



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudkyň JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **Mgr. L. K.**, zast. JUDr. et PhDr. Alenou Novotnou, advokátkou se sídlem v Moravských Budějovicích, Husova 946, proti žalovanému: **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2006, č. j. 31 Ca 154/2005 – 26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2006, č. j. 31 Ca 154/2006 – 26, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 26. 1. 2004, č. j. FŘ 110/3337/03-0107 žalovaný zamítl pro neodůvodněnost odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích ze dne 14. 4. 2003, č. j. 17116/03/332970/7899 o výsledku přezkoumání, kterým byl změněn platební výměr ze dne 29. 5. 2000, č. j. 18690/00/332970/1530, jímž byla stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 v částce 13 455 Kč a základ daně byl stanoven na 167 875 Kč. Rozhodnutím správce daně ze dne 14. 4. 2003, č. j. 17116/03/332970/7899 byl platební výměr prostřednictvím použití pomůcek změněn tak, že základ daně byl nově stanoven na 687 176 Kč a původně vyměřená daň byla změněna na 157 740 Kč.

Žalobkyně se žalobou podanou u Krajského soudu v Brně (dále též „krajský soud“) domáhala zrušení prvně uvedeného rozhodnutí žalovaného. Svůj návrh odůvodnila tím, že žalovaný nesprávně aplikoval zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „ZSDP“), neboť podle jejího názoru neoprávněně užil pomůcek při stanovení základu daně a dále zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) ve vztahu k nesprávnému posouzení prodeje nemovitosti dle § 4 odst. 1 písm. b). Žalobkyně během daňového řízení vždy plnila své zákonné povinnosti, a proto správce daně neměl přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek dle § 31 odst. 5 ZSDP. Rovněž nepřihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž by žalobkyni vyplývaly výhody v souladu s § 46 odst. 3 ZSDP. Výzvy správce daně adresované žalobkyni navíc neobsahovaly konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu a tudíž nevyhovovaly požadavkům na ně kladených judikaturou, jelikož nebyly určité, srozumitelné a také splnitelné. Daným postupem porušil správce daně § 1 odst. 2, § 2 odst. 3, § 31 odst. 2 a § 46 odst. 3 ZSDP. Pochybení správce daně dále spatřuje v nesprávné interpretaci § 4 odst. 1 písm. b) ZDP, neboť ten v rozhodnutí uvádí nesprávné znění tohoto ustanovení. Správce daně nemůže žalobkyni vytýkat nesplnění požadavků v jím vydaných výzvách ohledně prokázání výše zůstatkové ceny prodané nemovitosti, jelikož předmětnou nemovitost neměla ve svém obchodním majetku žalobkyně, ale její manžel, tedy osoba odlišná od daňového subjektu. Období mezi nabytím nemovitosti do bezpodílového spoluvlastnictví a jejím prodejem přesáhlo 5 let, tudíž byly splněny požadavky pro osvobození příjmu z prodeje nemovitosti od daní z příjmů fyzických osob.

O žalobě rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 21. 3. 2005, č. j. 31 Ca 50/2004 - 30 tak, že pro vady vyslovil nicotnost rozhodnutí žalovaného i prvostupňového správce daně ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. Pravomocný rozsudek krajského soudu napadl žalovaný kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 47/2005 - 59 rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu ohledně nicotnosti rozhodnutí žalovaného a zavázal krajský soud, aby se žalobou zabýval meritorně.

Novým rozsudkem ze dne 26. 9. 2006, č. j. 31 Ca 154/2005 - 26 krajský soud zrušil pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2004, č. j. FR 110/3337/03-0107 (výrok I.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně zrušil rozhodnutí Finančního úřadu v Moravských Budějovicích ze dne 14. 4. 2003, č. j. 17116/03/332970/7899 (výrok II.) a rozhodnutí ze dne 29. 5. 2000, č. j. 18690/00/332970/1530 (výrok III.). Dále byl žalovaný uznán povinným uhradit žalobkyni náklady řízení (výrok IV.) a žádnému z účastníků nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (výrok V. a VI.). Soud se ztotožnil s námitkami žalobkyně ohledně nesprávné aplikace § 31 odst. 5 ZSDP, neboť považoval tu část rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti prostřednictvím pomůcek za nepřezkoumatelnou. Krajský soud shledal vady rozhodnutí též v absenci některých podstatných náležitostí rozhodnutí, neboť platební výměr postrádal číslo účtu banky, na nějž měla být předepsaná částka uhrazena a dále z něj nebylo možné zjistit, o která konkrétní ustanovení příslušného hmotněprávního předpisu se správce daně opíral při stanovení daňové povinnosti žalobkyně. V novém řízení krajský soud sice dospěl k názoru, že správní rozhodnutí ve věci je aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro jeho nepřezkoumatelnost.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o stížní důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“) a domáhal se zrušení napadeného rozsudku, jelikož se nedomnívá, že žalobou napadané rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a pro vady řízení.

Z obsahu předmětného daňového spisu vyplývá, že žalobkyně podala v řádné lhůtě daňové přiznání za rok 1999, v němž pod ostatní příjmy uvedla příjem z prodeje nemovitosti. Danou nemovitost žalobkyně pořídila v r. 1993 do společného vlastnictví s manželem (tehdy bezpodílové spoluvlastnictví) a na základě smlouvy o zúžení společného jmění manželů byla nemovitost v r. 1998 převedena do výlučného vlastnictví žalobkyně. Manžel žalobkyně měl předmětnou nemovitost v letech 1993 až 1998 zahrnutou ve svém obchodním majetku. V r. 1999 žalobkyně nemovitost prodala za cenu 1 500 000 Kč. Finanční úřad v Moravských Budějovicích stanovil, shodně s daňovým přiznáním, platebním výměrem ze dne 29. 5. 2000, č. j. 18690/00/332970/1530 základ daně ve výši 167 875 Kč a vyměřil daň ve výši 13 455 Kč. Platební výměr neobsahoval číslo účtu banky, na nějž měla být částka zaplacená. Správce daně vycházel ze skutečnosti, že příjmy z prodeje nemovitosti jsou osvobozeny od daně z příjmu ve smyslu § 4 ZDP. Toto rozhodnutí bylo Finančním úřadem v Moravských Budějovicích ze dne 1. 4. 2003, č. j. 14330/03/332970/7899 změněno pro rozpor se zákonem ve smyslu § 55b ZSDP, co do základu daně i do daně vyměřené, za použití pomůcek tak, že nově stanovený základ daně činil 687 176 Kč a nově vyměřená daň byla stanovena na 157 740 Kč. Ovšem ani toto rozhodnutí nesplňovalo všechny požadavky (chybějící číslo účtu banky) kladené ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP na bezvadné rozhodnutí, a proto bylo dne 14. 4. 2003 ověřeno jako neplatné ve smyslu § 32 odst. 7 ZSDP. Finanční úřad v Moravských Budějovicích vydal ještě téhož dne obsahově totožné rozhodnutí (rozhodnutí o výsledku přezkoumání), č. j. 17116/03/332970/7899, tentokrát již s uvedením částky a čísla účtu příslušné banky, na nějž má být částka uhrazena. Správce daně stanovil daň za použití pomůcek (výpočtem předpokládané zůstatkové ceny nemovitosti), jelikož žalobkyně neprokázala zůstatkovou cenu hmotného investičního majetku (výdaj dle § 29 odst. 2 ZDP) k datu vyřazení nemovitosti z obchodního majetku. Stěžovatel rozhodnutím ze dne 26. 1. 2004, č. j. FŘ 110/3337/03-0107 zamítnul podané odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání jako neodůvodněné. Právě toto rozhodnutí bylo žalováno u krajského soudu.

Stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu vytknul především nesprávné posouzení právní otázky, pro nějž je napadaný rozsudek nezákonný a taktéž nepřezkoumatelný z nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě spočívající v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel setrvává na svém stanovisku, že daňový řád nestanoví povinnost uvádět v rozhodnutí konkrétní ustanovení (odstavec, písmeno) hmotněprávního předpisu, dle kterého byla daň vyměřena. Zákon uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje, pouze stanoví povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Dané stanovisko stěžovatel opírá četnými odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Rozhodnutí nelze považovat ani za nicotné ani za nezákonné. Již ze samotného označení platebního výměru je patrné, že se týká základu daně, daně z příjmů fyzických osob a ve výroku uvedeném na platebním výměru jsou výslovně uvedeny dva

právní předpisy – ZDP a ZSDP. Proto se stěžovatel domnívá, že citovaný platební výměr Finančního úřadu v Moravských Budějovicích v konfrontaci s § 32 odst. 2 písm. d) a odst. 7 ZSDP ob stojí i s ohledem na neuvedení částky a čísla účtu příslušné banky, na nějž má být částka zaplacená, neboť se v daném případě o peněžité plnění nejednalo, byla pouze potvrzena výše přiznané daně. Teprve rozhodnutím o výsledku přezkoumání byla žalobkyni stanovena peněžitá povinnost. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že ze samostatného procesního postupu správce daně je evidentní, že ten považoval absenci čísla účtu banky na prvním rozhodnutí o výsledku přezkoumání za vadu natolik podstatnou, že jej právě z tohoto důvodu zrušil a nahradil rozhodnutím č. j. 17116/03/332970/7899. Krajský soud opomenul skutečnost, že stejnou vadou trpělo i prvostupňové rozhodnutí ze dne 29. 5. 2000, č. j. 18690/00/332970/1530. Stěžovatel konečně nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že stěžovatel dostatečně nezjistil, zda byly dodrženy všechny podmínky pro užití náhradního způsobu určení výše daňové povinnosti. Dle jeho mínění je z jeho rozhodnutí zřejmé, z jakých důvodů dospěl k prezentovanému závěru, že se v daném případě nebylo možné vyměřit daň dokazováním. Důkazní břemeno zde leží bezvýhradně na daňovém subjektu. Situace, kdy subjekt není schopen prokázat svá tvrzení, znamená, že při dokazování nesplnil některou ze svých zákonných povinností, ačkoliv se správcem spolupracuje. Stěžovatel odmítá, že by v průběhu daňového řízení porušil § 1 odst. 2 ZSDP, § 2 odst. 3 ZSDP a § 31 odst. 2 ZSDP. Tvrzení žalobkyně, že neměla možnost prokázat zůstatkovou cenu prodané nemovitosti, považuje stěžovatel za irelevantní.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 9. 2006, č. j. 31 Ca 154/2005 - 26 zrušil v rozsahu výroků I. až IV. a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně důvodnost kasační stížnosti popřela a uvedla, že setrvává na svých již dříve uvedených meritorních a procesních argumentech, které uvedla v průběhu řízení. Podanou kasační stížnost považuje za nepřipustnou, jelikož Nejvyšší správní soud ve věci již jednou rozhodoval a stěžovatel nenamítá, že by se krajský soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.) následovně:

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel vypořádat s námitkou žalobkyně, že kasační stížnost není přípustná, jelikož stěžovatel nenamítá, že by se krajský soud neřídil

závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předchozím rozsudku.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Smyslem ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je zamezit opakovanému přezkumu Nejvyšším správním soudem ve věcech, ve kterých již jednou svůj právní názor, závazný pro krajský soud, vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto závazným právním názorem řídil. Ačkoliv stěžovatel v kasační stížnosti výslovně neuvádí, že se krajský soud neřídil právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem, z obsahu kasační stížnosti jednoznačně vyplývá, že stěžovatel brojí proti nesprávnému postupu krajského soudu ohledně některých náležitostí rozhodnutí správce daně (uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu). Stěžovatel ve stížnosti odmítá tvrzení krajského soudu, že jeho názor koresponduje s právními názory Nejvyššího správního soudu uvedených v obdobných rozhodnutích zabývajících se uváděním ustanovení hmotněprávních a procesněprávních předpisů.

Dále je kasační stížnost přípustná v situaci, kdy směřuje proti rozhodnutí, jímž krajský soud rozhodl poté, kdy jeho rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem, týká-li se právní otázky, kterou se Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť toho vzhledem k důvodu zrušení rozhodnutí krajského soudu nebylo třeba či to dokonce ani nebylo možné. To je právě tento případ, neboť jak bude uvedeno dále, dospěl k nové právní kvalifikaci výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně.

Kasační stížnost je proto v tomto směru přípustná.

Krajský soud nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 47/2005 - 59, byť v něm uvádí, že se při vyslovení nezákonnosti rozhodnutí řídil § 110 odst. 3 s. ř. s. Setrval na svém názoru, že pojem „právní předpisy“, který ZSDP v ustanovení § 32 používá, nelze interpretovat tak, že postačí jen označení obecně závazného právního předpisu, na jehož základě je povinnost ukládána, ale smyslem tohoto kogentního ustanovení je, aby z rozhodnutí zcela jasně vyplývalo, ke kterému konkrétnímu ustanovení zákona se ukládána povinnost váže, což vždy vyžaduje nejen uvedení v řízení aplikované normy, ale též jejího konkrétního ustanovení. Požadavek na přesné uvedení konkrétního ustanovení právního předpisu proto vyžaduje nejen uvedení konkrétního paragrafu příslušného zákona, ale případně odstavce a písmene, podle níž správce daně hmotně právně meritorně rozhodl, a to ve spojení s odkazem na příslušné ustanovení právního předpisu, podle něhož rozhodoval procesně. Krajský soud má zato, že údaj o aplikaci konkrétního ustanovení hmotně právního předpisu měl být v projednávané věci součástí výroku prvostupňového správního rozhodnutí, byť se nejedná o jeho obligatorní náležitost, jak konstatoval Nejvyšší správní soud. Z důvodu právní jistoty a srozumitelnosti rozhodnutí pro jeho adresáta má soud za to, že v tomto případě lze oprávněně trvat na uvedení konkrétního ustanovení hmotně právního předpisu, který byl na danou věc aplikován, a to již ve výroku platebního výměru, neboť pouze takový výrok lze považovat za konkrétní, jednoznačný a srozumitelný. Jakkoli tedy krajský soud s absencí údaje o konkrétním

ustanovení hmotně právního předpisu ve výroku prvostupňového rozhodnutí správce daně již nespojuje, v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu, nicotnost prvostupňového rozhodnutí a pokládá je za akt existující, nicméně za akt nezákonný pro jeho nepřezkoumatelnost.

Rozhodl-li krajský soud na základě výše uvedeného názoru, nezbyvá než konstatovat, že nepostupoval tak, jak mu to ukládá § 110 odst. 3 s. ř. s.

Jak vyplývá ze správního spisu, výrok platebního výměru Finančního úřadu v Moravských Budějovicích v pasáži, v níž jsou uvedeny použité právní předpisy, zní: „Podle zák. č. 568/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a § 46 odst. 4 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), Vám shora uvedený správce daně: stanovuje základ daně ve výši 167 875.00,- Kč, vyměřuje daň ve výši 13 455.00,- Kč, vyměřuje daňovou ztrátu ve výši 0.00,- Kč“. Konkrétní ustanovení zákona o daních z příjmů neobsahovalo taktéž rozhodnutí o výsledku přezkoumání, jímž byla zvýšena daňová povinnost žalobkyně.

V tomto výměru sice není uvedeno konkrétní ustanovení hmotněprávního předpisu, podle kterého byla předepsána předmětná peněžitá částka, nicméně zákon o správě daní a poplatků uvedení konkrétního ustanovení výslovně nepožaduje, neboť stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno (viz § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP). Krajský soud proto pochybil, když z absence konkrétního ustanovení (paragrafu, písmena) hmotného práva v platebním výměru dovodil jeho nezákonnost, neboť tím po finančním úřadu požadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá. Již ze samotného označení platebního výměru je patrné, že se týká daně z příjmů fyzických osob a je tedy zřejmé, o jaký právní předpis se opírá, přičemž v jeho výroku jsou výslovně označeny dva aplikované právní předpisy (ZSDP a ZDP). Nejvyšší správní soud na tomto místě opakuje, že obě rozhodnutí správce daně v tomto ohledu vyhovují nárokům kladeným na daňové rozhodnutí ustanovením § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP, jak je převažujícím způsobem vykládáno i Ústavním soudem. Neplatnost rozhodnutí by v tomto směru mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. pokud by ani interpretací platebního výměru (či rozhodnutí o výsledku přezkoumání) jako celku nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena. Neuvedení konkrétního ustanovení hmotně právního předpisu aplikovaného na daný případ (tedy konkrétního paragrafu či písmene zákona o daních z příjmů) nemá za následek nicotnost či neplatnost aktu a ani bez dalšího jeho nezákonnost v podobě nepřezkoumatelnosti. To platí tím spíše, když takovou nezávadnost konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku, kterým je krajský soud vázán.

Druhá stížní námitka stěžovatele se týkala absence čísla účtu příslušné banky v platebním výměru č. j. 18690/00/332970/1530 ze dne 29. 5. 2000. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s právním názorem krajského soudu, že neuvedení čísla bankovního účtu představuje jeden z důvodů nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí. Dle § 103 s. ř. s. nepřezkoumatelnost spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Chybějící číslo účtu sice představuje vadu rozhodnutí, avšak ne

natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali (k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud tak zdůrazňuje, že § 32 odst. 7 ZSDP je nutno vykládat v kontextu celého ustanovení § 32 ZSDP a nelze jej vykládat formálně či dokonce formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí.

Pro otázky soudního přezkumu je velice důležité odlišovat rozhodnutí neplatné od rozhodnutí nezákonného pro jeho nepřezkoumatelnost a taktéž od rozhodnutí nicotného. Jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, tak i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné či nepřezkoumatelné. V souzené věci však daňový subjekt platnost platebního výměru pro absenci čísla účtu, tak i pro neuvedení konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu vůbec nezpochybňoval. Krajský soud se chybějícím číslem účtu banky neměl zabývat, jelikož absence daného nebyla namítána, nezpůsobuje nicotnost rozhodnutí a ani nečiní rozhodnutí nepřezkoumatelným. Námitky žalobkyně směřovaly pouze do rozhodnutí o výsledku přezkoumání a způsobu stanovení daně prostřednictvím pomůcek. Nejvyšší správní soud se proto nemohl ztotožnit z názorem krajského soudu, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

Nad rámec shora uvedeného Nejvyšší správní soud – z materiálního hlediska – považuje za potřebné uvést, že platebním výměrem ze dne 29. 5. 2000, č. j. 18690/00/332970/1530, jímž bylo ukončeno vytýkácí řízení, byla pouze potvrzena výše daně uvedené v daňovém přiznání. Žalobkyni, tedy daňovému subjektu, jím nebylo stanoveno žádné peněžité plnění rozdílné od přiznané daně, a proto již nebylo nutné uvádět číslo bankovního účtu. Nelze však souhlasit s názorem stěžovatele, že by se uvedením čísla účtu v daném platebním výměru posunula splatnost daně vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání. ZSDP v ust. § 40 jednoznačně uvádí, že daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období. Jelikož byla v tomto případě daň stanovena v rámci vytýkácího řízení ve stejné výši jako daň přiznaná, nedošlo tak ani ke vzniku rozdílu, jenž by byl splatný v době pozdější, jak stanoví § 46 odst. 4 ZSDP. K posunu zákonného termínu splatnosti by však nedošlo ani v případě zjištěného rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou. Pouze za předpokladu, že by vyměřená daň byla vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání, je rozdíl, nikoliv však daň celá, splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně.

Třetí výtku stěžovatele směřovala proti závěru krajského soudu, že rozhodnutí správce daně o stanovení daně pomocí pomůcek je nepřezkoumatelné mj. pro nezjistitelnost, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek. S tímto jen obecně formulovaným závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit, neboť nebylo dostatečně doloženo, že by tyto zákonné podmínky nebyly splněny.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, má tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost svá tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, a tudíž daňovou povinnost nelze určit dokazováním, je jeho povinností stanovit daň subsidiárně, tedy užitím pomůcek. Zákonné podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek jsou vyjádřeny v § 31 odst. 5 ZSDP tak, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odst. 1 až 4, je správce daně oprávněn vyměřit daň za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. V takovém případě je současně vázán § 46 odst. 3 ZSDP. Ze spisového materiálu pak musí být zřejmé, že byly splněny zákonné předpoklady pro užití pomůcek a zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt.

Rozsah zkoumání dodržení zákonných podmínek pro použití pomůcek je omezen podle § 50 odst. 5 ZSDP na zjištění, zda daňový subjekt skutečně nesplnil některou ze svých zákonných povinností a nedostatek či absence důkazů neumožňuje stanovit daň dokazováním, a zda daň stanovená podle pomůcek je stanovena dostatečně spolehlivě. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. Odvolací orgán nemůže zasahovat do volné úvahy správce daně prvního stupně vztahující se k volbě pomůcek. Obdobně, krajský soud smí v rámci řízení o žalobě pouze posoudit, zda se správní orgán při svém rozhodování neodchýlil z rámce, který mu zákon vymezuje (včetně přihlednutí k výhodám dle § 46 ZSDP) a zda o odvolání bylo rozhodnuto způsobem stanoveným zákonem.

Nejvyšší správní soud respektuje, že soudní přezkum je v těchto případech do určité míry omezen a námitkami nad tento rámec se zabývat nelze. Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda v daném případě byl splněn první předpoklad stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, totiž zda stěžovatel při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností a dospěl k závěru, že příjem z prodeje nemovitosti nebylo možné osvobodit od daně z příjmů fyzických osob v souladu s § 4 ZDP. Osvobození příjmu z prodeje, která jsou uvedena v § 4 odst. 1 ZDP, jsou vázána mimo jiné i na to, zda-li byl či nebyl daný majetek někdy součástí obchodního majetku. V případě, že nemovitost náležela do obchodního majetku (i když ne přímo do obchodního majetku žalobkyně), je případné osvobození z prodeje vázáno na uplynutí lhůty pěti let po vyřazení z obchodního majetku. Zánik nebo vypořádání společného jmění manželů běh těchto lhůt nepřerušuje. Lhůty uvedené v § 4 odst. 1 ZDP mají zabránit spekulativním prodejům majetku a eventuálním daňovým únikům. Správce daně nejprve mylně vycházel z faktu, že byly splněny podmínky pro osvobození příjmů z prodeje podle § 4 ZDP. V následném přezkumném řízení ale bylo zjištěno, že podmínky pro osvobození splněny nebyly, a tudíž je třeba příjem z prodeje posoudit jako ostatní příjmy podle § 10 ZDP. Skutečnost, že nemovitost byla zapsána v obchodním majetku, znamená nemožnost po dobu pěti let osvobodit příjem z jejího prodeje od daně z příjmů, a to nezávisle na tom, zda je či není ve vlastnictví osoby, která ji měla v obchodním majetku zařazenou.

Žalobkyně byla správcem daně řádně vyzvána k prokázání zůstatkové ceny prodávané nemovitosti k datu jejího vyřazení z obchodního majetku a k doložení

případných výdajů vynaložených od doby vyřazení do doby prodeje nemovitosti. Žalobkyně neprokázala, zda byla předmětná nemovitost odepisována. Důkazní břemeno bylo jasně stanoveno a bylo pouze na žalobkyni, aby správci daně poskytla potřebné důkazy. Jde k tíži stěžovatelky, že tak ve stanovené lhůtě neučinila. I když žalobkyně poskytovala během daňového řízení součinnost, nesplnila daňovým řádem uloženou povinnost prokázat skutečnosti, které uvedla v přiznání. Okolnost, že žalobkyně nesplnění povinnosti nezavinila, je okolností nevýznamnou (k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, www.nssoud.cz). Na stanovení daně pomocí pomůcek nelze nahlížet pouze jako na sankci, ale jako na subsidiární způsob stanovení daně, který je třeba aplikovat v případě objektivní nemožnosti použít dokazování.

Správní soud dále musí mít možnost zjistit, zda odvolací orgán přihlédl i k výhodám, jaké jsou ze zákona daňovému subjektu přiznány, a to zejména z odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Odvolací orgán v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumal dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, správně konstatoval, že správce daně splnil povinnost stanovenou § 46 odst. 3 ZSDP, když přihlédl ke všem nezdanitelným částkám, které žalobkyně uvedla v daňovém přiznání. Správce daně je povinen přihlížet k výhodám (a to i ex offio) dle § 46 odst. 3 ZSDP tam, kde nějaké výhody zjištěny byly. Není jeho povinností vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit či nikoliv. Aby mohl mít daňový subjekt v rámci opravného řízení šanci na úspěch, musí porušení § 46 odst. 3 ZSDP namítat, musí být naplněna podmínka zjištění okolností, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt a konečně správce daně takovéto výhody při svém rozhodování nesmí vzít v úvahu. V daném případě bylo jako výhod použito části podkladů předložených daňovým subjektem, tzn. nezdanitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně podle § 15 ZDP. Základ daně byl snížen o celkovou částku 78 120,- Kč na poplatníka - žalobkyni a její dvě vyživované děti. Tato podmínka byla také splněna, což vyplývá z daňového spisu i rozhodnutí stěžovatele.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z daňového spisu je dostatečně zjiitelné, proč nebylo možné stanovit daň pomocí dokazování a dále, že správce daně zohlednil výhody, které pro žalobkyni plynou, což stěžovatel v rozhodnutí o odvolání, byť stručně, odůvodnil a správně její odvolání jako neodůvodněné zamítnul. Stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání vypořádal přezkoumatelným způsobem s námitkami žalobkyně ohledně postupu správce daně při vyměření daně podle pomůcek. Správní rozhodnutí stěžovatele naplňuje základní předpoklady, aby bylo schopné přezkumu podle § 50 odst. 5 ZSDP.

Krajský soud v Brně je tedy v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Současně je i nadále vázán právním názorem obsaženým v předchozím rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 47/2005 - 59, což konkrétně znamená, že ve svém novém rozhodnutí již Krajský soud v Brně bude akceptovat, že platební výměr ze dne 14. 4. 2003, č. j. 17116/03/332970/7899 obsahoval všechny formální náležitosti, které zákon požaduje, a nebyl tedy nicotný ani nezákonný ani nepřezkoumatelný; a nebude nadále setrvávat na svém názoru, že tomu tak není. Pozornost krajského soudu by měla především směřovat k rozhodnutí o výsledku

přezkoumání, který změnil (nikoliv zrušil) platební výměr původní. Nejvyšší správní soud považuje za poněkud nadbytečné se detailněji zabývat platebním výměrem, který byl nahrazen výměrem dodatečným, zvláště když námitky žalobkyně směřovaly pouze vůči stanovení daně pomocí pomůcek, na jejichž základě bylo vydáno rozhodnutí o výsledku přezkoumání.

Vzhledem k vázanosti výroku IV. (rozhodnutí o přiznání náhrady nákladů řízení za právní zastoupení žalobkyně) a výroků V. a VI. (nepřiznání práva na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti) na výše přezkoumávané části rozhodnutí, Nejvyšší správní soud zrušil i tyto výroky.

O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu