

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové, v právní věci **žalobce J. T.**, zastoupeného JUDr. Václavem Vladařem, advokátem se sídlem Borská 13, Plzeň, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Plzni,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 10. 2000, č. j. 9123/110/2000, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 12. 2003, č. j. 30 Ca 317/2000-30,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 12. 2003, č. j. 30 Ca 317/2000-30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále pouze „žalovaný“) domáhal zrušení shora uvedeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí, jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr ze dne 12. 11. 1999, č. 990000230, vydaný Finančním úřadem v Klatovech a dodatečně žalobci stanovil základ daně a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 rozdílem z částky 1.217.500 Kč na částku 1.342.548 Kč.

Krajský soud považoval za nespornou skutečnost, že žalobce je daňovým subjektem, zdrojem jeho příjmů byla podnikatelská činnost v zemědělské rostlinné a živočišné výrobě a zdaňovacím obdobím, za které byla daň doměřena, je rok 1994. Jádrem sporu je způsob stanovení daňové povinnosti. Otázkou tedy je, zda správce daně mohl přistoupit ke stanovení daně pomocí pomůcek, nebo zda měl daň stanovit základním způsobem, tedy dokazováním. Soud označil rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Výroku rozhodnutí, jímž byl změněn dodatečný platební výměr, odpovídá ta část odůvodnění rozhodnutí žalovaného, ve které je uvedeno, že žalobce své příjmy a výdaje z podnikatelské činnosti na spolupracujícího syna J. T., přičemž tato skutečnost byla zjištěna v průběhu odvolacího řízení. Tomu však správce daně dodatečně stanovil základ daně nad hranici určenou § 12 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, (dále jen „zákon o daních

z příjmů“). Z uvedeného důvodu musel být žalobci dodatečně stanovený základ zvýšen o částku, která přesahovala limitní výši 180.000 Kč. Podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), shledá-li však odvolací orgán, že podmínky pro vyměření daně pomocí pomůcek byly dodrženy, musí odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítnout. Odvolacímu orgánu citované ustanovení brání, aby dodatečný platební výměr sám změnil. Z uvedeného důvodu výrok napadeného rozhodnutí nemá oporu v odůvodnění a proto soud toto rozhodnutí zrušil (§ 78 odst. 1 a 4, § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Žalovaný napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozhodnutí soudu. Má za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto je nezákonný. Přijetí výkladu možného postupu žalovaného by v případě, kdy v odvolacím řízení zjistil, že nebyly splněny podmínky § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, znamenalo nemožnost nápravy nesprávného rozhodnutí správce daně prvého stupně.

Žalovaný v průběhu odvolacího řízení postupoval dle § 50 odst. 5 daňového řádu, neboť bylo zřejmé, že daňová povinnost byla žalobci stanovena pomocí pomůcek. V takovém případě zkoumá odvolací orgán pouze, zda byly správcem daně dodrženy zákonné podmínky pro užití tohoto náhradního způsobu stanovení daňové povinnosti. Po přezkoumání rozhodnutí dospěl žalovaný k závěru, že podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek byly splněny. Žalobce však dělil svoje příjmy a výdaje z podnikání na spolupracujícího syna J. T. (narozeného 1975). Jeho podíl na společných příjmech a výdajích uvedeného zdaňovacího období činil dle podaného daňového přiznání 13,333 %. Správce daně při dodatečném doměření daně ctil tento podíl, avšak nesprávně, v rozporu s § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 1994, stanovil synovi vyšší částku, než jak je zákonem stanovená limitní výše, tedy 180 000 Kč, kterou pouze lze dělit na spolupracující osoby. Nastala tak situace, že daňovou povinnost nebylo možno stanovit dokazováním (z důvodů absence prokázání mnoha skutečností), byly tedy splněny zákonné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, avšak daň žalobci byla vyměřena nesprávně nižší v důsledku nerespektování § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů správcem daně. Pokud by však žalovaný neměl v takovém případě možnost jím zvoleného postupu dle § 50 odst. 5 daňového řádu a daň změnit, přičemž věc nelze rovněž vyřídit dle § 49 odst. 1 daňového řádu, tedy vrátit k rozhodnutí správci daně, byla by tak žalovanému (obecně odvolacímu orgánu) odňata možnost stanovit spolehlivě daň. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil žalovaný výklad ustanovení § 50 odst. 5 daňového řádu za situace, kdy daňová povinnost byla daňovému subjektu stanovena pomocí pomůcek dle § 31 odst. 5 daňového řádu. V daném případě jde o to, zda odvolací orgán, poté, co dospěje sice k závěru, že podmínky pro stanovení daně náhradním způsobem byly dodrženy, přesto však daň není stanovena dostatečně spolehlivě, neboť správní orgán prvního stupně nezohlednil zákonný požadavek § 12 odst. 2 zákona

o daních z příjmů, může rozhodnout sám a daňovou povinnost změnit, nebo zda je již cesta pro nápravu zákonné výše daně žalovanému (odvolacímu orgánu) uzavřena.

Nejvyšší správní soud posoudil věc takto:

Zákonné meze, v nichž se může pohybovat odvolací orgán za situace, kdy odvolání daňového subjektu směřuje do rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, jsou vytýčeny § 50 odst. 5 daňového řádu. V takovém případě totiž odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Soud se tak musel nejprve zabývat otázkou obsahu pojmu „zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu“, ve vztahu k rozsahu přezkoumání rozhodnutí odvolacím orgánem.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Až v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomocí důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to pomocí pomůcek. Nastane-li dokonce nemožnost stanovení daně pomocí pomůcek, daň se sjedná.

Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy pomocí pomůcek (§ 31 odst. 5 daňového řádu). V takovém případě je pak při vyměření daně vázán § 46 odst. 3 daňového řádu a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil a přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Jedná se o stanovení daně způsobem v pořadí druhým, prostředním. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má tak dvě meze. Jedna je vyjádřena v § 31 odst. 5 daňového řádu, druhá pak v § 31 odst. 7 daňového řádu. Znamená to, že je povinen rovněž zkoumat, zda daň byla pomocí pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Kdyby dospěl k závěru, že nikoliv, byl by nucen totiž přistoupit ke způsobu stanovení daně posledním způsobem a daň sjednat.

Před přistoupením k v pořadí dalšímu způsobu stanovení daně, je tedy vždy povinností správce daně zjistit, zda podmínky pro zamýšlený způsob stanovení daně jsou splněny.

Má-li správce daně při vyměření daně pomocí pomůcek povinnost mj. stanovit jak základ daně, tak i daň dostatečně spolehlivě, musí rovněž vzít v úvahu hmotněprávní úpravu, obsaženou v § 12 odst. 2 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 1994. Podle tohoto ustanovení totiž v případech spolupráce ostatních osob žijících v domácnosti s poplatníkem se příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti rozdělují na spolupracující osoby tak, aby jejich podíl na společných příjmech a výdajích činil v úhrnu nejvýše 30 %; přitom částka připadající v úhrnu na spolupracující osoby, o kterou příjmy přesahují výdaje, smí činit nejvýše 180 000 Kč při spolupráci po celé zdaňovací období nebo 15 000 Kč za každý i započatý měsíc spolupráce.

V daném případě se správce daně rozhodl akceptovat návrh daňového subjektu a jeho základ daně a daň, stanovenou pomocí pomůcek, rozdělil poměrem žalobcem navrženým mezi něho a spolupracující osobu (syna), která se na příjmech a výdajích daňového subjektu

svojí spoluprací podílela. Bylo tak na správci daně, aby vzal v úvahu i limit, tedy zákonem přípustnou výši 180 000 Kč, o kterou příjmy přesahují výdaje.

Postup odvolacího orgánu v případě, že je správcem daně stanovená daň pomocí pomůcek, upravuje § 50 odst. 5 daňového řádu. Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Při přezkoumání rozhodnutí je tak povinen pohybovat se ve stejných mezích, jako správce daně při vyměření daně takovým způsobem.

Shledá-li tak odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Oněmi zákonnými podmínkami je nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5, ale i zjištění, zda daň tímto způsobem je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7), jak je uvedeno výše. To vše obzvláště s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 daňového řádu jednají správci daně při správě daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení, při tom volí jen takové prostředky, které umožňují ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Užil-li správce daně prvého stupně takový způsob stanovení daně (pomůcky), zkoumá odvolací orgán jednak to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním, a jednak i to, zda daň je stanovená pomocí pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím je také určen jeho rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 daňového řádu.

Odvolací orgán tak v případě zjištění, že byly zkráceny daňové příjmy (k čemuž by nerespektováním § 12 zákona č. 586/1992 Sb., a vzhledem k progresi daně došlo), musí mít procesní institut k nápravě takového stavu. Zjistil-li žalovaný toto pochybení správce daně poté, co mu bylo předloženo odvolání žalobce k vyřízení, bylo na něm, aby zajistil nápravu.

Nejvyšší správní soud pro jistotu dodává, že při tomto způsobu stanovení daně odvolací orgán nepřezkoumává bez dalšího i výši daně. Ona „dostatečná spolehlivost“ takto stanovené daně může být odvolacím orgánem přezkoumávána toliko ve vztahu k zákonem stanoveným limitům, či mezím, nemůže tedy již zasahovat volnou úvahu správce daně prvého stupně vztahující se k volbě pomůcek a z nich matematicky stanovené výše daně.

V daném případě měl tedy soud vycházet ze spolehlivého zjištění, zda žalovaný dospěl relevantním způsobem k závěru, že byly dodrženy všechny shora uvedené zákonné podmínky pro užití tohoto náhradního způsobu stanovení daně, zda tedy pro absenci důkazních prostředků nebylo možno stanovit daň dokazováním a zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Pokud by žalovaný dospěl k takovému závěru, pak nemohl jinak, nežli skutečně odvolání žalobce zamítnout. Za situace, kdyby žalovaný dospěl k závěru, že nebyly splněny veškeré podmínky pro užití tohoto způsobu stanovení daně, že např. sice nastala taková absence důkazních prostředků, a daň již nebylo možno stanovit dokazováním, avšak daň tímto způsobem nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, neboť nebyly

respektovány zákonné limity upravené v § 12 zákona o daních z příjmů, měl skutečně možnost rozhodnutí změnit, nebo zrušit.

Jestliže krajský soud zhodnotil, že podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek byly dodrženy, aniž se zabýval tím, zda vůbec takový způsob (stanovení daně pomocí pomůcek) přichází v úvahu, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, týkající se rozsahu přezkoumání rozhodnutí žalovaným za situace, kdy daň byla stanovena pomocí pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu), jeho rozhodnutí neobsahovalo dostatek důvodů pro učiněný závěr, proto k podané kasační stížnosti napadený rozsudek zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud 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 (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně 23. února 2005

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu