



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a JUDr. Jany Jedličkové, v právní věci žalobce **M. K.**, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18.2.2009, č.j. 1024/09-1102-702767, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 9.200,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet JUDr. Mileny Novákové, advokátky se sídlem Český Krumlov, Rooseveltova 37.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 20.4.2009 u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18.2.2009, č.j. 1024/09-1102-702767 a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě vytkl žalovanému, že nesprávně vyměřil daň podle pomůcek, přestože byl dostatek podkladů pro stanovení daně dokazováním, dále vytkl správci daně nesprávný postup při výpočtu daně pomůckou, zejména když nebylo přihlédnuto při výpočtu daňové povinnosti k výhodám plynoucím pro daňový subjekt. Bylo přehlédnuto, že žalobce pořídil do obchodního majetku automobil, ze kterého uplatňoval odpisy. Správci daně byla tato skutečnost známa, věděl, že odpisováním byla způsobena ztráta, žalobce byl ujišťován, že při výpočtu pomůckou bude nákup automobilu zohledněn.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby, když odmítl všechny námitky v žalobě vznesené. Zdůraznil, že postupoval v souladu s ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť daň byla stanovena podle pomůcek. Správce daně zohlednil také skutečnosti svědčící o výhodách pro daňový subjekt, všechny zákonné výhody ve prospěch žalobce byly zohledněny a požadoval-li žalobce zahrnout do výpočtu daně také odpisy osobního automobilu pořízeného v roce 2006, měl správce daně na toto upozornit.

V replice k vyjádření žalovaného setrval žalobce na svém stanovisku.

Krajský soud v Brně poté, na základě včas podané žaloby, přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí postupňového správce daně, jakož i řízení předcházející jejich vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je z části důvodná.

Předmětem přezkumné činnosti soudu v dané věci je zákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 18.2.2009, č.j. 1024/09-1102-702767, kterým bylo podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Humpolci ze dne 10.7.2008, č.j. 23382/08/092970/3290 - dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, za zdaňovací období roku 2006 ve výši 2.585,- Kč, a to za použití pomůcek dle § 31 odst. 5 a § 46 odst. 3 a 7 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí žalovaného je opřeno o ustanovení § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Žalobní námitce, že nebylo důvodu, aby správce daně nestanovil daň dokazováním, ale podle pomůcek, nemohl soud přisvědčit. Vycházel z toho, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním a teprve v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to podle pomůcek. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem uvedeným v § 31 odst. 5 daňového řádu, tedy stanovením daně podle pomůcek. V tomto případě je správce daně při vyměření daně vázán ust. § 46 odst. 3 citovaného zákona a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň samotnou podle pomůcek a přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když nebyly daňovým subjektem za řízení uplatněny. Zkoumání podmínek pro tento způsob stanovení daně má tak dvě meze. Jedna je vyjádřena v ust. § 31 odst. 5, druhá pak v ust. § 31 odst. 7 citovaného zákona. To znamená, že správce daně je povinen zjistit, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, a že daň nelze stanovit dokazováním, kromě toho pak musí zkoumat, zda daň byla podle pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Má-li správce daně při vyměření daně podle pomůcek povinnost mimo jiné stanovit jak základ daně, tak i daň dostatečně spolehlivě, musí přitom vzít v úvahu též hmotněprávní úpravu obsaženou v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Postup odvolacího orgánu v případě, že prvostupňový správce daně stanoví daň podle pomůcek, pak upravuje ust. § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. 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 pak povinen pohybovat se ve stejných mezích jako správce daně při vyměření daně způsobem podle pomůcek. Shledá-li odvolací orgán, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zákonnými podmínkami je přitom nutno rozumět nejen podmínky uvedené v § 31 odst. 5

zákona o správě daní a poplatků, ale také to, zda daň tímto způsobem stanovená je stanovena dostatečně spolehlivě (§ 31 odst. 7 citovaného zákona). To vše činí odvolací orgán s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení. Podle § 2 odst. 1 a 2 zák. o správě daní a poplatků jednají správci daně 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, a přitom volí jen takové prostředky, které umožňují ještě cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Užil-li správce daně prvního stupně způsob stanovení daně podle pomůcek, byl povinen žalovaný jako odvolací orgán přezkoumat nejen to, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů již neumožňovala stanovit daň dokazováním, ale také to, zda daň je stanovena podle pomůcek dostatečně spolehlivě. Tím byl určen rozsah jeho přezkoumání, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Především měl odvolací orgán v dané věci zjišťovat, zda byly dodrženy všechny shora uvedené zákonné podmínky pro užití náhradního způsobu stanovení daně, zda pro absenci důkazních prostředků nebylo možno stanovit daň dokazováním a zda byla daň tímto způsobem stanovena dostatečně spolehlivě. Žalobci je vytýkáno, že nesplnil povinnost, která mu vyplývá z ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplývá z obsahu spisu, žalobce byl výzvou ze dne 15.1.2008 vyzván k dokazování, na tuto výzvu sice odpověděl, ale sdělil, že se plně spoléhal na počítačovou evidenci. Zjištěné skutečnosti vedly správce daně ke stanovení daňové povinnosti žalobci na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 podle pomůcek s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. K tomu nutno uvést, že daňový subjekt je povinen nést důkazní břemeno k prokázání skutečností tvrzených jím samotným v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je povinen uvést v daňovém přiznání, čímž se rozumí skutečnosti, vážící se výlučně k daňové povinnosti tohoto daňového subjektu. Jinak, jak dovodil Ústavní soud České republiky v nálezu ve věci vedené pod sp.zn. IV. ÚS29/2005, rozšíření důkazního břemene mimo tento rámec by bylo nepřipustným vybočením (excesem) správce daně, které v rovině ústavněprávní představuje zásah do autonomní sféry jednotlivce (porušení čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). Rozsah povinnosti nést důkazní břemeno v daňovém řízení nutno vyložit tak, aby byl zachován autonomní prostor jednotlivce, resp. zachována proporce mezi ním na straně jedné a veřejným zájmem na straně druhé. Pokud by vyměřil správce daně na základě takto excesivně vyložené důkazní povinnosti daňového subjektu daň podle pomůcek, porušil by tím rovněž i čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Tato situace však v přezkoumávané věci nenastala.

V přezkoumávané věci je pro posouzení podstatné, zda byly či nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

Ze spisového materiálu, předloženého žalovaným, vyplynulo, že u žalobce byla provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, v jejímž průběhu vznikly pochybnosti o správném vedení daňové evidence za příslušné zdaňovací období. Žalobce byl správcem daně výzvou ze dne 15.1.2008 vyzván k prokázání celkového konečného stavu zásob ke dni 31.12.2006, na tuto výzvu žalobce reagoval sdělením, že se spoléhal na počítačové údaje, jejichž správností se dále nezabýval. Podle zjištění správce daně nákupy a prodeje konkrétních druhů zboží nebyly v souladu se skladovými kartami, nesouhlasil tudíž pohyb zboží dle dokladů z daňové evidence se zápisy na skladových kartách, které žalobce vedl. Údaje na žalobcem předložených kartách neodpovídaly záznamům a nekorespondovaly s doklady o výdeji a pořízení zboží a skladovými kartami. Skladová evidence nepodávala tudíž přehled o pohybu zboží v návaznosti na tržby. Správce daně konstatoval, že žalobce nevede daňovou evidenci ve smyslu ustanovení § 7b zákona č.

586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů a zejména z důvodu nevedení řádné daňové evidence (evidence majetku), a tudíž nebylo dostatek podkladů pro posouzení, zda všechny daňově uplatněné výdaje, byly skutečnými výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 citovaného zákona. Vzhledem ke kontrolním zjištěním nebylo možno ověřit správnost a úplnost zdanitelných příjmů uvedených žalobcem v daňové evidenci a bez řádně vedené daňové evidence nemohlo dojít ke stanovení daňové povinnosti dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 - 4 zákona o správě daní a poplatků. Závěry Zprávy o daňové kontrole byly podkladem pro vydání dodatečného platebního výměru prvostupňového správce daně, který postupoval ve smyslu § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný dle § 50 odst. 5 citovaného zákona tak, že odvolání pro neodůvodněnost zamítl.

V postupu správce daně prvního stupně ani žalovaného nelze shledat žalobcem namítanou nezákonnost.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (břemeno tvrzení), a povinnost svá tvrzení doložit (břemeno důkazní). Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a že daňovou povinnost nelze stanovit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň za použití pomůcek. Zákonné podmínky pro tento způsob stanovení daně podle pomůcek, jsou zakotveny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, tak, že zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 - 4, je správce daně oprávněn vyměřit daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Je přitom současně vázán ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Pro tento předpokládaný postup musí být splněny předpoklady a musí být zohledněny též okolnosti, z nichž mohou plynout výhody pro daňový subjekt. Rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek je omezen ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na zjištění, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a absence důkazů tak neumožňuje stanovit daň dokazováním, jakož i na zjištění, zda daň stanovená podle pomůcek je stanovená dostatečně spolehlivě. Pro žalovaného platí, že v odvolacím řízení, vázán ustanovením § 50 odst. 5 citovaného zákona, zkoumá pouze to, zda zákonné podmínky byly dodrženy a neshledá-li v postupu správce daně prvního stupně žádná pochybení, je povinen odvolání daňového subjektu pro neodůvodněnost zamítnout. Žalovaný jako odvolací orgán nemůže zasahovat do volné úvahy prvostupňového správce daně, vztahující se k volbě pomůcek. Ani v přezkumném řízení soudu na základě žaloby, není soud oprávněn do těchto úvah zasahovat a v řízení pouze posuzuje, zda se správce daně a následně žalovaný při svém rozhodování neodchýlili z rámce, který je zákonem vymezen a zda o odvolání bylo rozhodnuto způsobem zákonem stanoveným.

V přezkoumávané věci se soud nejprve zabýval otázkou, zda byl v případě žalobce naplněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, zda správce daně splnil své zákonné povinnosti, a zda jeho závěr, je závěr souladný se zákonem. Správce daně žalobce vyzval k prokázání skutečností, které sám v daňovém přiznání tvrdil, žalobce k výzvě správce daně neprokázal skutečnosti uvedené v daňovém přiznání a nevyvrátil ani oprávněné pochybnosti o správném vedení daňové evidence za zdaňovací období roku 2006. Zjištění správce daně jsou velmi pečlivě a podrobně popsána v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, na které krajský soud plně odkazuje. Bylo přitom pouze na žalobci, na němž plně leželo důkazní břemeno, aby správci daně potřebné důkazy poskytl. Nestalo-li se tak, jde plně k jeho tíži, že správce daně nemohl stanovit daň dokazováním. I když žalobci nelze vytýkat,

že by v průběhu daňového řízení součinnost správci daně neposkytl, nesplnil zákonem uloženou povinnost prokázat skutečnosti, které uvedl v daňovém přiznání. Na stanovení daně podle pomůcek nelze nahlížet jako na sankci, ale jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je namístě aplikovat vždy, kdy objektivně nelze použít dokazování. Uvedené závěry soudu jsou plně v souladu s bohatou a konstantní judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 47/2005-59, ze dne 28.5.2009, č.j. 1 Afs 46/2009, ze dne 18.2.2010, č.j. 7 Afs 2/2010-97 – vše www.nssoud.cz).

Dále bylo zapotřebí zabývat se tím, zda žalovaný jako odvolací orgán přihlédl i k výhodám, které zákon daňovému subjektu přiznává, a to zejména ve vztahu k odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V této části jsou žalobní námitky týkající se postupu správce daně, který při stanovení daně podle pomůcek nepřihlédl ke všem výhodám plynoucím pro daňový subjekt, důvodné, a to pokud jde o odpisy nákupu osobního automobilu pořízeného žalobcem. Žalovaný v tomto případě v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, správně konstatoval, že správce daně splnil povinnost stanovenou ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když přihlédl k výhodám pro daňový subjekt, a to uplatnění nezdanitelné části základu daně (penzijní připojištění), slevy na dani dle § 35ba odst. 1, zohledněna byla též skutečnost uplatnění společného zdanění manželů. I když lze žalovanému přisvědčit v tom, že není jeho povinností vyhledávat okolnosti, které by uznatelnou výhodou mohly být, musí se však správce daně zabývat tím, zda u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit má či nikoliv. Aby mohl mít daňový subjekt v rámci odvolacího řízení úspěch, musí namítat, že došlo k porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a musí být naplněna podmínka zjištění okolností, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a muselo by být zjištěno, že správce daně takové výhody při svém rozhodování nevzal v úvahu. V dané věci bylo jako výhod použito části podkladů předložených žalobcem, není však z rozhodnutí patrné, zda byla či nebyla jako výhoda zohledněna skutečnost, kterou žalobce dokládá listinným podkladem, o němž tvrdí, že „správce daně z předložené daňové evidence byla známa skutečnost, že si žalobce v roce 2006 pořídil do obchodního majetku automobil, jehož odpisováním byla způsobena ztráta. Přestože správce daně v průběhu kontroly ujišťoval žalobce, že nákup automobilu zohlední, ve výpočtu pomůckou toto uvedeno není. Kopii dokladu o nákupu automobilu přikládám jako listinný důkaz.“ Tuto žalobní námitku nemohl soud hodnotit jako nedůvodnou, neboť při stanovení daně podle pomůcek platí omezení daně ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, které ukládá správci daně povinnost přihlédnout ke všem výhodám svědčícím daňovému subjektu. Výhody předpokládané tímto ustanovením mohou být jak výhody svědčící daňovému subjektu přímo ze zákona, tak i výhody, které byly zjištěny nebo vyplynuly z průběhu daňového řízení, a to i na základě samotného tvrzení daňového subjektu. Z judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu plyne zásadní požadavek, že s výhodami musí být daňový subjekt výslovně obeznámen (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.3.2007, č.j. 5 Afs 162/2006-114, nebo ze dne 18.2.2010, č.j. 7 Afs 2/2010, dostupné na www.nssoud.cz). Z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ze dne 24.3.2010, č.j. 8 Afs 16/2009-60, shodně jako z rozsudku téhož soudu ze dne 22.7.2008 č.j. 5 Afs 8/2007-59 (viz. www.nssoud.cz), vyplývá, že k otázce výhod pro daňový subjekt dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí být zjištěné, zda odvolací orgán přihlédl k výhodám, jaké jsou ze zákona daňovému subjektu přiznány, přičemž správce daně je povinen přihlížet k výhodám, a to i ex offo, dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Není sice jeho povinností vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu i odůvodnění rozhodnutí seznatelná úvaha o tom, zda správce daně mohl u konkrétní daně konkrétní výhodu zohlednit nebo nikoliv. Shodné závěry pak dovodil Nejvyšší správní soud také v rozhodnutí ve věci 2 Afs 93/2009, v rozsudku ze

dne 23.4.2010, v němž uvedl „dospěje-li tedy správce daně k závěru, že je nutné daň stanovit pomůckami, je správce daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 daňového řádu a musí také přihlídnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny“.

Vzhledem ke všem shora uvedeným skutečnostem soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného z důvodů vyplývajících z ustanovení § 76 odst. 1 s.ř.s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení má oporu v ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalobci soud přiznal právo na náhradu nákladů řízení spočívajících v nákladech za právní zastoupení advokátem, a to za tři úkony právní služby a 3krát režijní paušál, celkem 7.200,- Kč, a dále za zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000,- Kč. Celkem tak náklady řízení činí 9.200,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, je přípustná kasační stížnost za podmínek § 102 a násl. s.ř.s., kterou lze podat do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně, a to ve dvou vyhotoveních. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 16 .6. 2010

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu