



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **B. M.**, zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou se sídlem Pellicova 8a, 602 00 Brno proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě** se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutím ze dne 3. 3. 2004, č. j. 11055/130/2003, č. j. 11055-1/130/2003, č. j. 11055-2/130/2003, č. j. 11055-3/130/2003, č. j. 11055-4/130/2003, č. j. 11055-5/130/2003, č. j. 11055-6/130/2003, č. j. 11055-7/130/2003, č. j. 11055-8/130/2003, č. j. 11055-9/130/2003, č. j. 11055-10/130/2003, č. j. 11055-11/130/2003, č. j. 11055-12/130/2003, č. j. 11055-13/130/2003, č. j. 11055-14/130/2003, č. j. 11055-15/130/2003, č. j. 11055-16/130/2003, č. j. 11055-17/130/2003, a ze dne 25. 3. 2004, č. j. 11057/110/2003, č. j. 11098/110/2003 a č. j. 11099/110/2003, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 10. 2006, č. j. 22 Ca 197/2004 - 185,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 10. 2006, č. j. 22 Ca 197/2004 - 185, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedenými rozhodnutími zamítl žalovaný odvolání žalobce proti 18 dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 1999, 1. až 4. čtvrtletí roku 2000 a za měsíce leden až prosinec roku 2001 a proti třem dodatečným platebním výměrům na daň z příjmů fyzických osob za období let 1999, 2000 a 2001. Předmětné platební výměry byly vydány Finančním úřadem v Kopřivnici (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly a ve všech případech byla daň stanovena za použití pomůcek pro neprůkaznost účetnictví žalobce a pro nepředložení správcem daně uložených evidencí.

Proti všem zmiňovaným rozhodnutím žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji dne 30. 10. 2006 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti a v jejím doplnění pak žalobce především namítl, že správce daně jednal se zmocněnkyní žalobce, L. J., nad rámec zmocnění. Žalobce paní J. udělil dne 4. 11. 2002 plnou moc, která ji opravňovala pouze k předání dokladů pro daňovou kontrolu a k podání doplňujících informací. Tuto plnou moc pak žalobce nahradil plnou mocí ze dne 25. 2. 2003, kterou zmocněnkyni zmocnil k zastupování při přezkoumávání daňových přiznání pouze k dani spotřební včetně podání doplňujících informací a přebírání zpráv a protokolů. Správcem daně prováděná kontrola však byla zaměřena na daň z přidané hodnoty a na daň z příjmů fyzických osob, proto jakékoliv úkony v průběhu této kontroly již nebyla zmocněnkyně po datu 25. 2. 2003 oprávněna činit. Paní J. tedy nebyla dle názoru žalobce v období od 4. 11. 2002 do 25. 2. 2003 zmocněna k tomu, aby přebírala jakékoliv písemnosti, seznamovala se s provedenými důkazy (výsledky svědků), vzdávala se práva klást svědkům otázky a v žádném případě nebyla oprávněna k tomu, aby podávala vyjádření k jednotlivým zjištěním správce daně a aby podepisovala protokoly. Pro účely daně z příjmů pak žalobce zmocnil paní J. k projednání zprávy o daňové kontrole, a to plnou mocí ze dne 18. 3. 2003. Podle žalobce tedy soud nesprávně hodnotil pochybení správce daně, který nad rámec udělené omezené plné moci vyžadoval úkony, ke kterým nebyla zmocněna.

Dále žalobce namítl porušení § 16 odst. 4 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neboť správce daně provedl výslech svědků bez vědomí a účasti žalobce. Krajský soud sice připustil, že práva žalobce byla porušena, avšak podle soudu nemohlo mít toto pochybení za následek nezákonnost rozhodnutí, neboť stanovení daně podle pomůcek se neodvíjelo od výpovědí svědků, ale od nedostatků v účetnictví žalobce; uvedení svědků v odůvodnění se krajskému soudu jeví jako nadbytečné. Žalovaný poukazuje na to, že v protokolu o jednání ze dne 21. 3. 2003, jehož předmětem bylo předjednání zprávy o daňové kontrole, se správce daně opakovaně dovolává výpovědi svědků J. H. a L. Z., přičemž tyto výpovědi by podle žalobce mohly mít větší důkazní hodnotu, kdyby měl příležitost jim klást otázky. Výpovědi svědků jsou dále citovány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 18. 4. 2003 a rovněž v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Žalovaný pak vyslechl v nepřítomnosti žalobce další svědky – I. L. a J. L. a jejich výpovědi nezahrnul do zprávy o daňové kontrole, ačkoliv se mohlo jednat o důkaz ve prospěch žalobce. Tento postup správce daně byl podle žalobce mimo jiné v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny, jak vyplývá z nálezů Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02 a ze dne 11. 9. 2001, sp. zn. 591/2000.

Za nejzásadnější námitku pak žalobce považuje nezákonnost použití pomůcek, neboť daně mohly být stanoveny dokazováním. Závěr krajského soudu o splnění podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek odporuje podle žalobce konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nestačí totiž splnění dvou podmínek uvedených soudem - daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním - nýbrž je nutné splnit i třetí podmínku - zda daň může být stanovena pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Na podporu svého tvrzení pak žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Podle názoru žalobce se žalovaný splněním třetí podmínky nezabýval vůbec. Žalobce pak v žalobě namítl, že způsobem, jakým byla daň vyměřena, bylo porušeno jeho základní právo na spravedlivé vyměření a stanovení daně podle § 2 daňového řádu a že doměřená daň je vzhledem k objemu jeho podnikání zcela nereálná a neodpovídá skutečnosti. Žalobce je dále přesvědčen, že bez ohledu na splnění třetí podmínky nebyly pro použití pomůcek dány důvody, neboť i když jeho účetnictví vykazovalo vady, jako celek neztratilo svoji důkazní hodnotu a chybějící údaje bylo možno stanovit z údajů a záznamů v účetnictví uvedených a pomocí jiných důkazů (výslechem svědků či evidencí denního stavu počítačů). Dále žalobce uvedl, že nejpozději ve vyjádření ze dne 11. 4. 2003 k protokolu ze dne 21. 3. 2003 důkazní břemeno unesl, když doložil evidenci tržeb. Tato pak byla správcem daně zpochybňována právě

proto, že byla doložena až v tento den, aniž pro takové pochybnosti byl ze strany správce daně uveden jakýkoliv důkaz. Žalovaný tuto evidenci zpochybnil až v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí.

Žalobce dále namítl porušení § 46 odst. 3 daňového řádu, když se žalovaný v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí nevypořádal s požadavkem předmětného ustanovení na přihlídnutí k výhodám vyplývajícím pro daňový subjekt a neuvedl k jakým konkrétním okolnostem přihlédl. V tomto ohledu žalobce odkázal na některá rozhodnutí Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu. Žalobce také uvedl, že žalovaný v odůvodnění svých rozhodnutí konstatuje, že správce daně také hodnotil důkazy podle své úvahy, a to v jejich vzájemné souvislosti i jednotlivě a bral v úvahu skutečný obsah skutečností rozhodných pro stanovení daně. Toto tvrzení je podle žalobce jen formální a v rozporu se skutečným postupem správce daně, neboť daň byla stanovena podle pomůcek a nikoliv dokazováním.

Žalobce proto závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě. Dále ke kasačním důvodům uvedl, že plná moc ze dne 25. 2. 2003 nenahrazovala plnou moc ze dne 4. 11. 2002, ale naopak prostřednictvím ní bylo rozšířeno zmocnění paní J. také na zastupování žalobce ve věci daně spotřební. Stejně tak plná moc ze dne 18. 3. 2003 rozšiřovala zmocnění paní J. oproti plné moci ze dne 4. 11. 2002 a v žádném případě nelze souhlasit s novým závěrem žalobce, že plnou mocí ze dne 18. 3. 2003 zmocnil paní J. k projednání zprávy o daňové kontrole pro účely kontroly daně z příjmů, neboť v bodě 1) této plné moci žalobce uvedl, že ji zmocňuje k předjednání a projednání zprávy o finanční kontrole u daní, které byly předmětem kontroly. Navíc v odvoláních žalobce tento odkazuje na paní J. jako na svého zástupce.

K výsledkům svědků žalovaný uvedl, že tyto byly použity jen k prověření skutečnosti, zda stěžovatel eviduje stavy počítadel stojanů zkapalněného plynu jako pohonné hmoty v jednotlivých letech dle jednotlivých provozoven a denních stavů nebo zda vede evidence denních tržeb podle druhů zboží dle jednotlivých provozoven a také k prověření skutečnosti, zda stěžovatel vede alespoň částečně záznamy, jejichž vedení mu správce daně uložil ve dvou rozhodnutích o uložení záznamní povinnosti. Výpovědi však byly pro rozhodnutí správce daně bezvýznamné, nebyly osvědčeny jako důkaz a v písemnostech správce daně a žalovaného byly uvedeny jen z důvodu logického vysvětlení postupu v daňovém řízení a také z důvodu chronologického. Výsledky pana a paní L. taktéž nebyly v daňovém řízení upotřebitelné a nebyly osvědčeny jako důkaz. Nálezy Ústavního soudu uváděné žalobcem pak na projednávání případ nedopadají.

K námitce porušení § 31 odst. 7 a § 46 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že žalobci uložil záznamní povinnost k evidenci zakoupeného zkapalněného plynu. Prostřednictvím evidence měl stěžovatel prokázat, že zkapalněný plyn nakupovaný se sazbou spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv ve výši 0 Kč/t (při nákupu deklarováno, že bude použit jinak než k pohonu motorů) není ve skutečnosti prodáván jako zkapalněný plyn se sazbou spotřební daně ve výši 2850 Kč/t (prodej k pohonu motorů) a zároveň fiktivně vykazován jako prodej jinak než k pohonu motorů. Žalobce však tyto záznamy nedoložil a nesplnil si tak svou zákonnou povinnost. Zároveň nebylo možno stanovit daň dokazováním, neboť správce daně nebyl schopen přesně zjistit objem prodaného zkapalněného plynu se sazbou spotřební daně ve výši 0 Kč/t nebo se sazbou spotřební daně ve výši 2850 Kč/t. Daň byla tudíž stanovena podle pomůcek a správce daně přihlédl k výhodám vyplývajícím

pro žalobce podle § 46 odst. 3 daňového řádu (žalovaný k tomu uvedl čísla stran některých dokumentů). Pomůcky na daň z přidané hodnoty vycházely podle žalovaného z pomůcek na dani z příjmů fyzických osob a ty vycházely z pomůcek na spotřební daň. Žalovaný konečně uvedl, jaké pomůcky ke stanovení daní použil a k jakým výhodám konkrétně přihlédl.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se před zkoumáním věci samé musel nejprve vypořádat s případnými vadami, ke kterým je povinen přihlížet vždy z moci úřední. Nejvyšší správní soud totiž v souladu s § 109 odst. 3 s. ř. s. není vázán důvody kasační stížnosti, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)], jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Jak vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zveřejněném pod č. 133/2004 Sb. NSS, nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněného pod č. 589/2005 Sb. NSS, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.

V daném případě proto Nejvyšší správní soud posuzoval, zda se krajský soud dostatečně na základě skutkových důvodů plynoucích ze správního spisu vypořádal s žalobními námitkami. Lze konstatovat, že z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zcela zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce a proč jeho žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené.

K první námitce žalobce týkající se rozsahu zmocnění paní L. J. krajský soud pouze uvedl, že se na základě plných moci paní J. mohla ke zjištěním správce daně vyjádřit, že žalobce neuvedl konkrétní zjištění, k nimž se zmocněnkyně vyjádřit nemohla, a proto lze v obecné rovině žalobní námitky konstatovat, že takový postup možný byl. V tomto ohledu je krajskému soudu nutné vytknout, že žalobní námitka žalobce rozhodně nebyla vedena v obecné rovině, neboť tento výslovně uváděl důvody, pro které podle jeho názoru zmocněnkyně nebyla zmocněna k úkonům vyžadovaným správcem daně. K těmto důvodům se však krajský soud nevyjádřil a neprovedl rovněž žádný rozbor plných moci co do jejich charakteru a rozsahu (zda se jedná o plné moci omezené či neomezené).

Současně toto pochybení má za následek skutečnost, že se krajský soud nemohl dostatečně vypořádat ani s druhou námitkou žalobce směřující do porušení práva žalobce dle § 16 odst. 4 daňového řádu (být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky). Pokud krajský soud nepostavil najisto, v jakém rozsahu byl žalobce zastoupen, nemůže

přistoupit k posouzení otázky, zda zmocněnkyně měla právo odmítnout opakování výsledků svědků či nikoliv a zda tedy postup správce daně měl za následek vadu řízení (k tomu se ostatně krajský soud vůbec nevyjádřil). Rovněž nelze přisvědčit krajskému soudu v jeho názoru, že správce daně ze svědeckých výpovědí nevycházel. Jak správce daně (viz str. 22 zprávy o daňové kontrole), tak žalovaný (viz str. 9 rozhodnutí o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty a str. 6 rozhodnutí o odvolání proti dodatečným daňovým výměrům na daň z příjmů fyzických osob) totiž z výpovědí svědků J. H. a L. Z. vycházeli. Závěr soudu proto v tomto ohledu nemá dostatečný skutkový podklad.

Dále se krajský soud jen obecně zabýval námitkou žalobce týkající se skutečnosti, že daň měla být stanovena dokazováním a nikoliv podle pomůcek. Jakkoliv je soudní přezkum rozhodnutí o stanovení daně za použití pomůcek omezen jen na zkoumání splnění zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně, je povinností soudu se s námitkou, že pro toto použití zde nebyl dán důvod, řádně vypořádat a nikoliv jen odkazovat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Konečně žalobce v žalobě namítal, že doměřením daně podle pomůcek bylo porušeno právo žalobce na spravedlivé vyměření a stanovení daňové povinnosti. „Doměřená daň je vzhledem k objemu podnikání žalobce nereálná a neodpovídá skutečnosti. Nelze daňově neuznat náklady vynaložené na nákup zboží a zároveň prodej tohoto zboží, které dle rozhodnutí správce daně nakoupeno nebylo, zdanit. Totéž platí o nákupu a pořízení hmotného majetku, jehož nákup nebyl správcem daně uznán, ale výsledky používání tohoto majetku jsou zdaňovány.“ K těmto zcela konkrétním námitkám se krajský soud nevyjádřil vůbec; naopak pouze uvedl, že žalobní bod je formulován ve zcela obecné rovině a že stanovení daně pomůckami je vždy fikcí, která nemůže odrážet reálný stav, ale může se mu pouze přiblížit. Takový postup krajského soudu je však neudržitelný.

Jelikož Nejvyšší správní soud shledal rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, nezabýval se již dalšími námitkami žalovaného. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu, bude se zabývat všemi námitkami žalobce a své závěry řádně a konkrétně odůvodní. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 5. září 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu