



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **R. O.**, zastoupeného JUDr. Janou Martinů, advokátkou se sídlem Zahradní 253, Klášterec nad Ohří, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 9. 2005, č. j. 15209/05-1100, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 5. 2007, č. j. 15 Ca 233/2005 - 35,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozsudkem zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Kadani ze dne 8. 11. 2004, č. j. 63257/04/183971/6281, kterým finanční úřad změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ze dne 2. 9. 2003, č. j. 44658/03/183971/6281, znějící na výši daně 1 276 236 Kč tak, že ji žalobci stanovil za užití pomůcek ve výši 1 234 276 Kč.

V odůvodnění svého rozhodnutí soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 1 Afs 55/2005 – 92, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 939/2006, podle něhož musí být ze zprávy o daňové kontrole zřejmé, jaké důkazní prostředky byly předloženy, jak byly hodnoceny, a zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné. Důvod přechodu na pomůcky pro absenci důkazů tak musí být vždy uveden. Nepostačí, když důkazní prostředky a jejich hodnocení je obsaženo toliko v pomůcce,

na základě které byla daň vypočtena. Daňový subjekt tak nemá reálnou možnost se ke správnosti daně takto stanovené vyjádřit, popř. ji zpochybnit. Zahrnutí finanční částky 3 060 800 Kč jako zdanitelný příjem za úhradu pohledávky kupní ceny nemovitosti nebylo ve zprávě z kontroly ze dne 1. 9. 2003 vůbec zmíněno, přičemž platební výměr byl vydán ihned následujícího dne; žalobce se neměl tedy možnost k uvedenému zásadnímu zjištění vůbec vyjádřit. Uvedené pochybení nelze napravit tak, že zahrnutí zmíněné částky do zdanitelných příjmů bylo odůvodněno až v napadeném rozhodnutí.

Samotným zvýšením daňového základu o úhradu kupní ceny provedenou formou zápočtu došlo i k porušení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů. Za příjem je nutno pokládat skutečné navýšení majetku, nikoliv jen zdánlivé; to se musí v právní sféře subjektu reálně projevit (rozsudek NSS publikovaný pod č. 843/2006 Sb. NSS). V souzené věci však byla situace odlišná. Žalobce nejprve v roce 1993 předmětnou nemovitost prodal za kupní cenu 4 miliony Kč, aniž mu ji stačil kupující před svojí smrtí uhradit. Po skončení dědického řízení byla nemovitost prodána žalobci zpět (v roce 1998) za částku 3 060 800 Kč, přičemž úhrada této částky proběhla formou zápočtu ve stejné výši za pohledávku, která žalobci vznikla neuhrazením kupní ceny při prodeji nemovitosti ze strany zůstavitele. Soud uzavřel, že žalobci byla sice uhrazena formálně část kupní ceny ve výši 3 060 800 Kč zápočtem, avšak ve stejný okamžik tutéž částku použil na koupi téže nemovitosti. Těmito právními úkony nemohlo dojít ke skutečnému navýšení majetku.

Soud zdůraznil, že nemohl posuzovat námitku neoprávněnosti zahrnutí zmíněné částky do základu daně stanoveného pomůckami, mohl pouze posoudit dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně postupem podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Mezi tyto okolnosti spadá i posouzení spolehlivosti takto stanovené daně, což žalovaný neučinil. Z uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný včas podanou kasační stížností, v níž výslovně jako stížní důvody označil jednak nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a jednak porušení zákona v ustanoveních o řízení před soudem; soud totiž přezkoumal pouze část řízení před správcem daně prvního stupně, aniž zmínil postup odvolacího orgánu podle § 50 odst. 5 daňového řádu [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Soud předně nezkoumal celou komplexnost postupu finančních orgánů, nepřihlédl k výsledkům ústního jednání ze dne 22. 7. 2003, jež svědčí o tom, že zástupkyně žalobce (p. O. D.) byla seznámena s veškerými zjištěními, která správce daně provedl v rámci kontroly, vedené dne 25. 3. 2002 – 5. 5. 2003. Součástí zprávy o kontrole byla i příloha, jejímž obsahem bylo též vyčíslení rozdílů, o které se základy daně liší. Žalobce i jeho zástupce byli s obsahem zjištění seznámeni, což je dokladováno protokolem o ústním jednání ze dne 1. 9. 2003 č. j. 40501/03/183930/1114. Závěr soudu o tom, že žalobce nebyl seznámen se zahrnutím částky 3 060 800 Kč do daňového základu nemá oporu ve správních spisech.

Stěžovatel nesouhlasí s výkladem pojmu „příjem“, který provedl krajský soud v napadeném rozsudku. Soud použil i nesprávný odkaz na rozsudek NSS, neboť ten na projednávanou věc nedopadá. V souzeném případě hodnota realizované ceny nemovitosti ve výši 3 060 800 Kč je příjmem, který je součástí základu daně roku 1998 a to podle § 3 odst. 1 písm. a) a § 3 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb. Protože žalobce tuto realizovanou částku mezi své příjmy neuvedl, byl správce daně povinen ji zahrnout

do základu daně sám. K porušení § 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., jak tvrdí soud, proto nedošlo.

Stěžovatel navrhuje zrušit i výrok II. tohoto rozsudku, vztahující se k náhradě nákladů za řízení o žalobě. Ze všech důvodů shora uvedených žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil v obou jeho výrocích a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s odůvodněním napadeného rozsudku a zdůraznil, že on, ani jeho zástupce nebyli seznámeni s pomůckou, která by se vztahovala k navýšení daně za příjmy z nemovitosti; přesto, že mu byl o tuto částku navýšen základ daně, správce daně se nevyrovnal s postupem podle § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu; správci daně muselo být zřejmé, že se o žádný zdanitelný příjem jednat nemohlo. Kasační stížnost označil za nedůvodnou, ztotožnil se s argumentací krajského soudu a navrhl ji proto k zamítnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozhodnutí krajského soudu v mezích uplatněných kasačních důvodů a neshledal stížnost žalovaného důvodnou.

Na tomto místě považuje soud za důležité nejprve zdůraznit (jak to již ostatně učinil sám, ale i Ústavní soud opakovaně i dříve v jiných svých rozhodnutích), že daňové povinnosti představují zásah do práva na pokojné užívání majetku ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod a do práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby právní úprava, její výklad a používání respektovaly princip proporcionality ve všech jeho komponentech (tj. co se týče vhodnosti, potřebnosti, závažnosti a minimalizace zásahů do základních práv a svobod). Evropský soud pro lidská práva k tomu konstatuje, že „*ve smyslu první věty prvního odstavce čl. 1 Protokolu č. 1 musí tedy Soud zkoumat, zda byla dodržena spravedlivá rovnováha mezi požadavky obecného zájmu společenství a nutností chránit základní práva jedince (viz Dangeville, a. s., proti Francii, 2002). V důsledku toho může daňová či poplatková povinnost porušit záruku obsaženou v tomto ustanovení jen tehdy, ukládá-li daně osobě či subjektu přílišné břemeno, anebo zásadním způsobem zasahuje do její finanční situace (viz výše cit. Buffalo, s. r. o. v likvidaci proti Itálii). Vnitrostátním orgánům však v první řadě přísluší, aby rozhodly o typu daní či poplatků, které je třeba vybírat. Rozhodnutí spadající do této oblasti totiž vyžadují zhodnocení politických, ekonomických a sociálních problémů, které Úmluva ponechává v kompetenci smluvních států. Tyto tedy disponují širokou mírou uvážení (viz rozh. Baláz proti Slovensku, 2003).*“ (Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva ze dne 13. 1. 2004 ve věci Orion Břeclav, s. r. o., proti České republice, č. stížnosti 43783/98; Přehled rozsudků Evropského soudu pro lidská práva 1/2004, s. 7).

Podle názoru Nejvyššího správního soudu může být daňová povinnost zatěžující daňový subjekt proporcionální, a tedy ve spravedlivé rovnováze mezi zájmy společnosti a základními právy a svobodami osoby pouze tehdy, je-li odvozena od skutečných „příjmů“, jež přináší daňovému subjektu skutečný přírůstek (výnos, zisk, profit, jiné majetkové navýšení), ať již formou peněžních prostředků, či jejich ekvivalentů a který se musí v reálné právní sféře subjektu také skutečně projevit. Nadto se musí jednat o příjem, který není od daně osvobozen.

Vycházejí z této premisy, jakož i z požadavku, že uložená daň musí být v souladu s uznávanými principy spravedlivého zdanění, jakož i s přihlédnutím ke způsobu, jakým byla daň žalobci vyměřena, je nucen zmínit procesní úpravu stanovení daně za užití pomůcek a poté pak zhodnotit, zda sporný příjem (vzniklý započtením pohledávky na hodnotu převedené nemovitosti) je příjmem podléhajícím zdanění a tedy možným k jeho zahrnutí do základu daně, z něhož byla žalobci daň (byť za užití pomůcek) za příslušné zdaňovací období stanovena.

Možné způsoby stanovení daňové povinnosti jsou upraveny v § 31 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Ten upřednostňuje stanovení daně za užití důkazů. Není-li to však možné pro jejich absenci, nastupuje další ze způsobů v pořadí, a to za užití pomůcek (§ 31 odst. 5). Je-li však daňová povinnost správcem daně stanovena (a poté i vyměřena) podle pomůcek, pak je pro postup odvolacího orgánu nutno aplikovat zvláštní ustanovení, jímž je § 50 odst. 5 daňového řádu, kterým je určen rozsah přezkoumání napadeného rozhodnutí odvolacím orgánem; toliko v jeho rámci se pak může odvolací orgán „pohybovat“. Podle něho totiž, směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změni nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 (autoremedura), vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Znamená to, že brojí-li daňový subjekt proti rozhodnutí, kterým byla stanovena daň podle pomůcek, odvolací orgán zkoumá jen podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. 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). 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 prvního 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 stanovena 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; takový rozsah přezkumu ve zmíněném případě náleží (k žalobním námitkám) poté i soudu.

Žalovaný v kasační stížnosti zpochybnil předně závěr soudu o tom, že žalobce nebyl seznámen se zahrnutím částky 3 060 800 Kč do daňového základu, tento jeho výrok však nemá oporu ve správním spisu.

Této kasační námitce musí do určité míry Nejvyšší správní soud přisvědčit. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že poslední strana (č. 6) zprávy o daňové kontrole č. j. 36398/02/1839301114 obsahovala sdělení, že výpočet daně z příjmů fyzických

osob je uveden na samostatné příloze č. 1, která byla součástí zprávy. Zprávu z kontroly s poukazem „bereme na vědomí“ podepsal dne 1. září 2003 jak žalobce, tak i jeho zástupkyně Z. O. D.

V žádném případě však nelze přisvědčit další kasační výtce žalovaného, v níž nesouhlasí s výkladem pojmu „příjem“, který provedl krajský soud v napadeném rozsudku a to zejména ve vztahu k souzenému případu, kdy daň byla žalobci stanovena za užití pomůcek.

Na tomto místě je totiž nutné připomenout, že krajský soud (sice obiter dictum) zmínil, co považuje za „příjem, z něhož by měla být placena daň“ a k jeho závěru se i vzhledem k výše uvedenému kloní i Nejvyšší správní soud. Podstatné ale zůstává, že krajský soud tak učinil zejména ve vztahu k poukazu na absenci hodnocení všech aspektů, jež musí brát odvolací orgán v úvahu, rozhoduje-li o dani stanovené za užití pomůcek. Zdůraznil, že nepostačuje konstatování absence důkazních prostředků, pro niž již daň nelze stanovit dokazováním, ani zmínění výhod, jež správce daně při stanovení daně zohlednil, ale důležité je rovněž (zejména, směřují-li tam odvolací i žalobní námitky) prověření dostatečné spolehlivosti pomůckami stanovené daně (§ 31 odst. 7 daňového řádu).

Tímto kritériem se však žalovaný nezabýval, Nejvyšší správní soud je proto nucen důvodnost této kasační námitky odmítnout. V tomto ohledu připomíná rozsudek ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2005 - 64, publikováno ve Sb. NSS č. 633/2005. V něm zdůraznil, že: „*Při stanovení daně za použití pomůcek zkoumá odvolací orgán nejen to, zda daňový subjekt nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje již stanovit daň dokazováním (§ 31 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), ale též to, zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 tohoto zákona). Odvolací orgán zamítne odvolání pro neodůvodněnost jen tehdy, byly-li obě tyto podmínky splněny současně; jinak napadené rozhodnutí změni nebo zruší (§ 50 odst. 5 citovaného zákona). Odvolací orgán však již nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek.*“ Z uvedeného pak plyne, že shledá-li po přezkumu (v naznačeném rozsahu), že podmínky pro stanovení daně za užití pomůcek byly dodrženy, že tedy mimo jiné byla daň stanovena pomůckami dostatečně spolehlivě, pak již nemůže do volby pomůcek, pro takto dostatečně spolehlivě stanovenou daň zasahovat.

Z novější judikatury pak soud připomíná např. rozsudek ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123 (viz www.nssoud.cz), který rovněž řeší shodně posouzení podmínek pro stanovení daně za užití pomůcek a zdůrazňuje kritéria „dostatečné spolehlivosti“ stanovené daně tímto způsobem.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že se v ohledu druhé kasační námitky zcela ztotožnil s odůvodněním v rozsudku uvedeným, ztotožnil se i s tím, že žalovaný měl posuzovat žalobcovu námitku o (ne)oprávněnosti zahrnutí částky 3 060 800 Kč do žalobcových příjmů a to právě z úhlu dostatečné spolehlivosti výše stanovené daně. Mezi tyto okolnosti nepochybně náleží i to, zda daný účetní případ (ne)představuje reálné navýšení žalobcova majetku, tedy odůvodnění, zda se skutečně jedná o příjem, o navýšení majetku, jež dani podléhá.

Právě tato vada, kterou soud žalovanému vytýkal, je důvodem pro zrušení jeho rozhodnutí. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožnil a kasační stížnosti

proto jako nedůvodnou zamítl. Protože dal krajskému soudu za pravdu ve výroku I., jímž soud zrušil rozhodnutí žalovaného, ob stojí i výrok č. II., vztahujícímu se k nákladům řízení o žalobě, neboť ten má povahu akcesorickou; odvíjí se totiž od úspěšnosti strany, vyvolávající spor.

Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky žalovaného nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasační stížnosti plného úspěchu, a proto má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající v písemném podání týkajícím se věci samé ze dne 20. 7. 2007, a náhrady hotových výdajů, ve výši 1x 2100 Kč a 1x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], tedy 2400 Kč. Protože žalobcova advokátka je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 456 Kč, odpovídající dani, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), na celkovou částku 2856 Kč. Ke splnění povinnosti byla stanovena přiměřená lhůta.

Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch.

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

V Brně dne 12. září 2007

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu