



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **Š. r. s. r. o.**, zastoupené JUDr. Milanem Poláčkem, advokátem se sídlem Starobrněnská 13, 602 00 Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí ze dne 7. 10. 2003, č. j. 2587/03/FŘ/120, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2005, č. j. 30 Ca 233/2005 - 19,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 11. 2005, č. j. 30 Ca 233/2005 - 19, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 7. 10. 2003 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů právnických osob za rok 2001, kterým byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň ve výši 50 220 Kč za použití pomůcek a zároveň zrušena daňová ztráta ve výši 136 401 Kč.

Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně; krajský soud však žalobu zamítl rozsudkem ze dne 11. 11. 2005.

Žalobkyně poté napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítla nesplnění zákonných podmínek pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek dle § 31 odst. 5 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), kterými jsou porušení povinnosti daňovým subjektem a dále nemožnost stanovení daňové povinnosti dokazováním ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 daňového řádu. Dle názoru žalobkyně bylo totiž během řízení bez pochyby prokázáno, že žalobkyně nemohla předložit kompletní účetnictví z důvodů, jež nastaly nezávisle na její vůli – účetní data částečně podlehla virové nákaze a dílem byla odcizena spolu s motorovým vozidlem, v němž byla převážena,

jak o tom svědčí i usnesení Policie ČR, Obvodního oddělení Komárov ze dne 4. 6. 2002. Žalobkyně sice nemohla předložit veškeré relevantní podklady, snažila se však poskytnout požadovanou součinnost, když správci daně předložil mj. mzdové listy, přehledy o odvodech zdravotního a sociálního zabezpečení a kopie faktur od některých dodavatelů. Správce daně však bez bližšího zdůvodnění rezignoval na zákonem uloženou prioritu stanovit daňovou povinnost dokazováním a stanovil ji za použití pomůcek. Takový postup je dle názoru žalobkyně nepřijatelný a nelze jej zvolit jen z toho důvodu, že jiný postup by byl pro správce daně spojen s větší pracností, námahou či obtížemi.

Žalobkyně dále namítá, že pokud byly dány podmínky pro stanovení daně prostřednictvím pomůcek, byl správce daně povinen postupovat v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu a přihlídnout k okolnostem, z nichž plynou pro daňový subjekt výhody, např. přiměřené výdaje, nezdanitelné částky daně, podmínky, za nichž daňový subjekt podniká apod. Žalovaný se měl vyrovnat s otázkou, zda správce daně tuto svoji povinnost splnil. Krajský soud se pak podrobněji touto otázkou nezabýval a uvedl, že správce daně je povinen k takovým okolnostem přihlížet jenom tam, kde byly nějaké zjištěny, ačkoliv měl na základě této vady řízení rozhodnutí žalovaného zrušit.

V této souvislosti se žalobkyně domnívá, že je naplněn i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť krajský soud se v odůvodnění zabýval pouze tím, zda je uplatnění daňové ztráty v dispozici daňového subjektu a jak ji tento má doložit, aniž by jakkoliv zdůvodnil své závěry o tom, zda bylo či nebylo přihlídnuto také k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Rozsudek krajského soudu je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobkyni předložené doklady nebyly dostatečné ke stanovení daňové povinnosti dokazováním, a proto musel přistoupit ke stanovení této povinnosti za použití pomůcek. K námitce týkající se § 46 odst. 3 daňového řádu uvedl, že se při své přezkumné činnosti v rámci odvolacího řízení zabýval i touto otázkou. Daňový spis přitom obsahuje správní úvahu i způsob, jakým správce daně při stanovení daňové povinnosti postupoval, tj. že použil pomůcku v podobě srovnání poměru celkových výnosů a nákladů u tří na sobě nezávisle vybraných společností nemajících více než dva zaměstnance, které se zabývají rovněž reklamní činností s podobným zaměřením způsobu reklamy a se sídlem a místem podnikání ve stejné lokalitě a pro účely daně z příjmů právnických osob i náklady osobní. Při volbě pomůcek tedy správce daně postupoval v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu a stanovil nejen příjmy, ale i přiměřené výdaje, a přihlédl i k dalším okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Závěrem dodal, že při stanovení daně prostřednictvím pomůcek nelze s odvoláním na ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu de facto přesunout na správce daně či na žalovaného důkazní břemeno k použitým pomůckám. Navíc podle ustanovení § 50 odst. 5 tohoto zákona platí, že odvolací orgán zkoumá jen dodržení podmínek pro použití pomůcek ke stanovení daně.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou v kasační stížnosti, obsahově podřaditelnou pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Žalobkyně namítala, že i v případě, že byly dány podmínky pro stanovení daně za použití pomůcek, byl správce daně

povinen postupovat v souladu s § 46 odst. 3 daňového řádu. Pokud by byla tato námitka důvodná, bylo by rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, a proto by se Nejvyšší správní soud pro takovou vadu řízení nemohl vyjádřit k námitkám dalším.

V rozhodnutí žalovaného je k této otázce uvedeno, že z dokladů předložených pro odvolací řízení vyplynulo, že správce daně postupoval podle ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud k námitce žalobkyně týkající se této skutečnosti uvedl, že nepřihlédnutí k daňové ztrátě neznamená porušení § 46 odst. 3 daňového řádu. Dále uvedl, že daňová ztráta je okolností, která se týká základu daně a stanovení daně, a proto v případě použití pomůcek je taková daňová ztráta konzumována. Dle názoru soudu je správce daně povinen k výhodám ve smyslu § 46 odst. 3 daňového řádu přihlížet jen tam, kde byly nějaké zjištěny, ale není povinen takové výhody vyhledávat vlastní činností.

Podle § 46 odst. 3 daňového řádu platí, že stanoví-li správce daně základ daně a daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, přihlédně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny. Z tohoto ustanovení plyne jasný závěr, že přihlédnutí k výhodám je podmínkou, kterou musí správce daně splnit, aby mohl stanovit daňovou povinnost podle pomůcek. Nejvyšší správní soud se k této problematice vyjádřil již v rozsudku ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68, publikovaném pod č. 327/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že jestliže se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí, jímž přezkoumává dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek, omezí na konstatování, že správce daně použil ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu a přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, aniž by jakkoliv své závěry zdůvodnil, je dán důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

Předmětnou otázkou se ostatně zabýval i Ústavní soud v nálezu ze dne 31. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 179/01, v němž uvedl, že „ze spisového materiálu správce daně musí být zřejmé nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek, ale též zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. To je základním předpokladem k tomu, aby prvostupňové správní rozhodnutí bylo schopné odvolacího přezkumu podle § 50 odst. 5 daňového řádu. Pokud však daňové spisy obsahují pouze zdokumentování oprávněnosti stanovení daně pomocí pomůcek, a neobsahují již správní úvahu či zdokladování toho, že správce daně při tomto kontumačním způsobu stanovení daně přihlédl i k oněm okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, pak není odvolací orgán schopen přezkoumat napadené rozhodnutí právě v tom rozsahu, jak požaduje zákon v ust. § 50 odst. 5 daňového řádu, tedy zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Jinak řečeno, v případech, kdy daň je stanovena podle pomůcek, musí se odvolací správní orgán vyrovnat i s otázkou, zda správce daně splnil svoji zákonnou povinnost vyplývající z ust. § 46 odst. 3 daňového řádu. Každý jiný postup staví účastníka daňového řízení do nedůvodně nerovného postavení a je tedy rozporný s čl. 37 odst. 3 Listiny“.

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. Mezi tyto podmínky je však nutné zařadit i postup podle § 46 odst. 3 daňového řádu. Ve světle uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu je potom zřejmé, že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát, neboť pouhé jednověté konstatování o tom, že bylo k příslušnému ustanovení

zákona správcem daně přihlédnuto, nelze považovat za dostatečné zdůvodnění rozhodnutí. Takový postup pak zakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jak je uvedeno výše.

Jestliže se pak krajský soud v odůvodnění rozhodnutí zabýval pouze tím, kdo prokazuje daňovou ztrátu a zda je správce daně povinen vyhledávat výhody pro daňový subjekt, avšak nijak se nevyjádřil k otázce, zda žalovaný skutečně dostal povinnosti podle § 46 odst. 3 daňového řádu, trpí i jeho rozhodnutí vadou, která jej činí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Krajský soud přitom není povinen pouze konstatovat, zda k takovým výhodám bylo nebo nebylo přihlédnuto, ale je rovněž povinen svůj závěr řádně odůvodnit na základě informací obsažených ve správním spisu.

Dalšími námitkami žalobkyně se Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedený závěr nezabýval.

Žalobkyně se svými námitkami tedy uspěla; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. srpna 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu