

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jiřího Vyvadila v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti společnosti **M., s. r. o.,** zastoupené JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 6. 2003, č. j. 30 Ca 514/2000 – 50,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 6. 2003, č. j. 30 Ca 514/2000 - 50, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 11. 6. 2003, č. j. 30 Ca 514/2000 - 50, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20. 9. 2000, č. j. 3629a/2000/FŘ/130, jímž bylo zamítnuto odvolání společnosti M., s. r. o., (dále též „daňový subjekt“) proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno-venkov ze dne 3. 3. 2000, č. j. 33967/99/293933/0537, o vyměření spotřební daně podle pomůcek za zdaňovací období duben 1999 ve výši 56 511 Kč.

V odůvodnění rozsudku krajský soud zejména uvedl, že daňový subjekt doplnil své odvolání ve lhůtě a stěžovatel se jím tak měl zabývat i přes fakt, že to bylo reálně nemožné. Dále poukázal na okolnost, že ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), vyplývá, že obecnou podmínkou pro stanovení daně podle pomůcek je nemožnost stanovit daň dokazováním. Je proto na místě posuzovat oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek ve smyslu ust. § 44 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků ve vazbě na ta ustanovení tohoto zákona, která se týkají dokazování.

Ve včas podané kasační stížnost namítl stěžovatel stížní důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, kterého se měl Krajský soud v Brně dopustit tím, že při výkladu zákona o správě daní a poplatků nesprávně interpretoval vztah ust. § 44 odst. 1 tohoto zákona k ust. § 31 odst. 5 citovaného zákona, neboť za situace, kdy daňový subjekt byl správcem daně vyzván k podání daňového přiznání a na tuto výzvu nikterak nereagoval, byl správce daně oprávněn bez dalšího přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. Stěžovatel dále poukázal na okolnost, že krajský soud při projednávání žaloby porušil ust. § 75 s. ř. s. tím, že ji přezkoumal nad rámec žalobních bodů. Daňový subjekt (v původním řízení žalobce) totiž v žalobě vůbec nenamítal, že nebyly dodrženy podmínky pro stanovení daně dle pomůcek. Omezil se na pouhé konstatování, že správce daně neměl v době vydání výzvy žádné pomůcky ani zjištění, že daňová povinnost vznikla, a že výzva k podání daňového přiznání mu stanovila lhůtu k podání přiznání kratší než zákon. Stěžovatel dále namítl, že podání, kterým daňový subjekt doplnil své odvolání, bylo podáno po zákonem stanovené lhůtě, stěžovatel se jím tedy nemohl zabývat. Navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti účastník řízení konstatoval, že správce daně nepostupoval při stanovení daně dle ust. § 44 zákona o správě daní a poplatků, neboť v době stanovení daňové povinnosti neměl pomůcky ani jiná zjištění, která by prokazovala, že mu v rozhodných daňových obdobích vznikla daňová povinnost. Stěžovatel se v daňovém řízení vůbec nezabýval námitkami, které byly v jeho průběhu uplatňovány daňovým subjektem. Dále uvedl, že požádal i o navrácení lhůty k podání daňového přiznání. Dle názoru účastníka řízení byl soud s ohledem na dikci ust. § 55 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků oprávněn zkoumat i dodržení zákonných podmínek pro použití stanovení daně dle pomůcek, přičemž se ztotožnil s názorem soudu, že tyto podmínky splněny nebyly. Poukázal i na judikát Krajského soudu v Českých Budějovicích, který se k otázce délky lhůty dle ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyslovil odlišně od napadeného rozsudku.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Podle § 44 odst. 1, věty první, zákona o správě daní a poplatků nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, 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, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Dle ust. § 48 odst. 7 uvedeného zákona do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Podle ust. § 32 odst. 2 písm. b) citovaného zákona základní náležitosti rozhodnutí jsou číslo jednací, případně i číslo platebního výměru a datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí.

Dle ust. § 50 odst. 7 citovaného zákona rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Z výše uvedeného ustanovení soudního řádu správního je patrné, že správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, tedy jinak řečeno, že je plně v dispozici žalobce, aby stanovil žalobní body a tímto způsobem i vymezil rozsah soudního přezkumu. V souzené věci je tak nutno přisvědčit námitce stěžovatele, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí správce daně nad rámec žalobních bodů, což je patrné ze žaloby a z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Krajský soud v Brně se ve svém rozhodnutí zabýval otázkou, zda správce daně při stanovení daně dle pomůcek dodržel všechny mu zákonem stanovené povinnosti; tedy zda byl oprávněn stanovit daň výše uvedeným způsobem i za předpokladu, že ve věci nebylo provedeno dokazování. Z obsahu žaloby však nevyplývá, že by žalobce tvrdil, že při stanovení daně dle pomůcek nebyly splněny zákonné podmínky. V žalobě je především podrobně popsán průběh daňového řízení, jehož výsledkem bylo vydání napadeného rozhodnutí, a poté je poukazováno na to, že výzvy k podání daňového přiznání byly správcem daně učiněny v rozporu se zákonem, když nebyly dodrženy procesní náležitosti výzvy stanovené v § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy když byla daňovému subjektu stanovena lhůta pouze osm dnů. V rozsahu tohoto žalobního bodu však krajský soud zákonnost napadeného rozhodnutí vůbec nepřezkoumal a vyhodnotil nezákonnost napadeného rozhodnutí ze zcela jiného důvodu, což mu, vyjma situace ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s., nepřísluší.

Důvodnou je i námitka stěžovatele týkající se nesprávného posouzení právní otázky, jakož i námitka, zda se měl v daňovém řízení zabývat doplněním odvolání, které bylo doručeno správci daně, tj. finančnímu úřadu, ve stejný den, v jaký stěžovatel vydal rozhodnutí ve věci. Z ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků citovaného výše vyplývá, že odvolatel může v daňovém řízení pozměňovat nebo doplňovat údaje svého odvolání pouze do doby, než je o jeho odvolání rozhodnuto. Za den vydání rozhodnutí je dle ust. § 32 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků nutno považovat den, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, což, jak vyplývá ze správního spisu, bylo v souzené věci dne 20. 9. 2000. Ze správního spisu je zřejmé, že doplnění odvolání bylo doručeno správci daně dne 20. 9. 2000. Ačkoliv ze spisu není možno zjistit konkrétní datum, kdy bylo zmíněné doplnění postoupeno stěžovateli, je dle názoru soudu zřejmé, že se tak stalo až po vydání jeho rozhodnutí. S ohledem na zákonnou konstrukci ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, která stanoví správci daně povinnost vyrovnat se se všemi důvody tvrzenými v odvolání, je v tomto případě nutné dojít k závěru, že se na časové určení stanovené v ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nevztahuje ust. § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků o zachování lhůty, neboť se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Proto musí být doplnění odvolání přímo doručeno odvolacímu orgánu před vlastním vydáním rozhodnutí, neboť pouze tak se tento orgán může o existenci doplnění reálně dozvědět a řádně se vypořádat se skutečnostmi tam uvedenými. Jestliže tedy v této věci bylo doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě dne 19. 9. 2000 a doručeno správci daně dne 20. 9. 2000, tedy ve stejný den, v jaký stěžovatel ve věci rozhodl,

nelze stěžovateli vytýkat, že se nevypořádal s důvody obsaženými v doplnění, neboť se o nich dozvěděl až poté, co ve věci rozhodl. Jestliže Krajský soud v Brně za této situace dospěl k názoru, že i přes okolnost, že se stěžovatel nemohl doplněním odvolání reálně zabývat, měl se s ním vypořádat, aniž by však v této souvislosti vyvodil jakékoliv právní závěry, je napadené rozhodnutí v této části nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

Pokud jde o vztah ustanovení § 44 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje stanovení daně v případě nepodání daňového přiznání nebo hlášení, k ustanovení § 31 odst. 5 tohoto zákona, které upravuje dokazování, z dikce ustanovení § 44 jednoznačně vyplývá, že daňový subjekt, který ani po výzvě správce daně nepodá daňové přiznání – jak tomu bylo i v daném případě, což je mezi účastníky nesporné – nese zákonem předpokládané důsledky své nečinnosti. Z ustanovení § 44 citovaného zákona přitom bez dalšího vyplývá, že tímto možným důsledkem je i skutečnost, že správce daně využije svého oprávnění stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatří i bez součinnosti s daňovým subjektem. Postupoval-li tedy správce daně v souzené věci tímto způsobem, Nejvyšší správní soud neshledal v jeho postupu, ani v postupu stěžovatele, kterým bylo zamítnuto odvolání daňového subjektu, rozpor se zákonem o správě daní a poplatků. Ze všech shora uvedených důvodů odkaz Krajského soudu v Brně na ust. § 31 odst. 5 uvedeného zákona je nepatřičný, neboť na danou věc vzhledem ke zjištěným a prokázaným skutkovým okolnostem nedopadá.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst.1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost a pro nesprávné posouzení právní otázky zrušil a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle ust. § 110 odst. 2, věty první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 27. 1. 2005

JUDr. Radan Malík
předseda senátu