



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. Š., zastoupeného JUDr. Danuší Staňkovou, advokátkou se sídlem v Lázních Bohdaneč, Masarykovo nám. 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové, se sídlem Horova 17, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2004, čj. 7123/110/2003-Sa/18, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2005, čj. 31 Ca 229/2004 – 28,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2005, čj. 31 Ca 229/2004 – 28, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 8. 7. 2004, čj. 7123/110/2003-Sa/18, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 21. 7. 2003, čj. 135384/03/248913/2931, dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 634584 Kč.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnil tím, že žalovaný napadené rozhodnutí v rozporu s § 17 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doručil pouze žalobci a nikoliv jeho zástupkyni, již udělil neomezenou plnou moc dne 17. 3. 2004,

předloženou žalovanému dne 18. 3. 2004 spolu s doplněním odvolání. Další žalobní bod spočíval v námitce, že žalovaný nezjistil úplně a správně skutkový stav a nevypořádal se dostatečně s námitkou, že druhý účastník sdružení R. R. úhrady za faktury, jež se netýkaly sdružení, přijímal na svůj účet, a tyto faktury neměly být zahrnuty do daňového základu sdružení. To že žalobce ojedinele provedl a fakturoval práce, na něž získal živnostenský list až v roce 2002, neprokazuje, že se k této činnosti sdružil s R. R.. Správce daně měl za daného skutkového stavu postupovat podle pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu.

Krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Plná moc, již stěžovatel udělil své zástupkyni, obsahovala pouze zmocnění k zastupování v daňovém řízení vedeném u Finančního úřadu v Pardubicích ve věcech odvolání do specifikovaných platebních výměrů. Šlo tedy sice o neomezenou plnou moc, avšak jen pro řízení vedené před Finančním úřadem v Pardubicích. Navíc tato skutečnost byla v plné moci zvýrazněna tučným písmem a s ohledem na § 49 daňového řádu není vyloučeno, aby odvolací řízení proběhlo pouze před správcem daně.

Co se týče sporné fakturace, je nepochybné, že smlouva o sdružení ze dne 15. 9. 1999 jako předmět sdružení uvádí pouze zámečnictví a topenářství. Ze správního spisu i ze žaloby však vyplývá, že žalobce ještě před vydáním oprávnění na montáž a opravy vyhrazených plynových zařízení na svou osobu, takové práce fakturoval a tyto obchodní případy předkládal k zaúčtování do účetnictví sdružení. Obdobně činil i druhý účastník sdružení R. R.. Z dohody mezi oběma účastníky sdružení ze dne 30. 6. 2002 se podává, že v době jejího uzavření byli informováni o nedostacích v účetnictví sdružení a sporné případy řešili v dohodě. Dohoda však neobsahuje žádné ujednání, které by vyčleňovalo z účetnictví sdružení příjmy a výdaje spojené s montáží a opravami vyhrazených plynových zařízení. Žalobce tuto námitku vznesl až v doplnění odvolání. Sám navíc předložil v průběhu daňové kontroly rozpracovanost zakázek ke dni 1. 1. 2002 a zahrnul do ní i akce týkající se daňových zařízení. Byl si nepochybně vědom toho, že zakázky budou zahrnuty do účetnictví sdružení. Oba účastníci sdružení se tedy fakticky chovali tak, jako by předmět činnosti sdružení byla i montáž a opravy vyhrazených plynových zařízení. Formální dohoda byla v rozporu se skutečnými postupy obou členů sdružení, proto byla na místě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu.

Ke stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu správce daně může přistoupit pouze za splnění podmínek předvídaných tímto ustanovením. I když správce daně i žalovaný dospěli k závěru, že žalobce nesplnil své zákonné povinnosti dle § 31 odst. 9 cit. zákona a neprokázal skutečnosti, které byl povinen uvádět v daňovém přiznání, mohli použít pro stanovení základu daně pomůcky jen tehdy, když zároveň nebylo možné stanovit daň dokazováním.

Správci daně tedy nelze vyčítat, dospěl-li k závěru, že nebyly naplněny podmínky dle § 31 odst. 5 a základ daně stanovil dle § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a c) zákona č. 150/2002 Sb., správního řádu soudního (dále jen „s. ř. s.“), a domáhal se zrušení napadeného rozhodnutí.

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že nesprávně posoudil právní otázku rozsahu stěžovatelem udělené plné moci ve správním řízení. Z obsahu plné moci je zřejmé, že se vztahovala na odvolací řízení jako celek a nikoliv na omezenou část. Textem „daňové řízení vedené před Finančním úřadem v Pardubicích“ bylo míněno, že v dané době bylo toto řízení vedeno před tímto finančním úřadem. Pokud jde o argumentaci soudu, že žalobce měl tuto námitku zobrazit v petitu a požadovat odmítnutí žaloby pro předčasnost, lze poukázat, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu jde v řízení o žalobě o odstranitelný nedostatek a není tedy důvodem pro odmítnutí žaloby pro předčasnost.

Soud nesprávně vyložil § 12 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Podle tohoto ustanovení se příjmy dosažené mezi poplatníky při společném podnikání na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozdělují mezi poplatníky stejným dílem, není-li ve smlouvě stanoveno jinak. Musí se tedy jednat o příjmy dosažené při společném podnikání a musí existovat ve vztahu k těmto příjmům smlouva o sdružení. Soud nesprávně vyložil i § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť v případě aplikace tohoto ustanovení je nutné zjistit, jaký právní úkon vůbec účastníci učinili a vyložit vůli účastníků tohoto úkonu, pokud nebyla vyjádřena písemně. V písemné smlouvě o sdružení je v bodě IV. uvedeno, že účastníci zřídili společný účet sdružení a že na tento účet budou poukazovány veškeré příjmy a výdaje sdružení ze společné činnosti účastníků. Vůle vlastníků byla taková, aby se společné příjmy soustřeďovaly na společném účtu. R. R. však řadu zakázek realizoval sám a příjmy z nich přijal na svůj bankovní účet či v hotovosti a na účet sdružení je následně nevložil. Z jeho postupu tak bylo zřejmé, že určité příjmy nepovažoval za příjmy sdružení, nýbrž za své příjmy. Je pravdou, že v daňových přiznáních byly mezi účastníky děleny i příjmy, které stěžovatel nyní nepovažuje za příjmy společné. Stěžovatel však v předchozích řízeních vysvětlil, že účetnictví nevěnoval pozornost a druhému účastníku důvěřoval, což byla chyba. Sám správce daně nepovažoval účetnictví účastníků za věrohodné a průkazné, neboť z něj vyloučil zaúčtované výdaje. Princip zakotvený v § 2 odst. 7 daňového řádu měl být uplatněn i pokud svědčí ve prospěch daňového subjektu (viz rozhodnutí č. 125/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Mělo být tedy respektováno, že podle skutečného obsahu právního úkonu nebyly určité příjmy považovány účastníkem sdružení, který je fakturoval, za společné a přijal je svůj osobní účet. Nemělo být rozhodující, že formálně byly zahrnuty do účetnictví sdružení. Navíc

proti R. R. bylo zahájeno trestní stíhání pro trestný čin zkrácení daně. Tuto skutečnost stěžovatel zjistil dne 22. 10. 2004, když byl v této věci vyslýchán jako svědek. I tato okolnost měla být vzata v úvahu při aplikaci § 2 odst. 7 cit. zákona, neboť pokud se R. R. dopustil trestného činu zkrácení daně a vystavil fiktivní faktury, vybočil z rámce účastníků sdružení a jeho trestná činnost by neměla jít k tíži žalobce. Příjmy a výdaje týkající se fiktivních obchodních případů by neměly být považovány za příjmy a výdaje sdružení, byť jsou vedeny v jeho účetnictví. Dle názoru stěžovatele za příjmy sdružení nelze považovat příjmy z faktur zahrnutých do účetnictví sdružení pod č. 1 – 8, 10 – 12, 15 – 20, 22 – 26, 28 – 32, 36 – 46, 48, 49, 52, 56, 58 – 64, 67 – 70, 73 – 79, 81 – 83, 90 – 94, 96 – 102, 107, 109 – 117, 121, 123, 127, 128, 130, 131, 133, 137, 141, 142, 141 – 149, 151, 154, 156, 157.

Stěžovatel „pro jistotu“ uplatňuje i námitku, že správce daně měl v daném případě postupovat podle § 31 odst. 5 daňového řádu a stanovit daň podle pomůcek. V daňovém řízení navrhoval provést důkaz místním šetřením u odběratelů za účelem zjištění, jaký materiál byl spotřebován. Finanční orgány tento návrh zamítly s tím, že takový důkaz není technicky možné provést. Správce daně tedy u některých obchodních příjmů ponechal v daňovém základu příjmy, ale vyloučil všechny výdaje – což je v rozporu se zásadami formální logiky. Měl tedy přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění svých rozhodnutí.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení stěžovatelovy námitky vady doručení rozhodnutí o odvolání finančním orgánem a nesprávném postupu soudu při odstraňování této vady.

K tomu ze správního spisu zjistil, že stěžovatel dne 30. 8. 2003 podal odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty ze dne 18. 7. 2003, čj. 135144/03/248913/2931, ze dne 23. 7. 2003, čj. 136538/03/248913/2931, čj. 136531/03/248913/2931, čj. 136519/03/248913/2931, a proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 21. 7. 2003, čj. 135384/03/248913/2931. Své odvolání doplnil podáním dne 1. 9. 2003 a následně ještě dne 19. 3. 2004, přičemž ve stejný den doručil i plnou moc k zastupování ve věci odvolání. Text plné moci udělené advokátce dne 17. 3. 2004 byl formulován, tak „aby ho zastupovala v daňovém řízení, vedeném u Finančního úřadu v Pardubicích, ve věci odvolání proti těmto rozhodnutím“, přičemž specifikoval napadené platební výměry. V další části jejího textu je uvedeno, že „advokátka je z této plné moci oprávněna vykonávat veškeré úkony, potřebné k řádnému vyřízení věci klienta, zejména přijímat písemnosti, podávat návrhy a žádosti (...), to vše i tehdy, kdy je podle právních předpisů

zapotřebí zvláštní plné moci. Tato plná moc je dále udělena jako procesní plná moc v rozsahu práv a povinností podle občanského soudního řádu, trestního řádu, správního řádu, zákona o správě daní a poplatků, a dalších procesních předpisů“.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s posouzením plné moci provedeným krajským soudem. Z první části plné moci je patrné, že stěžovatel projevuje vůli být zastoupen v daňovém řízení ve věci odvolání proti specifikovaným platebním výměrům. Z formulace „vedeném u Finančního úřadu v Pardubicích“ nelze vyvozovat, že by stěžovatel projevil vůli být zastoupen jen ohledně úkonů prováděných Finančním úřadem v Pardubicích ve smyslu § 49 daňového řádu. Nelze přehlédnout ani skutečnost, že předmětná formulace byla z gramatického hlediska použita jako přívlástek volný. Vzbudila-li formulace použitá v plné moci u správce daně pochybnosti, měl daňový subjekt vyzvat k odstranění těchto pochybností. Byť se tedy plná moc z jiných hledisek jeví být napsána poměrně neodborně, Nejvyšší správní soud nemá, s ohledem na její první část, pochybnosti o tom, že jí stěžovatel projevil vůli být zastoupen v daňovém řízení ve věci odvolání proti specifikovaným rozhodnutím. Rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání tedy mělo být ve smyslu § 17 odst. 7 daňového řádu doručeno zástupci stěžovatele.

S ohledem na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, čj. 2 As 27/2004 - 78 (publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 450, sešit č. 2, ročník 2005, str. 112 - 114), nezbyvá než konstatovat, že nedostatek řádného doručení napadeného správního rozhodnutí žalobci spočívající v tom, že rozhodnutí bylo v rozporu s § 17 odst. 7 daňového řádu doručeno přímo jemu, a nikoli jeho zástupci, brání projednání žaloby; takový nedostatek je však odstranitelný. Soud proto nejprve uloží správnímu orgánu řádně doručit napadené rozhodnutí a teprve po jeho doručení pokračuje v řízení o žalobě. Samotná vada doručení tedy není důvodem k odmítnutí žaloby pro předčasnost. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že rozhodnutí krajského soudu je stíženo vadou řízení, pro kterou je třeba jeho rozsudek zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

Vzhledem k uvedeným skutečnostem již bylo nadbytečné zabývat se ostatními stížními námitky, neboť krajský soud musí po řádném doručení správního rozhodnutí v této věci rozhodnout nově.

Krajský soud 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.).

Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. června 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu