



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **R. D.**, zastoupena Milanem Greplem, daňovým poradcem, se sídlem Třeboradická 49, Mírovce, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2007, č. j. 31 Ca 197/2006 – 24,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2007, č. j. 31 Ca 197/2007 – 24, byla ve výroku II. zrušena rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „stěžovatel“) ze dne 30. 4. 2003, č. j. FŘ110/6582/02-0107, č. j. FŘ110/6579/02-0107, č. j. FŘ110/6580/02-0107, č. j. FŘ110/6581/02-0107, a ve výroku III. byla zrušena rozhodnutí Finančního úřadu v Telči ze dne 4. 6. 2002, č. j. 11913/02/317970/9312, č. j. 11899/02/317970/9312, č. j. 11900/02/317970/9312 a č. j. 11909/02/317970/9312, o doměření daně z příjmů fyzických osob R. D. (dále jen „účastnice“) za zdaňovací období roku 1996 až 1999. Ve výrocích IV. až VI. rozhodl krajský soud o náhradě nákladů řízení. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že se především zabýval první a zásadní námitkou, že stěžovatel dostatečně nezjistil skutkový stav věci a odmítl bezdůvodně účastníci předkládané důkazní prostředky. Podle názoru krajského soudu není z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí zcela zřejmé, zda správce daně považuje vyčíslené manko zásob zboží, které vzniklo z krádeží v obchodě, za ztrátné podle § 25 odst. 3 zákona č. 586/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a proč. V řízení nebylo na jisto postaveno, a neplyne to ani z odůvodnění rozhodnutí, zda a jak krádeže zboží stěžovatel vlastně posoudil, tedy zda se mělo jednat o škodu nebo o manko v obchodě anebo o ztrátné. Tyto skutečnosti nelze směřovat ani

zaměňovat. Účastnice uspěla s touto zásadní námitkou, neboť z rozhodnutí nelze dostatečně zjistit, jakým způsobem dospěl stěžovatel k určení ztratiného právě ve výši 0,075%. Toto určení samo o sobě, bez jakýchkoliv podkladů, se fakticky podobá stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. O tento způsob stanovení daně však nešlo, přičemž však současně při stanovení daně dokazováním pro takové rozhodnutí není dostatek podkladů ve spise. Vzhledem k tomuto závěru se již krajský soud věcně nezabýval dalšími žalobními námitkami, neboť by to nemělo praktického významu. Zrušení dodatečných platebních výměrů odůvodnil krajský soud tím, že trpí stejnou vadou jako rozhodnutí stěžovatele.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost proti výrokům II. až IV. z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal v první řadě nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek odůvodnění, neboť neobsahuje právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností. Na podporu svého právního názoru odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Ans 6/2005 – 53, a dále judikaturu Ústavního soudu. Pro případ, že by se Nejvyšší správní soud s tímto názorem neztotožnil, stěžovatel uvedl, že účastnice podnikala ve sdružení se svým manželem a synem a příjmy účastníků sdružení byly mezi ně rozdělovány rovným dílem. Z dokladů předložených při provedené kontrole stěžovatel zjistil nesoulad mezi množstvím nakoupeného zboží, zjištěnou výší obchodní marže a tržbami za prodej zboží. Příjmy sdružení byly ve skutečnosti vyšší než ty, které byly uvedeny v daňových přiznání k dani z příjmů účastníků sdružení. Účastník sdružení R. D. předložil správci daně interní směrnici – normu pro úbytek zásob (ztratiné), v níž je stanovena výše ztratiného 3% ročního příjmu za prodej zboží, což odpovídá přesně částce, o kterou správce daně zvýšil účastníkovi příjmy. Následně doložil správci daně normy ztratiného platné od roku 1998 ode dvou subjektů z Prahy 6 na 3%, resp. 2,5%. Stěžovatel důrazně odmítl názor krajského soudu, že k určení ztratiného ve výši 0,075%, které účastníci uznal, dospěl bez jakýchkoli podkladů a že pro stanovení daně dokazováním není dostatek podkladů ve spise. Součástí soudu předloženého spisového materiálu jsou i normy ztratiného jiných poplatníků (v neveřejné části společného spisového materiálu ke sp. zn. 30 Ca 208/2003), z nichž správce daně vycházel, a tak na účastnici leželo důkazní břemeno, že její norma je ekonomicky zdůvodněná. V napadeném správním rozhodnutí je toto zdůvodněno na str. 3 a 4 a stěžovatel přitom vycházel ze zjištění učiněných u poplatníků jemu místně příslušných, a tudíž podnikajících v podobných podmínkách jako účastnice. Stěžovatel rovněž prověřil, zda tyto normy odpovídají § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Při rozhodování vycházel správce daně i z místního šetření provedeného přímo v prodejních prostorách, kde zjistil, že se nejedná o typicky samoobslužný prodej a že vlastní prodejnou a prostory v prodejně, kde by bylo možno uskutečnit drobnou krádež, projde asi 50% objemu prodaného zboží. Výši ztratiného pak správce daně posuzoval i na základě důkazů předložených nebo navržených účastnicí a dále získaných správcem daně (norma ztratiného, směrnice pro evidenci zásob, inventarizace zásob, norma pro úbytek zásob z roku 1995, podklady pro vypracování výše ztratiného pro roky 1996 – 1998, výslechy svědků, hmotné odpovědnosti zaměstnanců, místní šetření dne 7. 12. 2000, normy ztratiného jiných poplatníků předložené účastníkem a získané správcem daně, místní šetření u jiného poplatníka). S důkazy a jejich hodnocením byla účastnice seznámena ve zprávě o daňové kontrole. Na základě odvolání R. D. bylo podle § 23 zákona č. 337/1992

Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zástupci účastníci umožněno nahlédnout do protokolu o ústním jednání ze dne 24. 10. 2000, č. j. 15840/00/317/930/3962 (kromě identifikace subjektu a osob za ně jednajících a jejich podpisů) a zásad pro stanovení norem přirozených úbytků na zboží ze dne 3. 1. 1996 (kromě identifikace subjektu včetně podpisu, týkající se sortimentu prodáváného žalobcem). Stěžovatel také popřel, že by z jeho rozhodnutí nebylo zřejmé, zda správce daně považuje vyčíslené manko zásob zboží, které vzniklo krádeží v obchodě, za ztratiné a proč a že nebylo postaveno najisto, a neplyne to ani z odůvodnění jeho rozhodnutí, zda a jak posoudil krádeže v obchodě a nejednoznačně rozlišil, kdy se jedná o škodu či manko anebo ztratiné. Podle názoru stěžovatele z právní úpravy (§ 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů) vyplývá, že daňově účinným výdajem je ztratiné v maloobchodě do výše ekonomicky zdůvodněné normy ztratiného. Správce daně může posoudit, zda výše stanovená norma odpovídá charakteru činnosti poplatníka a obvyklé výši norem jiných poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností a o zjištěný rozdíl upravit základ daně. Pro posouzení celé věci je tedy rozhodující, zda poplatník prokázal skutečnost, že „chybějící příjmy“ jsou způsobeny ztratiným. Podle stěžovatele tuto skutečnost účastnice neprokázala. Reálné číslo ztratiného vychází z předmětu podnikání, výše dosahovaných příjmů, formy prodeje, přijetí opatření proti krádežím a obvyklé normy u jiných poplatníků. Stěžovatel vycházel při posouzení drobných krádeží, které lze podle publikovaných výkladů do ztratiného zohlednit, z definice krádeže podle § 247 tr. z. a u její výše z § 89 tr. z. ve spojení s § 2 nařízení vlády č. 303/1995 Sb. (tj. škoda nikoli nepatrná činí nejméně 2500 Kč). Závěry stěžovatele v napadených správních rozhodnutích jsou i v souladu s judikátem Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 31 Ca 222/2000. Jako důkazy navrhl stěžovatel spisy předložené k jednotlivým žalobám a k žalobě R. D. vedené původně pod sp. zn. 30 Ca 208/2003. Z těchto důvodů navrhl zrušit napadený rozsudek ve výrocích II., III. a IV. a vrátit krajskému soudu věc k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval stížní námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Byl-li by totiž nepřezkoumatelným, nebylo by možno se zabývat ostatními námitkami. Stěžovatel neuvádí konkrétní důvod nepřezkoumatelnosti, pouze se odvolává na judikaturu, jak Nejvyššího správního soudu, tak Ústavního soudu.

O nepřezkoumatelnost se jedná, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Takové rozhodnutí je nutno pokládat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS).

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněn pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz), za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (zveřejněn pod č. 244/2004 Sb. NSS), pak vyslovil, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

V daném případě však napadený rozsudek nesrozumitelností pro nedostatek důvodů netrpí. Krajský soud uvedl, že úspěšnou námitkou stěžovatele byl poukaz na nedostatečné odůvodnění správního rozhodnutí ohledně správce daně uplatněné výše ztratiného. Rozsudek je dostatečně srozumitelný, protože krajský soud v něm uvedl úvahu, pro kterou považoval žalobní námitku za důvodnou. Tyto úvahy pak nejsou v žádném rozporu s podklady, na jejichž základě byly učiněny.

Předmětem sporu je výše ztratiného při prodeji v maloobchodě účastnice, přičemž krajský soud dospěl k závěru, že právě s námitkou určení výše ztratiného uspěla, protože z odůvodnění napadeného správního rozhodnutí skutečně nelze dostatečně zjistit, jakým způsobem dospěl správce daně k určení ztratiného právě ve výši 0,075%. Stěžovatel k tomu pod bodem 1.A.1. uvedl, že „Správce daně neodmítl Vámi předložené normy ztratiného jiných poplatníků bezdůvodně. V této souvislosti je třeba upozornit na zprávu o kontrole..., ve které Vás správce daně podrobně seznámil s důvody, proč neosvědčil Vámi předložené důkazní prostředky (2 kopie norem ztratiného jiných poplatníků) jako důkazy prokazující výši Vámi uplatněného ztratiného. Správce daně uvedl, že Vámi předložené normy ztratiného jiných poplatníků v žádném případě nejsou důkazem toho, že zjištěný rozdíl mezi ...přiznanými příjmy a příjmy, jichž mělo být dosaženo při vaší podnikatelské činnosti na základě Vámi prokázané průměrné obchodní marže, jsou ztratiným... podle § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že se jedná v případě manka o ztratiné, jste nikdy neprokázal“. Dále stěžovatel poukázal na to, že správce daně přihlédl k normám ztratiného, a to ve výši, která odpovídá charakteru činnosti stěžovatelky a obvyklé výši norem jiných poplatníků, kteří jsou mu místně příslušní a kteří mají shodnou nebo obdobnou činnost. Rovněž prověřil, zda odpovídají ztratinému podle § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů, což naopak u poplatníků, jejichž normy o ztratiném předložila účastnice, nemohl posoudit, neboť jsou místně příslušní jinému finančnímu úřadu. Taktéž nemohl posoudit, zda tito poplatníci provozují stejnou nebo obdobnou činnost. Proto účastníci předložené normy neprokazují, že její norma o ztratiném byla stanovena v souladu se zákonem o daních z příjmů. Stěžovatel také poukázal na to, že správce daně vycházel při svém rozhodování z místního šetření provedeného v prodejních prostorách a

zjistil, že se nejedná o typicky samoobslužný prodej, a přihlédl ke skutečnosti, že vlastní prodejnu (kde by bylo možno uskutečnit drobnou krádež) prodal asi 50% objemu prodaného zboží. Odcizené zboží (specifikována byla pouze mikrovlnná trouba a videokamera), nelze podle stěžovatele považovat za drobnou krádež a ani za ztratiné. Pod bodem 1.A.2. pak stěžovatel uvedl, že „osvědčil jako důkaz normy ztratiného, které sám zjistil. Naopak jako důkaz neosvědčil normy ztratiného jiných poplatníků, předložené žalobcem. Ohledně důvodů tohoto postupu odkazuje na bod 1.“ V bodě 1.B.5. dále konstatuje, že správce daně vycházel při svém hodnocení z materiálů, které mu byly poskytnuty k účetnictví sdružení a při stanovení výše ztratiného vycházel z jeho prokázané výše v uplynulých letech, přičemž pro stanovení procenta ztratiného použil vyčíslení rozdílu mezi stavem zásob podle inventarizace zásob provedené formou kontroly korunou za rok 1994 (účetní stav zásob) ke konečnému stavu zásob zjištěných fyzickou inventurou k 31. 12. 1994. Tento rozdíl činil 1% ročního objemu tržeb. Podle stěžovatele takovým postupem zaúčtovala jako ztratiné účastnice fakticky manko ve smyslu definice podle § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Takto zjištěné procento navyšovala pro rok 1995 o 50% a pro rok 1996 o dalších 40% (sumu 2,94 zaokrouhlila pak na 3%). V závěru správního rozhodnutí (str. 14) stěžovatel uvedl, že při posouzení výše normy ztratiného přihlédl k normám ztratiného u poplatníků se shodnou nebo obdobnou činností v rámci své místní příslušnosti, u nichž prověřil, že jimi stanovené % ztratiného je prokázáno a odpovídá i § 25 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

S poukazem na výše uvedenou citaci napadeného správního rozhodnutí, je podle názoru Nejvyššího správního soudu zcela důvodný závěr krajského soudu, že z odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí nevyplývá způsob, kterým dospěl k určení ztratiného právě ve výši 0,075%. V rozhodnutí není uveden ani obecným pojmenováním, ani výčtem konkrétních údajů, s jakými poplatníky poměřoval správce daně účastnici, jakou činností se zabývají, jaký druh zboží a jakým způsobem a kde zboží nabízejí, jakým způsobem si oni sami určovali výši ztratiného, kolik tato výše ztratiného činila apod. Pokud v odůvodnění rozhodnutí o odvolání nejsou tyto skutečnosti uvedeny, nemůže proti nim vznášet účastnice konkrétní námitky a postup stěžovatele za takové situace nemůže být ani přezkoumán soudem. Pokud byly v daňovém řízení použity jako důkaz pro stanovení výše ztratiného protokoly o jednání se srovnatelnými poplatníky, musí být s takovým důkazem daňový subjekt seznámen. Pokud by proti tomuto důkazu měla účastnice námitky, musel by se s nimi v napadeném rozhodnutí stěžovatel řádně vypořádat. To se však nestalo. Stěžovatel neuvedl v napadeném rozhodnutí všechny použité důkazy a neuvedl, jak je hodnotil.

Podle ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno. Podklady pro rozhodnutí a důkazy v daňovém řízení správce daně shromažďuje právě proto, aby s nimi v rozhodnutí argumentoval a vypořádal se s nimi a aby mohl daňovému subjektu ve svém rozhodnutí sdělit, o co opřel své rozhodnutí, jímž mu ukládá povinnosti. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, musí finanční ředitelství uvést, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Ostatně právo na odůvodnění je jedním ze všeobecně uznávaných práv účastníků správního, potažmo daňového, řízení, a to jak teorií správní, tak i soudní rozhodovací praxí. Minimální standardy správního práva, přijaté Výborem

ministrů Rady Evropy ve formě doporučení a odražené v českém pozitivním právu a konstantní judikatuře, zaručují účastníkům správního řízení právo na řádné odůvodnění rozhodnutí i právo slyšení, které se projevuje i v právu písemně se vyjádřit k věci a v právu na informace ze spisu (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 As 37/2006 – 37 nebo č. j. 5 Afs 30/2007 - 50, www.nssoud.cz).

K napadenému správnímu rozhodnutí považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poukázat na to, že stěžovatel v něm na jedné straně uvedl, že „některé listiny neosvědčil jako důkazy“, a současně na druhé straně je z kontextu odůvodnění zřejmé, že z těchto důkazů vycházel, ale pokládal jimi prokazované skutečnosti za vyvrácené důkazy jinými. Takto rozporné odůvodnění rozhodnutí má za následek jeho nesrozumitelnost.

Z důvodů výše uvedených není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, 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. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Účastnice sice měla v řízení úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, ale žádné náklady ji s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 11. září 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně
senátu