



ČESKÁ REPUBLIKA ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce J. N., zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, Hradec Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2004, čj. 4536/130/2004-Kl, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2005, čj. 31 Ca 279/2004-63,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 11. 2005, čj. 31 Ca 279/2004-63, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 9. 2004, čj. 4536/130/2004-Kl, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu v Hradci Králové (správce daně) ze dne 7. 5. 2003, 12. 5. 2003 a 13. 5. 2003, čj. 125254/03/228913/1052, 125749/03/228913/1052, 125255/03/228913/1052, 125256/03/228913/1052, 125257/03/228913/1052, 126679/03/228913/1052, 125258/03/228913/1052, 125764/03/228913/1052, 125259/03/228913/1052, 125260/03/228913/1052, 125261/03/228913/1052 a 125768/03/228913/1052, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 1999 ve výši 849 Kč, únor 1999 ve výši 3038 Kč, březen 1999 ve výši 6759 Kč, duben 1999 ve výši 4470 Kč, květen 1999 ve výši 16 894 Kč, červen 1999 ve výši 5860 Kč, červenec 1999 ve výši 10 186 Kč, srpen 1999 ve výši 5046 Kč, září 1999 ve výši 3700 Kč, říjen 1999 ve výši 5874 Kč, listopad 1999 ve výši 2512 Kč a prosinec 1999 ve výši 6795 Kč (celkem ve výši 71 983 Kč).

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 10. 11. 2005, čj. 31 Ca 279/2004-63, zamítl.

Rozsudek zdůvodnil tím, že žalobce věcně napadl především způsob stanovení daně, tj. doměření daně za použití pomůcek [§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“)]. Krajský soud přisvědčil závěru správce daně a žalovaného, že daň nebylo možno stanovit dokazováním, a to zejména z těchto důvodů: žalobce uspokojivě nevysvětlil rozpor zjištěný u akce 4000, kde cena nakoupeného materiálu výrazně převyšovala vyfakturovanou cenu za celé dílo, z předložených evidencí vedených žalobcem nebylo možno ověřit, na jaké zakázce byl konkrétní materiál zapracován a vyúčtován, dále bylo zjištěno, že část nakoupeného materiálu žalobce neuvedl v evidenci zakázek, v průběhu daňového řízení měnil konečné částky přijatých zdanitelných plnění u jednotlivých zakázek a vystavoval i daňové doklady, které nebyly obsaženy v jeho evidenci. Správce daně tak nemohl ověřit, zda žalobcem přijatá zdanitelná plnění byla použita k dosažení obratu za jeho zdanitelná plnění [§ 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o DPH“)]. V posuzovaném případě nešlo pouze o dílčí nedostatky v účetnictví žalobce a žalovaný uvedl dostatečné důvody, proč nepovažoval toto účetnictví za věrohodné [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu] a proč tedy nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Jsou-li splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, je plně na správci daně, z jakých pomůcek bude vycházet. Vycházel-li správce daně z žalobcem předložených dokladů (které nebyly způsobilé k prokázání daňové povinnosti dokazováním) a z poznatků získaných v průběhu řízení, pak je užil jako pomůcek. Je totiž zřejmé, že správce daně dále provedl šetření i u dvou jiných daňových subjektů, kteří se zabývají podobnou činností jako žalobce.

K rozhodnutí správce daně ze dne 28. 4. 1998, č. 46, o uložení záznamní povinnosti podle § 39 daňového řádu, (dále jen „rozhodnutí č. 46“), krajský soud konstatoval, že takové rozhodnutí může jít nad rámec povinností stanovených daňovému subjektu zákonem, ale jen ve smyslu vedení podrobnějších záznamů, dalšího členění zaznamenávaných údajů apod.; zákonné povinnosti neodstraňuje ani nenahrazuje povinnostmi jinými. Rozhodnutí č. 46 bylo koncipováno v uvedeném smyslu. Správce daně vytkl žalobci zásadní nedostatky v účetnictví, jako konkrétní porušení povinností vyplývajících ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o účetnictví“), v návaznosti na Opatření Federálního ministerstva financí čj. V/20 100/1992, kterým se stanoví účtová osnova a účetní postupy pro podnikatele, (dále jen „Opatření FMF“), a uvedl je i ve zprávě o daňové kontrole; současně správce daně vytkl žalobci nedodržení povinností stanovených rozhodnutím č. 46. Samotné rozhodnutí č. 46 (jako podkladové rozhodnutí) krajský soud neměl za nesrozumitelné, neurčité, ani nezákonné z tvrzených důvodů, uložená záznamní povinnost nepřekračuje povinnosti stanovené zákonem o účetnictví a není nepřiměřená. Žalovaný podle krajského soudu rozhodl o námitkách proti rozhodnutí č. 46 v rámci rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů, což lze považovat za postačující.

Krajský soud dále uvedl, že správce daně nemá povinnost vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou (§ 46 odst. 3 daňového řádu). Z daňového spisu je zřejmé, že žalobce neuplatnil v průběhu řízení výhody, které měly být ale nebyly zohledněny, a nespecifikoval je ani posléze v žalobě.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nicotnosti správních rozhodnutí z důvodu chybějících základních náležitostí. Požadavky na uvedení konkrétního ustanovení použitého právního předpisu, všech navazujících předpisů a stanovení základu daně a daně za jednotlivá zdanitelná plnění ve výroku rozhodnutí totiž nemají oporu v zákoně.

K žalobní námitce, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími důvody, krajský soud konstatoval, že žalobce kromě důvodů uvedených v žalobě odkázal i na podané odvolání. Pokud však není v žalobě konkrétně uvedeno, se kterými odvolacími důvody se žalovaný nevypořádal, nemůže se soud takovou námitkou zabývat. Krajský soud v této souvislosti poukázal i na § 50 odst. 5 daňového řádu (omezený odvolací přezkum rozhodnutí, jímž byla stanovena daň podle pomůcek).

Námitku, že správce daně provedl výsledky osob u společnosti J., s. r. o., kterých se žalobce nemohl účastnit a klást svědkům otázky, neshledal krajský soud důvodnou s tím, že taková skutečnost z daňového spisu nevyplynula.

Námitku porušení zásady dvojinstančnosti řízení, uplatněnou při jednání, krajský soud posoudil jako uplatněnou po lhůtě pro rozšíření žaloby.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vad řízení před žalovaným, které mohly ovlivnit zákonnost, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti, nedostatku důvodů rozhodnutí a v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, jakkoliv své námitky jednotlivým zákonným ustanovením výslovně nepodřadil.

Krajský soud podle stěžovatele nesprávně uvedl, že stěžovatel uspokojivě nevysvětlil rozpor zjištěný u akce 4000. Stěžovatel přitom vysvětlení podal a soud nespecifikoval, proč toto vysvětlení není uspokojivé. Stěžovatel nabyl z průběhu řízení dojem, že pro daňové orgány a soud neexistuje „uspokojivé“ vysvětlení za situace, kdy zakázka skončila ztrátou, a stěžovatel je vyměřením daně podle pomůcek potrestán za ztrátovost zakázky. Stěžovatel polemizoval rovněž se závěry krajského soudu o nedostacích v účetnictví stěžovatele, jejichž většina byla podle stěžovatele v průběhu řízení odstraněna, resp. nemohla mít vliv na celkové správné stanovení daňové povinnosti. Uvedl, že nevystavoval doklady, které nebyly součástí jeho evidence a nic takového ostatně nebylo uvedeno ani ve zprávě o daňové kontrole. Skutečnost, že stěžovatel některé zakázky neevidoval, by musel žalovaný prokázat. Krajský soud učinil uvedené závěry, aniž zhodnotil důkazy provedené v daňovém řízení, a pouze převzal závěry žalovaného.

Stěžovatel shodně s žalobou namítl, že rozhodnutí č. 46 je nezákonné a nepřiměřené. Krajský soud podle něj nezhodnotil jednotlivé uložené povinnosti z hlediska jejich souladu se zákonem, ale paušálně odmítl všechny námitky proti uvedenému rozhodnutí. Závěr krajského soudu, podle nějž byly zásadní nedostatky v účetnictví vytknuty stěžovateli správcem daně jako konkrétní porušení povinností vyplývajících ze zákona o účetnictví v návaznosti na Opatření FMF a uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, nemá oporu ve spise. Pokud krajský soud uvedl, že žalovaný rozhodl o námitkách proti rozhodnutí č. 46 v rámci rozhodnutí týkajícího se daně z příjmů, nespecifikoval, ve kterém ze tří rozhodnutí týkajících se daně z příjmů stěžovatele tak učinil. Meritorní rozhodnutí žalovaného o návrhu stěžovatele na zrušení rozhodnutí č. 46 nebylo dosud vydáno. Závěr krajského soudu je tedy nesprávný a nemá oporu ve spise. Krajský soud se nevypořádal ani s žalobní argumentací, že stěžovatel záznamní povinnosti v rozsahu uloženém mu rozhodnutím č. 46 splnil. Rozsudek krajského soudu je proto v této části nepřezkoumatelný.

Z rozhodnutí žalovaného ani správce daně podle stěžovatele nevyplývá, že by se daňové orgány vypořádaly s existencí či neexistencí výhod ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu. Ve zprávě o daňové kontrole se o výhodách mluví pouze v části týkající se daně z příjmů. Rozhodnutí správce daně i žalovaného jsou proto nepřezkoumatelná a krajský soud měl z uvedeného důvodu rozhodnutí žalovaného zrušit.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se v napadeném rozsudku vůbec nezabýval námitkou, podle níž z vyměřovacího spisu není patrné, podle jakých pomůcek nebo na základě čeho se správce daně odchýlil od údajů v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období a důvody tohoto rozdílu. Ze zprávy o daňové kontrole i z úředního záznamu, na který krajský soud odkazuje, je zřejmé, že správce daně při doměření daně bezezbytku vycházel z účetnictví stěžovatele s tím, že zohlednil chyby a duplicity v záznamní povinnosti, na které sám stěžovatel v průběhu řízení upozornil. Je-li v úředním záznamu uvedeno, že správce daně provedl šetření i u dvou jiných daňových subjektů, pak tak učinil jen proto, aby stanovil průměrnou přírážku k nákladům, kterou použil pro výpočet fiktivní tržby stěžovatele. Z uvedeného je zřejmé, že daň byla stanovena výpočtem z údajů v účetnictví stěžovatele.

Stejně jako v žalobě stěžovatel tvrdí, že daňové orgány ve svých rozhodnutích vůbec neuvedly přezkoumatelnou úvahu, proč nebylo možno stanovit daň dokazováním. Samotné nesplnění povinností při dokazování je totiž pouze jedním z několika předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek. Závěry krajského soudu navíc usvědčují z nesprávného postupu daňové orgány, které na jedné straně zpochybnilo stěžovatelem přijatá zdanitelná plnění, ale na druhé straně všechna plnění na vstupu ponechaly v plné výši a podle pomůcek doměřovaly pouze daň na výstupu.

Stěžovatel zpochybňuje také závěr, podle nějž správní rozhodnutí nejsou nicotná z důvodu absence základních náležitostí. Pokud krajský soud blíže nerozvádí, proč neuvedení dalších předpisů nezakládá nicotnost rozhodnutí, je jeho rozsudek v tomto bodu nepřezkoumatelný. Požadavek na stanovení základu daně a daně za jednotlivá zdanitelná plnění ve výroku rozhodnutí je podle stěžovatele možné dovodit za zákona.

Dále stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu, že z daňového spisu nevyplynulo, že správce daně provedl výsledky osob u společnosti J., s. r. o., kterých se stěžovatel nemohl účastnit a klást svědkům otázky. V postupu správce daně shledává stěžovatel závažnou procesní vadu, pro kterou měla být rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušena.

Konečně stěžovatel namítl, že krajský soud vůbec samostatně nehodnotil důkazy, které byly v daňovém řízení provedeny, a převzal hodnocení důkazů provedené daňovými orgány.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem krajského soudu, uvedeným v napadeném rozsudku, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Shledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž musel přihlídnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel v žalobě mj. namítl, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání, tj. že se řadou odvolacích důvodů vůbec nezabýval. Některé z těchto „nevypořádaných odvolacích námitek“ v žalobě konkretizoval - např. námitku, že správce daně neunesl své důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, námitku, že správce daně stanovil daň kontumačním způsobem proto, aby stěžovatele potrestal, námitky ve vztahu k závěrům správce daně stran nesplnění záznamní povinnosti uložené stěžovateli rozhodnutím č. 46 a námitky ve vztahu k závěrům správce daně stran pochybení stěžovatele při evidenci rozpracované výroby u akcí č. 2000 - J. a č. 4000 - I.

V této souvislosti krajský soud uvedl, že pokud není v žalobě konkrétně uvedeno, se kterými odvolacími důvody se žalovaný nevypořádal, nemůže se soud takovou námitkou zabývat. Krajský soud rovněž poukázal na § 50 odst. 5 daňového řádu, podle nějž v případě odvolání směřujícího proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně.

Pokud jde o konkretizované „nevypořádané odvolací námitky“, krajský soud se v rozsudku vůbec nevyslovil k tomu, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval námitkou, podle níž správce daně stanovil daň kontumačním způsobem proto, aby stěžovatele potrestal. Námitku ve vztahu k závěrům správce daně stran

pochybení stěžovatele při evidenci rozpracované výroby u akce č. 4000 – I., která byla zopakována v žalobě, krajský soud přezkoumal věcně, aniž se zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného v tomto bodě. K námitce, že správce daně neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, krajský soud pouze uvedl, že žalovaný uvedl dostatečné důvody, proč je účetnictví stěžovatele nevěrohodné a proč tedy nebylo možno stanovit daň dokazováním. K námitkám ve vztahu k závěrům správce daně o nesplnění záznamní povinnosti uložené stěžovateli rozhodnutím č. 46 se krajský soud v rozsudku nevyslovil. K namítané nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pak krajský soud v napadeném rozsudku neuvedl ničeho.

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že pokud se krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nezabýval řádně uplatněným žalobním bodem, případně pokud místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 1. 6. 2005, čj. 2 Azs 391/2004-62, dostupný na www.nssoud.cz). K takovému pochybení krajského soudu Nejvyšší správní soud přihlíží z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Jakkoli se mohou krajskému soudu jevit žalobní tvrzení nedůvodná, musí se s nimi ve svém rozhodnutí vypořádat a řádně zdůvodnit, proč jim nepřisvědčil. Jen tak se soudní rozhodnutí stává přesvědčivým a je možno přezkoumat správnost závěrů krajského soudu.

V posuzované věci krajský soud shledal, že pokud není v žalobě konkrétně uvedeno, se kterými odvolacími důvody se žalovaný nevypořádal, nemůže se soud takovou námitkou zabývat (současně se však krajský soud nevypořádal ani se všemi v žalobě konkretizovanými „nevypořádanými odvolacími námitkami“), tedy jinými slovy, že taková námitka není dostatečně konkrétní, aby ji mohl přezkoumat (nejedná se tak o řádně uplatněnou žalobní námitku).

Nejvyšší správní soud v posuzované věci závěru krajského soudu nepřisvědčil. Z předmětné žalobní námitky je jednoznačně patrné, z jakého důvodu považuje stěžovatel napadené rozhodnutí za nezákonné (žalovaný se ve svém rozhodnutí v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání). Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále připomíná, že pokud se žalovaný v odvolacím řízení nevypořádal se všemi námitkami uplatněnými v odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, způsobuje to nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Takové rozhodnutí měl krajský soud zrušit, a to bez ohledu na žalobní námitky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 523/2005 Sb. NSS).

S ohledem na argumentaci shora již pouze *obiter dictum* Nejvyšší správní soud doplňuje, že žalobní námitka, s níž se krajský soud řádně nevypořádal, jeví - alespoň na první pohled - důvodná:

Z daňového spisu totiž vyplývá, že stěžovatel v odvolání proti rozhodnutí správce daně mj. namítal: že k tomu, aby mu mohla být stanovena daň podle § 31 odst. 5 daňového řádu, musí daňový subjekt nesplnit některou z jeho zákonných povinností, tedy nikoli povinnost stanovenou mu rozhodnutím správce daně, a to ještě takovou měrou, že není možné stanovit daň dokazováním; že správce daně neuvedl přezkoumatelnou správní úvahu, na základě které mohl uzavřít, že zákonem stanovené podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly bezvýhradně naplněny; že správce daně při stanovení daně podle pomůcek bezvýhradně vychází z údajů v účetnictví a v dalších evidencích vedených stěžovatelem; že správce daně pro již předem připravený závěr, že daň bude stanovena podle pomůcek, cíleně vytvářel dojem nesplnění záznamní povinnosti, a to paradoxně právě na základě stěžovatelova účetnictví; že správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí neuvedl, v čem spočíval rozpor v důkazech, co bylo učiněno pro jeho odstranění, proč se to nepodařilo a ke kterým důkazům se nakonec přiklonil, které odmítl a proč; že je dána možná podjatost pracovnice správce daně E. F., která se na předmětném řízení podílela; že je vadný závěr správce daně, že stěžovatel nevedl stavební deníky v souladu s vyhláškou č. 132/1998 Sb.; a že úvahy správce daně na str. 12/14 přílohy ke zprávě o daňové kontrole jsou zcela nepřezkoumatelné, nesrozumitelné a logiku postrádající; dále stěžovatel podrobně uvedl zcela konkrétní námitky vůči rozhodnutí č. 46 o uložení záznamní povinnosti stěžovateli a vůči správcem daně tvrzenému nesplnění těchto povinností stěžovatelem.

Citovanými námitkami stěžovatel zjevně mířil do omezeného rozsahu přezkumu odvolání směřujícího proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). Žalovaný se však ve svém rozhodnutí uvedenými námitkami vůbec nezabýval a žádným způsobem se s nimi nevypořádal. Tím porušil zákonnou povinnost vypořádat se v rozhodnutí o odvolání se všemi důvody uvedenými v odvolání (§ 50 odst. 7 věta druhá daňového řádu). Pokud za dané situace krajský soud rozhodnutí žalovaného přezkoumal a žalobu proti němu jako nedůvodnou zamítl, pochybil.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v posuzovaném případě nepostupoval správně, když se nevypořádal s řádně uplatněnou žalobní námitkou a nezrušil rozhodnutí žalovaného pro jeho nepřezkoumatelnost. Rozhodnutí krajského soudu je pak samo v důsledku uvedené skutečnosti *eo ipso* nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. V řízení tedy vyšla najevo vada, k níž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 s. ř. s.], Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 3 s. ř. s.].

S ohledem na shora uvedené odůvodnění Nejvyšší správní soud nepřezkoumával rozsudek krajského soudu v rozsahu dalších stížných námitek.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí [§ 110 odst. 2 s. ř. s.].

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 23. srpna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu