

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **B. M.,** zastoupeného JUDr. Milanem Veverkou, advokátem se sídlem Nový Jičín, U Hřiště 470, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 3. 2012, č. j. 22 Af 46/2010 - 48,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2880 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Milana Veverky.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 13. 4. 2010, č. j. 365/2010-1101-807013 a 366/2010-1101-807013, jimiž stěžovatel změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Kopřivnici (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 5. 2003, č. j. 37084/03/376920/3044 a 37085/03/376920/3044, ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001.

[2] Z obsahu správních spisů zdejší soud zjistil, že správce daně zahájil u žalovaného dne 4. 11. 2002 daňovou kontrolu podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků.

[3] Správce daně výzvami ze dne 6. 11. 2002 a 18. 12. 2002 vyzval žalobce k prokázání skutečností uvedených v jeho daňových přiznáních včetně záznamů dle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ze dne 9. 12. 1999 a 1. 11. 2000. Žalobce v odpovědi na tyto výzvy doložil stavy nákupů, prodejů a zůstatků zkapalněného plynu a rozpis provozoven, na nichž docházelo k prodeji, dále doložil stavy stojanů zkapalněného plynu podle jednotlivých provozoven bez uvedení měrných jednotek, později doplnil, že se jednalo o litry. Nedoložil však záznamy podle rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti ani knihu tržeb, která byla správci daně předložena v rámci místního šetření dne 6. 11. 2000 na provozovně v Mošnově. K této později sdělil, že byla ztracena jeho zaměstnankyní.

[4] Dne 6. 2. 2003 byl žalobce opětovně vyzván k předložení dosud chybějících dokladů. Ve své odpovědi uvedl, že veškeré stavy počítadel stojanů již předložil, evidence tržeb předložit nemůže, neboť je nemá k dispozici.

[5] Správce daně ve svém stanovisku ze dne 25. 4. 2003 uvedl žalobci důvody, na jejichž základě nelze stanovit daňovou povinnost dokazováním a je třeba stanovit daň prostřednictvím pomůcek. Následně vydal platební výměry, proti nimž podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto zamítavě rozhodnutími stěžovatele ze dne 3. 3. 2004.

[6] Krajský soud tato rozhodnutí k žalobě podané žalobcem přezkoumal a v rozsudku ze dne 30. 10. 2006, č. j. 22 Ca 197/2004 – 185, dospěl k závěru, že nebyly vydány v rozporu se zákonem.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce dne 5. 1. 2007 kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti tak, že rozsudkem ze dne 5. 9. 2007, č. j. 1 Afs 18/2007 - 233 rozhodnutí krajského soudu zrušil. Zdejší soud vytkl krajskému soudu, že se nevyjádřil k některým námitkám žalobce a dále, že se měl řádné zabývat otázkou stanovení a výše doměřené daně, nikoliv jen odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[8] Krajský soud, vázán právním názorem uvedeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, znovu přezkoumal napadená rozhodnutí a dospěl k závěru, že je třeba je zrušit pro vady řízení a věc proto vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

[9] V dalším řízení správce daně provedl opakované výslechy svědků za přítomnosti zástupce žalobce. V úředním záznamu o stanovení daně podle pomůcek ze dne 2. 11. 2009, č. j. 138192/09/325934704379 provedl nové výpočty daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období, vyloučil z nákupů i prodeje zboží doměřenou spotřební daň. S tímto záznamem byl žalobce seznámen v rámci ústního jednání dne 4. 11. 2009. Zástupce žalobce v protokolu uvedl, že se k doplněnému odvolacímu řízení hodlá vyjádřit, což také učinil písemně podáním ze dne 24. 12. 2009, které stěžovatel posoudil jako doplnění odvolání. Žalobce své námitky formuloval obdobně jako následně žalobní body v podané žalobě. O jeho námitkách bylo rozhodnuto rozhodnutími ze dne 13. 4. 2010, č. j. 365/2010-1101-807013 a 366/2010-1101-807013, jimiž stěžovatel částečně poníží daňovou povinnost stanovenou žalobci.

[10] Žalobce tato rozhodnutí napadl dvěma samostatnými žalobami, které následně krajský soud usnesením spojil ke společnému projednání. Jednou ze žalobcem uplatněných námitek byla i námitka směřující do přiměřenosti použitých pomůcek, když podle žalobce správcem daně vybrané srovnatelné subjekty, tj. společnosti VS OIL, spol. s.r.o. a EKOL GAS PB s.r.o., nesplňovaly s ohledem na jejich tržní postavení kritérium srovnatelnosti. Navrhl proto, aby krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Krajský soud rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 22 Af 46/2010 - 48 podané žalobě vyhověl, když dospěl k závěru, že stěžovatel se v napadených rozhodnutích s výše uvedenou námitkou vypořádal zcela nedostatečným způsobem. Důvodem, jenž krajský soud vedl ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, bylo, že v souzené věci z obsahu správních spisů nevyplývají žádné konkrétní informace k subjektům, jejichž vykázané marže byly pomůckou, na jejímž základě byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001. Jediné, co bylo dle soudu zřejmé, je to, že se jednalo o subjekty působící ve stejném oboru. Otázkou však zůstává, jaký počet provozoven měly tyto subjekty, jak dlouho působily na trhu, jaká byla jejich tržní pozice, či zda byly srovnatelně veliké. Vzhledem k absenci těchto údajů je dle krajského soudu rozhodnutí správce daně, jímž vybral pomůcky pro vyměření daně, zcela netransparentní. Zvláště pak za situace, kdy žalobce v podaném odvolání přiměřenost použitých pomůcek zpochybnil.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

[12] Proti shora označenému rozsudku krajského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost, a to z důvodů nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a vadě řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[13] Stěžovatel ve svém podání uvedl, že je všeobecně známo, že cena pohonných hmot na čerpací stanici v sobě zahrnuje cenu samotného produktu, daně a obchodní přirážku. Z důvodu velké konkurence provozovatelů čerpacích stanic jsou tito provozovatelé nuceni upravovat ceny v návaznosti na ceny u okolních čerpacích stanic. Z tohoto důvodu jsou dle stěžovatele obchodní přirážky provozovatelů čerpacích stanic obdobné.

[14] Vzhledem k tomu, že jako pomůcka byla použita pouhá výše obchodní přirážky, nikoliv výsledky hospodaření obdobných subjektů, není v tomto případě rozhodující počet provozoven srovnatelných objektů, jak dlouho tyto subjekty působily na trhu, ani jaká byla jejich tržní pozice. Tyto aspekty by měly dle stěžovatele vliv na výši prodaného zboží, tedy celkové tržby či na vyšší anebo nižší nákladovost. Nemají však vliv na výši obchodní přirážky.

[15] Že lze vybrané subjekty považovat za srovnatelné vyplývá dle stěžovatele ze správního spisu. Společnost EKOL GAS PB, s.r.o. provozovala síť čerpacích stanic (LPG) v rámci Severní Moravy, společnost VS OIL spol. s r.o. provozovala čerpací stanici (benzín, nafta) v Mošnově. Oba vybrané subjekty tak podnikaly se stejnou prodejní komoditou, ve stejném zdaňovacím období a ve stejné lokalitě. Z této skutečnosti správce daně vycházel při doměření daně. Byla zjištěna obchodní přirážka výše uvedených

daňových subjektů a tato byla použita na výdaje (očištěné o pohledávky, závazky, zásoby) za zboží daňového subjektu.

[16] Z výše uvedených důvodů má stěžovatel za to, že byly dodrženy veškeré podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, tedy i ta, že při konstrukci daně podle pomůcek musí být přihlédnuto ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Navrhl proto, aby zdejší soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[17] Žalobce s právním názorem vyjádřeným v kasační stížnosti zásadně nesouhlasí, neboť stěžovatel provedl srovnání subjektů, které dosahují nesrovnatelně vyšší parametry než žalobce a tím došlo ke stanovení daňové povinnosti na neúnosné úrovni. Tvrzení stěžovatele, že obchodní přirážky provozovatelů čerpacích stanic jsou obdobné, je dle žalobce pouze na úrovni nepodloženého tvrzení, a proto v daném případě stěžovatel neunesl své důkazní břemeno. Jeho rozhodnutí je tak nepochybně zatíženo vadami, pro které by mělo být zrušeno.

[18] Stěžovatel se snaží navodit dojem, že všechny čerpací stanice v rámci České republiky mají shodné nákupní ceny. Tak tomu ovšem není. Dle žalobce je totiž nutno posoudit i další skutečnosti, jako je počet provozoven srovnatelných subjektů, jak dlouho působily na trhu a jaká byla jejich tržní pozice na trhu. Pokud tedy stěžovatel dovozuje u všech dodavatelů shodné smluvní podmínky bez rozlišení těchto skutečností, měl by tato tvrzení prokázat. Ostatně i vyšší anebo nižší nákladovost, výše prodaného zboží, počet provozoven, plně ovlivňují tvorbu prodejní ceny prodávaného zboží a zároveň i výši marže. Pokud by tyto skutečnosti nebyly brány v úvahu, mohlo by se stát, že by se firmy podceněním těchto hodnot staly ztrátové.

[19] S ohledem na právě uvedené, žalobce trvá na tom, že rozhodnutí stěžovatele je v rozporu se zákonem, neboť pomůcky nebyly vybrány adekvátním způsobem a ani není zcela jasno, z jakých důvodů byly srovnatelné subjekty vybrány a v čem je spatřována jejich srovnatelnost se žalobcem. Navrhuje proto, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[20] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud v tomto směru proto neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti, nicméně musel rovněž posoudit přípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., neboť v souzené věci již jednou rozhodoval.

[21] Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. obecně vyjadřuje nepřípustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudů vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Ze zákazu opakované kasační stížnosti nicméně judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu [viz kupř. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 26/2008 – 119, jakož i nález Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05 (N 119/37 Sb. NU 519)]. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Námitky opakované kasační stížnosti se proto musí pohybovat v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu napadeného rozhodnutí – řešena být nemohla. Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje toliko přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným.

[22] Zdejší soud dospěl k závěru, že projednávaná kasační stížnost je ve smyslu ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. přípustná, neboť se týká právě otázek, kterými se Nejvyšší správní soud v předchozím rozhodnutí věcně nezabýval (přezkoumatelnost výběru pomůcek) a přistoupil proto k jejímu dalšímu posouzení.

[23] Kasační stížnost není důvodná.

IV. A.

K přezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele

[24] Nejvyšší správní soud v obecné rovině k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí uvádí, že nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Z ustálené judikatury správních soudů totiž vyplývá, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nestačí proto, pokud správní orgán při vypořádávání se argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.

[25] Žalobce v odvolání proti dodatečným platebním výměrům mj. namítal, že správce daně nestanovil daň prostřednictvím pomůcek správně, když společnosti VS OIL, spol. s r.o. a EKO GAS PB s.r.o. podnikaly ve svém oboru podnikání delší dobu a měly nasmlouvány výhodnější nákupní ceny prodávaného sortimentu a to na podkladě dosahovaných vyšších odběrů daného produktu. Porovnávané subjekty mají údajně taktéž dražší používanou technologii, přičemž tuto skutečnost bylo dle žalobce možno prokázat

srovnáním na úrovni uplatňovaných odpisů nebo na úrovni vykázaného majetku v daňovém přiznání těchto subjektů.

[26] Nejvyšší správní soud po přezkoumání rozsudku krajského soudu dospěl k závěru, že z rozhodnutí stěžovatele skutečně není patrno, proč tento nepovažoval argumentaci žalobce za důvodnou, resp. vyvrácenou. Krajský soud proto postupoval správně, když konstatoval, že rozhodnutí stěžovatele je nutno v této jeho části považovat za nepřezkoumatelné. Stěžovatel se při vypořádávání s argumentací žalobce věnoval pouze vyvrácení jeho tvrzení, že při stanovení daně prostřednictvím pomůcek byly použity údaje o subjektech, které mají čerpací stanice umístěné na hlavních tazích, kdežto žalobce na vedlejších cestách. K jeho zbývající argumentaci se však již dále nijak nevyjádřil. Toto pochybení nemůže napravit ani argumentace, kterou stěžovatel předkládá nyní v kasační stížnosti. Tato jeho tvrzení se totiž měla objevit již v jeho rozhodnutích o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům. Nebylo-li tomu tak, bylo zcela na místě, aby krajský soud jeho rozhodnutí jako nepřezkoumatelné zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[27] Za dané situace proto Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo nic jiného než kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítnout. V dalším řízení bude na stěžovateli, aby posoudil zákonnost rozhodnutí správce daně v mezích vysloveného právního názoru, a aby rozhodl o zákonnosti stanovení daně prostřednictvím pomůcek, a to tak, že ve svém rozhodnutí přezkoumatelným způsobem uvede všechny relevantní důvody, které ho vedly k přijatému závěru.

V.

Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[29] Soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 120 ve spojení s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl vůči stěžovateli ve věci plný úspěch. Nejvyšší správní soud proto uložil stěžovateli, aby ve lhůtě do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatil k rukám zástupce žalobce náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v celkové výši 2880 Kč. Tu soud určil jakožto součet odměny za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 6. 2012), tedy ve výši 2100 Kč [dle § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012] a náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 uvedené vyhlášky ve výši 300 Kč. Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částka daně z přidané hodnoty vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona činí 480 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

pokračování

V Brně dne 26. dubna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu