

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **M.K.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hájkem, advokátem se sídlem České Budějovice, U Tří lvů 8, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství České Budějovice**, se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 27. 1. 2003, č. j. 10 Ca 293/2002-24,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byly spojeny ke společnému projednání a rozhodnutí věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 293/2002 a sp. zn. 10 Ca 294/2002 a současně zamítnuty žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 9. 10. 2002, a to č. j. 7420/110/2002 (jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 1999, č. 990001531, č. j. 157395/99/077910/6395, vyměřujícímu daň z příjmu fyzických osob za rok 1994 ve výši 35 519 Kč), a č. j. 7419/110/2002 (jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti

dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 25. 8. 1999, č. 990001533, č. j. 157404/99/077910/6395, vyměřujícímu daň z příjmu fyzických osob za rok 1995 ve výši 135 552 Kč).

Stěžovatel uplatňuje kasační důvod uvedený v § 130 (správně 103) odst. písm. a) soudního řádu správního, tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem. Zejména je názoru, že zpochybnitelný je názor soudu o důvodném použití pomůcek při stanovení daňové povinnosti. Stěžovatel přesto, že měl určité nedostatky ve vedení povinných evidencí, vedl věrohodné účetnictví umožňující stanovení daně postupem podle § 31 odst. 1 - 4 zákona o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád). Na to nemohlo mít vliv neprovedení inventarizace HIM a pohledávek a závazků, ani nevedení evidence denních tržeb. I kdyby stěžovatel připustil důvodnost použití pomůcek, došlo k naprosto nesprávnému posouzení právní otázky, zda žalovaný dostál své povinnosti plynoucí z ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu – tedy zda přihlédl k výhodám pro daňový subjekt. Soud tvrdí, že se tak stalo, když za výhodu považuje, že jako srovnatelný subjekt pro stanovení daně podle pomůcek byl použit ten, který měl nižší tržby a nižší obchodní rozpětí než žalobce. Ve skutečnosti však měly být jako výhoda uznány prokazatelné a nezpochybnitelné výdaje žalobce (nájemné, teplo, voda, energie, mzdy atp.). Přesto, že se jedná o skutečnosti výrazně ovlivňující daňový základ, žalovaný k nim nepřihlédl. V závěru kasační stížnosti stěžovatel opět zdůrazňuje, že tržby vykázané žalobcem jsou podstatně vyšší, než u srovnávaného subjektu a že byl poškozen neuznáním prokazatelných a účelně vynaložených nákladů. V dalším odkazuje na znění žaloby a navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukazuje na shodu důvodů kasační stížnosti s důvody žaloby, když s těmi se krajský soud v napadeném rozsudku řádně vypořádal. Důvodnost stanovení daně podle pomůcek opakovaně posuzovaná soudem, byla i předmětem ústavní stížnosti, vždy se závěrem, že správce daně postupoval v souladu se zákonem. Proto žalovaný tuto kasační námitku považuje za irelevantní. Pokud daňový subjekt neunese důkazní břemeno, a o tom v daném případě není pochyb, je důvodné stanovení podle pomůcek. Je vyloučeno, aby byly oba způsoby stanovení daně kumulovány, tedy aby např. příjmy byly posuzovány podle pomůcek a výdaje na základě důkazů. Není ani možné, aby správce daně plnil povinnosti daňových subjektů rekonstrukcí jejich nedostatečně vedeného účetnictví. Aplikaci ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu tedy nelze spatřovat v uznání prokázaných výdajů při stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný splnil požadavky Ústavního soudu v dané věci, přesto že v *de facto* stejných případech (ohledně žalobkyně, která je matkou stěžovatele) byly obdobné ústavní stížnosti Ústavním soudem (jinými senáty) odmítnuty.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Zdůraznit nutno, že Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti, tedy důvody v ní výslovně uplatněnými. Je náležitostí kasační stížnosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s. uvedení důvodů, z jakých stěžovatel napadá rozhodnutí soudu. Tyto důvody musí být uvedeny výslovně, tedy nikoliv odkazem na znění žaloby; tento požadavek není zpochybněn ani zněním ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatel tedy v zákonné lhůtě musí označit, jaký důvod kasační stížnosti uplatňuje, i v čem spatřuje jeho naplnění.

Kasační stížností jsou uplatněny důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a to nesprávnost právního názoru soudu jednak při posouzení důvodnosti postupu podle pomůcek,

jednak při posouzení uplatnění výhod daňového subjektu. K dalším důvodům uplatněným obecným odkazem na znění žaloby Nejvyšší správní soud nepřihlížel.

Ke stížním důvodům vyplynuly ze soudního a správních spisů následující rozhodné skutečnosti:

Na základě zpráv o daňových kontrolách za r. 1994 a r. 1995 byly správcem daně vydány dodatečné platební výměry dne 25. 8. 1999, podaná odvolání byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 12. 7. 2000, č. j. 229/110/2000 a č. j. 232/110/2000. Žaloby proti těmto rozhodnutím žalovaného byly zamítnuty rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 1. 2001, č. j. 10 Ca 329/2000-23; tento rozsudek byl však zrušen nálezem Ústavního soudu České republiky ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, a to včetně obou odvolacích rozhodnutí žalovaného. Současně Ústavní soud zamítl návrh na zrušení části ustanovení § 23 odst. 2 a § 50 odst. 5 daňového řádu. Důvodem ke zrušení uvedených rozhodnutí byla skutečnost, že správce daně neuplatnil při stanovení daně podle pomůcek ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu a nevzal v úvahu okolnosti, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody. Za ty je podle názoru Ústavního soudu třeba považovat např. okolnosti, za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu apod. Ústavní soud tak uzavřel, že je-li daň stanovena podle pomůcek, je součástí posouzení v odvolacím řízení nejen, zda byl důvodný postup podle pomůcek, ale také zda bylo přihlíženo k výhodám. Žalovaný dalšími rozhodnutími ze dne 19. 2. 2002, č. j. 1354/110/2002 a č. j. 1356/110/2002, opět odvolání proti dodatečným platebním výměrům zamítl. Tato rozhodnutí žalovaného byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 7. 2002, č. j. 10 Ca 110/2002-23, z důvodů nerespektování právního názoru Ústavního soudu ve vztahu okolnostem, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody. Ve vztahu k užití pomůcek však byl postup správce daně označen za doložený. Naposledy rozhodl žalovaný o zamítnutí odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům rozhodnutími ze dne 9. 10. 2002, č. j. 7420/110/2002 a č. j. 7419/110/2002, když v důvodech označil za skutečnosti, které vzal v úvahu podle § 46 odst. 3 daňového řádu, že jako pomůcka byly užity výsledky hospodaření subjektu podnikajícího ve stejném oboru, v obdobném prostředí i rozsahu, za obdobných podmínek a dále přihlédl k nezdanitelné částce daně podle § 15 odst. 1 písm.a) zákona o daních z příjmů. Žaloby podané stěžovatelem proti těmto odvolacím rozhodnutím krajský soud zamítl stížností napadeným rozsudkem. V něm krajský soud zrekapituloval průběh řízení a poukázal na závěry Ústavního soudu v této věci ve vztahu k důvodnosti stanovení daně podle pomůcek. Pokud jde o postup podle § 46 odst. 3 daňového řádu, shledal krajský soud postup žalovaného za odpovídající zákonu, když za naplnění daného ustanovení uznal skutečnost, že jako srovnávaný subjekt při stanovení daně podle pomůcek byl užit subjekt dosahující nižší obchodní marže než stěžovatel a s méně výhodným umístěním provozovny ve vztahu k historickému centru města.

Při stanovení daně za obě rozhodná zdaňovací období tedy bylo postupováno podle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 daňového řádu. Způsob stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, kdy daň nelze stanovit dokazováním a daň je tak stanovena podle pomůcek, které má správce daně k dispozici nebo které si opatří bez součinnosti s daňovým subjektem. Vzhledem k tomu, že za jedno zdaňovací období se platí jedna daň z příjmů, je třeba stanovit tuto daň podle pomůcek nebo dokazováním; není možno, aby část daně byla vypočtena za použití pomůcek a část dokazováním. Pokud daň byla stanovena podle pomůcek, žalovaný podle § 50 odst. 5 daňového řádu v odvolacím řízení pouze zkoumá dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Stejně tak soud při

posuzování zákonnosti rozhodnutí žalovaného, které je opřeno o § 50 odst. 5 daňového řádu, přezkoumává, zda žalovaný dostál své povinnosti přezkoumat dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně podle pomůcek, neboť jiné oprávnění mu zákon nesvěřuje. Jestliže je žalovaný v odvolacím řízení ustanovením § 50 odst. 5 daň. řádu vázán, soud může k žalobě toliko přezkoumat, zda se žalovaný neodchýlil při svém rozhodování z rámce zákonem mu vymezeného a zda o odvolání rozhodl způsobem stanoveným zákonem.

V daném případě byla důvodnost postupu stanovení daně podle pomůcek opakovaně zkoumána krajským soudem i soudem ústavním. Ústavní soud v označeném nálezu neshledal pochybení správce daně v tom, že za dané situace užil ke stanovení daně pomůcky. Rozhodnutí Ústavního soudu je podle čl. 89 odst. 2 Ústavy (ústavní zákon č. 1/1993 Sb.) závazné pro všechny orgány i osoby. Tedy závěr Ústavního soudu v dané věci byl závazný jak pro žalobce tak i pro soud, jehož rozhodnutí bylo nálezem zrušeno. Tato závaznost v prvé řadě znamená, že v dalším řízení musí být odstraněno zjištěné porušení zákona. Pokud však Ústavní soud shledal některou z námitek nedůvodnou, a tedy postup správního orgánu i soudu zákonným, lze z toho v dalším řízení rovněž vycházet, s výjimkou případů, kdy by v dalším řízení došlo ke změně rozhodných skutkových okolností - o takový případ se nejedná. Stejně tak byl žalovaný při třetím rozhodování o opravných prostředcích proti dodatečným platebním výměrům vázán právním názorem soudu, který jeho předchozí rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 10. 7. 2002 (§ 250j odst. 3 občanského soudního řádu ve znění účinném do 31. 12. 2002). Správní orgán přitom není při novém rozhodování po zrušení původního rozhodnutí vázán ve smyslu § 250j odst. 3 o. s. ř. jen tím právním názorem soudu, který byl vysloven jako důvod kasace. Vyslovil-li v původním řízení soud právní názor také o jiné (nedůvodné) námitce původní žaloby, je správní orgán vázán i takovým právním názorem a žaloba proti novému rozhodnutí správního orgánu nemůže úspěšně uplatnit námitku, že takovou právní otázku posoudil správní orgán shodně jako v původním řízení. I v tomto případě může být vázanost právním názorem soudu prolomena jen v důsledku nových skutkových zjištění nebo při změně právní úpravy (K tomu srovnej např. rozsudek Vrchního soudu v Praze zn. 7A 57/99 publikovaný v časopise Soudní judikatura ve věcech správních č. 5/2001 pod č. 861). Jak výše konstatováno, ohledně užití pomůcek při stanovení daně z příjmu stěžovatele za zdaňovací období r. 1994 a r. 1995, nedošlo po nálezu Ústavního soudu, ani po zrušení druhých odvolacích rozhodnutí žalovaného soudem (ovšem ani předtím) k žádným novým skutkovým zjištěním. Za takové situace nebyl žalovaný povinen posoudit podmínky užití pomůcek jinak a ani soud v posledním přezkumném řízení nebyl povinen tuto námitku věcně zkoumat. S ohledem na to nemůže být rozhodnou kasační námitka, že soud nesprávně posoudil podmínky stanovení daně podle pomůcek, neboť tak v napadeném rozsudku po věcné stránce již ani činit nemusel.

Důvodem pro zrušení rozhodnutí krajského soudu ze dne 17. 1. 2001 včetně rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 7. 2000 Ústavním soudem bylo nerespektování podmínek stanovených v § 46 odst. 3 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že žalovaný tento právní názor nerespektoval ani v dalším řízení, zrušil krajský soud jeho následná rozhodnutí ze dne 19. 2. 2002 a podobně jako Ústavní soud jej zavázal k akceptaci daného ustanovení. Podle § 46 odst. 3 daňového řádu, stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Kasační stížností stěžovatel namítá nepochopení, co lze takovou výhodou rozumět. Výhodou podle jeho názoru nemůže být použití subjektu s nižší vykázanou tržbou a nižším obchodním rozpětím, ale pouze uznání jeho prokázaných a nezpochybnitelných nákladů.

Citované ustanovení daňového řádu nestanoví, co může být jako výhoda daňového subjektu uznáno; problém dosud není řešen ani judikaturou. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že výběr srovnatelného subjektu pro stanovení daně za výhodu ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu hodnotit nelze, a to i kdyby tento výběr daňový subjekt skutečně zvýhodňoval. Postup podle tohoto ustanovení totiž přichází v úvahu tam, kde základ daně a daň jsou stanoveny podle pomůcek, tedy po jejich obstarání (výběru) a užití; teprve poté je nutno dále přihlížet k výhodám ve prospěch daňového subjektu - samozřejmě pouze tam, kde jsou nějaké okolnosti výhodné pro daňový subjekt zjištěny. Ústavní soud v předmětném nálezu příkladmo uvádí, že takovou výhodou může být zjištění podmínek, za kterých daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu apod. Tato zjištění žalovaný provedl a zhodnotil, hodnocení provedl i soud. Žalovaný i správce daně podmínky stěžovatele hodnotí jako příznivější a tento závěr odůvodňují podrobným porovnáním podmínek obou provozoven. Ovšem, jak již řečeno, podle názoru Nejvyššího správního soudu jde o podmínky výběru pomůcek, a i kdyby byly užité pomůcky pro daňový subjekt z určitých hledisek výhodné, jde o výhodu v obecné poloze, nikoliv o výhodu ve smyslu ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Se stěžovatelem lze tedy, byť z jiných než tvrzených důvodů, souhlasit v tom, že výběr srovnávaného subjektu ke stanovení daně podle pomůcek není výhodou podle § 46 odst. 3 daňového řádu, neboť dané ustanovení je koncipováno tak, že je daň stanovena podle pomůcek a poté konečná výše určena s přihlédnutím ke zjištěným výhodám. Stěžovateli ale nelze přisvědčit v tom, že výhodou, ke které mělo být v jeho případě přihlédnuto, je uznání prokázaných výdajů. Uznání výdajů by bylo užitím dokazování současně s pomůckami. Za situace, kdy daň není stanovena dokazováním, tedy kdy není vycházeno z prokázaných příjmů a výdajů (§ 23 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů), nelze doklady o výdajích považovat ani za pomůcky (§ 31 odst. 6 daňového řádu), ani je hodnotit jako výhodu pro daňový subjekt (§ 46 odst. 3 daňového řádu). K tomu nesměřují ani důvody citovaného nálezu Ústavního soudu, který sice rovněž uvádí, že má být přihlíženo k určitým přiměřeným výdajům, ale takový postup podle názoru Nejvyššího správního soudu nepřichází v úvahu tam, kde v rámci stanovení daně podle pomůcek je vycházeno jak z příjmů, tak i z výdajů srovnávaného subjektu. Krajský soud tak nepochybil, pokud nepovažoval prokázané výdaje za výhodu podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Určitá odlišnost v právním názoru na hodnocení výhodnosti užitých pomůcek se pak nijak neprojevila na zákonnosti napadeného rozsudku. K výhodám je správce daně povinen přihlížet tam, kde nějaké zjištěny byly, a to na základě tvrzení daňového subjektu, nebo při zjištění v souvislosti s vedeným daňovým řízením; není povinností správce daně okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou vlastní činností vyhledávat. Pokud jde o zohlednění nezdanitelných částek základu daně, které Ústavní soud označil za možnou výhodu, to bylo žalovaným akceptováno a proti tomu kasační stížností nebrojí.

Z hlediska námitek kasační stížnosti byly právní otázky krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, Nejvyšší správní soud neshledal naplnění důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost podle § 110 odst.1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. 8. 2003

JUDr. Petr Příhoda

předseda senátu