



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdu v právní věci žalobce: **L. J.**, zast. JUDr. Radkem Forelem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2008, č. j. 31 Ca 168/2007 - 31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2008, č. j. 31 Ca 168/2007 - 31 **se zrušuje a věc se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále též stěžovatel) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2008, č. j. 31 Ca 168/2007 - 31, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007, č. j. 3269/07-1102-702767 a rovněž bylo výše cit. rozsudkem zrušeno i rozhodnutí správce daně I. stupně – Finančního úřadu v Luhačovicích ze dne 16. 5. 2006, č. j. 17704/06/304971/9444.

Stěžovatel napadá uvedený rozsudek krajského soudu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) a dále z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí [ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel nesouhlasí s názorem Krajského soudu v Brně, který zrušil rozhodnutí stěžovatele, přičemž nedostatek důvodů jeho rozhodnutí spatřuje v tom, že přestože byla

v odvolání námitka prekluze uplatněna, v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se k ní žalovaný nijak nevyjádřil. Krajský soud cituje v rozsudku pouze část věty z rozhodnutí stěžovatele. Podle stěžovatele žalobce nenamítal, že nelze doměřit daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002, protože uplynula lhůta pro vyměření či doměření daně za zdaňovací období roku 2002, ale z kontextu je zřejmé, že žalobce namítal, že daňový subjekt není povinen uschovávat doklady o skutečnostech nastalých v roce 2000 delší dobu, než je doba, po kterou lze ještě dodatečně stanovit daň za rok 2000. Pokud žalobce odkazoval v doplnění odvolání na *„přijetí půjčky či daru v listopadu roku 2000“*, namítal tedy to, že nemusel uchovávat doklady z roku 2000 - konkrétně doklady vztahující se k tomu, že finanční prostředky v roce 2000 přijal, a dále namítal skutečnost, že ho správce daně nemohl vyzývat s odkazem na ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků k předložení takových dokladů. Stěžovatel se k této odvolací námitce v rozhodnutí o odvolání podrobně vyjádřil a zdůvodnil s uvedením konkrétních právních norem, proč byl žalobce povinen uschovat předmětné doklady.

Porušení ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy námitku prekluze ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2002 uplatnil podle stěžovatele žalobce poprvé až v žalobě a stěžovatel má za to, že jeho rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 7. 2007, č. j. 3269/07-1102-702767, je přezkoumatelné, neboť se v odůvodnění tohoto rozhodnutí vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání.

Stěžovatel ve druhé námitce nesouhlasí s tím, že bylo krajským soudem zrušeno nejen rozhodnutí stěžovatele, ale rovněž rozhodnutí Finančního úřadu v Luhačovicích, přičemž k důvodu, pro který zrušil rovněž rozhodnutí finančního úřadu, se krajský soud nijak blíže nevyjádřil. Krajský soud sice na str. 4 uvádí jako důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí FÚ v Luhačovicích kromě porušení povinnosti vypořádat se s odvolací námitkou ještě *„absenci stanoviska finančních orgánů k otázce žalobcem v odvolacím řízení namítané prekluze“*, neobjasňuje však blíže, jaké jiné finanční orgány kromě stěžovatele v postavení odvolacího orgánu se měly k námitce prekluze vyjádřit a proč. Stěžovateli tak není jasné, zda soud považuje za nutné, aby se k námitce prekluze, která byla podle soudu uplatněna v odvolání, vyjadřoval kromě odvolacího orgánu v rozhodnutí o odvolání ještě jiný finanční orgán a jakou formou by tento měl učinit. Stěžovatel postrádá v rozsudku Krajského soudu v Brně uvedení důvodu, pro který bylo zrušeno rovněž rozhodnutí správce daně I. stupně.

K odůvodnění výroku o nákladech řízení stěžovatel podotýká, že z poslední věty tohoto odůvodnění (*„... činí náklady řízení za všechny čtyři podané žaloby celkem 7712 Kč.“*) mu není zcela zřejmé, zda chtěl krajský soud vyjádřit, že náklady za všechny (podle stěžovatele tři) podané žaloby činí celkem za tyto žaloby 7712 Kč, když soud ve třech věcech žalobce vedených pod spisovými značkami 31 Ca 167, 168 a 169/2007 rozhodl ve výroku III. o nákladech řízení tak, že v každé žalobní věci uložil žalovanému samostatně uhradit náklady řízení vždy ve výši 7712 Kč (tedy celkem v těchto třech věcech ve výši 23 136 Kč).

Z uvedených důvodů se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti má za to, že rozsudek krajského soudu je zcela správný a zákonný. Nadále setrvává na svém stanovisku, že povinnost se podrobit daňové povinnosti není časově neomezená a naopak je vázána lhůtami, které jsou stanoveny v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, kdy se jedná o lhůty prekluzivní a z tohoto důvodu, dle jeho názoru, došlo k zániku práva. Dle žalobce je i rozhodnutí krajského soudu o nákladech řízení správné, neboť bylo o nákladech rozhodováno v každém řízení samostatně. Kasační stížnost považuje žalobce za nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že podle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. je vázán důvody kasační stížnosti. V souzené věci stěžovatel uplatnil kasační důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a dále nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Při posouzení důvodnosti první kasační námitky Nejvyšší správní soud předně musel vycházet z obsahu správního spisu a z něj vyplývajícího zjištěného skutkového stavu. Rozhodnutím stěžovatele bylo částečně vyhověno odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru a byla změněna dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 na výši 538 210 Kč (nikoli jak nesprávně uvádí krajský soud, že rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání a dodatečně vyměřena daň ve výši 634 210 Kč). V odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je mj. uvedeno, že správce daně v rámci daňové kontroly zahájené dne 21. 2. 2005 zjistil, že daňový subjekt si v peněžním deníku jako nedaňové příjmy mj. zaúčtoval osobní vklady v částce 2 069 000 Kč. Správce daně požadoval dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokázání a doložení toho, zda se jedná o prostředky již zdaněné nebo od daně osvobozené. V rámci daňového řízení resp. řízení odvolacího, byly akceptovány důkazy vztahující se k částce 300 000 Kč, jako půjčka od pí. S.. V případě částky 1 769 000 Kč žalobce předložil dohodu ze dne 10. 11. 2000 mezi ním a paní M. M., bytem V. L., P., A. 85013, ze dne 10. 11. 2000 sepsanou ve Vídni. Z této dohody mělo vyplývat, že žalobce dostal darem 250 000 USD (tj. dle kurzu z 10. 11. 2000 celkem 10 140 000 Kč). Žalobce rovněž vypověděl, že z tohoto daru byly realizovány vklady v peněžním deníku v roce 2001, 2002 a 2003. Dále žalobce předložil doplnění „dohody“ ze dne 29. 04. 2005, ze které mělo vyplývat, že částka 250.000 USD je přístupná žalobci, ale je pod kontrolou paní M. M.. S ohledem na přetrvávající pochybnosti správce daně požadoval tento prokázání tvrzených skutečností ze strany daňového subjektu, tj. skutečnosti, že se jednalo o půjčku. V rámci daňového řízení však nebyl doložen ani název banky, čísla účtů, ze kterých byly peníze údajně vybrány ani směna z USD na Kč. Správce daně I. stupně tedy konstatoval ve zprávě o daňové kontrole, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal skutečnost, že částka 1 769 000 Kč byla oprávněně účtována jako příjem nedaňový, a proto o tuto částku zvýšil základ daně. V rámci odvolacího řízení pak bylo potvrzeno, že k žalobcem deklarovanému daru nedošlo.

Jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Brně, zrušil výše uvedené rozhodnutí stěžovatele pro nedostatek důvodů rozhodnutí způsobující nepřezkoumatelnost a procesní vady žalobou napadeného rozhodnutí, a to s odkazem na ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. Krajský soud v Brně v cit. rozsudku uvádí: „Žalobce uplatnil jako první žalobní námitku prekluzi dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Tutéž námitku uplatnil i v rámci podaného odvolání, o podané námitce prekluze si byl vědom žalovaný., neboť v odůvodnění rozhodnutí na str. 6 pod bodem 6) uvedl: „Daňový subjekt namítá, že již uplynula lhůta pro dodatečné vyměření daňové povinnosti... Přestože v odvolání byla námitka prekluze uplatněna, v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se k ní žalovaný nijak nevyjádřil. K otázce prekluze se vyslovil až v písemném vyjádření k žalobě, které však nemůže nahradit odůvodnění odvolacího orgánu. Aby soud mohl posoudit, zda-li žalovaný rozhodl o námitce prekluze správně, muselo by být stanovisko žalovaného k této otázce obsaženo v jeho rozhodnutí. Jelikož se žalovaný s touto odvolací námitkou nevypořádal, soudu nezbylo, než rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů rozhodnutí, způsobující nepřezkoumatelnost této žalobní námítky, zrušit.“

Uvedenému závěru krajského soudu nemůže Nejvyšší správní soud přisvědčit. Pokud jde o konstatování soudu I. stupně, že v odvolacím řízení byla žalobcem uplatněna námitka prekluze vztahující se k projednávanému zdaňovacímu období, nemá toto tvrzení soudu oporu ve správním spise. Nejvyšší správní soud ze spisu konkrétně z odvolání žalobce a jeho doplnění ověřil, že v doplnění odvolání, které bylo správci daně doručeno dne 10. 10. 2006, na straně 3 žalobce namítá rozšíření důkazního břemene a polemizuje rovněž o tom, že poplatník nemá povinnost prokazovat majetkové poměry a zdroje majetků, o návrhu úpravy majetkových příznání, který nebyl zákonodárným sborem ČR přijat. Žalobce dále v odvolání uvádí: „Daňový subjekt nemá povinnost uschovávat doklady delší dobu, a proto uplynutím lhůty zanikne právo daň dodatečně stanovit (přijetí půjčky či daru v listopadu roku 2000). Výzvu v uvedeném případě s odkazem na ust. § 31 odst. 9 daňového řádu nelze uplatnit.“

Z uvedeného textu, jakož i z kontextu výše popsaného skutkového stavu, pak nelze dovodit jiný závěr, než že žalobce nenamítal skutečnost, že nelze doměřit daň z příjmů fyzických osob za rok 2002, neboť již uplynula lhůta pro její vyměření. Nadto, byla-li daňová kontrola za zdaňovací období 2002 zahájena 21. 2. 2005, zjevně se nejednalo o případ prekluze, proto ani správce daně neměl relevantní důvod ex offio námitku prekluze zkoumat. Naopak z formulace odvolací námítky vyplývá, že žalobce namítal neoprávněnost požadování dokladů vztahující se k deklarovanému vkladu ve výši 1 769 000 Kč (např. smlouva ze dne 10. 11. 2000 uzavřená mezi žalobcem a paní M. M. a popř. doklady vztahující se k této smlouvě) a dále, že daňový subjekt není povinen uchovávat doklady o skutečnostech nastalých v roce 2000 po dobu delší, než je lhůta po kterou lze ještě stanovit daň za rok 2000. K této námitce stěžovatel, jako odvolací orgán uvedl: „... je nutno si uvědomit, že daňový subjekt o „vkladech“ účtoval v roce 2002. V souladu s ust. § 31 odst. 2 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, (v návaznosti na ust. § 32 odst. 2 citovaného zákona) je daňový subjekt povinen uschovat účetní písemnosti (tj. písemnosti, na základě kterých provedl konkrétní způsob účtování) po dobu pěti let počínajících koncem účetního období, kterého se týkaly. V konkrétním případě tedy měly být písemnosti uchovány minimálně do konce roku 2007.“

Nejvyšší správní soud, s přihlédnutím k výše uvedenému, dospěl k závěru, že z textu odvolání je nanejvýš zřejmé, že žalobce v doplnění odvolání odkazoval na přijetí daru (půjčky) v listopadu roku 2000 a rozporoval tu skutečnost, že není povinen uchovávat doklady z roku 2000, tj. doklady vztahující se k tomu, že v listopadu 2000 údajně přijal finanční prostředky a správce daně tudíž není oprávněn dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, jej vyzývat k jejich předložení v rámci probíhající daňové kontroly v roce 2005. Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, zejména pak z odvolání žalobce ze dne 30. 6. 2006 a v doplnění ze dne 10. 10. 2006, že námitka ohledně zániku práva daň vyměřit, se nikde jinde, než v souvislosti s uchováváním dokladů za rok 2000 nevyskytuje. Jak je výše uvedeno, stěžovatel se k této námitce na str. 8 pod bodem 6 rozhodnutí o odvolání podrobně vyjádřil a uvedl z jakého důvodu vč. odkazu na zákon o účetnictví, tuto námitku považuje za nedůvodnou (viz. výše). Pokud krajský soud formuloval znění citované odvolací námítky žalobce způsobem v rozsudku uvedeným, tj. že: „... *daňový subjekt namítá, že již uplynula lhůta pro dodatečné stanovení daňové povinnosti...*“, dopustil se dle názoru zdejšího soudu zjevné dezinterpretace, která následně vyústila i v nesprávné právní hodnocení okolností daného případu; stěžovatel v odůvodnění svého rozhodnutí pod bodem 6 však konstatoval, že „*daňový subjekt namítá, že. uplynula lhůta pro dodatečné vyměření daňové povinnosti a nemá proto povinnost uchovávat doklady tohoto roku* (tzn. doklady k daňové povinnosti roku 2000, o tu se však v dané věci nejednalo, neboť žalobce o půjčce účtoval v roce 2002 – pozn. soudu.) Krajský soud tak nesprávně zaměnil lhůtu pro vyměření daně za rok 2002 se lhůtou stanovenou zvláštními předpisy pro uchovávání účetních dokladů za rok 2000.

Pokud jde o další námitku stěžovatele ohledně zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně, zde Nejvyšší správní soud především poukazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, (přístupno na www.nssoud.cz), které se týkalo právě výkladu § 78 odst. 3 s. ř. s a v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že toto ustanovení upravuje výjimku z obecného principu omezené kasace, který se jinak uplatňuje ve správním soudnictví. Krajský soud totiž „podle okolností může“ zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a má tedy možnost uvážit, zda v konkrétním případě není vhodnější zrušit nejenom rozhodnutí správního orgánu druhého stupně, ale také rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Jak je však patrné z dikce ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s., svěčuje na rozdíl od ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., které vymezuje důvody pro zrušení rozhodnutí žalobou přímo napadeného, posouzení důvodů pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně do volné úvahy krajského soudu. Jak však Nejvyšší správní soud zdůraznil v citované věci, v případě, kdy krajský soud svoji úvahu svěřenou mu ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s. provede, dojde k pozitivnímu závěru, že jsou dány okolnosti též pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a k jeho zrušení také ve výroku svého rozsudku přistoupí, je nezbytné, aby soud tento výrok náležitě odůvodnil. Z těchto závěrů rozšířeného senátu již Nejvyšší správní soud vyšel např. ve svém rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, (přístupno www.nssoud.cz), když zrušil ke kasační stížnosti žalovaného správního orgánu rozsudek krajského soudu z toho důvodu, že jeho výrokiem krajský soud zrušil rovněž prvostupňový platební výměr správce daně, aniž by ovšem zároveň uvedl důvody, proč tak učinil.

Jak je výše uvedeno, jestliže ust. § 78 odst. 3 s. ř. s. svěřuje pravomoc krajskému soudu uvážit, zda je podle okolností věci vhodné zrušit rovněž prvostupňové rozhodnutí správního orgánu, neznamená to, že by mu zákon svěřoval možnost zcela neomezené úvahy, tak jako ji nesvěřuje ani správnímu orgánu při použití správního uvážení. Krajský soud musí respektovat rámec a logiku základních procesních institutů daného správního řízení, v tomto případě tedy řízení daňového, tak, aby bylo možné toto řízení po vrácení věci krajským soudem řádně dokončit. Zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně bude tedy přicházet do úvahy zejména tam, kde správní soud shledá jak odvolací tak prvostupňové rozhodnutí finančních orgánů nezákonným, přičemž nebude možná náprava tím, že by odvolací orgán prvostupňové rozhodnutí změnil. Tento postup bude proto na místě zejména v případech, kdy daň vůbec neměla být vyměřena či doměřena, popř. tam, kde správní soud shledá takovou vadu prvostupňového daňového řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé a kterou již přitom nelze v novém odvolacím řízení odstranit. Rozhodně však takto nelze postupovat v případě, kdy správní soud shledá pouze vady odvolacího řízení spočívající v porušení povinnosti vypořádat se s odvolacími námitkami.

V daném případě lze plně přisvědčit stěžovateli, že pokud krajský soud vytkl stěžovateli, jakožto odvolacímu orgánu, porušení povinnosti vypořádat se s odvolací námitkou prekluze dle ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, není shora uvedený postup na místě. I v případě, pokud by byla námitka prekluze v odvolacím řízení skutečně uplatněna a stěžovatel by se s ní nevypořádal, nepřichází v úvahu pouze z důvodu procesních vad před odvolacím orgánem postup dle § 78 odst. 3 s. ř. s., tedy zrušení i rozhodnutí prvoinstančního orgánu, a to navíc za situace, kdy věc nebyla soudem vůbec meritorně přezkoumávána a soud nikterak nepřezkoumával zákonnost samotného vyměření daně a dále za situace, kdy tato námitka zjevně ani nemohla být úspěšná, neboť, jak již bylo uvedeno daňová kontrola za rok 2002 byla zahájena počátkem roku 2005, tedy v zákonné lhůtě. Nejvyšší správní soud tedy shledal i druhou námitku stěžovatele stran zrušení dodatečného platebního výměru správce daně I. stupně důvodnou.

Nelze přitom s přihlédnutím k relevanci otázky prekluze odhlédnout ani od skutečnosti, že krajský soud ani sám neshledal nezákonným postup správce daně, požadoval-li tento v souladu s ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, prokázání finančních prostředků, které zaúčtoval. Krajský soud v napadeném rozsudku uvádí, že v daném případě „....nelze postup správce daně považovat za nepřípustné rozšíření důkazního břemene,.... po žalobci nebylo správcem daně požadováno obecně prokazovat majetkové poměry, správce daně pouze požadoval, aby žalobce doložil konkrétní částku uplatněnou v daňovém přiznání.

K námitce stran výroku o nákladech řízení Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoliv je částka nákladů řízení krajským soudem vypočtena správně, lze přisvědčit stěžovateli v tom, že jeho odůvodnění je přinejmenším sporné. V dané věci byly skutečně podány pouze tři žaloby, nikoli čtyři, jak uvedl krajský soud a nejedná se o souhrnnou částku nákladů řízení, nýbrž o nich bylo rozhodováno v každém řízení samostatně. Nesprávná formulace však nemá vliv na zákonnost výroku samotného.

Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž 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 (§ 53 odst. 3 a § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 19. srpna 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu