

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Mgr. J. P.**, zast JUDr. Janem Brčákem, advokátem se sídlem v Praze, Holandská 52, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 1. 2004, č. j. 22 Ca 12/2003 – 35,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 1. 2004, č. j. 22 Ca 12/2003 – 35 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Výrokem I. napadeného rozsudku Krajský soud v Ostravě zrušil pro nezákonnost rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 11. 11. 2002 č. j. 5040/130/2002-20, č. j. 5040/130/2002-21, č. j. 5040/130/2002-22, č. j. 5040/130/2002-23 a č. j. 5040/130/2002-24 a věc vrátil k dalšímu řízení. Výrokem II. rozsudku zamítl krajský soud žaloby týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2002, č. j. 5040/130/2002-1 až č. j. 5040/130/2002-19. Výrokem III. krajský soud rozhodl o nákladech řízení.

Stěžovatel napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel kasační stížnost směřuje do výroku II. rozsudku krajského soudu o zamítnutí žaloby týkajících se rozhodnutí žalovaného a dále proti odůvodnění výroku I. o zrušení rozhodnutí žalovaného, neboť má za to, že odůvodnění soudu je nedostatečné, když nezpochybňuje stanovení základu daně z přidané hodnoty na výstupu.

Kasační stížnost podává stěžovatel s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a tvrdí, že došlo k vadám řízení spočívajícím v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech.

Stěžovateli byla vyměřena za zdaňovací období 01/1997-12/1998 daň z přidané hodnoty podle pomůcek v souladu s ustanovením § 44 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen „ZSDP“). Při proběhlých řízeních a jednáních nemohl stěžovatel zpochybnit právo žalovaného na tento postup. Stěžovatel nemůže ani zpochybňovat výběr pomůcky. Stěžovatel tvrdí, že pomůcka která byla správcem daně vybrána, nakonec nebyla téměř použita. Dále stěžovatel namítá, že v rozporu s prohlášením žalovaného i odůvodněním soudu v žádném případě žalovaný nepřihlédl k ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP, naopak správce daně využil všech matematických konstrukcí, jak co nejvíce poškodit daňový subjekt. Stěžovatel jako nepoužitou pomůcku uváděl přiznání k dani z příjmu fyzických osob za rok 1997 a 1998. Konstatuje, že právě tato přiznání byla použita k odůvodnění použití jediné pomůcky, a to záznamu daňových povinností p. S. Byly srovnány příjmy a výdaje p. S. se stejnými údaji stěžovatele.

Stěžovatel uvádí, že právo na stanovení žalovaného stanovit daň podle pomůcek nemůže zpochybnit, musí mít však právo ochrany před zneužitím tohoto postupu. Pokud správce daně nepostupuje v souladu se skutečnostmi, které pomůcky obsahují, pak je jedinou možností ochrany daňového subjektu posouzení nezávislým soudem. Proto je dle stěžovatele nutno přezkoumávat nejen oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek, ale také způsob použití tohoto postupu. V této souvislosti stěžovatel upozorňuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 7. 2003, č. j. 22 Ca 339/2002 - 34, kde se dokladuje, že se soud zabýval i způsobem použití pomůcek ke stanovení daňové povinnosti.

Dále stěžovatel uvádí jednotlivé údaje v daňových záznamech p. S. a žalovanému vytýká, že ke stanovení daně použil pouze jedinou hodnotu - poměr základů daně na výstupu a vstupu. Ostatní údaje nechal bez povšimnutí. Způsob, kterým žalovaný vykonstruoval hodnotu daně na výstupu poškozuje stěžovatele. Stanovení základu daně na výstupu oproti srovnávanému daňovému subjektu nejméně o 56,1% stěžovatel nepokládá za oprávněný. Stejně tak nepovažuje za oprávněné, že nebyl z pomůcky použit poměr základů daně na výstupu s 22% a 5% u srovnávaného subjektu, protože tento poměr by pro něho byl zřejmě výhodnější. Stěžovatel má tedy za to, že vybraná pomůcka byla v jeho případě zneužita, nikoli použita.

Stěžovatel navrhuje rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 16. 4. 2004. Dle žalovaného jsou námitky stěžovatel identické s námitkami uvedenými v podaném písemném vyjádření dle ustanovení § 34 odst. 4 s. ř. s. ze dne 15. 1. 2001. Žalovaný proto odkazuje na své stanovisko k žalobě ze dne 10. 4. 2003, č. j. 2287/130/2003.

Tu část kasační stížnosti, která směřuje do výroku o zrušení rozhodnutí žalovaného považuje žalovaný za bezpředmětnou, neboť kasační stížnost nemůže směřovat proti odůvodnění rozsudku.

Stěžovatel nenamítá oprávněnost stanovení daně podle pomůcek, namítá tu skutečnost, že v rámci vyčíslení daně podle pomůcek nebylo postupováno objektivně a nebylo

přihlédnuto k § 46 odst. 3 ZSDP. Stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně, když v průběhu daňového řízení, jehož cílem je prověření a zjištění správné výše daňové povinnosti, správce daně dojde k závěru, že není možné daňovou povinnost stanovit dokazováním. V předmětné věci, kdy stěžovatel zapříčinil sám nesplněním svých povinností, je zcela na úvaze správce daně, jaké pomůcky si v souladu s ustanovením § 31 odst. 6 obstará.

Zákon usměrňuje postup správce daně pouze v již uvedeném ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP, kde ukládá správci daně ke zjištěným příjmům podle pomůcek přihlédnout též k přiměřeným výdajům (ke zjištěným výstupům stanovit přiměřené vstupy).

Stěžovatel se ve své kasační stížnosti domáhá zcela konkrétní techniky stanovení daně podle pomůcek. K tomu žalovaný uvádí, že právě proto, že daň je stanovena podle pomůcek, nelze přesně stanovit techniku vyčíslení a vést spor o tom, zda měla být použita technika taková nebo jiná (správci daně nelze předepsat způsob vyčíslení ani techniku stanovení daně).

V daném případě měl správce daně k dispozici daňová přiznání z příjmů fyzických osob, ale ta byla pouze využita k nalezení srovnatelného subjektu, z jehož dat by bylo možné následně stanovit způsob vlastního vyčíslení daňové povinnosti pro účely daně z přidané hodnoty. Z toho vyplývá, že vlastní konstrukce výpočtu se vztahuje již jen k této dani. K danému postupu došel správce daně po jednáních se stěžovatelem a proces vyčíslení je popsán v podkladech a úředních záznamech ze dne 21. 5. 2001 a 9. 7. 2001. Při vyčíslení daně podle pomůcek musí správce daně posuzovat řadu skutečností, které by mohly ovlivnit výši daňové povinnosti. Z pohledu daňového subjektu nejsou tyto kroky správce daně nikdy posuzovány jako kroky čistě objektivní, je však třeba vzít i v úvahu tu skutečnost, že správce daně je vázán dle § 2 odst. 1 ZSDP povinností chránit zájmy státu. Příjmy a výdaje tzv. reprezentativního daňového subjektu jsou vždy pouze podkladem pro úvahy ve věci vyčíslení daňové povinnosti. To, jak budou tyto vybrané ukazatele příjmů a výdajů použity, je věcí posouzení dalších okolností a nelze se proto domáhat toho, že vyčíslení daňové povinnosti se musí shodovat se všemi parametry podnikání vybraného daňového subjektu.

K námitce stěžovatele týkající se možnosti uplatnění odpočtu daně v rámci tříleté lhůty nutno uvést, že dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona č. 288/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění. V případě, že by správce daně v rámci pomůcek akceptoval daň na vstupu, aniž by plátcem byly doloženy daňové doklady prokazující tento nárok, mohlo by dojít k opakovanému uplatnění nároku na odpočet daně.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy namítá vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech.

Dle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud 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. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d)] spočívá v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Z výše uvedeného zákonného ustanovení plyne, že Nejvyšší správní soud není vázán rozsahem kasační stížnosti, pokud je rozhodnutí soudu nepřezkoumatelné. K takovéto vadě je totiž soud nucen přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud k této otázce konstatuje, že pojem nepřezkoumatelnosti není v soudním řádu správním ani v občanském soudním řádu, který by bylo možno použít podpůrně, blíže objasněn. Výklad tohoto pojmu je proto věcí judikatury a právní nauky. Nejvyšší správní soud za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považuje 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. Mezi další důvody nesrozumitelnosti rozhodnutí soudu patří i skutečnost, že rozhodnutí zkoumá správní úkon z jiných než žalobních důvodů (nejedná-li se o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), že výrok je v rozporu s odůvodněním, že rozhodnutí neobsahuje vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo že jeho důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.

V daném případě rozhodl krajský soud o podaných žalobách stěžovatele výroky I. a II., přičemž výrokem I. zrušil pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2002, č. j. 5040/130/2002-20, č. j. 5040/130/2002-21, č. j. 5040/130/2002-22, č. j. 5040/130/2002-23 a č. j. 5040/130/2002-24 a věc vrátil k dalšímu řízení.

Výrokem II. rozsudku pak žaloby týkající se rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2002, č. j. 5040/130/2002-1 až č. j. 5040/130/2002-19 zamítl.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvádí, že přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního vztahu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ustanovení § 75 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že důvodné jsou žaloby, týkající se DPH za zdaňovací období od srpna do prosince 1998.

Z další, stěžejní části rozsudku, kde soud vylíčil své rozhodovací důvody, je patrné, jak se krajský soud vypořádal s žalobními námitkami, a to ve vztahu k té části žaloby, kterou shledal důvodnou, tedy k rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 11. 2002, č. j. 5040/130/2002-20, č. j. 5040/130/2002-21, č. j. 5040/130/2002-22, č. j. 5040/130/2002-

23 a č. j. 5040/130/2002-24, jež pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud na str. 3 rozsudku učinil závěr o nedůvodnosti žalobních námitek týkajících se ustanovení § 31 odst. 5 a odst. 6 ZSDP. Z této části odůvodnění však není patrné, ke kterému výroku rozsudku se vztahuje. Námitce spočívající v porušení ustanovení § 46 odst. 3 ZSDP přisvědčil krajský soud pouze v rozhodnutích žalovaného za zdaňovací období 8-12/1998.

Napadený rozsudek krajského soudu zcela postrádá odůvodnění vztahující se k výroku č. I rozsudku. Rozsudek neobsahuje žádné právní závěry, pro které soud žalobu proti rozhodnutím žalovaného č. j. 5040/130/2002-1 až č. j. 5040/130/2002-19 zamítl. V daném případě Nejvyšší správní soud nahlíží na toto rozhodnutí soudu jako na nedostatečně odůvodněné. Nelze totiž rezignovat na povinnost soudu v odůvodnění rozsudku stručně a jasně vyložit, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, zejména pak jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce.

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. Napadený rozsudek trpí nesrozumitelností, když z části odůvodnění není patrné, ke které výrokové části se vztahuje. Napadený rozsudek je dále stižen vadou spočívající v nedostatečném odůvodnění, když v rozsudku zcela absentuje odůvodnění výroku č. I. o zamítnutí žalob proti rozhodnutím žalovaného č. j. 5040/130/2002-1 až č. j. 5040/130/2002-19. Za této situace Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu pro jeho nepřezkoumatelnost zrušil a to v celém rozsahu, protože stěžovatel v kasační stížnosti sice uvedl, že ji podává i proti odůvodnění výroku rozsudku I., podle obsahu kasační stížnosti jí však napadl závazný právní názor krajským soudem vyslovený v tomto směru. Jeho kasační stížnost tedy nesměřovala jen proti důvodům rozhodnutí (v takovém případě by byla nepřípustná – § 104 odst. 2 s. ř. s.), ale proti řešení jeho konkrétní daňové věci, kterým by byl správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se již dále nezabýval naplněním ostatních stížnostních důvodů, a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. listopadu 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu