

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Součkové a soudců JUDr. Antonína Koukala a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobce **V. M.**, zastoupeného JUDr. Vladimírou Kolaříkovou, advokátkou, Benešovská 468/1, Děčín, proti žalovanému **Ministerstvu financí**, Letenská 15, 118 10, Praha, zastoupenému advokátem JUDr. Alanem Korbelem, nám. 14. října 3, Praha o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2000 č.j. 391/74 022/1997,

takto:

I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 5. 2000 č.j. 391/74 022/1997 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupkyně na náhradě řízení částku 3825,- Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

Žalobce V. M. spolu se svou manželkou H. M. se žalobou ze dne 18. 7. 2000 doručenou Vrchnímu soudu v Praze dne 20. 7. 2000 v zákonné lhůtě domáhali zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 5. 2000 č.j. 391/39 150/2000 (ve věci H. M.) a č.j. 391/74 022/1997 (ve věci V. M.). Těmito rozhodnutími byla zamítnuta jejich odvolání proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 1997, č.j. 15630/110/96 (ve věci H. M.) a č.j. 15631/110/96 (ve věci V. M.), kterými byla zamítnuta jejich žádost o povolení obnovy daňového řízení ve věci dodatečného vyměření daňové povinnosti na dani z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1992.

V žalobě se podává, že na základě kontroly správnosti vykázané daně z příjmů obyvatelstva za rok 1992 provedené Finančním úřadem v Děčíně dle pomůcek, vydal Finanční úřad v Děčíně dne 24. 7. 1995 žalobci V. M. platební výměr s vyčísleným nedoplatkem ve výši 94 905,- Kč a žalobkyni H. M. platební výměr s vyčísleným nedoplatkem 160 275,- Kč. V průběhu vlastní kontrolní činnosti správce daně dle názoru žalobců neoprávněně a nesprávně použil pro vyměření daně tzv. pomůcek, aniž by v kontrolovaném období provedl jakékoli místní šetření u žalobců. Správce daně výpočet daně na základě předložených dokladů odmítl, požadoval však jiné, blíže nespecifikované doklady, které nebyli žalobci povinni podle žádného právního předpisu vést. Žalobci namítli jak nedůvodnost použití pomůcek pro stanovení daně, tak i způsob, jakým byly tyto pomůcky pro výpočet daně použity. Jako pomůcka sloužila správci daně mimo jiné i informace statistického úřadu o dosahovaném obchodním rozpětí při prodeji podobného sortimentu zboží. Na základě této informace správce daně vytvořil ve volné úvaze příjmovou stránku žalobců, která jim zakládala daňový základ pro doměření daně. Žalobci se snažili využít všech řádných i mimořádných opravných prostředků pro změnu vydaných platebních výměrů, avšak vždy bez úspěchů. Pokud jde o další žalobní námitky, žalobci poukázali na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 31. 8. 1999 č. j. 6 A 87/97-24, kterým soud rozhodl v podobné věci, kdy rozhodl v neprospěch správce daně pro procesní vady daňového řízení, které mohly mít vliv na rozhodnutí v obnoveném řízení. Uvedli, že provedení daňové kontroly i způsob vedení opravných prostředků (řádných i mimořádných) byl v jejich případě stejný jako ve věci rozhodované Vrchním soudem v Praze cit. rozsudkem – tedy řízení v jejich případě je zatíženo stejnými procesními vadami. Proto žalobci navrhují, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a uložil žalovanému nahradit žalobcům náklady řízení.

Usnesením Vrchního soudu v Praze ze dne 28. 3. 2001 č.j. 6A 59/2000-21 byla vyloučena žaloba H. M. proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 22. 5. 2000 č.j. 391/39 150/2000 k samostatnému projednání s tím, že věc bude nadále vedena u Vrchního soudu v Praze pod sp.zn. 6 A 43/2001.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že některé žalobní důvody se týkají jiného rozhodnutí, než žalobou napadeného a nemají tedy vliv na jeho zákonnost či nezákonnost. Jedná se zejména o názor žalobce na neoprávněnost a nesprávnost použití pomůcek pro vyměření daně ve smyslu § 31 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Také napadání samotné konstrukce pomůcky, se kterou se měl žalobce možnost seznámit, je nedůvodné, neboť se jedná o způsob stanovení daně bez součinnosti s daňovým subjektem již poté, co se žalobce sám svou důkazní nouzí připravil o možnost součinnosti při stanovení daně. Dále žalovaný namítá, že žalobce nepředložil inventarizaci zásob zboží ve smyslu § 6 odst. 3 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ani evidenci prodejních cen dle § 11 odst. 1 zák. č. 526/1990 Sb., o cenách. V daňovém řízení na výzvu žalovaného ze dne 30. 11. 1994 byl žalobce vyzván k předložení veškerých důkazů o správnosti výše dosažených příjmů z prodeje zboží a k prokázání výše užívané obchodní přirážky. Žalobce sdělil, že všechny doklady předložil a jiné nemá a nemá ani povědomost o tom, že by měl jiné doklady vést. Skutečnost, že ve výkazu o majetku a závazcích v daňovém přiznání za rok 1993 k 1. 1. 1993 je uveden stav zásob ve výši 135 000,- Kč, nelze považovat za novou skutečnost, která by byla důkazem, který bez zavinění žalobce nemohl být uplatněn již dříve v řízení. Tento důkaz by byl prokázán, pokud by žalobce na základě výzvy správce daně předložil fyzickou inventuru zásob ke 31. 12. 1992, což se nestalo. Domněnka žalobce, že lze mít za prokázané, že stav zásob k 1. 1. 1993 je roven stavu k 31. 12. 1992 je tedy mylná,

protože nebyl předložen žádný doklad o inventarizaci a fyzické inventuře zásob zboží k 31. 12. 1992 dle § 6 odst. 3 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, takže údaj uváděný jako nová skutečnost nebyl žádným způsobem prokázán. Není tedy důkazem, který by mohl mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí o daňové povinnosti. Žalovaný dále namítl, že žalobce údaje požadované správcem daně neprokázal v průběhu daňového řízení ani na výzvu ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu – po žalobci bylo požadováno předložení evidence a inventarizace, tj. záznamů, jejichž vedení ukládají zákony. Poté, co je nepředložil, byl vyzván k předložení jakýchkoli jiných důkazních prostředků k prokázání svých tvrzení o výši příjmů vykázaných v účetnictví. Postup správce daně byl přitom v souladu se zákonem, neboť žalobce byl vyzván jen k prokázání toho, co o výši svých příjmů sám tvrdil. Zavinění žalobce dle názoru žalovaného spočívá dále v tom, že žalobce porušil ustanovení § 6 odst. 3 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, podle kterého jsou účetní jednotky povinny inventarizovat majetek a závazky podle ust. § 29 téhož zákona. Ohledně rozsudku Vrchního soudu v Praze ze dne č.j. 6A 87/97-24 citovaného žalobcem žalovaný namítá, že se jedná o jinou samostatnou kauzu, důvodem vyhovění žalobě v tomto případě byla absence řádného odůvodnění napadených rozhodnutí. Závěrem žalovaný navrhuje žalobu žalobce zamítnout.

K tomuto vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, ve které uvádí, že pokud žalovaný namítá, že žalobce nepředložil k daňové kontrole evidenci podle ust. § 11 odst. 1 zák. č. 526/1990 Sb., o cenách, tato povinnost se nevztahuje na žalobce, neboť žalobce byl prodávajícím v sortimentu ovoce a zeleniny a v cit. ust. zákona se evidenční povinnost při prodeji vztahuje pouze na ceny spotřebního zboží prodávaného konečnému spotřebiteli. Žalobce neprodával ani žádné zboží podléhající regulaci cen. Pokud žalovaný uvádí, že žalobce nepředložil k datu 31. 12. 1992 ani žádný doklad o inventarizaci a fyzické inventuře zboží ve smyslu § 6 odst. 3 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, neuvedl již, že tento zákon umožňuje tuto povinnost splnit i způsobem uvedeným v § 30 odst. 2 uvedeného zákona. Správce daně obdržel od žalobce inventurní soupis zboží ke dni 1. 1. 1993. Správce daně jej odmítl s tím, že se soupis zboží dotýká období roku 1993, tedy období, ve kterém správce daně kontrolu neprovádí. Na základě uvedeného je žalobce přesvědčen, že správce daně pochybil při daňové kontrole zejména proto, že nad zákonný rámec vyžadoval doklady, které nebyl žalobce povinen předložit a na základě této tzv. nesoučinnosti při stanovení daně správce daně stanovil daň z příjmu podle názoru žalobce neoprávněně dle pomůcek. Žalobce opětovně uvádí, že podnětem k žalobě byl rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 31. 8. 1999, č.j. 6A 87/97 (v replice nesprávně uvedeno 6A 59/2000) resp. část odůvodnění, týkající se způsobu, jakým správce daně použil pomůcek v daňovém řízení.

Ze správního spisu, který předložil žalovaný, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Dne 25. 5. 1994 provedl Finanční úřad v Děčíně v provozovně žalobce Z. – Železnická 244/DC 6 místní šetření. Poté byl žalobce Finančním úřadem v Děčíně dne 26. 8. 1994 vyzván k předložení účetních dokladů ke kontrole DPO podle § 16 daňového řádu za rok 1990, 1991,1992. Dne 21. 11. 1994 provedl ve výše uvedené provozovně žalobce Finanční úřad v Děčíně další místní šetření. Dne 30. 11. 1994 byl žalobce Finančním úřadem vyzván k předložení veškerých důkazů o výši příjmů uvedených v daňovém přiznání za rok 1991 a 1992. Dopisem ze dne 7. 12. 1994 žalobce sdělil, že veškeré účetní doklady již Finančnímu úřadu v Děčíně předal, jiné doklady nemá a roční fyzickou inventuru neprovádí, neboť mu to zákon neukládá. Na základě zprávy o výsledku kontroly daně z příjmu obyvatelstva ze dne 8. 3. 1995 vyměřil žalobci Finanční úřad v Děčíně platebním výměrem ze dne 24. 7. 1995 č. 1438, č.j. FÚ/53/574/95/MB daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992 ve výši 158 175,- Kč a

povinnost zaplatit daň po 40% odkladu placení daně ve výši 94 905,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce dne 23. 8. 1995 odvolání k Finančnímu úřadu v Děčíně, který toto odvolání postoupil dne 23. 10. 1995 Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem. K výzvě Finančního ředitelství v Ústí nad Labem provedl Finanční úřad v Děčíně doplnění odvolacího řízení v této věci a to ústním jednáním s žalobcem dne 22. 11. 1995 a výzvou žalobci k doplnění náležitostí odvolání. Žalobce odvolání doplnil podáním ze dne 10. 12. 1995. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 29. 3. 1996 zn. 16505/110/95 bylo odvolání žalobce zamítnuto, když odvolacím orgánem nebylo shledáno nedodržení zákonných podmínek pro způsob stanovení daně. Dne 12. 8. 1996 podal žalobce k Finančnímu úřadu v Děčíně žádost o povolení obnovy řízení v této věci, ve které navrhoval zrušení napadeného platebního výměru. K výzvě Finančního úřadu v Děčíně ze dne 12. 9. 1996 žalobce dne 19. 9. 1996 upřesnil, že navrhuje obnovení daňového řízení za daňové období r. 1992 v plném rozsahu, zrušení platového výměru č. 1438 č.j. FU/53/574/95/MB a zrušení výzvy k zaplacení daňového nedoplatku FU/25/3270/96/SA. K další výzvě Finančního úřadu v Děčíně ze dne 24. 4. 1997 žalobce dne 5. 5. 1997 uvádí k důvodům podání návrhu na obnovu řízení, které zjistil v květnu 1996, že a) správce daně neprovedl ve zdaňovacím období r. 1992 kontrolní nákup u žalobce a nedisponuje tedy žádným důkazem o uplatňované marži v r. 1992, b) správce daně nerozlišuje skupiny zboží prodávané v prodejně žalobce, čímž dochází ke zkreslování marže, c) správce daně nerozlišuje hrubou a čistou marži, čímž zkresluje celkový hospodářský výsledek. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 9. 6. 1997, č.j. 15631/110/96 návrh žalobce na obnovu řízení zamítlo s odůvodněním, že v daném případě se nejedná o případ, kdy vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu uplatněny v řízení již dříve (§ 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 3. 7. 1997 odvolání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 5. 2000 č.j. 391/74 022/1997 odvolání žalobce zamítl s odůvodněním, že daňovým subjektem uváděné důvody pro obnovu řízení nejsou v souladu s ustanovením § 54 odst. 1 písm. a) daňového řádu takovými důvody, se kterými by zákon spojoval možnost užití tohoto mimořádného opravného prostředku a rovněž nelze užít ostatních zákonných možností uvedených v písm. b) a c) téhož ustanovení, když dle názoru žalovaného z podané žádosti o obnovu řízení a následného odvolání vyplývá, že žalobce dodatečně předkládal tvrzení a vysvětlení ohledně nesprávně vedeného účetnictví. Tato tvrzení však měla být dle názoru žalovaného předmětem daňového řízení.

Věc nebyla skončena Vrchním soudem v Praze do 31. 12. 2002, proto byla podle ustanovení § 132 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), postoupena Nejvyššímu správnímu soudu k dokončení v řízení podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. – tedy v řízení o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal formální náležitosti žaloby. Konstatoval, že žaloba je podána včas (rozhodnutí o nepovolení obnovy bylo žalobci doručeno den 29. 5. 2000, žaloba byla podána k poštovní přepravě dne 19. 7. 2000), jde o rozhodnutí, proti němuž je žaloba přípustná. Jedná se o rozhodnutí o nepovolení obnovy řízení vydané podle § 55 daňového řádu, které dle § 248 odst. 2 písm. e) o. s. ř. ve znění platném ke dne podání žaloby nebylo vyloučeno ze soudního přezkumu, neboť se dle judikatury Ústavního soudu nejedná o rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení.

Nejvyšší správní soud tedy přezkoumal napadené rozhodnutí a došel k závěru, že žaloba je důvodná.

Dle § 54 daňového řádu, řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí, rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka, nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem, rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

V řízení o povolení obnovy tedy správce daně nezkoumá, zda v daňovém řízení vydané rozhodnutí je v souladu se zákonem nebo zda rozhodnutí předcházelo úplné zjištění skutkového stavu věci. Zkoumá pouze, zda jsou splněny podmínky stanovené v § 54 daňového řádu. Jestliže žalobce uplatnil důvod podle § 54 odst. 1 písm. a) cit. zákona, posuzuje jen, zda vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, zda nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a zda mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí.

V projednávané věci bylo řízení o povolení obnovy daňového řízení zahájeno na žádost žalobce. Žalobce v žádosti o povolení obnovy řízení uváděl důvody, které žalovaný neuznal za zákonné důvody pro povolení obnovy řízení, a proto odvolání proti rozhodnutí o odmítnutí žádosti o povolení obnovy řízení zamítnul.

Podle § 32 odst. 11 věta první daňového řádu musí být výrok rozhodnutí o řádných i mimořádných opravných prostředcích vždy odůvodněn. Odůvodněním je přitom třeba rozumět vyložení skutkových i právních důvodů, které správní orgán vedly k rozhodnutí – pokud se rozhoduje o žádosti účastníka, u níž zákon za splnění stanovených podmínek předpokládá vyhovění, musí v odůvodnění negativního rozhodnutí přesvědčivě vyvrátit splnění zákonem stanovených podmínek. Rozhodně nelze považovat za dostatečné, když se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí spokojí s tvrzením, že z podané žádosti o obnovu řízení a následného odvolání vyplývá, že žalobce dodatečně předkládá tvrzení a vysvětlení ohledně nesprávně vedeného účetnictví. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí přesvědčivě nevyvrátil, že zákonem stanovené podmínky pro povolení obnovy řízení nebyly splněny, když pouze uvedl, že se o zákonem stanovené podmínky nejedná. Není tedy zřejmé, které z podmínek neshledal naplněnými a proč. Žalobce v žádosti o obnovu řízení ze dne 9. 8. 1996 uvedl pět důvodů pro povolení obnovy, další důvody pod písm. a) – d) uvedl v doplnění žádosti o obnovu řízení ze dne 5. 5. 1997. Povinností žalovaného tedy bylo v souladu s ust. § 54 odst. 1 daňového řádu u každého jednotlivého důvodu obnovy uvedeného v žádosti žalobce zkoumat, kdy tato skutečnost popř. důkaz vyšla najevo, zda se tedy skutečně jedná o nově najevo vyšlou skutečnost nebo důkaz. V kladném případě se měl pak žalovaný zabývat tím, zda tyto skutečnosti či důkazy nemohly být bez zavinění žalobce nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a zda mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Žalovaný však takto důvody žalobcem uvedené v žádosti o obnovu řízení nepřezkoumával, a napadené rozhodnutí je tedy nepřezkoumatelné. Pro posouzení věci je nerozhodné, že žalovaný své rozhodnutí dodatečně odůvodňoval ve vyjádření k žalobě, neboť se nejedná o součást soudem přezkoumávaného rozhodnutí.

Soud naopak odmítl námitky žalobce, týkající se postupu správce daně v řízení o vyměření daně. Ty jsou v této fázi soudního řízení irelevantní, neboť původními daňovými

řízeními se soud může zabývat pouze při porovnání skutkového stavu a povinností žalobce a správce daně při posouzení, zda byly splněny podmínky pro obnovu řízení.

Ze shora uvedených důvodů soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení bez jednání podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud neshledal důvod k současnému zrušení rozhodnutí vydaného v 1. stupni, když se jím bude žalovaný znovu zabývat v řízení odvolacím.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce měl v tomto řízení úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení. Ty jsou tvořeny částkou 1000 Kč za zaplacený soudní poplatek, dále dle vyhl. č. 177/1996 Sb. částkou 1600 Kč za dva úkony právní služby snížené dle § 12 odst. 4 téže vyhlášky o 20 % (převzetí a příprava zastoupení, zpracování žaloby) s dvěma režijními paušály v celkové výši 150 Kč a částkou 1000 Kč za jeden úkon právní služby (zpracování repliky) s režijním paušálem 75 Kč. Soud proto uložil žalovanému uhradit žalobci částku 3825 Kč k rukám jeho právního zástupce v obvyklé lhůtě.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2003

JUDr. Marie Součková
předsedkyně senátu