přihlédnuto ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro daňový subjekt.

Proti rozsudku podal žalovaný v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů. Stěžovatel uvádí, že soud nesprávně posoudil právní otázku, co je ve smyslu § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu pomůcka, a tedy jak je místně příslušný správce daně oprávněn či povinen si pomůcky opatřovat a následně použít ke stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel sděluje, že úřední záznam pořízený pověřeným správcem daně a jím získané údaje se staly pomůckami až v okamžiku, kdy byly použity místně příslušným správcem daně ke stanovení daně a ke sdělení této stanovené daně dodatečným platebním výměrem daňovému subjektu. Jelikož v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu není použit pojem „vypočítávat daňovou povinnost“, nemohl pověřený správce daně provedením výpočtu uvedené ustanovení daňového řádu porušit, neboť v daňovém řádu je uveden pouze pojem „stanovení a vyměření daně“. V § 31 odst. 5 daňového řádu není uveden postup, kterým si správce daně opatří pomůcky od jiného finančního úřadu. Žalobci byla v daném případě daň stanovena místně příslušným správcem daně dodatečnými platebními výměry za použití pomůcek obstaraných od pověřeného správce daně; zejména se jednalo o zprávu z daňové kontroly a výpočet výše základu daně a základ daně z úředního záznamu ze dne 20. 4. 2001. Z § 31 odst. 5 a 6 daňového řádu nevyplývá, že jako pomůcku nelze použít poznatky získané pověřeným správce daně. Místně příslušný správce daně při stanovení výše základu daně a daně mohl, ale nemusel jako pomůcku použít výpočet provedený pověřeným správcem daně a veškeré další pomůcky, které mu byly buď předány žalobcem nebo si je obstaral od pověřeného správce daně.

Provedení výpočtu daně není podle názoru žalovaného úkonem podle daňového řádu, a proto k němu pověřený správce daně nemohl ani nemusel být pověřen ani dožádán. Získané údaje však z logiky věci mohl nejlépe posoudit pověřený správce daně. Daňový řád nestanoví formu, v níž má být místně příslušným správcem daně zachycen výčet a popis použitých pomůcek a způsob jejich použití, pouze musí být podle § 46 odst. 2 daňového řádu patrno, podle jakých pomůcek se správce daně odchýlil při stanovení daně od základu daně a daně tak, jak je poplatník přiznal. V daném případě spis obsahoval všechny pomůcky. Žalovanému není zřejmé, jakým způsobem měl být místně příslušným správcem daně zachycen údaj nasvědčující tomu, že byly použity i jiné pomůcky než výpočet obsažený v úředním záznamu. Soud však učinil závěr, že bylo vycházeno z úředního záznamu ze dne 20. 4. 2001 na základě toho, že vyměřená daň odpovídala částkám v úředním záznamu použitým, avšak ve skutečnosti daň odpovídala i pomůckám dalším, tedy údajům zjištěným při kontrole.

Žalovaný dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů. Podle něj nemohl být žalobce zkrácen na svých právech tím, že místně příslušný správce daně nepořídil úřední záznam ohledně pomůcek použitých při stanovení daňové povinnosti. Soud nevyloučil provedení výpočtu daňové povinnosti místně příslušným správcem daně ve stejné výši, jako provedl pověřený správce daně. Odůvodnění rozsudku tedy nespočívá na faktických důvodech, ale na právním formalismu zbytečně odvádějícím daňové řízení od jeho věcné stránky. Postup finančních úřadů v dané věci byl plně v souladu s daňovým řádem a nemohl mít vliv na skutečnost, že výše daně byla dostatečně spolehlivě stanovena ve správné výši. Ze všech uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek Krajského

soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 2. 2004, č. j. 15 Ca 151/2003 - 28, byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel pověřil pověřeného správce daně provedením daňové kontroly podle § 16 daňového řádu za účelem získání důkazních prostředků pro správné stanovení daňové povinnosti žalobce. Pověřený správce daně si však nad rámec tohoto pověření učinil vlastní správní úvahu o výši daňové povinnosti žalobce, ačkoliv k tomu nebyl pověřen stěžovatelem ani dožádán místně příslušným správcem daně. Výpočet daňových povinností byl navíc proveden ještě před ukončením daňové kontroly, ačkoliv až ukončenou daňovou kontrolou mohlo být zjištěno, že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním. Žalobce dále uvedl, že námitka stěžovatele o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu pro nedostatek důvodů jde nad rámec kasační stížnosti, neboť v rozsudku je výslovně uvedeno, že se soud nezabýval námitkou, zda bylo při stanovování daně podle pomůcek přihlédnuto podle § 46 odst. 3 daňového řádu rovněž k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Tvrzení žalovaného, že odůvodnění rozsudku nespočívá na faktických důvodech, ale na právním formalismu, který může zbytečně odvádět daňové řízení od jeho věcné stránky, je podle žalobce tvrzením nepodloženým. Žalobce proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a stěžovatel v ní namítá důvody odpovídající ustanovením § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Prvním důvodem podané kasační stížnosti je důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy stěžovatelem tvrzená nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá v tom, že je na správně zjištěný skutkový stav aplikován nesprávný právní závěr, popřípadě je aplikován správný právní názor, který je však nesprávně vyložen. Stěžovatel tento stížní bod specifikoval tvrzením, že soud prvního stupně nesprávně posoudil otázku, co může být pomůckou ve smyslu daňového řádu. Podle § 31 odst. 5 daňového řádu v případě, kdy daňový subjekt nesplní při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním podle odstavců 1 až 4 téhož ustanovení, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Z uvedeného plyne, že stanovit daň podle pomůcek je možné při splnění dvou kumulativních podmínek: v situaci, kdy daňový subjekt nesplní svou zákonnou povinnost a z toho důvodu není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Ustanovení § 31 odst. 6 daňového řádu pak stanovídemonstrativní výčet toho, co může být využito jako pomůcka, mj. jsou to zprávy a vyjádření jiných správců daně.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo v dané věci přípustné použít jako pomůcku úřední záznam pověřeného správce daně ze dne 20. 4. 2001, neboť v tomto úředním záznamu byl již obsažen výpočet daně provedený pověřeným správcem daně podle pomůcek. I kdybychom připustili, že tento úřední záznam byl použit jako pomůcka, a že tedy nebyly pouze bez dalšího přejaty výpočty základu daně a daně v něm uvedené (ačkoliv se to vzhledem k identitě veškerých výpočtů nabízí), nebyl podle názoru Nejvyššího správního soudu místně příslušný správce daně oprávněn k uvedenému úřednímu záznamu přihlédnout

a použít jej jako pomůcku. Úřední záznam ze dne 20. 4. 2001 byl totiž vyhotoven v rozporu s ustanovením 2 odst. 1 daňového řádu. Pověřený správce daně nebyl oprávněn učinit si vlastní správní uvážení o výši základu daně a daně žalobce, avšak takto učinil, a tím šel nad rámec pověření, podle kterého měl pouze vykonávat daňovou kontrolu podle § 16 daňového řádu, a v rámci ní nebyl oprávněn zabývat se výpočty výše daně. Kromě toho stanovil pověřený správce daně základ daně a daň podle pomůcek v době, kdy ještě nebyla ukončena daňová kontrola a tedy nebylo možné postavit na jisto to, že daň nebude možné stanovit dokazováním, přičemž tento způsob stanovení daňové povinnosti je zapotřebí vždy upřednostnit před stanovením daně podle pomůcek. Za den ukončení daňové kontroly je přitom třeba považovat až 24. 5. 2001, kdy byla sepsána a podepsána Zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty.

V dané věci stanovil místně příslušný správce daně dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1997, 3. čtvrtletí roku 1998 a 4. čtvrtletí roku 1998 podle pomůcek. Použité pomůcky nebyly v rozhodnutí blíže specifikovány, avšak žalovaný v žalobou napadených rozhodnutích připustil, že pomůckou místně příslušnému správce daně při stanovení základu daně a daně byla zpráva jiného správce daně, konkrétně úřední záznam ze dne 20. 4. 2001, č. j. 101065/01/214540/0286. Uvedeným úředním záznamem provedl pověřený správce daně, jímž byl Finanční úřad v Ústí nad Labem, v době probíhající daňové kontroly mj. zjištění základu daně a daně z přidané hodnoty u žalobce v rozhodných obdobích podle pomůcek. Tento postup byl podle názoru žalobce v rozporu se zákonem. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem již ve své předchozí argumentaci ztotožnil a dodává, že skutečnost, že ve Zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty ze dne 24. 5. 2001 je uvedeno, že kontrola byla provedena ve dnech 29. 8. 2000 až 20. 4. 2001, není relevantní, neboť podle ustálené praxe se za ukončení daňové kontroly považuje den sepsání a podepsání zprávy o kontrole; k daném případě je tedy třeba mít za to, že daňová kontrola skončila až dne 24. 5. 2001.

Věc lze uzavřít tak, že zde jsou dva důvody nezákonnosti použití úředního záznamu ze dne 20. 4. 2001 jako pomůcky při vyměření a stanovení základu daně a daně z přidané hodnoty. Jedním je skutečnost, že v tomto úředním záznamu byl proveden výpočet základu daně a daně subjektem, jenž k tomu nebyl oprávněn na základě zákona ani na základě pověření, a druhým důvodem nezákonnosti je fakt, že výpočet daně byl proveden podle pomůcek v době, kdy ještě nebyla ukončena daňová kontrola a nebylo tedy možné s jistotou konstatovat, že daň nebude možné stanovit dokazováním. Použitím takové pomůcky došlo také podle názoru Nejvyššího správní soudu k závažné vadě daňového řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje skutečnost, že pomůckou mohou být i zprávy a vyjádření jiného správce daně, nepochybněže se však může jednat pouze o pomůcky opatřené v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že krajský soud postupoval správně, když použití nezákonné pomůcky pro stanovení daně shledal být vadou řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

K námitce žalovaného, že z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá možnost „vypočítat daň“, jak uvedl soud prvního stupně, a proto nemusel být k takovému úkonu pověřený správce daně pověřen ani dožádán, Nejvyšší správní soud konstatuje, že v tom, že krajský soud použil v odůvodnění svého rozhodnutí termín „vypočítat daň“, neshledává pochybení. Právní instituty je totiž zapotřebí vykládat podle jejich obsahu a nikoliv podle jejich jazykového označení. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 33/97, že *„naprosto neudržitelným momentem používání*

práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity." Výklad žalovaného, že pověřený správce daně nemohl provedením výpočtu daňové povinnosti porušit daňový řád, neboť pojem „vypočítat daň" daňový řád nezná a tudíž nemohlo tímto úkonem dojít k jeho porušení, je neudržitelný. Pod pojmem „vypočítat daň" je totiž nezbytné vidět úkony, jež daňový řád zná, a sice „stanovení" a „vyměření" daně. Výklad, že pověřený správce daně sice nebyl oprávněn stanovit a vyměřit základ daně a daň, avšak byl oprávněn provést výpočet základu daně a daně, neboť pojem „vypočítat daň" daňový řád nezná a proto nemohlo být tímto úkonem pověřeného správce daně porušeno žádné ustanovení daňového řádu, by nepochybně vedl k absurdním důsledkům a proto je nutné jej za použití argumentu *reductio ad absurdum* odmítnout.

Posledním důvodem kasační stížnosti je tvrzená nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé, tedy důvod kasační stížnosti vymezený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí je třeba spatřovat v tom, že se rozhodnutí neopírá o důvody, které opodstatňují dospět k určitému výroku rozhodnutí. Stěžovatel vytýká napadenému rozsudku, že jeho odůvodnění nespočívá na faktických důvodech, ale na právním formalismu zbytečně odvádějícím daňové řízení od jeho věcné stránky. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem stěžovatele neztotožnil a neshledal, že by rozsudek krajského soudu spočíval na právním formalismu nebo byl nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Soud prvního stupně konstatoval vady daňového řízení takové intenzity, že mohly ovlivnit zákonnost napadených rozhodnutí a proto tato rozhodnutí žalovaného zrušil. S tímto svým právním názorem se krajský soud ve svém rozhodnutí řádně vypořádal; k tvrzení žalobce, že soud prvního stupně nevyloučil provedení výpočtu daňové povinnosti místně příslušným správcem daně ve stejné výši jako provedl pověřený správce daně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že z odůvodnění rozsudku je patrné, že krajský soud shledal vadou řízení skutečnost, že pověřený správce daně nad rámec oprávnění provedl výpočet daně podle pomůcek v době, kdy ještě nemohl být znám výsledek daňové kontroly a že tento úřední záznam byl místně příslušným správcem daně použit jako pomůcka při stanovení základu daně a daně podle pomůcek. Soud prvního stupně se rovněž vypořádal s tím, že ve správním spise nenalezl údaj dosvědčující, že by při určení daně bylo použito jiných pomůcek než nezákonně pořízeného úředního záznamu pověřeného správce daně ze dne 20. 4. 2001, navíc výše vypočtených daňových povinností ve všech třech případech přesně odpovídala částkám dodatečně vyměřených daňových povinností uvedených v úředním záznamu ze dne 20. 4. 2001. Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem je podloženo dostatečným množstvím důvodů a nebylo možné dospět k závěru o jeho nepřezkoumatelnosti.

Nejvyšší správní soud se všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že důvody kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. nejsou dány. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost žalovaného jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, vůči žalovanému. Nejvyšší správní soud přiznal zástupci žalobce odměnu za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 10. 3. 2004 ve výši 1 x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], a náhradu hotových výdajů ve výši 1 x 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 1075 Kč. Pokud se týká převzetí a přípravy zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) citované vyhlášky], soud vzal především zřetel na to, že se jedná o zastoupení advokátem, který žalobce zastupoval v dané věci již v řízení před krajským soudem. Zástupci žalobce se tedy přiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 1075 Kč.

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

V Brně dne 16. prosince 2004

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu

č. j. 3 Afs 24/2004

Právní věta:

I. Použil-li místně příslušný správce daně jako pomůcku při stanovení a vyměření dodatečného platebního výměru daně vypočtení daňové povinnosti podle pomůcek provedené pověřeným správcem daně před ukončením daňové kontroly, k jejíž realizaci byl pověřen, jedná se o vadu daňového řízení, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

II. Stanovení daně podle pomůcek před ukončením daňové kontroly, tedy dříve, než je postaveno najisto, že daňovou povinnost nebude možné stanovit dokazováním, které má mít vždy přednost, samo o sobě představuje vadu daňového řízení. V daném případě navíc pověřený správce daně překročil své oprávnění, neboť byl pověřen pouze

k provedení daňové kontroly a nikoliv k uskutečnění vlastní správní úvahy o výši daňové povinnosti.

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

657 40 Brno, Masarykova 31
telefon: 542 532 311, fax: 542 532 361
e-mail: podatelna@nssoud.cz

Krajský soud v Ústí nad Labem
Národního odboje 1274
400 92 Ústí nad Labem

V Brně dne 22. 12. 2004
č. j. 3 Afs 24/2004 – 64

Věc: ***Žalobce BON ART MUSICAL, spol. s r.o., se sídlem v Litoměřicích, Okružní 6, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, č. j. 15 Ca 151/2003 – 28***

Ve shora uvedené věci vracím spisy Vašeho soudu sp. zn. 15 Ca 151/2003, 15 Ca 152/2003 a 15 Ca 153/2003 spolu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti v potřebném počtu stejnopisů. Rozhodnutí doručte účastníkům řízení.

JUDr. Marie Součková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Alena Horychová

Přílohy:
spisy KS sp. zn. 15 Ca 151/2003
15 Ca 152/2003
15 Ca 153/2003
5 stejnopisů rozsudku NSS č. j. 3 Afs 24/2004 – 55

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

657 40 Brno, Masarykova 31
telefon: 542 532 311, fax: 542 532 361
e-mail: podatelna@nssoud.cz

Krajský soud v Ústí nad Labem
Národního odboje 1274
400 92 Ústí nad Labem

ke sp. zn. 15 Ca 151/2003

V Brně dne 25. 2. 2005
č. j. 3 Afs 24/2004 – 69

Věc: Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 24/2004 – 55 ze dne 16. 12. 2004, žalobce Bon Art Musical spol. s r. o. proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem – postoupení žádosti o vyznačení doložky právní moci

V příloze zasílám žádost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o vyznačení právní moci na stejnopisu rozsudku Nejvyššího správního ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004 – 55, jehož doručování prováděl Váš soud, za účelem vyznačení právní moci a zaslání stejnopisu rozsudku Finančnímu ředitelství.

JUDr. Marie Součková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Alena Smejkalová

Příloha: - žádost FŘ v Ústí nad Labem o vyznačení doložky právní moci
- stejnopis rozsudku NSS č. j. 3 Afs 24/2004 – 55

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

657 40 Brno, Masarykova 31
telefon: 542 532 311, fax: 542 532 361
e-mail: podatelna@nssoud.cz

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem
Velká hradební 61
400 21 Ústí nad Labem

k Vašemu č. j. 2246/150/05 – Z

V Brně dne 25. 2. 2005
č. j. 3 Afs 24/2004 – 70

Věc: Rozsudek NSS č. j. 3 Afs 24/2004 – 55 ze dne 16. 12. 2004 žalobce Bon Art Musical spol. s r. o. proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem

K Vaší žádosti o vyznačení právní moci na rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, č. j. 3 Afs 24/2004 – 55, sděluji, že byla postoupena Krajskému soudu v Ústí nad Labem, jenž realizoval doručování uvedeného rozsudku a provede rovněž vyznačení doložky právní moci.

JUDr. Marie Součková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Alena Smejkalová