



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatelů **a) A. Č., b) V. Č.**, obou zastoupených JUDr. Jiřím Bönischem, advokátem se sídlem v Brně, Ječná 29a, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 5. 2006, č. j. 22 Ca 121/2004 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 5. 2006, č. j. 22 Ca 121/2004 – 44, **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 :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 5. 5. 2006, č. j. 22 Ca 121/2004 - 44 zamítl žaloby stěžovatelů proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 22. 12. 2003, č. j. 7696/110/2003/1 až 7696/110/2003/3 a č. j. 7697/110/2003/1 až 7697/110/2003/3, kterými byla zamítnuta odvolání stěžovatelů proti platebním výměrům Finančního úřadu v Litovli (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 2. 2003, č. j. 7353/03/380920/1180, č. j. 7367/03/380920/1180, č. j. 7414/03/380920/1180, č. j. 7311/03/380920/1180, č. j. 7324/03/380920/1180, č. j. 7340/03/380920/1180, jimiž byla stěžovatelům za zdaňovací období let 1998, 1999 a 2000, za použití pomůcek, dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob. Krajský soud dospěl k závěru, že nejsou důvodné námitky stěžovatelů, podle kterých nebyly v předmětné věci dány zákonné předpoklady pro stanovení daně podle pomůcek. Tyto předpoklady byly splněny proto, že stěžovatelé neměli část účetnictví v důsledku požáru provozovny k dispozici a současně neodstranili pochybnosti správce daně jinými důkazy. Stěžovatelé proto neprokázali svá tvrzení tak, aby daň mohla být stanovena dokazováním. Krajský soud proto neshledal, že by se odvolací správní orgán dostatečně nevypořádal s porušením ustanovení

§ 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a ustanovení § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň z příjmů“). Krajský soud z těchto skutečností dovodil, že finanční ředitelství zkoumalo dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek a důvodně konstatovalo, že posuzování výběru pomůcek a způsobu jejich použití mu nepřísluší. Finanční ředitelství se v potřebném rozsahu zabývalo i ustanovením § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Je tomu tak proto, že za výhodu pro daňový subjekt považovalo a zohlednilo daňovou ztrátu za předchozí zdaňovací období a nezdanitelné části základu daně. K námitce rozdílného stanovení základu daně ve zprávě o daňové kontrole a v dodatečných platebních výměrech pak krajský soud odkázal na vyjádření finančního ředitelství.

V kasační stížnosti podané proti tomuto rozsudku krajského soudu v zákonné lhůtě z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst.1 písm. b) a d) s. ř. s. stěžovatelé vyjádřili nesouhlas se závěry krajského soudu. Stěžovatelé namítali, že finanční ředitelství ve svých rozhodnutích nepostupovalo v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Na tuto skutečnost nereagoval ani krajský soud, neboť tento žalobní bod přešel s odůvodněním, že správní orgán přihlédl také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Stanovil-li však správce daně daňovou povinnost podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, musí podle pomůcek stanovit nejen příjmy, ale též i výdaje. Finanční ředitelství takto nepostupovalo, pouze obecně uvedlo, že při svém postupu respektovalo ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Za nepřezkoumatelný pak stěžovatelé považují rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že se nevypořádal přezkoumatelným způsobem s jejich námitkami, že stanovení základu daně, daně a daňové ztráty, na základě provedené kontroly, se výrazně odchylovalo od daňového přiznání stěžovatelů, aniž by ze zprávy o kontrole bylo patrné, které úvahy tvořily podklad závěru o základu daně. Krajský soud však tuto žalobní námitku v podstatě pominul, když pouze odkázal na vyjádření finančního ředitelství. Z těchto důvodů proto stěžovatelé navrhli, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti označilo uplatněné stížní námitky za neoprávněné. Pokud stěžovatelé napadali výši stanovené daňové povinnosti, jde obsahově o námitku směřující do způsobu použití daňových pomůcek, kterou nelze v tomto řízení uplatnit. Z ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků totiž jednoznačně vyplývá, že odvolací orgán v případě, když odvolání směřuje proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek (§ 31 odst. 5, 6 citovaného zákona), zkoumá pouze to, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Posuzování výběru pomůcek a způsobu jejich použití tedy odvolacímu orgánu nepřísluší. Finanční ředitelství proto navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud předepisuje, že v řízení o kasační stížnosti není úkolem Nejvyššího správního soudu, tak jak tomu byl povinen krajský soud, opětovně posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je posoudit, zda předchozí řízení naplňuje či nenaplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst.1

s. ř. s. Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu a stěžovatel se jejím prostřednictvím domáhá zrušení tohoto soudního rozhodnutí. V kasační stížnosti je proto nezbytně nutné spojit námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst.1 s. ř. s. s příslušnými částmi odůvodnění napadeného rozsudku a konkrétně uvést, v čem spočívá nesprávnost či nedostatečnost úvah soudu, při jakých úkonech se dopustil procesních pochybení a jaká konkrétní ustanovení právních předpisů tím byla porušena. Pokud by se pak krajský soud s některým ze žalobních bodů nevypořádal, bylo by na místě jej uvést a v kasační stížnosti namítat důvod uvedený v § 103 odst.1 písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud shledal opodstatněnou námitku stěžovatelů, že ač v žalobě brojili proti nesouladu mezi vyčísleným základem daně, daně a daňové ztráty na základě provedené kontroly (ve zprávě o kontrole) a základem daně, daně a daňové ztráty vyčíslené dodatečnými platebními výměry, o nichž finanční ředitelství rozhodlo napadenými rozhodnutími, krajský soud na tyto námitky nereagoval a pouze poukázal na vyjádření odvolacího správního orgánu. Stěžovateli tak byla uplatněna námitka o nesouladu obsahu spisového materiálu a dodatečných platebních výměrů, tj. implicitně byl namítán rozpor správních rozhodnutí s ustanovením § 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Z předloženého spisového materiálu správních orgánů skutečně vyplývá, že ve zprávách o daňových kontrolách – č. j. 36584/02/380930/4375 (v případě stěžovatelky) a č. j. 28944/02/380930/6151 (v případě stěžovatele) byl základ daně vyčíslen rozdílně, než jak byl pak vyčíslen v dodatečných platebních výměrech správce daně. V případě stěžovatelky se jednalo o platebním výměrem dodatečně stanovený základ daně za rok 1998 ve výši 5940 Kč oproti ve zprávě vyčíslenému základu daně ve výši 0 Kč, za rok 1999 ve výši 489 112,97 Kč oproti ve zprávě vyčíslenému základu daně ve výši 505 000 Kč a za rok 2000 ve výši 102 745,17 Kč oproti ve zprávě vyčíslenému základu daně ve výši 102 700 Kč. V případě stěžovatele se pak jednalo o platebním výměrem dodatečně stanovený základ daně za zdaňovací období roku 1998 ve výši 1 487 679,86 Kč oproti ve zprávě vyčíslenému základu daně ve výši 1 455 600 Kč. Na namítaný nesoulad proti uvedeným platebním výměrům v odvolání, reagovalo finanční ředitelství tak, že tuto námitku považuje za nedůvodnou. Přitom poukázalo jednak na ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého odvolací orgán zkoumá pouze dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, a jednak na ustanovení § 23 odst. 2 citovaného zákona, podle něhož správní orgán není povinen seznámit stěžovatele s pomůckami, které jsou podkladem rozhodnutí. Současně uvedlo, že z vyměřovacího spisu je patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil, jakož i důvody těchto rozdílů. Krajský soud pak k v podstatě totožné žalobní námitce pouze poukázal na vyjádření finančního ředitelství a blíže se již touto žalobní námitkou nezabýval. Způsob, jakým se krajský soud s touto žalobní námitkou vypořádal, považuje Nejvyšší správní soud za nedostatečný. I při stanovení základu daně a daně podle pomůcek totiž musí být z vyměřovacího spisu patrné, podle jakých pomůcek nebo na podkladě čeho se správce daně při stanovení základu daně a daně odchýlil od základu daně a daně, jak daňový subjekt přiznal (§ 46 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Krajský soud z uvedených důvodů proto nedostal svým povinností ohledně přezkoumání správních rozhodnutí. Již tato skutečnost je důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu pro nepřezkoumatelnost. Je tomu tak proto, že pokud krajský soud místo toho, aby se řádně uplatněným žalobním bodem zabýval, odkázal pouze na odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu, které problematiku, na níž žalobní bod dopadal, neřešilo, nelze postupovat

jinak než toto rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62).

Nejvyšší správní soud však neshledal důvodnou stížní námitku, že se krajský soud vůbec nezabýval žalobním bodem týkajícím se okolností, z nichž vyplývaly výhody pro stěžovatele ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

V případě dodatečně stanovené daně stěžovatelce za zdaňovací období let 1998, 1999, 2000 totiž správce daně přihlédl k nezdanitelné části základu daně ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů. V případě dodatečně stanovené daně stěžovateli pak za zdaňovací období let 1998, 1999, 2000 na straně jedné přihlédl k nezdanitelné části základu daně ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů a na straně druhé v rámci zdaňovacího období let 1999 a 2000 přihlédl i k uplatněné výši ztráty za předcházející zdaňovací období. Krajský soud se v otázce aplikace ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ztotožnil se závěrem finančního ředitelství, když dovodil, že správce daně, jako k výhodám pro daňový subjekt při dodatečném stanovení daně stěžovatelům, přihlédl k nezdanitelným částem základu daně a v případě stěžovatele též k uplatněné ztrátě za předcházející zdaňovací období.

Naproti tomu Nejvyšší správní soud shledal důvodnou stížní námitku, že správní orgány nepostupovaly zcela v souladu s ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když stěžovatelům nestanovily i přiměřené výdaje, resp. že se krajský soud blíže nezabýval touto namítanou vadou.

Ústavní soud se k problematice ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyjádřil v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, publikovaném pod č. 131 ve svazku č. 23 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, v němž vyslovil právní názor, že „při volbě pomůcek je správce daně vázán také ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu. Stanoví-li tedy správce daně podle ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu daňovou povinnost, musí stanovit, byť pomocí pomůcek, nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a s ohledem na cit. ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu musí přihlédnout i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, a to i když nebyly tímto uplatněny. Jinak řečeno, v případech, kdy daň je stanovena podle pomůcek, musí se odvolací správní orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny.“ Obdobný názor Ústavní soud zaujal i ve svém nálezu ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. I. ÚS 238/02.

Stěžovatelé v kasační stížnosti namítali, že i když jim správce daně stanovil daňovou povinnost podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, byl současně povinen jim stanovit i přiměřené výdaje, což neučinil. Nepřihlédl tak ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 téhož zákona k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud z předložených spisů zjistil, že v podstatě totožnou námitku uplatnili stěžovatelé i v podaných žalobách, ale krajský soud se v napadeném rozsudku vznesenou námitkou nepřiměřenosti mezi stanovenými příjmy a stanovenými výdaji, resp. nepřiměřeností výdajů, vůbec nezabýval. Rozsudek krajského soudu je proto také v tomto směru nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud v této věci nepřihlížel k tomu, že správce daně při stanovení daňové povinnosti podle pomůcek postupoval v podstatě dokazováním. Je tomu tak proto, že původně vykázané výdaje snížil o výdaje neprokázané a u příjmů tyto zvýšil o prokázané příjmy od stávajících odběratelů. Stěžovatelé však neuplatnili stížní námitku o nesplnění zákonných předpokladů pro stanovení daně podle pomůcek, a proto tato otázka zůstala stranou přezkumné činnosti kasačního soudu.

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože v tomto rozsudku rozhodl přednostně o věci samé.

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. ledna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu