



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **P. S. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2007, č. j. 10 Ca 25/2007 - 88,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2007, č. j. 10 Ca 25/2007 - 88 **se z r u š u j e** a věc **se mu v r a c í** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 30. 8. 2005, č.j. 1911/130/2005 a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání daňového subjektu (žalobce) proti pěti rozhodnutím Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 19. 11. 2004, kterými mu byla podle pomůcek v souladu s § 46 odst. 7 a § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též daňový řád) dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty, a to za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2001 ve výši 3833 Kč, za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2001 ve výši 6773 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2002 ve výši 5755 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2002 ve výši 8483 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2002 ve výši 4916 Kč.

Krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného s odůvodněním, že tak činí vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2007, č. j. 2 Afs 58/2006 - 75, podle něhož správní spis neobsahoval v úplnosti podklady pro rozhodnutí. Krajský soud si vyžádal

od žalovaného doplnění spisu, ovšem ten mu sdělil, že kromě současně předkládané kopie knih jízd jiné doklady již nemá. Proto krajský soud nemající k dispozici v úplnosti originál správního spisu, nemohl posoudit, zda správní orgán plně soustředil potřebné podklady pro rozhodnutí a zda je správně hodnotil. Z těchto důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil.

Stěžovatel proti tomu v kasační stížnosti namítá, že na výzvu krajského soudu předložil fotokopie knih jízd žalobce, ovšem žádné další doklady, které by soudu nebyly předloženy, už k dispozici neměl. Část účetnictví žalobcem předloženou k nahlédnutí v průběhu daňového řízení mu totiž vrátil. Stěžovatel nesdílí názor krajského soudu ani názor soudu kasačního o neúplnosti spisového materiálu předloženého soudu. Tomu byl předložen úplný spis obsahující veškerá rozhodnutí správce daně, všechna písemná podání daňového subjektu a zprávu o kontrole, která je ve smyslu § 31 odst. 4 daňového řádu důkazním prostředkem, a dále záznam správce daně obsahující vyhodnocení důkazních prostředků ústící v odůvodněný závěr, že daň je třeba stanovit podle pomůcek. Pro celou věc je zcela zásadní, že soudem požadované písemnosti nemohou být součástí spisu, neboť podle § 16 odst. 7 daňového řádu správce daně musí daňovému subjektu ve lhůtě vrátit všechny převzaté doklady a jiné věci. Tuto lhůtu může jen v odůvodněných případech a na základě žádosti prodloužit nadřízený orgán - finanční ředitelství. Daňový spis proto nemůže obsahovat originály dokladů - účetnictví daňového subjektu. Z žádného ustanovení nevyplývá nic jiného, naopak nevrácením dokladů by správce daně porušil zákon. Stejně tak správci daně z ničeho neplyne povinnost pořizovat fotokopie zapůjčených dokladů, což by ostatně bylo v rozporu se zásadou hospodárnosti (§ 2 odst. 2 d. ř.), neboť doklady jsou mnohdy velmi obsáhlé a tvoří je několik šanonů či několik desítek šanonů. Pokud si správce daně pro svou potřebu pořizuje někdy kopie, činí tak výjimečně u některých významných listin tak, aby bylo eliminováno nebezpečí jejich pozdější záměny (smlouvy apod.). Stěžovatel dále prezentuje svou obavu, že trvání soudů na úplnosti správního spisu obsahujícího všechny listiny přeložené při daňové kontrole, by vyžadovalo změnu legislativy, značné zvýšení poštovních poplatků a v neposlední řadě další prostory pro správní soudy k jejich umístění v průběhu soudního řízení. Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě namítl, že tato je podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nepřipustná. Navíc nesdílí názor stěžovatele, neboť není technickým problémem pořídit fotokopie rozhodujících dokladů, o které správce daně opírá své rozhodnutí, zásadním způsobem zasahující do práv a majetku poplatníka. Tyto doklady by měly být při přezkumu správního rozhodnutí k dispozici.

Nejvyšší správní soud se v první řadě musel zabývat žalobcem namítanou nepřipustností kasační stížnosti. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nepřipustná kasační stížnost proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Smyslem tohoto ustanovení je vyloučit, aby Nejvyšší správní soud opakovaně posuzoval stejnou námitku a stejný právní problém, pokud se o něm již závazně vyslovil (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Pokud tedy bylo zrušeno rozhodnutí krajského soudu, pak lze kasační stížnost opřít jen o tvrzení, že jeho právní názor nebyl soudem v novém rozhodnutí respektován nebo o námitky jiné, Nejvyšším správním soudem v předchozím rozhodnutí neřešené. Přitom není rozhodné, že kasační stížnost proti novému rozhodnutí krajského soudu je podána jiným účastníkem řízení.

Nejvyšší správní soud při posuzování přípustnosti kasační stížnosti vážil i názor Ústavního soudu vyslovený v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05: *ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva.*

Na daný případ však tento nálezn nedopadá. Nejvyšší správní soud sice zrušil předchozí rozhodnutí z důvodů procesních, nové rozhodnutí krajského soudu však rovněž z důvodů procesních zrušuje rozhodnutí žalovaného. K řešení hmotně právních problémů v kasačním řízení zatím nedošlo, a proto by aplikací ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. ani nemohlo dojít k situaci, že by byl nepřipustně vyloučen kasační přezkum věcného problému. Kromě toho, jak výše uvedeno, výluka platí pouze při totožnosti přezkoumávaného problému – pokud jsou vzneseny námitky nové, ať hmotně právní či procesní, kasační stížnost je přípustná. Stěžovatel také svými námitkami směřuje zejména proti tomu, že krajský soud z procesních důvodů jeho rozhodnutí zrušil.

Z tohoto hlediska je třeba přistupovat k hodnocení přípustnosti kasační stížnosti v daném případě.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 1. 2007, č. j. 2 Afs 58/2006 - 75 zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 11. 1. 2006, č. j. 10 Ca 186/2005 - 38, proto, že se krajský soud vůbec nezabýval tím, zda stěžovatelem nedoložené skutečnosti opravdu bránily správci daně ve stanovení daně dokazováním, a tedy nezabýval se jednou z řádně uplatněných žalobních námitek. Tento důvod zrušení rozsudku krajského soudu se týká výhradně právě krajského soudu. Nejvyšší správní soud dále v dané věci dospěl k závěru, že krajský soud tuto skutečnost (tj. zda bylo možné v dané věci stanovit daň dokazováním či nikoli) zodpovědně ani posoudit nemohl, neboť při svém rozhodování neměl k dispozici úplný správní spis správce daně, který dodatečné platební výměry vydal a který daňovou kontrolu prováděl, a tedy ani předmětné knihy jízd a další doklady předložené stěžovatelem. Krajský soud vycházel pouze z dokladů založených ve spise žalovaného, které jsou pro posouzení věci zcela nedostačující. Nemohl tak řádně zhodnotit nejen to, zda stěžovatelem neprokázané skutečnosti brání stanovení daně dokazováním, ale ani to, zda doklady, které stěžovatel v daňovém řízení předložil, nejsou dostatečné a výzvám správce daně vyhovující. Nakonec Nejvyšší správní soud v rozsudku konstatoval, že ve vztahu k podmínkám pro užití postupu stanovení daně podle pomůcek je třeba zdůraznit, že neprokázání několika výdajů samo o sobě nemůže být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek; tyto neprokázané výdaje prostě nejsou uznány, což dále nijak nebrání stanovení daně dokazováním.

Krajský soud poté vyzval stěžovatele k předložení úplného spisu, resp. jeho doplnění. Stěžovatel předložil dne 9. 3. 2007 kopie knih jízd a sdělil, že další doklady k dispozici nemá.

Kasační stížnost tvrdí, že byly předloženy doklady, které soud vyžádal a které má k dispozici. Proto nemůže být nepřipustná za situace, kdy důvodem ke zrušení předchozího

rozsudku krajského soudu bylo nevypořádání se s rozhodující žalobní námitkou a neúplnost správního spisu, pokud v dalším řízení byl spis doplněn, a pokud je tvrzeno, že podklady pro rozhodnutí soudu jsou úplné. Přesto, že stěžovatel polemizuje i se závěry Nejvyššího správního soudu, což ovšem nemůže být předmětem kasačního přezkumu [§104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.], podstata jeho kasační stížnosti a část argumentace míří do nového rozhodnutí krajského soudu s poukazem na změněné skutkové podmínky oproti stavu, z něhož vycházel Nejvyšší správní soud v kasačním rozhodnutí. V této části je kasační stížnost přípustná a projednatelná, přičemž uplatněné kasační důvody odpovídají § 103 odst. 1 písm.d) s. ř. s. Tak ji Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. také projednal a dospěl k závěru, že je zčásti důvodná.

Do spisu byly skutečně doplněny kopie knih jízd, což byly doklady, na jejichž základě správce daně dospěl k závěru o neprokázání uplatněných výdajů, které se týkaly evidovaných jízd a ve vztahu k nimž naopak žalobce správnost vyvozených závěrů správcem daně popíral. V tomto případě mohl krajský soud sám posoudit důvodnost žalobní námitky, která právě s poukazem na obecné tvrzení ve zprávě o kontrole a na zprávě odporující skutečnosti vyplývající z knih jízd zůstala sporná a nevypořádaná. Krajský soud se ovšem o to ani nepokusil a závěry žalovaného plynoucí ze zprávy o kontrole konfrontaci s doklady nepodrobil. Přitom vadnost a neprokázání záznamů v knihách jízd měly být jedním z důvodů vedoucím ke stanovení daně podle pomůcek.

Je pravdou, že žalobní námitka směřující proti nedůvodnému postupu podle pomůcek spočívala dále na tvrzení řádného prokázání nákladů spotřebovaného materiálu, kdy žalobce tvrdil, že doklady byly dostatečné, a zpráva o kontrole konstatovala opak. Lze přisvědčit stěžovateli v tom, že nebyl povinen pořizovat fotokopie 63 kontrolovaných faktur, ani 50 faktur, o nichž tvrdí, že nebyly řádně doloženy. Jako příklad uvedl ve zprávě o kontrole nedostatky u tří z nich, a to nedostatky spočívající v nedoložení spotřeby materiálu. Nic však nebránilo soudu, aby při nařízeném jednání závěry zprávy o kontrole ověřil v dokladech předložených žalobcem, pokud ten namítá, že řádně tyto výdaje doložil a žalovaný tvrdí, že předložené doklady byly žalobci vráceny. Nicméně, zejména v tomto případě je třeba znovu připomenout, že neprokázané konkrétní výdaje zpravidla nejsou důvodem ke stanovení daně jako celku podle pomůcek, ale pouze k neuznání jednotlivých neprokázaných výdajů. I proto také nemohl obstát nepodložený závěr krajského soudu v předchozím rozsudku, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Za situace, kdy zpráva o kontrole není dostatečně konkrétní (tj. popisující konkrétní nedostatky zjištěné u konkrétních dokladů) může být její správnost potvrzena pouze porovnáním s podkladovými materiály. Pokud není alespoň příkladmo ve spise založena kopie dokladů obsahující typické správcem daně vytýkané (a žalobcem popírané) nedostatky, musí při přezkoumání rozhodnutí, ať už žalovaným či soudem, takové porovnání být provedeno, pokud je nesprávnost závěrů ve zprávě o kontrole namítána. Zpráva o kontrole je sice důkazním prostředkem podle § 31 odst. 4 daňového řádu, ovšem jako každý jiný důkazní prostředek podléhá hodnocení a zjištění z ní plynoucí lze popřít a vyvrátit jinými důkazy. Při potřebě dalších dokladů ve spise ani v kopii příkladmo neobsažených je věcí úvahy krajského soudu, zda doplní dokazování sám, či zda správní rozhodnutí z tohoto důvodu zruší. Podkladem takové úvahy je rozsah nezbytného doplnění dokazování.

V daném případě byla část dokladů žalovaným předložena, o části tvrdil (a o pravdivosti jeho tvrzení není důvod pochybovat), že je nemá, neboť je vrátil žalobci a kopie si nepořídil. Lze považovat za formální postup krajského soudu, pokud rozhodnutí

žalovaného za takové situace zrušil, neboť žalovaný by pak mohl učinit jen to, co procesně ekonomičtěji a bez problémů mohl učinit i soud a přímo po provedeném jednání dospět k závěru o opodstatněnosti a důvodnosti žalobních námitek či o opaku.

Je třeba dále poukázat na skutečnost, že kasační rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nevytýkalo krajskému soudu, že neměl k dispozici doklady v originále, jak tvrdí ve svém rozsudku krajský soud. Jak výše uvedeno pro přezkoumání rozhodnutí je podstatné, aby správní orgán své závěry učiněné v rozhodnutí měl doloženy obsahem spisu, a pokud je napadána zpráva o kontrole, aby alespoň příkladmo pořízenými kopiemi rozhodných listin mohl své závěry doložit. To je také odpovědí na výtku stěžovatele, že není povinností, a ani možné pořizovat fotokopie všech potřebných dokladů. Je věcí správního orgánu, jak skloubí nezbytnost obhájit své rozhodnutí s požadavkem hospodárnosti řízení. Jistě se může stát, že kopie dokladu bude zpochybněna, v tom případě však orgán, který hodnocení provádí (ať odvolací orgán či soud), vyžádá pro potřeby tohoto hodnocení příslušný originál.

Nejvyšší správní soud z důvodů shora uvedených nepřisvědčil krajskému soudu v tom, že v mezích právního názoru kasačního rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného. Z těchto mezí vybočil a za změněného skutkového stavu řádně nevážil, zda je možné v soudním řízení (§ 77 s. ř. s.) důvodnost postupu správce daně podle pomůcek posoudit či nikoliv. Podle názoru Nejvyššího správního soudu by změněný skutkový stav po doplnění v nařízeném jednání v rozsahu nijak výrazně nepřesahujícím obvyklé projednání věci umožnil věcné rozhodnutí. Zrušení rozhodnutí za dané situace je nesprávným postupem a jak výše uvedeno, nemá dostatečnou oporu v kasačním rozhodnutí, ač to tvrdí.

Z důvodů výše uvedených byl napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušen podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc se mu vrací k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

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

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

V Brně dne 11. září 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu