



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: J. U., zastoupeného JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2006, čj. 8129/110/2006, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 5. 2007, čj. 10 Ca 22/2007 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Finanční úřad v Českých Budějovicích vyměřil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 16. 7. 2001, čj. 161272/01/077910/4639, daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 47 312 Kč. Žalobce nenapadl dodatečný platební výměr v zákonné lhůtě odvoláním.

Podáním ze dne 11. 3. 2002, doručeným finančnímu úřadu dne 15. 5. 2002, žalobce požádal o přezkoumání daňového rozhodnutí, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 8. 2003, čj. 9639/110/2002, povolil [§ 55b odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)].

Finanční úřad v Českém Krumlově (nový místně příslušný správce daně) pak rozhodnutím ze dne 14. 11. 2005, čj. 73142/05/082910/6387, změnil dodatečný platební výměr ze dne 16. 7. 2001 tak, že vyměřil žalobci daň ve výši 848 000 Kč.

Žalobce napadl rozhodnutí ze dne 14. 11. 2005 odvoláním, kterému Finanční úřad v Českém Krumlově rozhodnutím ze dne 21. 8. 2006, čj. 57635/06/082910/6387, částečně vyhověl a napadené rozhodnutí změnil tak, že vyměřil daň ve výši 288 000 Kč.

Odvolání žalobce proti poslední uvedenému rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 19. 12. 2006, čj. 8129/110/2006.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 30. 5. 2007, čj. 10 Ca 22/2007 - 44, zamítl.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, jakkoliv své námitky citovaným ustanovením výslovně nepodřadil.

Stěžovatel kasační stížností především opakuje žalobní námitky. Dále uvedl, že z rozhodnutí o povolení přezkumu nejsou patrné žádné konkrétní vady nebo skutkové okolnosti nasvědčující nesprávnému stanovení daně. Stěžovatel předpokládal, že správce daně zhodnotí jeho tvrzení uvedená v odpovědích na výzvu správce daně v daňové kontrole (předcházející vydání prvního dodatečného platebního výměru). Správce daně však hodnotil předložené účetnictví, které měl k dispozici i při daňové kontrole, stejnými argumenty jako ve zprávě o daňové kontrole s jediným rozdílem, totiž doměřením daně za použití pomůcek v osmnáctkrát vyšší výši než původně. Na základě odvolání stěžovatele správce daně snížil daň opět pomůckou na necelý šestinásobek původně stanovené daně.

Stěžovatel popsaný postup správce daně napadl žalobní námitkou. Krajský soud se však nezabýval obsahem rozhodnutí o přezkoumání a pouze konstatoval, že není zřejmé, které důkazy správce daně v rámci přezkumného řízení neprovedl, neboť je stěžovatel nijak nekonkretizoval. Ten ovšem stížní námitkou tvrdí, že je konkretizoval „citováním rozhodnutí“.

Dále stěžovatel krajskému soudu vytkl, že ve shodě se správními orgány „cituje, že stěžovatelem předložené inventury zásob neprokazovaly evidenci zásob, neobsahovaly údaje o skutečném pohybu zboží, jakož i množství vyskladněného zboží, výši přírůstku zboží, výši stavu zásob“. K tomu stížní námitkou stěžovatel uvedl, že „již při první kontrole prokazoval, že nevedl sklady, neboť nakupoval zboží přímo pro potřeby baru a dával tak nakoupené zboží přímo do spotřeby. Pokud podnikatel nemá sklady, nemá ani povinnost vést skladovou evidenci.“.

Aniž by stěžovatel v tomto směru cokoliv vytkl krajskému soudu, konstatuje, že poukázal na rozdílné závěry správce daně učiněné na základě stejných podkladů a cituje v té souvislosti nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 116/96.

Přezkumné řízení bylo podle stěžovatele svým obsahem opakováním daňové kontroly. Stěžovateli není známo, proč již při prvním vyměření daně správce daně nevyužil všech zákonných prostředků a nedoměřil daň podle pomůcek v odpovídající výši, tvrdí-li nyní na základě stejných podkladů, že daň měla být vyšší. Stěžovatel se domnívá, že „Z protokolů a zpráv z kontroly nevyplývají žádné jiné nové skutečnosti, které by nastaly či byly nově kontrolovány, než tomu bylo v roce 2001.“. V této souvislosti se stěžovatel táže, kdo je odpovědný za dodatečné penále od roku 1996, když daň měla být správně vyměřena již v roce 2001. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud na tuto námitku nereagoval.

Dále stěžovatel (opět bez výtky ve vztahu ke krajskému soudu) zopakoval žalobní námitku, podle níž je změna rozhodnutí v neprospěch odvolatele zakázána. Tvrdí, že se tato zásada netýká pouze správního trestání, ale veškerého rozhodování orgánů veřejné správy. V té souvislosti stěžovatel zdůraznil, že k původnímu doměření daně došlo na základě pomůcek a stěžovatel neměl možnost výši daně ovlivnit.

Konečně pak stěžovatel uplatnil námitku prekluze s tím, že „nezastává právní názor“ krajského soudu. Stěžovatel se domnívá, že mu byla daň vyměřena již po uplynutí prekluzivní lhůty rozhodnutím o opravném prostředku ze dne 27. 12. 2006. Podle stěžovatele byla dne 17. 7. 2000 zahájena daňová kontrola, proto měla být daň vyměřena do 31. 12. 2003. K tomuto datu stěžovatel přičítá 756 dnů, po které „byla prekluze zastavena“ (od vydání výměru dne 16. 7. 2001 do rozhodnutí o povolení přezkumného řízení dne 13. 8. 2003) a tvrdí, že mělo být pravomocně rozhodnuto do 6. 9. 2005, správce daně však rozhodl až 27. 12. 2006.

III.2

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Domnívá se, že se krajský soud s námitkou týkající se obsahu rozhodnutí o přezkumu vypořádal dostatečně.

Žalovaný se odvolal na závěry krajského soudu i ve vztahu k námitce týkající se rozdílů ve výši doměřené daně. Závěry správce daně mají podle krajského soudu oporu ve spisu, ze kterého je seznatelné, proč ke změnám ve výši doměřené daně docházelo.

S odkazem k rozsudku krajského soudu žalovaný nepovažuje za důvodnou ani námitku, podle níž bylo přezkumné řízení opakováním daňové kontroly.

Podle žalovaného nelze přitakat ani námitce o zákazu změny k horšímu, neboť možnost takové změny jednoznačně vyplývá z § 50 odst. 3 daňového řádu.

Konečně pak žalovaný uvedl, že daň byla vyměřena před vypršením prekluzivní lhůty a nebyla porušena ani desetiletá objektivní lhůta pro vyměření daně.

III.3

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že se část kasační stížnosti soustředí pouze na rekapitulaci vývoje věci a na polemiku se závěry žalovaného, resp. správních orgánů. Kasační stížnost je ovšem oprávněným prostředkem proti rozhodnutí krajského soudu a tedy i stížní námitky, jimiž se Nejvyšší správní soud zabývá (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), se odvíjejí vždy od tvrzeného pochybení krajského soudu. Toto pochybení se může týkat nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] či nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], nebo nezohlednění vad řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Jsou-li ovšem kasační stížností namítány vady řízení před správním orgánem, musí se jednat o vady, které byly namítány před krajským soudem nebo k nimž byl tento soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. a § 76 s. ř. s.) – jak vyplývá i z textu „a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit“ [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. I tato námitka tak nakonec primárně brojí proti rozhodnutí krajského soudu, nikoliv proti samotnému rozhodnutí správního orgánu.

Stěžovatel je povinen v kasační stížnosti explicitně uvést jím spatřované důvody nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu a vymezit tak rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí Nejvyšším správním soudem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, čj. 8 Afs 55/2005 - 74, www.nssoud.cz). Uvedení konkrétních stížních námitek přitom nelze nahradit zopakováním či parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006 - 58, www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud, předmětem jehož přezkumu je právě rozhodnutí krajského soudu, se tak nemůže zabývat kasační stížností v rozsahu, v němž stěžovatel rekapituluje dosavadní průběh řízení nebo polemizuje se žalovaným způsobem odpovídajícím žalobě, aniž by bylo zřejmé, v čem vytýká pochybení krajskému soudu, který se věcí zabýval a v rozsahu žalobních námitek ji přezkoumal.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud dodává, že podobně jako je jeho přezkum vymezen stížními námitkami, které nelze nahradit odkazem na předchozí podání, je přezkum krajského soudu vymezen žalobními body [§ 71 písm. d) s. ř. s.], z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné, a které nemohou být pouhým zopakováním odvolacích námitek již jen proto, že směřují proti jinému rozhodnutí.

Tvrdí-li stěžovatel stížní námitkou, že v žalobě konkretizoval důkazy neprovedené správcem daně v přezkumném řízení „citováním rozhodnutí“, nelze jeho námitce přisvědčit. Uvedení konkrétních žalobních bodů nelze nahradit zcela obecným tvrzením, podle něž správní orgán neprovedl důkazy, byť by bylo spojeno s odkazy stěžovatele na jeho podání v rámci správního řízení. Podobně stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nezabýval obsahem rozhodnutí o přezkoumání. Stěžovatel však v žalobě po obsáhlé rekapitulaci svých podání (tedy v zásadě po zopakování odvolacích námitek) a

konstatování závěru žalovaného, podle nějž rozhodnutí o povolení přezkoumání obsahuje veškeré zákonem stanovené náležitosti, pouze poukazuje na svou předchozí argumentaci, aniž by v konkrétní rovině napadl argumentaci žalovaného obsaženou v napadeném rozhodnutí. Tento odkaz ovšem nemůže nahradit žalobní bod ve smyslu § 71 písm. d) s. ř. s. a stížní námitka, podle níž se krajský soud obsahem rozhodnutí o přezkoumání nezabýval, není důvodná.

Vytkl-li stěžovatel krajskému soudu závěr, že stěžovatelem předložené inventury zásob neprokazovaly evidenci zásob, údaje o skutečném pohybu zboží atd., je třeba uvést, že krajský soud i v tomto obecném závěru přezkoumal žalobu nad rámec řádně uplatněných žalobních bodů. Stěžovatel se otázkou vedení zboží zabýval pouze v rekapitulační části žaloby, aniž by žalovanému vytýkal konkrétní pochybení ve způsobu, jakým se vypořádal s odpovídající odvolací námitkou (námitka v odvolání stěžovatele ze dne 18. 9. 2006, založeného ve správním spisu, je zcela identická, jako její reprodukováný text v žalobě). Uvedl-li pak stěžovatel stížní námitkou, že již při první kontrole prokazoval, že nevedl sklady, neboť nakupoval zboží přímo pro potřeby baru a dával nakoupené zboží přímo do spotřeby, nemohl se Nejvyšší správní soud touto námitkou zabývat, neboť nejen nereaguje na odůvodnění rozsudku krajského soudu, ale nemá ani předobraz v řádně uplatněném žalobním bodu (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Stěžovatel krajskému soudu vytkl, že nereagoval na námitku, podle níž bylo přezkumné řízení opakováním daňové kontroly, správce daně již při prvním vyměření nevyužil všech zákonných prostředků a nedoměřil daň v odpovídající výši, přičemž z protokolů a zpráv z kontroly nevyplývají nové skutečnosti oproti roku 2001. V té souvislosti se stěžovatel táže, kdo je odpovědný za dodatečné penále od roku 1996. Ani tuto výtku ovšem Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou, z žaloby totiž není zřejmé, že by se jednalo o žalobní bod. Odpovídající část žaloby se nachází v její rekapitulační části, je uvozena slovy „Dále žalobce v napadeném odvolání uvedl ...“, a odpovídá textu v odvolání ze dne 18. 9. 2006. Krajský soud tedy neměl důvodu se s touto argumentací vypořádat.

Nejvyšší správní soud se nemohl zabývat kasační stížností ani v části, již stěžovatel tvrdí, že poukázal na rozdílné závěry správce daně učiněné na základě stejných podkladů a cituje nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 116/96, neboť není zřejmé, jaké pochybení je krajskému soudu vytýkáno. Nejvyšší správní soud pouze nad rámec nutného odůvodnění podotýká, že krajský soud nepřisvědčil námitce, podle níž správce daně vycházel v rámci přezkumného řízení ze stejných důkazních prostředků, které mu stěžovatel předkládal v průběhu daňové kontroly, a argumentace, podle níž správce daně činil na základě stejných podkladů různé závěry, se tak nejvíce důvodná.

Podobně se Nejvyšší správní soud nemohl zabývat argumentací, podle níž je změna rozhodnutí v neprospěch odvolatele zakázána. Není totiž zřejmé, co je vytýkáno krajskému soudu, který se s touto námitkou (byť se opět jednalo spíše o zopakování odvolací námitky než o řádně uplatněný žalobní bod) podrobně vypořádal.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli v námitce, jíž „nezastává právní názor“ krajského soudu na prekluzi. Závěry krajského soudu jsou zcela přesvědčivé a

přílehlavé a stěžovatel s nimi, s výjimkou zopakování žalobních námitek, v konkrétní rovině nepolemizuje. Nejvyšší správní soud proto jen stručně připomíná, že předmětem přezkumu je daňová povinnost vztahující se ke zdaňovacímu období roku 1996. V souladu s § 47 odst. 1 daňového řádu mohla být daň doměřena do konce roku 2000. Zahájením daňové kontroly u stěžovatele dne 17. 7. 2000 došlo k přerušení a novému běhu prekluzivní lhůty (§ 47 odst. 2 daňového řádu). Daň poté byla doměřena dne 16. 7. 2001, tj. před vypršením prekluzivní lhůty. Poté, kdy žalobce požádal o přezkum rozhodnutí o vyměření daně, a žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 8. 2003 tento přezkum povolil, došlo ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu k dalšímu přerušení a novému běhu prekluzivní lhůty, která skončila koncem roku 2006. Právní názor stěžovatele, vycházející z jediného přerušení a běhu prekluzivní lhůty v návaznosti na daňovou kontrolu v roce 2000, se stavením běhu této lhůty od vydání výměru dne 16. 7. 2001 do rozhodnutí o povolení přezkumného řízení dne 13. 8. 2003, nemá oporu v zákoně.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stížní námitky nejsou důvodné, napadené rozhodnutí krajského soudu je zákonné, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému, kterému by právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, žádné náklady podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. července 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu