



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce P. b., spol. s r. o., zastoupený JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem v Praze 4, Na Záhonech 71, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Praze, se sídlem v Praze 2, Žitná 12, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, čj. 5 Ca 159/2004 - 24,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2005, čj. 5 Ca 159/2004 - 24, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem Městského soudu v Praze byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí ze dne 25. 6. 2004, čj. 733/04-130, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Benešově ze dne 18. 2. 2003, čj. 16102/03/021910/4586, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv za zdaňovací období leden 1999 ve výši 25 505 Kč.

Ve včas podané kasační stížnosti namítal stěžovatel stížní důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že již v žalobě namítal zásadní početní nesoulad ve správním prvostupňovém rozhodnutí, které uvádí základ spotřební daně v tunách a sazbu spotřební daně 2850 Kč. Obě hodnoty jsou tisíckrát vyšší než uvádí dokument FÚ pro Prahu 2 nazvaný Pomůcky, který údaje za období roku 1999 až 2000 uvádí v kilogramech, konkrétně 2,85 Kč za kg. Soud přisvědčil stěžovateli, že výměr trpí matematickou chybou, avšak uvedl, že z

tohoto nelze dovodit nezákonnost či neplatnost výměru. Stěžovatel k tomu uvádí, že buď platí údaje uvedené ve správním spise nebo ve výměru a správní orgán měl tento rozpor odstranit formou opravy zřejmé chyby. Na matematicky rozporný výměr je proto nutno pohlížet jako na nezákonný. Stěžovatel dále namítl, že rozhodnutí trpí vadou, jež představuje nedostatek důvodů rozhodnutí, neboť soud se řádně nevypořádal s námitkou obsaženou v bodu II/2 žaloby, kde stěžovatel dovozoval, že v pomůckách je 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 dojde k sumě 946 342 tun. I tento početní rozpor mezi správním spisem a výměry nelze nechat bez povšimnutí. Rovněž námitkou uvedenou pod bodem II/3 žaloby se soud nezabýval. Stěžovatel zde namítal, že v pomůckách je vyčíslen doměrek spotřební daně pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, avšak ani správní orgán ani správce daně neuvádějí, jak dospěli k jednotlivým údajům za jednotlivé měsíce roku 1999 a 2000. Stěžovatel zdůraznil, že i daň stanovená za pomoci pomůcek musí mít oporu ve správním spise a nemůže být výrazem libovůle. Jestliže pak odvolací orgán zjistí nesoulad mezi správním spisem a výměrem, je jeho povinností výměr změnit nebo zrušit. Neučiní-li tak, musí nápravu zjednat soud. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že „pomůcková daň“ nesplňuje parametry § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť výměry postrádají oporu ve správním spise. Jak prokazuje třetí odstavec na straně sedm rozsudku, stěžovatel správci daně předložil doklady. Dále není možno stěžovateli vytýkat porušení záznamní povinnosti, když za období leden 1999 až květen 2000 se jí stěžovatel nemohl dopustit, protože mu nebyla uložena. Odvolací orgán se nezabýval změněnými výpověďmi svědků Š., H. a L., které stěžovatel předložil v rámci odvolacího řízení, a neuvedl proč a na základě jakých skutečností nebere v úvahu důkazní prostředky předložené stěžovatelem. Stěžovatel se domnívá, že soud po něm v podstatě požadoval, aby se doznal k pochybnostem správce daně, i když tak dalece jeho daňového břemeno nesahalo. Jestliže si správce daně obstaral si důkazní prostředky, které vyvrátily údaje uvedené stěžovatelem, měl povinnost stanovit daň dokazováním. Městský soud se dále nevypořádal s námitkou uvedenou v bodě II/6 žaloby. Stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 23. 2. 2006 uvedl, že se domnívá, že městský soud posoudil důvody v rozsahu žaloby po skutkové i právní stránce správně a svůj výrok podrobně zdůvodnil. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 26. 2. 1999 podal stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) daňové přiznání na spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv za zdaňovací období leden 1999. Protokolem o ústním jednání podle § 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ze dne 30. 8. 2000, čj. 106664/00/002/932/3293, byla s daňovým subjektem zahájena daňová kontrola spotřební daně od doby registrace. Výzvou ve věci daňového řízení dle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 26. 9. 2001, čj. 125224/01/002932/3293, byl stěžovatel vyzván k doložení denní evidence výtoče propanbutanu za období roku 1999 a dále k dalším skutečnostem vztahujícím se k jednotlivých čerpacím stanicím. Na tuto výzvu daňový subjekt částečně reagoval, a to vyjádřením v protokole o ústním jednání ze dne 24. 10. 2001, čj. 130101/01/002/932/3293. Výzvou ve věci daňového řízení dle § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků ze dne 22. 11. 2001, čj. 144884/01/002/932/3293, byl stěžovatel vyzván k předložení dokladů a prokázání množství vytočeného propanbutanu za období roku 1999 a 2000, a rovněž k předložení evidence členů P. V protokole o ústním jednání ze dne 21. 2. 2002, čj. 27437/02/002/932/3293, daňový subjekt uvedl, že je schopen dokladovat množství látky, ale jen od poloviny roku 2000 (z důvodu krádeže), a že evidenci členů není schopen předložit. Výzvou ze dne 22. 5. 2002, čj. 82102/02/002/932/3293, byl daňový subjekt vyzván mj. k předložení údajů o množství nebo hodnotě autoplynu, vytočeného členy P. za období roku 1999 a 2000. V protokole o ústním jednání ze dne 17. 6. 2002, čj. 89797/02/002/932/3293, daňový subjekt uvedl, že je nemůže předložit, neboť byly odcizeny. Ve správním spise je rovněž založeno rozhodnutí o stanovení záznamní povinnosti v souladu s § 39 zákona o správě daní a poplatků ze dne 10. 5. 2000, čj. 76726/00/002914/5457, jímž byla daňovému subjektu od 1. 6. 2000 stanovena záznamní povinnost v rozsahu blíže specifikovaném v rozhodnutí. Ze zprávy o kontrole spotřební daně ze dne 11. 9. 2002, čj. 117723/02/002/932/3293, vyplynulo, že daňový subjekt 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 roku 1999 a 2000.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je důvodná. Při posuzování věci vycházel ze své dosavadní judikatury v obdobných věcech, např. v rozsudku ze dne 9. 11. 2006, čj. 7 Afs 68/2006 - 61 (www.nssoud.cz).

Stěžovatel v první řadě namítal početní nesoulad v dodatečném platebním výměru, který uvádí jiné hodnoty než dokument nazvaný Pomůcky. Této žalobní námitce městský soud přisvědčil, avšak uvedl, že v daném případě je nepochybné, v jaké části byla daň doměřena, neboť tento údaj je součástí výroku, a ze zřejmé chyby v psaní, kdy je místo kilogramu uvedena tuna, nelze dle názoru městského soudu dovodit nezákonnost dodatečného platebního výměru. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že nelze směšovat instituty odvolání proti platebnímu výměru a opravu zřejmých omylů a nesprávností, jak to činí stěžovatel ve své kasační

stížnosti, neboť smysl obou institutů je zcela odlišný. Druhý jmenovaný 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, www.nssoud.cz). Aby mohlo být takto postupováno, je však nutné, aby výše uvedená chyba byla „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, jestli 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 zákona o správě daní a poplatků 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 nečiní (resp. soudu není známo, že by činili), však nelze dovodit nezákonnost rozhodnutí. Ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků totiž obsahuje vlastní pravidlo, jak postupovat v případě, že daň byla stanovena ve správné výši, avšak rozhodnutí o této daňové povinnosti obsahuje písařskou chybu. Jestliže tedy stěžovatel má pochybnosti o správnosti platebního výměru, tedy jestliže sám dovozuje, že obsahuje písařskou chybu, má možnost podat návrh na její opravu. V žádném případě tento procesní postup není možno suplovat námitkou v kasačním či žalobním soudním řízení. Proto je tato námitka stěžovatele nedůvodná.

Další námitkou stěžovatele je, že pomůcky vyčísľují doměrek pouze souhrnně za rok 1999 a 2000, když není uváděno, jak správní orgán dospěl k množství plynu vytočeného za jednotlivé měsíce. Nejvyšší správní soud však uvádí, že, jak již bylo výše několikrát zmíněno, obsahuje správní spis dokument nazvaný Pomůcky, Spotřební daň – období 1999, 2000, jehož strana pátá obsahuje tabulku s přehledem výtoče autoplynu na karty dle záznamů společnosti S. členěnou dle jednotlivých měsíců. Vzhledem k okolnosti, že z druhé strany tohoto dokumentu je jasně patrné, že pro stanovení daně dle pomůcek, tedy pro stanovení doměrku, byly použity údaje o množství vytočeného plynu společností S., a. s., je zřejmé, že se jedná o pomůcku, na jejímž základě byla daňovému subjektu doměřena daň. Správní spis rovněž obsahuje evidenční sestavy společnosti S., a. s., která v rozhodné době spravovala databáze daňového subjektu, zaslané správci daně Policií České republiky, které zobrazují odběry autoplynu. Je proto nutno uzavřít, že ze správního spisu je jasně seznatelné, na základě jakých skutečností byla daňovému subjektu doměřena daň a co bylo pomůckou dle § 31 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud proto zaujal stejné stanovisko jako městský soud a shledal tuto námitku nedůvodnou.

S námitkou stěžovatele, že pomůcky nemají oporu ve správním spise, se Nejvyšší správní soud částečně vyrovnal již výše a považuje za nutné zdůraznit, že z dokumentu nazvaného Pomůcky nade vší pochybnost vyplývá, že i přes okolnost, že stěžovatel byl správcem daně několikrát vyzván k prokázání rozhodných skutečností, tyto výzvy nikterak nerefletoval a požadované doklady nedoložil, čímž neprokázal správnost údajů uvedených ve svém daňovém přiznání. Na str. 1 a 2 rozhodnutí správního orgánu je velmi podrobným způsobem rozebráno, z jakých důvodů považoval správce daně skutečnosti doložené daňovým subjektem za nedostatečné. Je proto nutno vyzdvihnout zejména skutečnost, že tvrzení, že daňovému subjektu bylo odcizeno kompletní účetnictví a další písemnosti a doklady, nezabývá daňový subjekt povinností prokázat údaje, které uvedl v daňovém přiznání. Lze však přisvědčit stěžovateli, že v daňovém řízení předložil některé doklady, nelze však již souhlasit s tím, že by tyto doklady postačovaly a plně vyhovely všem požadavkům stanoveným v jednotlivých výzvěch (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 daňový subjekt 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 takto daného stavu věci přistoupil ke stanovení daně dle pomůcek. Proto je i tato stížná námitka nedůvodná.

V dalším bodě své kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že jestliže si správce daně opatřil vlastní činností skutečnosti, které podle jeho názoru vyvracejí tvrzení stěžovatele, měl stanovit daň dokazováním, protože tak měl splněny všechny zákonné předpoklady. V této souvislosti Nejvyšší správní soud podotýká, že jednou ze základních zásad daňového řízení (na rozdíl od např. řízení trestního), 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 souzené věci podat daňové přiznání), ale také povinnost důkazní, tedy prokázat všechny skutečnosti, které ve svém daňovém přiznání uvedl. 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 nepřidá hodnotu důkazních prostředků, je správce daně oprávněn postupovat tak, že skutečnosti daňovým subjektem neprokázané při stanovení nového daňového základu a daně nezohlední. Zákon o správě daní a poplatků ve svém § 31 odst. 5 zohledňuje i případ, kdy daňovou povinnost není možno stanovit na základě skutečností, které jsou správci daně známy, a to díky nesoučinnosti daňového subjektu v průběhu daňového řízení. V souzené věci z provedeného dokazování vyplynulo, že s ohledem na nedostatek důkazních prostředků předložených daňovým subjektem nebylo možno dokázat

skutečnosti, které tento subjekt uváděl ve svém daňovém přiznání. Tato nemožnost byla objektivní, proto měl správce daně zákonnou povinnost stanovit daňovému subjektu daň za pomoci pomůcek. Pokud jde o charakter pomůcek, Nejvyšší správní soud poukazuje na své rozhodnutí ze dne 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 207/2005 - 55 (dostupné na www.nssoud.cz), podle něhož i pomůcky musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Přesto, že je správce daně opatřuje bez součinnosti s daňovým subjektem, nemůže jimi učinit cokoli. Pokud jde o relevanci důkazních prostředků předkládaným v rámci odvolacího řízení, musí k nim odvolací orgán přihlížet jen za situace, kdy by z nich bylo zřejmé, že bylo možné stanovit daň dokazováním a že by jimi byla zpochybněna důvodnost postupu podle pomůcek; tomu však stěžovatelem označené důkazní prostředky nenasvědčují. Co se týká uložené záznamní povinnosti, tato byla daňovému subjektu 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.

Důvodnou však Nejvyšší správní soud shledává námitku stěžovatele, že městský soud se nevypořádal s jeho námitkou 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 tun. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí následující. Ve správním spise založený dokument s názvem Pomůcky 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 S., a. s., sazbou daně (která činila 2,85 Kč/kg). V Podkladě k dodatečnému platebnímu výměru z kontroly čj. 117723/02/002/932/3293, 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 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 tun v prvním případě, 946 338 tun v druhém). Nejvyšší správní soud je si vědom, že v souzené 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 zákona o správě daní a poplatků. Proto musí být i v souzené věci ze správního spisu patrné, na základě jakých pomůcek došlo ke stanovení daně a jak bylo dospěno k doměřené výši daně. Tento požadavek však v dané věci splněn nebyl. Ze správního spisu vyplývají údaje, které jsou ve vzájemném rozporu, když

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

Také je třeba stěžovateli přisvědčit v tom, že se městský soud nezabýval jeho námitkou, že bylo správcem daně zahájeno vytýkací řízení a aniž bylo řádně skončeno, byla zahájena daňová kontrola.

Vzhledem k uvedeným závěrům Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí městského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 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 rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. srpna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu