



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **I. K.**, zastoupená JUDr. Věrou Krčmovou, advokátkou se sídlem kpt. Jaroše 2, Třebíč, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2004, č. j. FŘ 110/2499/04-0107, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 6. 2006, č. j. 30 Ca 161/2004 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému **se 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 :

Finanční úřad v Třebíči vyměřil žalobkyni dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 6. 2000, č. j. 58106/00/330912/3930, daň z příjmů fyzických osob za rok 1995 ve výši 82 752 Kč. Žalobkyně napadla rozhodnutí finančního úřadu odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 16. 4. 2004, č. j. FŘ 110/2499/04-0107.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 22. 6. 2006, č. j. 30 Ca 161/2004 - 27, zamítl. Podle krajského soudu postupoval žalovaný v souladu se zákonem, přezkoumal-li k odvolání žalobkyně

dodatečný platební výměr pouze z hlediska dodržení zákonných podmínek pro užití pomůcek [§ 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Žalovaný byl v tomto směru navíc vázán názorem krajského soudu, vysloveným v jeho rozsudku ze dne 9. 2. 2004, č. j. 30 Ca 100/2001 - 23. Krajský soud se vypořádal rovněž s námitkou týkající se uplatnění daňové ztráty, kterou podle něj správce daně na základě opravného přiznání zohlednil při dodatečném stanovení daně v té výši, v jaké si ji uplatnila stěžovatelka.

Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Žalovaný se měl podle stěžovatelky zabývat věcnými odvolacími důvody. Stěžovatelka se totiž neztotožnila s výsledky provedené daňové kontroly a s názorem správce daně, že daňová povinnost měla být vyšší. Stěžovatelka i nadále trvá na správnosti původně podaného daňového přiznání za rok 1995, proto nepodala dodatečné daňové přiznání. Správce daně vydal dodatečný platební výměr na základě daňové kontroly a stěžovatelka z této skutečnosti dovozuje, že daň byla ve skutečnosti stanovena dokazováním podle § 31 odst. 1 - 4 daňového řádu. Stěžovatelka při daňové kontrole spolupracovala se správcem daně, který proto nebyl oprávněn stanovit daň podle pomůcek a učinil-li tak, je jeho postup v rozporu s § 31 odst. 5 daňového řádu.

Stěžovatelka se rovněž domnívá, že měl žalovaný posuzovat odvolání proti platebnímu výměru podle § 50 odst. 3, 6 a 7 daňového řádu, jak učinil již v rozhodnutí ze dne 15. 1. 2001, a nikoliv podle § 50 odst. 5 daňového řádu, jak mu nesprávně uložil krajský soud. Žalovaný se tedy měl zabývat všemi odvolacími důvody, tj. zejména tím, co je a co není výdaji (náklady), okolnostmi, kdy je škoda nákladovou položkou a výkladem pojmů „manko“ a „škoda“ [§ 24 odst. 2, § 25 odst. 1 písm. n) a § 25 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. Stěžovatelka také nesouhlasila s postupem správce daně, který měl podle ní vyčíslit ztrátu adekvátně k výši doměřené daně s ohledem na § 46 odst. 3 daňového řádu a pokud by tak učinil, daňová povinnost by byla nulová. Stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že ji nelze podat z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., protože se stěžovatelka s žalovaným ohledně původního daňového řízení a rozhodnutí (byť ne v jeho věcných důvodech) ztotožňuje a navíc je taková námitka vyloučena poté, kdy žalovaný respektoval právní názor soudu. Dále žalovaný dodal, že měla-li být hlavním stížným bodem skutečnost, že nešlo o vyměření daně podle pomůcek, pak není logická námitka ohledně § 46 odst. 3 daňového řádu, který je vázán výlučně na postup při stanovení daně podle pomůcek.

Nejvyšší správní soud ze spisů zjistil, že stěžovatelce bylo v roce 1995 z prodejny parfumerie odcizeno zboží, pachatel krádeže byl zjištěn, v roce 1996 byl odsouzen a byla mu uložena povinnost nahradit stěžovatelce škodu ve výši 475 423 Kč. Správce daně, který zjistil uvedené skutečnosti při daňové kontrole, zvýšil stěžovatelce základ daně z příjmů fyzických osob za rok 1996. Stěžovatelka se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala a žalovaný jejímu odvolání vyhověl s tím, že správce daně měl zvýšit základ daně za rok 1995, nikoliv za rok 1996. Poté správce daně vyzval stěžovatelku k podání dodatečného daňového přiznání za rok 1995 a stěžovatelka, přes řádné doručení

výzvy, dodatečné daňové přiznání nepodala a na výzvu nijak nezareagovala. Správce daně tedy vydal dne 7. 6. 2000 dodatečný platební výměr, proti kterému se stěžovatelka odvolala. Její odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného, které následně k žalobě stěžovatelky krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 9. 2. 2004, č. j. 30 Ca 100/2001 - 23, s tím, že se žalovaný zabýval věcnými důvody odvolání, přestože v případě daně vyměřené podle pomůcek měl postupovat podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a posuzovat pouze dodržení zákonných podmínek pro daný způsob stanovení daně. Žalovaný pak o odvolání rozhodl rozhodnutím, které bylo zkoumáno v tomto řízení.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou směřující proti rozsahu přezkoumání rozhodnutí o dodatečném stanovení daně podle pomůcek žalovaným a poté i krajským soudem. Podle § 50 odst. 5 daňového řádu 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. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně prvního stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně prvního stupně.

Podle § 44 odst. 1 daňového řádu nebylo-li včas podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení, a to ani po výzvě správce daně, nebo nebyly-li na výzvu ve stanovené lhůtě odstraněny vady, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti daňového subjektu. Podle § 44 odst. 2 daňového řádu může správce daně stanovit daň podle pomůcek také tehdy, když daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání nebo hlášení nebo dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení nesprávné nebo neúplné údaje o skutečnostech rozhodných pro stanovení daně a nesprávnost nebo neúplnost neodstranil ani na výzvu správce daně.

Výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 7. 4. 2000 byla stěžovatelce doručena (k rukám jejího zástupce Ing. V. K.) dne 10. 4. 2000. Stěžovatelka dodatečné daňové přiznání nepodala ani na výzvu nijak jinak nereagovala, proto byl dne 7. 6. 2000 podle § 46 odst. 7 daňového řádu vydán dodatečný platební výměr. Správce daně přitom dodržel podmínky nutné pro použití pomůcek při stanovení daně, jak ostatně v napadeném rozhodnutí uvedl žalovaný a následně i krajský soud. Odpovídající stížní námitka tak není důvodná a rozsudek krajského soudu vychází z řádného výkladu citovaných zákonných ustanovení. Ostatně, zákon více oprávnění při přezkumu daného typu rozhodnutí žalovanému ani nesvěřuje. Stěžovatelka se fakticky sama vyloučila z dalšího spolupůsobení při stanovení daňového základu a pozbyla práva odporovat skutkovým zjištěním právě tehdy, když nepodala dodatečné daňové přiznání ani jinak nereagovala na řádně doručenou výzvu a správce daně přikročil ke stanovení daně podle pomůcek. Ze spisu či stížních námitek pak neplyne, že by stěžovatelka v odvolací lhůtě žádala o sdělení rozdílu mezi vyměřenou a přiznanou daní. Rozsah přezkumu odvolacího orgánu v případě použití pomůcek ke stanovení daně zákon vymezuje jasným způsobem a rovněž judikatura je v tomto směru konstantní (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2004, č. j. 28 Ca 428/2001 - 35, č. 390/2004 Sb. NSS a rozsudky Nejvyššího

správního soudu ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004 – 64, č. 633/2005 Sb. NSS a ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS).

Žalovaný ve svém rozhodnutí zdůvodnil, proč nepřistoupil ke stanovení daně dokazováním a proč přistoupil ke stanovení daně pomocí pomůcek. Jeho úvaha vedoucí k volbě pomůcek přitom nevybočila ze zákonných mezí. Pokud by stěžovatelka reagovala na výzvu správce daně, mohla být naplněna zásada součinnosti. Správce daně musel ponechat stěžovatelce možnost vyjádřit se k daňovému základu a skutečnostem, které by byly podkladem k doměření daně, proto ji nejdříve vyzval k podání dodatečného daňového přiznání, aby mohla uplatnit sama veškeré skutečnosti, které se ke zdanění příjmů za rok 1995 vztahují. Této možnosti stěžovatelka nevyužila a ponechala správce daně s jediným dokumentem, vztahujícím se ke změně daňového základu za rok 1995.

Daň z příjmů stěžovatelky, stanovená za rok 1995, tak vycházela mimo skutečností uvedených v daňovém přiznání (podaném dne 1. 4. 1996 a označeném jako opravné daňové přiznání) a ověřených při daňové kontrole také ze skutečností souvisejících s krádeží v prodejně parfumerie stěžovatelky, doložené rozsudkem Okresního soudu v Třebíči ze dne 29. 8. 1996, kterým byla pachatelé trestného činu uložena mj. povinnost k náhradě škody. V době, kdy správce daně zjistil, že je třeba změnit základ daně za rok 1995 (a nikoli za rok 1996), byla daňová kontrola již ukončena, proto je mylný názor stěžovatelky, že daň byla stanovena dokazováním při kontrole. Správce daně přistoupil k zaslání výzvy k podání dodatečného daňového přiznání, když chtěl dospět ke změně daňového základu za rok 1995, právě proto, že daňová kontrola byla již uzavřena.

Námítka stěžovatelky, vztahující se k tvrzenému porušení § 31 odst. 5 daňového řádu, také není důvodná, protože daň podle pomůcek byla stanovena podle § 44 odst. 1 daňového řádu. Použití pomůcek podle § 31 odst. 5 daňového řádu a podle § 44 odst. 1 daňového řádu jsou rozdílné kategorie, jak Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004 - 62, č. 610/2005 Sb. NSS, na který na tomto místě pro stručnost odkazuje.

Krajský soud se vypořádal i s námitkou o vyčíslení daňové ztráty a podrobně popsal postup správce daně, na jehož základě uplatnil ztrátu jakožto odčitatelnou položku podle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů a v návaznosti na ztrátu uplatněnou samotnou stěžovatelkou v daňovém přiznání, podaném dne 1. 4. 1996, ji uvedl v dodatečném platebním výměru ze dne 7. 6. 2000.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji se shora uvedeným odůvodněním zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému žádné náklady v řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 18. ledna 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu