# ČESKÁ REPUBLIKA
# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy, v právní věci **žalobce Z. V.,** zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem Praha 1, U Bulhara 1611/3, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2002 č.j. FŘ-1856/13/02, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2003, č.j. 38 Ca 428/2002-38,

takto:

**Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2003, čj. 38 Ca 428/2002-38, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.**

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností ze dne 9. 2. 2004 se stěžovatel (dále pouze „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2003, sp. zn. 38 Ca 428/2002, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 15. 4. 2002, čj. FŘ-1856/13/02, kterým bylo podle § 50 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 9886 na daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben 1998, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 9 dne 17. 10. 2001, čj. 209469/01/009912/4629.

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 ji měl stanovit pomocí pomůcek. Uvedl dále, že ze zprávy o kontrole bylo zřejmé, že předmětem kontroly bylo prověření daně na vstupu i na výstupu. Pak ale závěr žalovaného, že nebylo nutno ze strany správce daně zpochybnit daň na vstupu, je nelogický a neoprávněný. Správce daně vůbec

nehodnotil důkazní prostředky, týkající se daně na výstupu, což je jeho povinností, je-li daň stanovena dokazováním. Přesto, že správce daně důkazní prostředky nehodnotil, uvedl, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve shodě s § 31 odst. 9 d. ř., nepřistoupil však ke stanovení daně pomocí pomůcek a nepřihlédl k § 46 odst. 3 téhož zákona.

Městský soud v Praze rozsudkem žalobu zamítl. V odůvodnění uvedl zejména, 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 neoprávněně 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 § 12 zákona ČNR č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty. Soud se ztotožnil se závěry správce daně i žalovaného, že plnění od plátců žalobce neprokázal. Argumentoval, že 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 již 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 d. ř. přiznáno. Využití § 46 odst. 3 d. ř. se uplatní při stanovení daně pomocí pomůcek, správce daně neměl povinnost toto ustanovení v daném případě aplikovat.

K namítané nezákonnosti rozhodnutí správce daně soud uvedl, že zjistí-li správce daně po vyměření, že stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, podle § 46 odst. 7 d. ř. dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a nově stanovenou a to dodatečným platebním výměrem. Podle § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. je základní náležitostí rozhodnutí rovněž výrok rozhodnutí. Je tedy nezbytné, aby ve výroku dodatečného platebního výměru byla uvedena vyměřená daň, rozdíl daně, nikoliv základ daně. Rozhodnutí správce daně není nezákonné.

Žalobce napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a domáhal se zrušení napadeného rozsudku. Poukázal na závěr soudu o tom, 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 d. ř.); 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 právní otázku týkající se způsobu stanovení daně neposoudil soud správně. 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 tak měl mít pochybnosti takového rázu, že měl stanovit daň pomocí pomůcek, především proto, že k dispozici nebyly důkazy pro stanovení základu daně a daně ani na vstupu, ani na výstupu. Správce daně měl provést důkaz výslechem účetní stěžovatele. Na tom nemění nic skutečnost, že stěžovatel na výslechu účetní netrval. Skutečnosti neodpovídá závěr 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 údaje za prokázané. Naopak, správce daně vydal výzvu k prokázání jak daně na výstupu, tak i na vstupu. Tyto údaje tedy správcem zpochybněny byly, a bylo tedy jeho povinností vypořádat se s tím. Správce daně měl ve zprávě z kontroly uvést, které důkazy, týkající se daně na výstupu vzal v úvahu a jak je zhodnotil. Správce daně to neučinil, ale přesto stanovil daň dokazováním, i když ji měl stanovit pomocí pomůcek a vzít v úvahu i § 46 odst. 3 d. ř. I tuto právní otázku soud posoudil nesprávně.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že předložené účetnictví nedokládalo přijetí zdanitelných plnění v takové výši, jakou stěžovatel uvedl v daňových přiznáních za jednotlivá zdaňovací období. Správce daně vycházel z § 10 odst. 1 zákona o DPH, 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 plněním, proto údaje uvedené stěžovatelem považoval za správné.

K námitce, že pokud správce daně vycházel z údajů o dani na výstupu tak, jak byly uvedeny v daňových přiznáních, jedná se ve skutečnosti o stanovení daně pomocí pomůcek, a správce daně měl tedy povinnost stanovit pomocí pomůcek i daň na vstupu, uvedl žalovaný, že se jedná o 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. U daně na vstupu požaduje § 19 odst. 2 zákona o DPH prokázání nároku na odpočet daně daňovým dokladem, zatímco povinnost odvést daň (na výstupu) vzniká podle § 10 zákona o DPH 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 správce daně konstatoval, že daň na výstupu byla odvedena včas a ve správné výši.

K námitce nezákonnosti rozhodnutí žalovaný uvedl, že náležitosti daňového rozhodnutí jsou taxativně vymezeny v § 32 odst. 2 d. ř. Údaj o stanovení základu daně není povinnou náležitostí a to ani jako součást výroku, jak je stanoveno v písm. d) citovaného ustanovení. Z § 46 odst. 8 d. ř. 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.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal námitku neplatnosti správního rozhodnutí, které bylo přezkoumáno v odvolacím řízení žalovaným, jehož rozhodnutí bylo pak předmětem žaloby u Městského soudu.

Podle § 32 odst. 7 d. ř. „chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím 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. V souzené věci Nejvyšší správní 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. Sděluje-li správce daně daňovému subjektu formou platebního nebo dodatečného platebního výměru rozhodnutí, stanoví podle § 32 odst. 8 d. ř. základ daně a daň.

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

K další námitce stěžovatele, zahrnující v sobě námitku nesprávného postupu správního orgánu, který sám učinil předmětem daňové kontroly DPH zdaňovacího období duben 1998, a to jak daně na vstupu, tak i na výstupu, a přesto se správce daně nesprávně zaměřil pouze na kontrolu daně na vstupu a nestanovil daň pomocí pomůcek, uvážil Nejvyšší správní soud:

Je skutečností, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období leden – prosinec roku 1998. Jak je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole, 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 DPH 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 tak nebyly předloženy veškeré doklady. Na takové sdělení reagoval správce daně tím, že nebylo možno doklady zkontrolovat pro jejich nedostatečnost a proto vycházel správce daně z toho, že daň na výstupu byla odvedena včas a správně. Takový závěr však trpí vnitřním logickým rozporem.

Pokud učinil správce daně předmětem své kontroly jak daň zdaňovacího období duben 1998 na vstupu, tak i na výstupu, což je jednoznačně ze zprávy o daňové kontroly zřejmé, má povinnost postupovat podle § 16 d. ř. 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, tak jak je upraven v základních zásadách daňového řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.), je stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

Podle § 2 odst. 2 písm. e) zákona o DPH (ve znění účinném 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 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 správně.

V daném případě za situace, kdy správce daně zkonstatoval, že účetnictví a doklady, z nichž mohl správnost daně na výstupu ověřit jsou nedostatečné, nemohl již ustoupit od povinnosti ověřit správnost daně na výstupu.

Při ověření správnosti daňové povinnosti postupuje správce daně mj. podle § 31 d. ř. 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 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 § 31 odst. 5 a násl. d. ř.

Tak tomu bylo i v souzeném případě.

Správce daně při daňové kontrole uzavřel, že účetnictví i doklady předložené žalobcem jsou neúplné, že z nich tedy nelze správnost daně na výstupu ověřit. Proto měl stanovit daň pomocí pomůcek, které měl k dispozici nebo které si opatřil.

Zákon o DPH ve znění účinném do 1. 5. 2004 v ustanovení § 2 odst. 2 písm. i) definoval 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 DPH 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 na úvaze správce daně, jakým směrem daňovou kontrolu zaměří a v jakém rozsahu. Pokud však správce daně určí, že předmětem daňové kontroly je DPH za určité zdaňovací období (jak daň na vstupu, tak i na výstupu), má povinnost pohybovat se v mezích, které si sám určil a to způsobem, který mu stanovuje daňový řád.

Soud proto konstatuje, 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, soud měl tedy pro takové vady řízení rozhodnutí zrušit.

Městský soud v Praze je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

**Poučení:** Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 24. listopadu 2004

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu