U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **S. P. H.,** zast. JUDr. Tomášem Cabalkou, advokátem ve Stříbrné Skalici, U jabloně 358, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se jako stěžovatel podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22 a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že je třeba zamítnout žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 7. 4. 2004, č. j. 7734/110/2003, jímž bylo podle § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Českém Krumlově č. 1030000247 ze dne 12. 6. 2003, č. j. 44186/03/082910/5435, kterým byla žalobci podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 1 044 856 Kč.

Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že žalobce nesplnil povinnost vyplývající pro něho z ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, protože ve stanovené lhůtě neprokázal a nedoložil skutečnosti, k jejichž prokázání byl vyzván správcem daně dne 14. 3. 2003 a 24. 3. 2003. V důsledku toho žalobce neprokázal způsob nabytí finančních prostředků, zejména jejich dovoz do České republiky na nákup nemovitosti ve výši 4 500 000 Kč a tudíž skutečnost, že takto jím využité finanční prostředky nepodléhají dani z příjmů fyzických osob. Jelikož postup žalobce znemožňoval stanovení daně dokazováním, přistoupil správce daně právem k dodatečnému vyměření daně z příjmů fyzických osob podle pomůcek.

Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22, která je datována dnem 10. 8. 2004 a která byla předána

k poštovní přepravě dne 12. 8. 2004, opřel stěžovatel o důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel spatřuje důvod k podání tohoto mimořádného opravného prostředku podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v tom, že krajský soud opomněl při rozhodování o použití pomůcek vzít v úvahu, že tento způsob stanovení daňové povinnosti je vázán na ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., podle něhož, 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. Takovými výhodami je např. i zohlednění nezdanitelných částek základu daně podle § 15 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ale i jiné skutečnosti, např. za jakých podmínek daňový subjekt podniká, v jakém oboru činnosti podniká, v jaké lokalitě má umístěnou provozovnu, apod. Krajský soud však žalobu zamítl, aniž posoudil věc z hlediska uvedených okolností.

Stěžovatel posléze spatřuje důvod k podání kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. v tom, že se krajský soud nezabýval tím, zda se odvolací správní orgán vypořádal s otázkou, zda správce daně splnil svou zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Ze spisového materiálu totiž musí být patrno nejen to, zda byly splněny zákonné předpoklady pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, ale též to, zda a jak správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Pokud daňový spis neobsahuje správní úvahu a doklady o tom, že správce daně při kontumačním způsobu stanovení daně přihlédl i k oněm okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt, není odvolací orgán schopen přezkoumat napadené rozhodnutí v tom směru, zda správce daně splnil svou povinnost dle ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Nerespektování tohoto ustanovení má pak dopady i v ústavněprávní rovině, zejména pokud jde o čl. 4 odst. 4, čl. 36 odst. 1, 2 a čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatel pak tuto kasační stížnost doplnil podáním, které je datováno rovněž dnem 10. 8. 2004, jež však bylo předáno k poštovní přepravě až dne 3. 9. 2004 a doručeno Nejvyššímu správnímu soudu dne 6. 9. 2004. Toto doplnění kasační stížnosti se sice výslovně neopírá o některý z důvodů uvedený v ustanovení § 103 s. ř. s., nicméně je z něj patrno, že stěžovatel krajskému soudu vytýká nesprávné posouzení právní otázky soudem podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel namítl, že správce daně použil v daném případě pomůcek zcela nedůvodně.

Je tomu tak proto, že reagoval na výzvu ze dne 14. 3. 2003, aby prokázal a doložil, že finanční prostředky potřebné k zakoupení nemovitosti v tuzemsku přivezl do České republiky a že při dovozu cizí měny postupoval v souladu s platnými zákony a nabídl o tom i důkazy. Krajský soud však neuvěřil tomu, že finanční prostředky potřebné k zakoupení domu byly do České republiky přivezeny. Tento soud totiž chybně považoval výpovědi osob, které tyto finanční prostředky převážely do České republiky, za nevěrohodné, jednak z důvodu jejich příbuzenských poměrů ke stěžovateli a jednak z toho důvodu, že nedoložily cestu do Vietnamu a zpět.

Stěžovateli není rovněž známo, že by k převodu volně směnitelných finančních prostředků z Vietnamu bylo nutné povolení Vietnamské státní banky, jak tvrdí krajský soud, jež má mít o tom k dispozici zprávu velvyslanectví České republiky z H.. V každém případě

je však praxe jiná, protože vývoz a dovoz valut je v zásadě tolerován a vietnamští občané mají problémy až v České republice, kde tento dovoz nebo vývoz nedeklarují.

Je rovněž nejasné, na základě čeho dospěl krajský soud k závěru, že z úpravy textu podání právního zástupce ze dne 31. 3. 2003 není patrno přenášení textu v počítači, přestože písařskou chybou nebyla upravena ta část textu, týkající se období, v němž byly finanční prostředky dovezeny. O tom jednoznačně svědčí závěrečná věta „celkem tedy bylo za období listopad 2000 až duben 2001 přivezeno do České republiky 130 000 USD“.

Závěr, že stěžovatel změnil tvrzení o počtu osob, které převážely hotovost, až po výzvě správce daně, aby sdělil písemně celnímu úřadu dovoz a vývoz platných bankovek a mincí v české nebo cizí měně v úhrnné hodnotě převyšující 350 000 Kč, je rovněž neopodstatněný. Takovou výzvu totiž stěžovatel nikdy neobdržel.

Stěžovatel obdržel pouze výzvy správce daně ze dne 14. 3. 2003 („prokažte a doložte správci daně, že jste finanční prostředky potřebné na zakoupení nemovitostí v tuzemsku do České republiky přivezl a že jste při dovozu cizí měny postupoval v souladu s platnými zákony, které dovoz cizí měny do republiky upravují“) a ze dne 24. 4. 2003 („aby nejpozději do patnácti dnů ode dne doručení této výzvy prokázal, že prostředky použité na nákup nemovitostí byly zdaněny nebo že se jedná o prostředky, které nebyly předmětem daně nebo byly od daně osvobozené“). Tyto výzvy však byly natolik neurčité, že nebylo možno učinit závěr, že jim stěžovatel nevyhověl, když navrhl provedení důkazů písemnostmi, jež předložil správci daně a výslechem svědků. Stěžovatel se proto domnívá, že nelze připustit, aby na základě neurčitých výzev ze dne 14. 3. 2003 a ze dne 24. 4. 2003, poté, co jsou předloženy návrhy důkazů či navrženy důkazní prostředky, dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností (nevyhověl výzvě správce daně) s důsledkem stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Žalované Finanční ředitelství v Českých Budějovicích v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na žalobou napadené rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě, v nichž se vypořádalo se všemi námitkami stěžovatele. V původní kasační stížnosti poukazoval stěžovatel na porušení ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, při stanovení základu daně a daně. Tato námitka není důvodná, protože ze záznamů ze dne 11. 6. 2003 a ze dne 12. 6. 2003 vyplývá, že správce daně přihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt. Pokud pak jde o doplnění (rozšíření) kasační stížnosti dne 6. 9. 2004, stalo se tak až po uplynutí lhůty uvedené v ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s. a tedy v rozporu s ustanovením § 106 odst. 3 s. ř. s. Žalovaný správní orgán proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22 zamítl podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s.

Z podnětu kasační stížnosti lze napadený rozsudek krajského soudu přezkoumat v mezích daných ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s., předpokladem ovšem je, že kasační stížnost je přípustná.

Podle ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

Podle ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s., kromě obecných náležitostí musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno. Ustanovení § 37 platí obdobně.

Podle ustanovení § 106 odst. 2, věty první s. ř. s., kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí, a bylo-li vydáno opravné usnesení, běží tato lhůta znovu od doručení tohoto usnesení.

Podle ustanovení § 106 odst. 3 s. ř. s., nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc.

Podle ustanovení § 109 odst. 2 s. ř. s., Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem kasační stížnosti; to neplatí, je-li na napadeném výroku závislý výrok, který napaden nebyl, nebo je-li rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c)] 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), jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že i v řízení o kasační stížnosti se soud řídí přísnou dispoziční zásadou. Je provedením této dispoziční zásady, jestliže ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. ukládá stěžovateli povinnost označit rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) toto soudní rozhodnutí napadá a považuje výroky tohoto rozhodnutí za nezákonné. Rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvedení skutkových a právních důvodů pak znamená povinnost stěžovatele tvrdit, že soudní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonu nebo jinému předpisu, která má charakter předpisu právního a toto tvrzení také odůvodnit. Činnost kasačního soudu je pak ohraničena rámcem takto vymezeným (rozsah napadení soudního rozhodnutí a skutkové a právní důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí) a tento soud se musí omezit na zkoumání napadeného rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vadu, k níž musí hledět z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Nedostatek stěžovatelova tvrzení, že vydáním napadeného soudního rozhodnutí byl porušen zákon nebo jiný právní předpis, představuje vadu kasační stížnosti, která brání jejímu věcnému vyřízení. I při nejmírnějších požadavcích proto musí být z kasační stížnosti poznatelné, v kterých částech a po jakých stránkách má kasační soud napadené soudní rozhodnutí zkoumat, přičemž kasační soud není povinen ani oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti soudního rozhodnutí. Nepostačí proto, vytýká-li kasační stížnost obecně, že zákon byl porušen a nebo to, že řízení bylo vadné, aniž by poukazovala na konkrétní skutečnosti, z nichž je takové tvrzení dovozováno.

V tomto konkrétním případě byl doručen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22 zástupci stěžovatele JUDr. Tomáši Cabalkovi dne 30. 7. 2004 a tento advokát v běžící lhůtě včas podal a odůvodnil kasační stížnost proti tomuto rozsudku, kterou datoval dnem 10. 8. 2004, odeslal faxem dne

11. 8. 2004 Nejvyššímu správnímu soudu a předložil v originále tomuto soudu dne 13. 8. 2004.

V této kasační stížnosti vytýkal stěžovatel krajskému soudu pouze to, že se nezabýval ve svém rozsudku tím, jak se odvolací správní orgán vypořádal s otázkou, zda Finanční úřad v Českém Krumlově jako správce daně splnil svou zákonnou povinnost vyplývající z ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a při svém rozhodování přihlédl k okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Námitka této kasační stížnosti tedy směřuje toliko k aplikaci ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. správními orgány a vytýká krajskému soudu, že se v kasační stížností napadeném rozsudku touto problematikou nezabýval.

Tato námitka kasační stížnosti je nepřípustná ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud totiž zjistil z obsahu žaloby stěžovatele, že ten žádnou vadu v rozhodnutí správních orgánů ve vztahu k ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. v žalobě nevytýkal, ačkoliv tak mohl učinit bez jakýchkoliv problémů, pokud by měl za to, že jde o rozhodnutí nezákonné (ze žalobou napadeného správního rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 7. 4. 2004 je patrno, že se odvolací orgán zabýval problematikou ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., když konstatoval, že správce daně při stanovení daňového základu podle pomůcek přihlédl k možným nákladům souvisejícím s dosažením těchto výnosů a vzal v úvahu nejen náklady na dosažení výnosů ve výši 25 %, ale i nezdanitelnou částku základu daně podle § 15 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., kterou stěžovatel uvedl v přiznání k dani z příjmů fyzických osob). Krajský soud se zřetelem k ustanovení § 75 odst. 2 věty první s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá napadené výroky jen v mezích žalobních bodů, proto nemohl rozhodnutí správních orgánů ve vztahu k ustanovení § 46 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ani přezkoumat jednoduše z toho důvodu, že žalobní námitka v tomto směru vůbec nebyla stěžovatelem vznesena. Není proto možné uplatňovat tuto námitku v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, když ji stěžovatel neuplatnil v řízení před Krajským soudem v Českých Budějovicích, kde tak mohl učinit. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine totiž brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřípustné.

Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 8. 2004, které bylo doručeno Nejvyššímu správnímu soudu dne 6. 9. 2004, sice vytýkal krajskému soudu, že nevzal v úvahu, že správce daně použil při stanovení daňové povinnosti pomůcek v rozporu s ustanovením § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ale tato námitka, jež byla podrobně rozvedena a uplatněna již v žalobě, byla vznesena v kasační stížnosti opožděně, až po uplynutí lhůty uvedené v ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.

Jedinou výhradou doplnění kasační stížnosti bylo to, že správce daně použil při stanovení daňové povinnosti pomůcek v rozporu se zákonem a že krajský soud z tohoto nezákonného postupu nevyvodil v napadeném rozsudku odpovídající závěry.

Jak již bylo uvedeno, rozsudek soudu ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22 byl doručen zástupci stěžovatele dne 30. 7. 2004, který i jako zástupce pro řízení o kasační

stížnosti předal k poštovní přepravě toto doplnění kasační stížnosti s určením pro Nejvyšší správní soud až dne 3. 9. 2004.

Se zřetelem k tomu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že jediná námitka (skutkový a právní důvod) tohoto doplnění kasační stížnosti (správce daně použil při stanovení daňové povinnosti pomůcek v rozporu se zákonem a krajský soud z tohoto nezákonného postupu nevyvodil v napadeném rozsudku odpovídající závěry) byla podána opožděně, až po uplynutí lhůty dvou týdnů po doručení rozsudku, uvedené v ustanovení § 106 odst. 2 první věty s. ř. s., která skončila uplynutím dne 13. 8. 2004 (postup dle § 106 odst. 3 s. ř. s. nepřicházel, protože stěžovatel nebyl vyzýván k doplnění podání).

Nejvyšší správní soud se proto touto opožděně podanou námitkou nemohl zabývat a přezkoumávat její opodstatněnost.

V kasační stížnosti výslovně vznesená námitka byla tedy shledána nepřípustnou, další námitka opožděnou a současně Nejvyšší správní soud sám neshledal vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 7. 2004, č. j. 10 Ca 77/2004 - 22 je třeba odmítnout (pokud jde o kasační stížnost ze dne 10. 8. 2004 podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. a pokud jde o doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 8. 2004 podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byl-li návrh odmítnut.

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

V Brně dne 29. listopadu 2005

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu