



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce P. B., zastoupeného JUDr. Janem Brožem, advokátem v Praze 2, Sokolská 60, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 1. 2004, čj. 9805/110/03, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 4. 2005, čj. 15 Ca 41/2004 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 4800 Kč, ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 25. 2. 2003, čj. 30111/03/210911/6829, dodatečně vyměřil žalobci podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 245 268 Kč a rozhodnutím z téhož dne, čj. 30120/03/210911/6829, dodatečně vyměřil žalobci podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 271 256 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 1. 2004, čj. 9805/110/03 zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném vyhodnocení zjištěného skutkového stavu a nedodržení zákonných podmínek pro stanovení daně

podle pomůcek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně nepochybil, když stanovil žalobci za jeho podnikatelskou činnost (prodej zboží - keramiky) daňovou povinnost za rok 1998 a 1999 podle pomůcek, protože žalobce neprokázal všechny skutečnosti požadované správcem daně. Žalobce namítal, že mu není známo, jak žalovaný dospěl k uvedenému závěru, když ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že daňový subjekt neprokázal výdaje za provedené realitní služby. Dále žalobce považuje doměřenou daň za nepřiměřeně vysokou v poměru k reálnému základu daně, a to zejména v případě, že by správce daně při doměření daně vycházel pouze z prodeje keramiky. Vzhledem k tomu, že žalobci nebylo umožněno seznámit se s konstrukcí pomůcky, jedinou možností jeho ochrany je podání žaloby. Domnívá se, že žalovaný zamítl jeho odvolání v rozporu se skutkovým stavem a potvrdil obě rozhodnutí správce daně bez opory v provedeném dokazování.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že odvolání směřovalo proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, a proto zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. K námitce, že žalobci nebylo umožněno seznámit se s konstrukcí pomůcky, žalovaný uvedl, že tato námitka nebyla součástí odvolacích námitek a proto se jí v napadeném rozhodnutí nezabýval. Jako nedůvodnou označil i námitku nepřiměřené výše doměřené daně v poměru k reálnému základu daně z prodeje keramiky. Odkázal na své rozhodnutí, kde se podrobně zabýval zjištěními správce daně o výši marže za prodej keramiky a údajů uvedených v daňovém přiznání. Při daňové kontrole u daňového subjektu zjistil, že žalobce nezaúčtoval některé doklady o nákupu zboží, které prodával, dále zjistil rozdíly mezi marží tvrzenou žalobcem a marží zjištěnou správcem daně a konečně zjistil také nedostatky spočívající v nevedení skladové nebo jiné evidence zboží, která by v návaznosti na inventury prokazovala pohyb zboží od jeho nákupu do prodeje. Správce daně žalobce několikrát vyzval, aby vysvětlil, doložil a prokázal, z jakých důvodů došlo k výrazným rozdílům vykázaných marží na prodávaném zboží a proč některé doklady nezaúčtoval. U výpočtů marží za prodej keramiky, doložených žalobcem, správce daně zjistil, že obsahují chybné údaje.

Žalobce poukázal i na skutečnost, že správce daně, v rozporu se zprávou o daňové kontrole, jejímž závěrem je konstatování, že žalobce neprokázal výši vynaložených finančních prostředků za realitní služby a prodej keramiky, uvedl, že důvodem pro stanovení daně podle pomůcek bylo pouze neprokázání všech požadovaných skutečností prodeje keramiky a nikoliv neprokázání výdajů za realitní služby. Žalobce měl za to, že ve věci výdajů za realitní služby mohl být stanoven základ daně a daň dokazováním a nesouhlasil s tím, že daňová povinnost byla dle jeho názoru stanovena pouze na základě kontroly prodeje keramiky a nikoliv též na základě výdajů za realitní služby.

Krajský soud shledal žalobu důvodnou, správní rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Přisvědčil přitom námitce, že se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval neunesením důkazního břemene a nutností stanovit žalobci daňovou povinnost za použití pomůcek pouze ve vztahu k prodeji keramiky, zatímco k výdajům za realitní služby zmínil pouze okrajově, že pomůcky byly použity pro neunesení důkazního břemene žalobce ve věci prodeje keramiky a nikoliv pro výsledek dokazování ohledně výdajů za realitní služby. Krajský soud zdůraznil, že i když daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek nelze aplikovat automaticky. V případě výdajů za realitní služby správce daně i žalovaný uzavřel, že by bylo možné stanovit daň dokazováním, přestože žalobce neunesl důkazní břemeno, zatímco v případě prodeje keramiky daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, daň nelze stanovit dokazováním, a proto musí být použity pomůcky. Pokud správce daně shledal nutnost aplikace daňových pomůcek pro stanovení daně ohledně jedné činnosti žalobce, je povinen tuto metodu stanovení pro daně aplikovat i na ostatní činnosti, což také učinil. Za těchto okolností byl žalovaný povinen vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí o odvolání s tím, zda na všechny žalobcovy činnosti ovlivňující daňový základ byly aplikovány daňové pomůcky v souladu se zákonem. Tomuto požadavku žalovaný nedostal, při svém posuzování oprávněnosti použití pomůcek se soustředil výhradně na činnost prodeje keramiky, a nijak se nezabýval oprávněností použití pomůcek ve vztahu k realitní činnosti. Krajský soud proto shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud dále konstatoval, že ze správního spisu není zřejmé, zda správce daně náležitě zkoumal, zda jsou u žalobce dány okolnosti, z nichž by pro něj vyplývaly výhody, ke kterým by bylo nutné přihlížet a které mohou ovlivnit daňový základ a daňovou povinnost, byť je žalobce neuplatnil.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, kterou výslovně opřel o důvod spočívající v nezákonnosti rozhodnutí pro nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Podle stěžovatele krajský soud nesprávně uzavřel, že žalobce v rámci své podnikatelské činnosti provozoval i realitní činnost. Stěžovatel zdůraznil, že žalobce podnikal ve zdaňovacích obdobích let 1998 a 1999 v činnosti nákup a prodej zboží, přičemž část obchodního majetku určeného k tomuto předmětu podnikání (nemovitost) pronajal jiným osobám. V rámci svého předmětu podnikání si objednal službu - správu nemovitosti, u realitní kanceláře B. s. r. o., kterou zastupoval syn žalobce, a uplatnil ve svém účetnictví výdaje za služby realitní kanceláře. Krajský soud, pravděpodobně pro shodné jméno vlastníka realitní kanceláře a žalobce nebo též pro nepřesné označení aktivity žalobce jako „realitní činnost“, mohl dojít k závěru, že žalobce provozoval také realitní činnost. Stěžovatel proto neshledal důvodným závěr krajského soudu, že se správce daně a stěžovatel měli zabývat okolnostmi, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt

ve smyslu § 46 odst. 3 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), ve vztahu k realitní činnosti. Stěžovatel uvedl, že své povinnosti podle 46 odst. 3 daňového řádu dostal ve vztahu k činnosti, kterou účastník řízení skutečně provozoval, tj. nákupu a prodeji keramiky, což dokládá znění napadeného rozhodnutí o odvolání, ve kterém se stěžovatel s tímto zákonným požadavkem vypořádal a ve vztahu k citovanému ustanovení řešil i konkrétní procesní námitku odvolání. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připustil, že použití pojmu „realitní činnost“ krajským soudem je nepřesné a nepříliš vhodné, ale domnívá se, že tato nepřesnost nemůže mít vliv na správnost právního názoru krajského soudu, který je nutné posuzovat v kontextu celého odůvodnění rozsudku. Z toho jednoznačně vyplývá, že předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí stěžovatele v daňovém řízení o dani z příjmu, které se týkalo výdajů za realitní služby, které byly žalobci poskytnuty třetí osobou v souvislosti se správou nemovitosti v jeho vlastnictví. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem v rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítl nesprávný výklad krajského soudu co do charakteru a rozsahu podnikatelské činnosti žalobce. Stížní námitka je formulována poměrně obecně a stěžovatel dovozuje pouze ze shodného jména žalobce a vlastníka realitní společnosti, poskytující pro žalobce správu nemovitosti, záměnu osob, jejichž činnosti podléhají dani z příjmu. Stěžovatel tvrdí, že se v případě aktivity žalobce, podléhající daňové povinnosti, nejednalo o realitní činnost, ale že žalobce v rámci předmětu jeho podnikání „nákup a prodej zboží“ pouze pronajal část obchodního majetku jiným osobám.

Ze správního spisu vyplývá, že u žalobce byla zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem byla daň příjmů fyzických osob za rok 1998 a 1999. Kontrole byl podroben základ daně z podnikání žalobce, vymezeného jako „koupě a prodej zboží za účelem dalšího prodeje a prodej“, „zprostředkovatelská činnost“ a „vydávání a prodej periodického tisku a inzertní služby“. V kontrolovaných obdobích byla v evidenci hmotného majetku žalobce zahrnuta nemovitost, která byla pronajímána na základě nájemních smluv, přičemž příjmy z těchto pronájmů byly rovněž předmětem daně z příjmů. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce nezaúčtoval ve svém účetnictví některé doklady o nákupu prodávaného

zboží (keramiky), existovaly rozpory mezi vykázanou výší marží na prodávaném zboží a marží zjištěnou správcem daně, a žalobce nevedl skladovou či jinou evidenci, která by prokazovala pohyb zboží v návaznosti na inventury za příslušná zdaňovací období. Správci daně vznikly v důsledku těchto zjištění pochybnosti o správnosti žalobcem uváděných údajů, proto vyzval žalobce, aby doložil a konkrétními důkazními prostředky dokázal mj. z jakých důvodů došlo k tak výrazným odlišnostem obchodního rozpětí u položek sortimentu keramiky a dále jej vyzval k prokázání účinnosti výdajů za provedené realitní služby společností B., s. r. o. Žalobce reagoval na výzvu dopisy, v nichž vyložil svůj způsob výpočtu marží, doložil přílohy inventurních seznamů ke zboží za kontrolovaná zdaňovací období a k výdajům na provedené realitní služby uvedl, že vyúčtování bylo provedeno na základě ročního zúčtování a vyplacená částka odpovídá vyplacené provizi za provedené služby spočívající v komplexní péči o nájemníky a jejich zajištění. Žalobce dále uvedl, že obsahem a účelem smluvního ujednání mezi ním a správcem nemovitosti byla celková péče o nemovitost a vyložil správci podrobný výčet činností, které spravující společnost provádí. Správce daně při prověřování jeho tvrzení zjistil v předložených inventurách nedostatky, některé výpočty marží shledal chybnými, proto předložené důkazy označil za nevěrohodné a neprůkazné a učinil vůči žalobci další výzvy, v nichž jej výslovně upozornil na působení důkazního břemene. Konečně správce daně shrnul své závěry ve zprávě o daňové kontrole, kterou se žalobcem řádně projednal a v níž uvedl, že předložené důkazní prostředky a písemné odpovědi žalobce neodstranily jeho pochybnosti, zda žalobce stanovil základ daně ve správné výši. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno, daň nebylo možné stanovit dokazováním a správci daně vzniklo oprávnění stanovit základ daně a daň podle pomůcek. Důvody jejich použití podrobně vyložil jak ve vztahu k činnosti nákupu a prodeji keramiky, tak ve vztahu k příjmu z pronájmu nemovitosti. V odvolacím řízení žalobce namítl nedostatečné zjištění skutkového stavu a nesprávné posouzení činností podléhajících dani z příjmu. Žalobce polemizoval se závěry správce daně nejen ve vztahu k podnikatelské činnosti vymezené jako „nákup a prodej zboží (keramiky)“, ale rovněž k posouzení výdajů vynaložených v souvislosti se správou nemovitosti. Krajský soud při posuzování těchto žalobních námitek správně zjistil, že žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval výlučně neunesením důkazního břemene ve vztahu k podnikatelské činnosti nákupu a prodeje zboží, nikoli ve vztahu k příjmům a výdajům plynoucím z pronájmu nemovitosti.

Shodný závěr platí k posouzení povinnosti odvolacího orgánu podle § 46 odst. 3 daňového řádu, tedy povinnosti přihlídnout při stanovení základu daně a daně podle pomůcek ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Za takové výhody mohou být považovány přiměřené výdaje, ale i další skutečnosti, např. zohlednění nezdanitelných částek základu daně, okolnosti podmínek, za jakých daňový subjekt podniká, v jaké lokalitě má umístěnu provozovnu apod. (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, www.judikatura.cz). Ze

správního spisu musí být zřejmé, zda správce daně splnil svoji povinnost, vyplývající pro něj z citovaného ustanovení, aby odvolací orgán mohl přezkoumat zákonnost postupu správce daně. V posuzované věci v odůvodnění rozhodnutí správce daně tato úvaha není obsažena, a proto není možné zkoumat, jaké okolnosti správce daně ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu při stanovení daně podle pomůcek zohlednil, a to zejména ve vztahu ke všem dílčím základům daně, zahrnujícím jak činnosti spočívající v nákupu a prodeji zboží, tak příjmy z pronájmu nemovitosti. Tento závěr učinil i krajský soud, který shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Nejvyšší správní soud odkazuje i na judikaturu Ústavního soudu, který konstatoval, že „*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 ust. § 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.*“ (Sb. n. u. ÚS, svazek 23, str. 255 - 256). V případě, že se stěžovatel jako odvolací orgán soustředil při zdůvodňování nezbytnosti použití pomůcek pouze na jeden druh příjmu, tvořící dílčí základ daně, zatímco ostatní činnosti, tvořící další dílčí základy daně, ponechal stranou, nelze ohledně jeho postupu učinit závěr, že splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z § 46 odst. 3 daňového řádu a krajský soud důvodně shledal jeho postup nesprávným.

Ustanovení § 5 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) obsahuje základní pravidla pro vymezení základu daně. Základ daně se skládá z dílčích základů daně, kterými jsou jednotlivé základy daně za jednotlivé druhy příjmů podle § 6 - § 10 zákona o daních z příjmů. Jestliže má poplatník více druhů příjmů, základem jeho daňové povinnosti je vždy součet všech dílčích základů daně podle jednotlivých druhů příjmů. U některých druhů příjmů se s výdaji nepočítá a dílčí daňový základ tak mohou tvořit pouze příjmy, proto se pro stanovení základu daně nesčítají celkově všechny příjmy a poté všechny výdaje, ale každý druh příjmu se nejprve porovnává samostatně se souvisejícími výdaji účinnými pro konkrétní činnost, která je předmětem daně z příjmů. Pro výpočet celkového daňového základu se z každého druhu příjmu nejprve vytvoří dílčí daňový základ a teprve součet dílčích základů se považuje ze celkový daňový základ (srov. Marková, H. *Zákon o daních z příjmů*. Komentář. 1. vydání. Praha, C. H. Beck, 2006, str. 276). V posuzované věci byl základem daně součet dílčích základů daně z podnikatelské činnosti žalobce „nákup a prodej zboží“ (keramiky) a z příjmu z pronájmu nemovitosti. Výše nastíněný postup při posuzování celkové daňové povinnosti měl správce daně i stěžovatel zohlednit při přezkumu řádnosti a zákonnosti aplikace pomůcek a též při aplikaci § 46 odst. 3 daňového řádu na jednotlivé dílčí základy daně. Toto stěžovatel neučinil a krajský soud proto nepochybil, když shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

Krajský soud užívá ve svém rozhodnutí pro označení zdroje příjmu z pronájmu nemovitosti, jako příjmu ovlivňujícího dílčí základ daně, termín „realitní

činnost“. Lze přisvědčit názoru stěžovatele, že toto označení zdanitelné aktivity, spočívající v pronájmu nemovitosti, není příliš vhodné a může se jevit jako zavádějící. Na správnosti úvahy krajského soudu to však ničeho nemění, neboť za vadu rozhodnutí či nesprávný právní názor nelze zpravidla považovat pouze nepřiléhavou terminologii označení činnosti, která je dílčím základem daně.

Nejvyšší správní soud neshledal uplatněné námitky důvodnými, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, žalobce byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný. Výše náhrady nákladů řízení Nejvyšší správní soud přiznal žalobci za použití vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (v projednávané věci ve znění k 1. 9. 2006), v souladu s § 11 písm. a) a d), za dva úkony právní pomoci po 2100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f)] a dva režijní paušály, každý po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky, tj. celkem 4800 Kč .

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. dubna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu