

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobce Z. V.**, zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2002, č. j. FŘ-1254/13/02, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2003, č. j. 38 Ca 427/2002-39,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2003, č. j. 38 Ca 427/2002-39, **se zrušuje** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností ze dne 9. 2. 2004 se stěžovatel (dále též „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2003, sp. zn. 38 Ca 427/2002, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 23. 4. 2002, č. j. FŘ-1254/13/02, kterým bylo podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 9883 na daň z přidané

hodnoty za zdaňovací období leden 1998, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 17. 10. 2001, č. j. 209414/01/009912/4629.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného, namítal zejména, že dodatečný platební výměr byl nezákonný a neplatný, protože ve výroku rozhodnutí není uvedena výše doměřovaného základu daně, daňové řízení vykazovalo vady, správce daně nebyl schopen stanovit daň dokazováním a proto byl povinen ji stanovit pomocí pomůcek. Uvedl dále, že ze zprávy o kontrole bylo zřejmé, že předmětem kontroly bylo prověření daně na vstupu i na výstupu, pak závěr žalovaného, že nebylo nutno ze strany správce daně zpochybnit daň na výstupu, je nelogický a neoprávněný. Správce daně vůbec nehodnotil důkazní prostředky, týkající se daně na výstupu, což je jeho povinností, je-li daň stanovena dokazováním uvedl pouze, že žalobce neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu, ke stanovení daně pomocí pomůcek, však nepřistoupil. Není však pouze na úvaze správního orgánu, zda přistoupí k takovému způsobu stanovení daně, neboť k němu přistoupit musí, nastanou-li skutečnosti uvedené v § 31, odst. 5 daňového řádu, současně pak musí správce daně přihlédnout k § 46 odst. 3 daňového řádu.

Městský soud v Praze žalobu zamítl, v odůvodnění uvedl zejména, že námitka týkající se neplatnosti a nezákonnosti platebního výměru je nedůvodná, neboť podle ust. § 46 odst. 7 daňového řádu, zjistí-li správce daně po vyměření, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší, oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a nově stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem. Podle ust. § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu je základní náležitostí rozhodnutí, aby ve výroku dodatečného platebního výměru byla uvedena vyměřená daň, rozdíl daně, nikoliv základ daně.

Soud uvedl dále, že žalobce nedoložil daňovými doklady přijatá zdanitelná plnění ve výši, jakou uvedl v daňovém přiznání, správce daně mu proto dodatečně vyměřil daň na vstupu s ohledem na neoprávněné uplatněné odpočty daně, které žalobce doložil fiktivními dokumenty. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno především výslechy svědků, že v účetnictví žalobce jsou založeny doklady, které žalobce předložil, aniž by byly podloženy faktickým plněním od plátců; tyto doklady nejsou daňovými doklady ve smyslu ust. § 12 zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, soud se proto ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, že plnění od plátců žalobce neprokázal. Je zcela v kompetenci správce daně, zda vyhodnotí, že důkazní prostředky, které má k dispozici, postačí k tomu, aby byla daň stanovená dokazováním, nebo zda již důkazní prostředky nepostačují k tomuto způsobu stanovení daně a daň musí být stanovena pomocí pomůcek. Správci daně je tak dána možnost na základě správního uvážení stanovit daň pomocí pomůcek. Ze zprávy o kontrole vyplývá, že správce daně považoval údaje týkající se daně na výstupu za správné, proto se daňovou kontrolou soustředil na údaje týkající se daně na vstupu. Takovým postupem nevybočil z rozsahu svého oprávnění, které mu je § 16 daňového řádu přiznáno. Využití § 46 odst. 3 daňového řádu se uplatní při stanovení daně pomocí pomůcek, správce daně proto neměl povinnost toto ustanovení v daném případě aplikovat.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhá se zrušení napadeného rozhodnutí soudu. Poukázal na nesprávný závěr soudu, že postačuje, je-li ve výroku rozhodnutí uveden pouze rozdíl na doměřené dani a nikoli i základ daně. Správce daně má povinnost stanovit základ daně a daň (§ 46 odst. 8), pokud by tomu tak nebylo,

odvolatel by nemohl napadat ve svém odvolání stanovený základ daně, neboť jeho odvolání může směřovat toliko do výroku rozhodnutí. Tato právní otázka byla Městským soudem v Praze posouzena nesprávně.

Rovněž tak byla posouzena nesprávně soudem právní otázka týkající se způsobu stanovení daně. Ze zprávy o kontrole je zřejmé, že prověřována měla být daň na vstupu i na výstupu, stěžovatel nikoli svojí vinou nemohl ke kontrole předložit všechny účetní doklady, týkající se jak daně na výstupu, tak i daně na vstupu, správce daně měl mít pochybnosti takového rázu, že byl povinen stanovit daň pomocí pomůcek, to především z důvodu, že k dispozici nebyly důkazy pro stanovení základu daně a daně ani na vstupu, ani na výstupu. Pokud správce daně použije ke stanovení základu daně a daně z daňového přiznání pouze údaje o základu daně a dani na vstupu a nikoliv rovněž údaje o základu daně a dani na výstupu, jedná se o stanovení daně pomocí pomůcek, kdy na výstupu byly údaje z přiznání stěžovatele použity jako pomůcka. Daňový řád neumožňuje kombinovat různé způsoby stanovení daně.

Správce daně měl provést důkaz výslechem účetní stěžovatele, na tom nemění nic skutečnost, že stěžovatel na výslechu účetní netrval.

Skutečnosti neodpovídá tvrzení soudu, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně považoval údaje, týkající se daně na výstupu za správné a protože nebyly tyto údaje, uvedené stěžovatelem, nikterak správcem daně zpochybněny, neprováděl dokazování a vzal je za prokázané. Naopak, ze zprávy o kontrole DPH ze dne 15. 10. 2001 vyplývá, že správce daně prověřoval jak daň na vstupu, tak i na výstupu. Správce daně vydal výzvu č. j. 158638/01/009933/0902, k prokázání jak daně na výstupu, tak i na vstupu, tyto údaje tedy správcem zpochybněny byly, bylo tedy jeho povinností vypořádat se s touto skutečností, měl ve zprávě z kontroly uvést, které důkazy, týkající se daně na výstupu vzal v úvahu a jak je zhodnotil. Správce daně tak však neučinil, přesto stanovil daň dokazováním, i když ji měl stanovit pomocí pomůcek a vzít v úvahu i § 46 odst. 3 daňového řádu, i tato právní otázka byla soudem rovněž posouzena nesprávně.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti své vyjádření, uvedl zejména, že účetnictví, které stěžovatel žalovanému předložil k daňové kontrole, nedokládalo přijetí zdanitelných plnění v takové výši, jakou stěžovatel uvedl v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Správce daně vycházel z § 19 zákona o dani z přidané hodnoty, podle něhož povinnost uplatnit daň na výstupu vzniká uskutečněním zdanitelného plnění a tedy nezávisle na tom, zda byl později schopen stěžovatel tento doklad předložit správci daně, ten neměl důvod předpokládat, že stěžovatel přiznával a odváděl daň ve vyšších částkách, než jaké odpovídaly uskutečněným zdanitelným plnění, proto údaje uvedené stěžovatelem považoval za správné.

K námitce stěžovatele, že pokud vycházel správce daně z údajů o dani na výstupu tak, jak byly uvedeny v daňových přiznáních, pak se jedná ve skutečnosti o stanovení daně pomocí pomůcek a správce daně měl tedy povinnost stanovit pomocí pomůcek i daň na vstupu, je podle žalovaného tvrzení, které nemá oporu v zákoně. Cílem daňové kontroly je ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně a dani, uváděné v daňových přiznáních, je však na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu; tvrzení stěžovatele, že je povinností kontrolovat daň na vstupu i na výstupu, nemá oporu

v zákoně. U daně na vstupu požaduje § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem, zatímco povinnost odvést daň (na výstupu) vzniká podle § 10 zákona o dani z přidané hodnoty uskutečněním zdanitelného plnění, bez ohledu na to, zda plátce má k dispozici příslušný daňový doklad či nikoliv; u stěžovatele byly prověřovány údaje o dani na vstupu a daň byla stanovena dokazováním v částkách, které odpovídaly rozdílu mezi předloženými přijatými daňovými doklady a údaji o daňových přiznáních. Skutečnost, že přijaté daňové doklady neprokazovaly nárok na odpočet daně v původně deklarované výši, nebyla důvodem pro stanovení daně za použití pomůcek. Důkazní řízení u daně na výstupu správce daně nevedl, neboť předpokládal, že stěžovatel přiznal a odvedl daň včas a ve správné výši. Rovněž v kontrolní zprávě bodě III.2 je konstatováno správcem daně, že vycházel ze skutečnosti, že daň na výstupu byla odvedena včas a ve správné výši.

K námitce nezákonnosti rozhodnutí správce daně žalovaný uvedl, že náležitosti daňového rozhodnutí jsou taxativně vymezeny v § 32 odst. 2 daňového řádu, údaj o stanovení základu daně není povinnou náležitostí, a to ani jako součást výroku, jak je stanoveno v písmenu d) citovaného ustanovení. Z § 46 odst. 8 daňového řádu je sice zřejmé, že odvoláním lze napadat doměřený rozdíl na základu daně a dani, nelze však z něho dovodit, že tento údaj musí být vždy součástí výroku rozhodnutí, může být seznatelný i ze správního spisu, nadto je postačující, je-li v rozhodnutí uvedena výše doměřené daně, což je hodnota ze základu daně matematicky odvozená.

Ze všech uvedených důvodů považuje žalovaný kasační stížnost za neodůvodněnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Soud nejprve přezkoumal námitku neplatnosti správního rozhodnutí, které bylo přezkoumáno v odvolacím řízení žalovaným, jehož rozhodnutí bylo pak předmětem žaloby.

Vycházel přitom z ustanovení § 32 odst. 7 daňového řádu, podle něhož chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Údaje, které ustanovení § 32 odst. 2 cit. zákona považuje za základní, jsou tyto: označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem; tuto náležitost lze nahradit zaručeným elektronickým podpisem pracovníka a jeho kvalifikovaným certifikátem.

Daňový řád v § 32 uvádí jaké základní náležitosti musí obsahovat rozhodnutí vydané v daňovém řízení, uvádí též důsledky jejich absence. Chybějící poučení o možnosti podání

opravného prostředku v rozhodnutí nebo jeho vady má za následek prodloužení lhůty pro uplatnění tohoto práva a správce daně uzná opravný prostředek podaný do šesti měsíců po doručení rozhodnutí za včas podaný. Pokud však rozhodnutí postrádá některou další ze základních náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti pak ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.

V posuzované věci soud - při hodnocení čistě formální stránky zmiňovaného platebního výměru vychází ze skutečnosti, že výrok zmíněného dodatečného platebního výměru obsahuje pouze uvedení celkové částky doměřené daně, obsahuje však rovněž výslovný odkaz na další list rozhodnutí, na němž se nachází rozpis základu daně a daň. Podle § 32 odst. 8 daňového řádu sděluje-li správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru rozhodnutí, stanoví základ daně a daň.

Obsahuje-li výrok rozhodnutí výslovný odkaz na další list, s tím, že je na něm základ daně uveden, list č. 2 skutečně takový údaj obsahuje, je splněn požadavek § 32 odst. 2 daňového řádu na tuto základní náležitost rozhodnutí. Protože výrok rozhodnutí má výslovný odkaz na další list, který je součástí rozhodnutí, pak údaje uvedené na tomto listu (č. 2) jsou součástí výroku zmíněného platebního výměru. Nejvyšší správní soud se ztotožnil se závěrem Městského soudu v Praze, že rozhodnutí správce daně v tomto bodě nebylo neplatné a netrpělo nezákonností.

O další námitce stěžovatele, týkající se nesprávného postupu správního orgánu, který učinil předmětem daňové kontroly daň z přidané hodnoty zdaňovacího období leden 1998, tedy jak daně na vstupu, tak i na výstupu, správce daně se však nesprávně zaměřil pouze na kontrolu daně na vstupu a nestanovil daň pomocí pomůcek, uvážil soud následovně:

Správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec roku 1998. Předmětem kontroly byla jak daň na vstupu, tak i daň na výstupu. Skutečnosti rozhodné pro uplatnění daně na vstupu byly správcem daně podrobeny kontrole, o čemž svědčí podrobný zápis ve zprávě o kontrole. Při kontrole daně z přidané hodnoty na výstupu však vznikly u správce daně pochybnosti o výši daně, proto zaslal žalobci výzvu k prokázání zjištěných rozdílů mezi daní na vstupu a na výstupu. Žalobce reagoval na výzvu sdělením, že rozdíl vznikl pravděpodobně ztrátou některých dokladů, k rekonstrukci účetnictví nebyly předloženy veškeré doklady. Na takové sdělení reagoval správce daně závěrem, učiněným ve vztahu k dani na výstupu, tím, že uzavřel, že nebylo možno doklady zkontrolovat pro jejich nedostatečnost, proto vycházel z toho, že daň na výstupu byla odvedena včas a správně. Takový závěr učiněný správcem daně však trpí vnitřním rozporem.

Pokud učinil správce daně předmětem své kontroly daň zdaňovacího období leden 1998 jak na vstupu, tak i na výstupu, má povinnost postupovat ve shodě s § 16 daňového řádu. Daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Cílem daňového řízení je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 daňového řádu).

Podle § 2 odst. 2 písm. e) zákona č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty (ve znění platném do 1. 5. 2004) je daní na výstupu daň, kterou je plátce povinen uplatnit jako součást ceny za jím uskutečněná zdanitelná plnění. Vznik povinnosti plátce daně uplatnit daň na výstupu je upravena v § 10 tohoto zákona. Existuje-li tedy povinnost odvést daň na výstupu za zákonem stanovených podmínek a za situace, kdy sám správce daně učinil předmětem daňové kontroly i daň na výstupu, bylo jeho povinností ověřit, zda daň byla stanovena a popř. odvedena správně.

Jestliže správce daně uzavřel, že účetnictví a doklady, z nichž mohl správnost daně na výstupu ověřit jsou nedostatečné, nemohl již od své povinnosti ověřit správnost daně na výstupu odstoupit.

Při ověření správnosti daňové povinnosti má správce daně povinnost postupovat mj. podle § 31 daňového řádu. Při dokazování dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Nastane-li stav, kdy daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Toto oprávnění však odpovídá povinnosti postupu správce daně přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek, pokud nastanou skutečnosti, které zákon s tímto postupem spojuje, tedy podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně, uvedené v ust. § 31 odst. 5 a násl. daňového řádu. Přitom se zdůrazňuje, že je na úvaze správce daně, zda se v rámci daňové kontroly spokojí s předloženým účetnictvím a doklady a usoudí o nich na správnost údajů daňového přiznání.

Správce daně v daňové kontrole uzavřel, že účetnictví i doklady předložené žalobcem jsou neúplné, že z nich tedy nelze správnost daně na výstupu ověřit, a proto měl přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek, které měl k dispozici, nebo které si opatřil.

Zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty ve znění platném do 1. 5. 2004 v ustanovení § 2 odst. 2 písm. i) definuje pro účely tohoto zákona daňovou povinnost jako vlastní daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet, přičemž pod vlastní daňovou povinností je pak třeba rozumět převýšení daně na výstupu nad odpočtem daně za příslušné zdaňovací období (§ 2 odst. 2 písm. g) a nadměrným odpočtem převýšení odpočtu daně nad daní na výstupu za příslušné zdaňovací období (§ 2 odst. 2 písm. h). Daňová povinnost tedy vyjadřuje vztah plátce daně z přidané hodnoty ke státnímu rozpočtu za určité zdaňovací období, jehož obsahem může být buď povinnost plátce příslušnou vyměřenou daň odvést nebo právo plátce daně na vrácení nadměrného odpočtu. Vzhledem k zákonné úpravě pak je nutno stanovit daňovou povinnost za zdaňovací období (tedy onen rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu) jednotným způsobem tak, jak vymezuje daňový řád v § 31.

Cílem daňové kontroly je ověřit správnost a pravdivost údajů o základu daně a dani, uváděné v daňových přiznáních, je přitom na úvaze správce daně jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Pokud však správce daně sám určí, že předmětem daňové kontroly je daň z přidané hodnoty za určité zdaňovací období a to jak daň na vstupu, tak i na výstupu, má povinnost pohybovat se v mezích, které si sám vytýčil a to způsobem, který mu stanovuje zákon, v daném případě daňový řád.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že v řízení před správním orgánem byl porušen zákon v ustanovení o řízení před ním a to takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, městský soud měl tedy pro takové vady řízení rozhodnutí zrušit. Jestliže tak neučinil, postupoval sám vadně, nesplnil svou přezkumnou povinnost, nesprávně posoudil právní otázky, a proto k podané kasační stížnosti byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena tomuto 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.);

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 rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 3. listopadu 2004

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu