



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **W. C. a.s.**, zastoupeného JUDr. Rudolfem Řehánkem, advokátem se sídlem v Slezské Ostravě, Občanská 18, 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 25. 9. 2006, č. j. 22 Ca 34/2005 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 9. 2006, č. j. 22 Ca 34/2005 - 54, **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 :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 13. 12. 2004, č. j. 7733/120/2004. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti dodatečnému platebnímu výměru na zrušení daňové ztráty Finančního úřadu v Opavě (dále též „finanční úřad“) ze dne 12. 1. 2004, č. j. 3717/04/384911/3057, kterým stěžovateli dodatečně doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 1 411 740 Kč za použití pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5, 6 a § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Obdobně jako v žalobě stěžovatel namítá, že správce daně nebyl oprávněn ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek dle ustanovení § 31 odst. 5, 6 a § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel poukazuje na znění ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona, z něhož vyplývají dvě podmínky, za nichž správce daně může stanovit daňový základ a daňovou povinnost za použití pomůcek. Jde jednak o nesplnění zákonné povinnosti stěžovatele jako daňového subjektu při dokazování, a dále následnou nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním. Stěžovatel proto dovozuje, že i v případě nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem se musí správce daně o dokazování pokusit a teprve poté, kdy není možné stanovit daňovou povinnost dokazováním, může přistoupit k jejímu stanovení za použití pomůcek. Na podporu svých tvrzení stěžovatel odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2004, č. j. 7 Afs 24/2003 – 93, a rozhodnutí ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 – 88.

Ke splnění první nezbytné podmínky stěžovatel uvádí, že vždy v plném rozsahu a ve stanoveném čase reagoval na výzvy správce daně, předkládal veškeré dostupné doklady a v rámci daňového řízení poskytoval správci daně zákonem stanovenou součinnost. Ohledně doložení položkového rozpisu jednotlivých nákladů na výkrm drůbeže u společnosti P., spol. s r. o., dle čl. III. smluv o spolupráci a poskytování služeb, uzavřených dne 1. 7. 2000 pro každé středisko, stěžovatel namítá, že znění citovaného článku smlouvy stěžovateli v žádném případě nezaručovalo znalost jednotlivých nákladových položek a jejich výši. Přesto správce daně trval na doložení položkových nákladů na výkrm kuřat a naproti tomu se vůbec nezajímal o cenu takto poskytované služby. Stěžovatel a společnost P., spol. s r. o., navíc byli v uvedeném období osobami ekonomicky propojenými, uvedená skutečnost byla správci daně známá, a pokud by správce daně měl v průběhu daňového řízení pochybnosti o výši úplaty za poskytované služby, využil by svého práva plynoucího z ustanovení § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „zákon o daních z příjmů“), k doložení případného rozdílu cen.

Ke splnění druhé nezbytné podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek stěžovatel namítá, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplynulo, že se finanční úřad o stanovení daňové povinnosti dokazováním nikterak nepokusil, přestože byl schopen rozsah a výši nákladů na výkrm kuřat ověřit v rámci součinnosti třetích osob. Stěžovatel uvádí, že i když finanční úřad doložení podkladů o výši položkových nákladů na výkrm kuřat požadoval na společnosti P., spol. s r. o., poskytnuté údaje nepoužil jako prostředek ke stanovení daňové povinnosti dokazováním, ale jako prostředek ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Z obsahu přílohy č. 7 ke zprávě o daňové kontrole je dále zřejmé, že finanční úřad považoval za důvod pro stanovení daně dle pomůcek pouze nesplnění první nezbytné podmínky, tj. nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, aniž by zpráva o daňové kontrole či její přílohy obsahovaly jakoukoliv zmínku o tom, že se pokusil stanovit daňovou povinnost dokazováním. Uvedený stav následně převzal také žalovaný, který ve svém rozhodnutí neuvedl žádné důvody, proč nelze daň stanovit dokazováním, a pouze doplnil vyjádření finančního úřadu v tom smyslu, že daň nelze stanovit dokazováním s ohledem na specifika předmětu činnosti, aniž však blíže konkretizuje, jaká specifika předmětu činnosti má na mysli.

Stěžovatel dále namítá, že krajský soud nezkoumal, zda byly dodrženy i další podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, jak vyplývají z ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona, tj. že správce daně nepřihlédl ke skutečnostem ve prospěch

stěžovatele, když při stanovení daňové povinnosti nezohlednil daňový odpis technologie na výkrm kuřat a daňovou ztrátu za předcházející zdaňovací období. Z výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odkazuje na své stanovisko k žalobě, v němž podrobně popsal průběh daňového řízení i následného řízení odvolacího. K odkazům stěžovatele na příslušná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvádí, že judikatura tohoto soudu není závazná pro další daňová řízení, neboť každé daňové řízení probíhá samostatně a v každém se posuzují a hodnotí rozdílné skutečnosti. Navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Stěžovatel dne 2. 7. 2002 podal k finančnímu úřadu přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, v němž jako hospodářský výsledek před zdaněním uvedl daňovou ztrátu ve výši 601 651 Kč. Za toto zdaňovací období byla u stěžovatele dne 12. 11. 2002 zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob, v jejímž rámci správce daně požadoval, aby stěžovatel prokázal oprávněnost nákladů na výkrm kuřat, vyúčtovaných společností P. spol. s r.o., jak je uvedeno v protokolu o ústním jednání č. j. 190664/02/384932/0291 ze dne 9. 12. 2002 a v jednotlivých výzvách správce daně (ze dne 14. 1. 2003, 6. 3. 2003 a 14. 5. 2003) dle ustanovení § 16 odst. 2 písm. c) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Obsahem správního spisu je rovněž zpráva o kontrole daně z příjmů právnických osob č. j. 186468/03/384934/6155 (dále jen „zpráva“ či „zpráva o daňové kontrole“), která byla dne 10. 11. 2003 projednána se stěžovatelem. Uvedená zpráva v příloze č. 7 konstatuje, že vzhledem k tomu, že stěžovatel nepředložil správci daně požadované doklady a neprokázal skutečnosti uvedené v přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 ani na základě opakovaných výzev správce daně, nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování jím uváděných skutečností a daňovou povinnost tak nebylo možné stanovit dokazováním dle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Proto finanční úřad přistoupil ke stanovení daňové povinnosti dle § 31 odst. 5 a 6 a § 46 odst. 3 citovaného zákona podle pomůcek, které si obstaral bez součinnosti se stěžovatelem. Ze zprávy o daňové kontrole rovněž vyplývá, že při dodatečném stanovení daňové povinnosti správce daně nepřihlédl k požadavku stěžovatele na zohlednění ztrát z minulých let a nezohlednil daňový odpis technologie na výkrm kuřat. Ve správním spisu je dále založen dokument ze dne 10. 11. 2003 označený jako Sdělení pro vnitřní styk ve věci stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2001 podle pomůcek, dle něhož stěžovatel neoprávněně snížil základ daně z příjmů o částku 2 712 701 Kč zjištěnou dokazováním a dále o částku 2 433 898 Kč stanovenou za použití pomůcek, celkem tedy o částku ve výši 5 156 599 Kč. Finanční úřad uvádí, že za zdaňovací období roku 2001 podrobně vyhodnotil náklady jednotlivých středisek v souvislosti s dosud zjištěnými skutečnostmi, tj. celkový počet zástavů kuřat a krmných dnů, jakož i nájemné fakturované stěžovatelem společností P., spol. s r. o., přičemž tyto náklady snížil o náklady prokazatelně související jen s výkrmem kuřat u společnosti P., spol. s r. o., a tyto následně přepočítal na jeden krmný den a vynásobil počtem krmných dnů, po které výkrm kuřat stěžovatel prováděl. Skutečné náklady, které společnosti P., spol. s r. o., vznikly při výkrmu kuřat pro stěžovatele v jednotlivých střediscích, tak v roce 2001 činily pouze částku 2 397 732 Kč (oproti fakturované částce 4 841 630 Kč).

Dne 12. 1. 2004 finanční úřad vydal pod č. j. 3717/04/384911/3057 dodatečný platební výměr na zrušení daňové ztráty za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001, kterým na základě výše uvedené zprávy o daňové kontrole stěžovateli dodatečně stanovil základ daně ve výši 4 554 000 Kč a daň ve výši 1 411 740 Kč. Kalkulace dodatečně stanoveného základu daně a daně přitom odpovídají výpočtům uvedeným v dokumentu Sdělení pro vnitřní styk ze dne 10. 11. 2003. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel včasné odvolání, v němž namítal, že finanční úřad neoprávněně stanovil daňovou povinnost za použití pomůcek, a rovněž pochybil, když se v daňovém řízení nezabýval otázkou obvyklých cen mezi ekonomicky propojenými osobami a nepřihlédl k okolnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývaly výhody (tj. uplatnění daňové ztráty minulých let a daňových odpisů z majetku stěžovatele). Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 13. 12. 2004, č. j. 7733/120/2004, zamítl a v jeho odůvodnění konstatoval, že v daném případě byly dodrženy zákonné podmínky pro použití stanovení daně dle pomůcek.

Stěžovatel napadl výše označené rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu, v níž stejně jako v podaném odvolání namítal, že správce daně stanovil daň z příjmů právnických osob podle pomůcek, ač k tomu nebyly splněny zákonné předpoklady. Uvedl, že i když v rámci svých možností reagoval na veškeré výzvy správce daně a prokázal požadované skutečnosti, správce daně trval na doložení položkového rozpisu jednotlivých nákladů na výkrm drůbeže u společnosti P., spol. s r.o. dle čl. III. smluv o spolupráci uzavřených mezi stěžovatelem a uvedenou společností pro jednotlivá střediska. Stěžovatel zdůraznil, že správce daně se nikdy nezajímal o cenu takto poskytované služby a neustále požadoval pouze položkový rozpis nákladů. Dále stěžovatel namítl, že ačkoli dopisem ze dne 28. 1. 2003 požádal správce daně o zohlednění opomenutého odpisu technologie a daňové ztráty z minulých let, správce daně jeho požadavku nevyhověl, čímž porušil ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud konstatoval, že ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z obsahu správního spisu, je patrné, že stěžovatel i přes opakované výzvy neprokázal skutečnosti požadované správcem daně. Krajský soud se proto neztotožnil s názorem stěžovatele, že daňovou povinnost bylo možné stanovit dokazováním a nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků. Uvedl, že úplata za výkrm kuřat, která měla být poskytnuta společnosti P., spol. s r. o., za takto poskytovanou službu, nebyla sjednána jako pevná cena, ale pouze jako souhrn v čl. III. smlouvy vyjmenovaných nákladů. Pokud tedy správce daně požadoval prokázání nákladů podle jednotlivých druhů tak, jak byly vymezeny v citovaném článku smlouvy, požadoval po žalobci doložení toho, co měla správně dle smlouvy o spolupráci stěžovateli doložit společnost P., spol. s r. o. Za situace, kdy stěžovatel ani k opakovaným výzvám správce daně náklady na výkrm drůbeže neprokázal, neunesl své důkazní břemeno a znemožnil tak správci daně stanovit daň dokazováním. Pokud stěžovatel namítal, že měl správce daně postupovat podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ani s tímto názorem se krajský soud neztotožnil. Krajský soud poukázal na skutečnost, že ani správce daně, ani stěžovatel neměli o výši sjednané úplaty jakoukoli pochybnost, a proto aplikace citovaného ustanovení zákona o daních z příjmů nepřicházela v posuzovaném případě v úvahu. Pokud stěžovatel argumentoval v původním daňovém přiznání neuvedenými daňovými odpisy a ztrátou z minulých let, pak krajský soud uzavřel, že tyto mohou být uplatněny pouze v dodatečném daňovém přiznání, jehož podání je po zahájení daňové kontroly vyloučeno ustanovením § 41 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Přestože stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky tímto soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a dále vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], z obsahu kasační stížnosti lze dovodit pouze důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí správního orgánu, přičemž se nejprve musel zabývat otázkou, zda u stěžovatele byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně způsobem upraveným v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy na základě pomůcek. Tvzení stěžovatele, že tomu tak nebylo a správce daně mohl a měl stanovit daň prostřednictvím dokazování, je stěžejní námitkou kasační stížnosti, jejíž důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil následovně:

Podle ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním podle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 citovaného zákona, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Pomůckami přitom dle odstavce 6 ustanovení § 31 zákona mohou být zejména listinné doklady, výpisy z veřejných záznamů, daňové spisy jiných daňových subjektů, znalecké posudky a výpovědi svědků v jiných daňových věcech a osob přezvědných, zprávy a vyjádření jiných správců daně, a to jak z průběhu zdaňování dotčeného daňového subjektu, tak i u daňových subjektů obdobných.

Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Z ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že správce daně může stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek pouze v případě, jestliže jsou kumulativně splněny dvě podmínky: 1) daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností; 2) následně není možno podle odstavců 1 až 4 téhož ustanovení stanovit daňovou povinnost dokazováním. Z uvedeného ustanovení tak vyplývá jednak nutnost současného splnění obou podmínek, kdy nestačí splnění pouze jedné z nich, a dále preference stanovení daně dokazováním. Upřednostnění stanovení daňové povinnosti dokazováním před jejím stanovením pomůckami nebo sjednáním daně je logické, neboť prvně jmenovaný způsob stanovení daňové povinnosti odráží skutečnou realitu příjmů a výdajů daňového subjektu. Ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, které má správce daně

k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem, tak může správce daně (v případě porušení povinností uložených daňovému subjektu při dokazování) přistoupit pouze tehdy, jestliže stanovení daňové povinnosti dokazováním je zcela vyloučeno. Je zřejmé, že splnění jedné ze základních podmínek pro aplikaci § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je správce daně povinen řádně odůvodnit.

Nejvyšší správní soud se tedy nejprve zabýval otázkou, zda byl v daném případě splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel ve správním řízení při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností. Za skutečnosti, které stěžovatel musí za zákonem stanovených okolností správci daně prokazovat, je dle Nejvyššího správního soudu nutno považovat údaje obsažené v daňovém přiznání stěžovatele k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2001 do 31. 12. 2001, tj. zejména výši zdanitelných příjmů a výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a dále výši základu daně a daně za uvedené zdaňovací období. Pokud stěžovatel při výpočtu základu daně odečetl určité částky jako výdaje, je povinen v případě pochybností sdělených správcem daně prokázat, že byly v dané výši vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Nejvyšší správní soud z obsahu spisu zjistil, že v předmětné věci správce daně v rámci daňové kontroly opakovaně stěžovatele vyzýval k prokázání položkových nákladů spojených s výkrmem drůbeže prováděným společností P., spol. s r. o., a stěžovatel měl zákonnou povinnost jednotlivým výzvám správce daně vyhovět. Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel sice na výzvy správce daně reagoval, avšak jím požadované skutečnosti či doklady, z nichž by výše položkových nákladů na výkrm kuřat vyplývala, nepředložil. Nejvyšší správní soud má přitom zato, že v dané věci správce daně nejednal libovolně, nevyzýval stěžovatele k prokázání čehokoliv, nýbrž požadoval prokázání částek zahrnutých stěžovatelem do výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. požadoval prokázání skutečností, na jejichž základě stěžovatel vypočítal svůj hospodářský výsledek za příslušné zdaňovací období. Za takových okolností má Nejvyšší správní soud za prokázané, že první podmínka pro aplikaci ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. nesplnění některé ze zákonných povinností při dokazování na straně daňového subjektu, byla v daném případě splněna, a v této části se Nejvyšší správní soud shoduje se závěry žalovaného i krajského soudu.

Nejvyšší správní soud se však následně musel zabývat otázkou, zda byl splněn i druhý předpoklad pro aplikaci citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, tedy že v dané věci nebylo možné daňovou povinnost stěžovatele stanovit dokazováním. Jak je uvedeno výše, i v případě nesplnění zákonné povinnosti stěžovatelem má správce daně povinnost pokusit se o stanovení daňové povinnosti dokazováním, tj. postupem dle ustanovení § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků. Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 132/2005 - 71, publikovaném na www.nssoud.cz, v němž uvádí: „*Nesplnění povinností daňovým subjektem je důvodem pro stanovení daně podle pomůcek jen za situace, kdy je v důsledku toho vyloučeno stanovení daně dokazováním.*“

Z § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy nelze v případě, kdy daňový subjekt prokazatelně nesplnil své zákonné povinnosti, automaticky dovodit závěr o nemožnosti stanovení daně a základu daně dokazováním. Správce daně je povinen před vynesemím závěru o splnění podmínek pro stanovení daně za použití pomůcek zkoumat, zda není možno s využitím dosud zjištěných údajů o příjmech a výdajích daňového subjektu

za dané zdaňovací období stanovit daňovou povinnost dokazováním. Tento závěr včetně důvodů, které správce daně považoval za určující, musí být seznatelný z vyměřovacího spisu, v případě rozhodnutí o odvolání pak musí být řádně uvedeny v jeho odůvodnění (§ 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Zde musí být nejen sděleno, jakým způsobem byla stěžovatelem porušena jeho zákonná povinnost při dokazování, ale i přesvědčivě odůvodněno, proč nebylo možné stanovit daň dokazováním, které zákon jako metodu určení daňové povinnosti preferuje. Rozhodnutí žalovaného však v rozporu s výše uvedeným pouze konstatuje nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním, aniž však toto tvrzení opírá o argumentaci, která by soudu umožnila důvodnost postupu správce daně dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků přezkoumat. I krajský soud se pak nesprávně omezil pouze na přezkum prvního předpokladu aplikace ustanovení § 31 odst. 5 citovaného zákona a rovněž jeho odůvodnění rozhodnutí postrádá jakoukoli úvahu o splnění druhého ze zákonných předpokladů, tj. nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním.

Nejvyšší správní soud přitom ze správního spisu, resp. v něm založeného dokumentu ze dne 10. 11. 2003 nazvaného „Sdělení pro vnitřní styk ve věci stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2001 podle pomůcek“ zjistil, že správce daně určil výši neoprávněného snížení základu daně z příjmů stěžovatelem částkou 2 712 701 Kč zjištěnou dokazováním a dále částkou 2 433 898 Kč stanovenou za použití pomůcek. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88, publikovaném na www.nssoud.cz: *„Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním, nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod.“* Nejvyšší správní soud též poukazuje na skutečnost, že jakkoliv správce daně deklaroval stanovení daně prostřednictvím pomůcek, ve skutečnosti daňovou povinnost stěžovatele za zdaňovací období roku 2001 stanovil dokazováním, tj. postupem dle § 31 odst. 1 až 4 zákona o správě daní a poplatků, když na základě místního šetření provedeného u společnosti P., spol. s r. o., podrobně vyhodnotil náklady jednotlivých středisek, tuto částku snížil o náklady prokazatelně související jen s výkrmem kuřat u společnosti P., spol. s r. o., a následně je přepočítal na jeden krmný den a vynásobil počtem krmných dnů, po které výkrm kuřat prováděl stěžovatel. Skutečné náklady, které společnosti P., spol. s r. o., vznikly při výkrmu kuřat pro stěžovatele v jednotlivých střediscích, tak v roce 2001 činily pouze částku 2 397 732 Kč (a rozdíl oproti fakturované částce 4 841 630 Kč představuje právě částku 2 433 898 Kč, kterou správce daně označil jako stanovenou podle pomůcek).

Lze tedy uzavřít, že se žalovaný a následně i krajský soud ve svých rozhodnutích řádně nevypořádaly s otázkou splnění obou zákonných předpokladů stanovených pro postup dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Je nutno zdůraznit, že skutečnost, zda je daňová povinnost stanovena na základě dokazování nebo za použití pomůcek, má značné důsledky pro možnost obrany daňového subjektu proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně. Zatímco v případě dodatečného doměření daně na základě provedeného dokazování je daňový subjekt oprávněn se seznámit s podklady, na jejichž základě byla daňová povinnost stanovena, navrhopat jejich doplnění, případně se vyjadřovat k jednotlivým z nich a k postupu, jakým byly získány, v případě stanovení daně za použití pomůcek je právo na součinnost daňového subjektu v řízení výrazně omezeno, proti výběru a použití pomůcek nemůže účinně vznášet námitky. Účelem přísného stanovení podmínek § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je omezení aplikace tohoto ustanovení na případy skutečné a krajní důkazní nouze. Na důsledném odůvodnění splnění všech zákonných předpokladů je proto nutno beze zbytku trvat.

Jak je uvedeno výše, žalovaný ani krajský soud se ve svých rozhodnutích nevypořádaly se splněním druhého zákonného předpokladu pro stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek, tj. s nemožností stanovit daňovou povinnost dokazováním. Za takové situace tedy bylo bezpředmětné, aby se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami stěžovatele o porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků ohledně nezohlednění daňového odpisu technologie na výkrm drůbeže a daňové ztráty za předcházející zdaňovací období. Ustanovení § 46 odst. 3 citovaného zákona je možno použít pouze tehdy, jestliže správce daně v souladu se zákonem stanovil základ daně a daň podle pomůcek, což v tomto řízení prozatím nebylo prokázáno.

Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud shledal stěžovatelem vznesenou kasační námitku důvodnou, neboť žalovaný porušil zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Nejvyšší správní soud proto kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle něhož žalovaný jakožto odvolací orgán postupoval v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků, když stanovil daňovou povinnost dle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků podle pomůcek, přestože se v odůvodnění svého rozhodnutí nikterak nevypořádal s otázkou splnění druhé ze zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti tímto způsobem, tj. nemožností stanovení daňové povinnosti dokazováním.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne dle ustanovení § 110 odst. 2 s. ř. s. také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. března 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu