



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudkyň JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce **V. A.**, zastoupeného JUDr. Milanem Matulou, advokátem se sídlem Nábřeží dukelských hrdinů 561, Rožnov pod Radhoštěm, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2007, č. j. 6678/07-1102-702767, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 6. 2009, č. j. 30 Ca 156/2007 - 92,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 6. 2009, č. j. 30 Ca 156/2007 - 92, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud dne 25. 6. 2009 zamítl žalobu proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 4. 2007. Tím žalovaný zamítl žalobcovu odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm, dodatečnému platebnímu výměru ze dne 2. 8. 2006, č. j. 50737/06/404921/4361, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 31 610 Kč. Daň byla stanovena za použití pomůcek, ve smyslu § 31 odst. 5 a § 46 odst. 3 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

[2] Krajský soud přitom rozhodoval o věci již podruhé. Ve svém prvním rozsudku ze dne 4. 9. 2008, č. j. 30 Ca 156/2007 - 59, žalobci vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí

žalovaného s tím, že důvody, o které žalovaný opřel svůj závěr o neprůkaznosti daňové evidence žalobce nejsou dostatečně konkrétní a úplné. Závěr žalovaného měl být založen prakticky na jediném argumentu, a to že daňová evidence je neprůkazná. Žalovaný neuvedl, co konkrétně žalobce porušil či nedodržel. Z rozhodnutí žalovaného nelze zjistit, co konkrétně žalobci vytýká, v rozhodnutí chybí i konkrétní odkazy na právní normy, jejichž porušení je žalobci vytýkáno. Nebyl rovněž naplněn postup správních orgánů uvedený v § 31 odst. 8 daňového řádu. Soud tedy rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[3] K následné kasační stížnosti žalovaného však Nejvyšší správní soud uvedené rozhodnutí krajského soudu zrušil, a to rozsudkem ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 6/2009 - 81 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Zde nejprve odkázal na svou dosavadní judikaturu, v níž stanovil podmínky, jejichž naplnění je třeba k tomu, aby správce daně mohl přistoupit k vyměření daně za použití pomůcek. Zdůraznil, že konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 daňového řádu založena na jisté hierarchii postupů správce daně. Prioritu má stanovení daně dokazováním. Nastane-li však taková absence důkazních prostředků (tj. neunese-li daňový subjekt své důkazní břemeno), že již daň nelze stanovit za pomoci důkazů, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, tedy užití pomůcek, které si je oprávněn správce daně obstarat sám, a to i bez účasti daňového subjektu (§ 31 odst. 5 daňového řádu). Ve vztahu k posuzované věci pak Nejvyšší správní soud odmítl závěr krajského soudu, podle nějž je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Naopak se ztotožnil s argumentací žalovaného a konstatoval, že žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí dostatečně konkrétně vyložil, z jakých důvodů považoval ze nemožné vyměřit daň jinak, než za užití pomůcek. Žalovaný rovněž konkrétně odkázal na právní normy, jejichž porušení žalobci vytknul [zejména jde o porušení povinnosti vést daňovou evidenci stanovenou v ustanovení § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“)]. Nejvyšší správní soud uzavřel, že *„krajský soud se v dalším řízení podrobně seznámí s obsahem napadeného rozhodnutí a bude vycházet ze závěrů vyslovených v tomto rozsudku“*.

[4] Krajský soud poté dne 25. 6. 2009 vydal rozsudek, v jehož odůvodnění nejprve obsáhle ocitoval uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Tuto citaci doplnil konstatováním, že vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II.

[5] Rozsudek krajského soudu ze dne 25. 6. 2009 napadl kasační stížností žalobce. V té namítl, že podstatou právního posouzení provedeného Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 18. 3. 2009 byla otázka nezákonnosti postupu krajského soudu při hodnocení napadeného rozhodnutí v situaci, kdy daňová povinnost byla stěžovateli stanovena za použití pomůcek. Dle stěžovatele sice závěry Nejvyššího správního soudu byly krajským soudem respektovány a soud tyto závěry převzal pro odůvodnění zamítavého rozsudku, krajský soud se však při svém rozhodování zcela vyhnul posouzení dalších námitek obsažených v žalobě a odůvodňujících nezákonnost postupu správního

orgánu. Stěžovatel ve své žalobě namítal nejen nesprávnost použití pomůcek při stanovení daňové povinnosti, ale zejména vady řízení před správním orgánem.

[6] Stěžovatel v žalobě namítal nesprávné právní závěry správního orgánu, které nemají oporu v provedeném dokazování, a nesprávnou aplikaci ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu, spočívající v těchto pochybeních: 1. Finančnímu úřadu byla v rámci kontroly předložena skladová evidence, která je součástí účetní evidence stěžovatele účtujícího v roce 2004 ve formě daňové evidence. Vysvětlení chybného uvedení údaje v daňovém přiznání doložené řádnou evidencí je jednoznačným důkazem pro prokázání zjištěného rozdílu. Skutkový závěr finančního úřadu, podle nějž stěžovatel nezdůvodnil a neprokázal rozdíly zjištěné kontrolou, nemá oporu ve spisovém materiálu, je chybný a odporuje obecným logickým principům. 2. Požadavek předložení evidence pohledávek a závazků přesahuje zákonný rámec oprávnění finančního úřadu stanovený v § 31 odst. 9 daňového řádu. Evidence pohledávek a závazků je zákonnou povinností uloženou zákonem o daních z příjmů. Tento údaj uváděný v daňovém přiznání podává informaci o jmění podniku daňového poplatníka, ale nemá žádný vliv na základ daně, který se zjišťuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji. Nesrovnalost v tomto údaji nelze hodnotit v daňovém řízení. 3. Požadavek doložení poskytnutí slev konečnému spotřebiteli rovněž přesahuje oprávnění finančního úřadu v daňovém řízení. Rozdíl mezi příjmy a výdaji je dokladem o podnikatelském úspěchu a neúspěchu bez ohledu na to, zda slevy byly poskytnuty individuálně konečnému spotřebiteli, nebo obchodníkům v rámci výprodeje zboží, které ztratilo na své tržní hodnotě. Podnikatelský neúspěch, ze kterého vznikla daňová ztráta, byl při daňové kontrole nade vší pochybnost doložen skladovou evidencí a evidencí příjmů a výdajů (peněžním deníkem). 4. Jak judikoval Ústavní soud ČR, hranice důkazní povinnosti daňového subjektu je stanovena v § 31 odst. 9 daňového řádu, z nějž plyne, že má povinnost dokazovat jen to, co sám uvádí v daňovém přiznání a ne to, co mu nařídí finanční úřad. Požadování výše uvedených důkazů představuje zatěžování stěžovatele nadměrnými požadavky, které jsou za hranicí zákona.

[7] Stěžovatel tak uzavřel, že pokud se krajský soud nevyrovnal s uvedenými námitkami, pak je právní závěr o oprávněnosti použití pomůcek pro stanovení daňové povinnosti stěžovateli přinejmenším předčasný.

[8] Stěžovatel zároveň požádal o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. O této žádosti Nejvyšší správní soud samostatně nerozhodoval, protože bezodkladně po předložení věci a po vykonání nezbytných procesních úkonů v řízení rozhodl přímo ve věci samé.

[9] Žalovaný využil svého práva vyjádřit se ke kasační stížnosti. V tomto vyjádření zejména uvedl, že se domnívá, že kasační stížnost by měla být odmítnuta pro nepřipustnost podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

III.

[10] Nejvyšší správní soud považoval nejprve za nutné ověřit, zda je kasační stížnost přípustná ve smyslu § 104 s. ř. s. Podle § 104 odst. 3 písm. a) cit. zákona je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, „jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí

bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.“ Uvedené ustanovení zajišťuje, že se Nejvyšší správní soud nemusí znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Nejvyšší správní soud tak je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku. Přípustnost opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil.

[11] Krajský soud se ve svém rozsudku, jež je nyní předmětem kasačního přezkumu, řídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v jeho předchozím rozsudku v dané věci v tom rozsahu, že již neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud však krajský soud zavázal rovněž k tomu, aby napadené rozhodnutí podrobně přezkoumal z hlediska žalobcem uplatněných námitek. Těmito námitkami (tj. např. otázkou, zda se správce daně nedopustil nesprávné aplikace ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu) se Nejvyšší správní soud podrobně nezabýval. Namítá-li tedy stěžovatel, že krajský soud tyto jeho žalobní námitky vypořádal nedostatečně, pak je kasační stížnost přípustná a Nejvyšší správní soud mohl přistoupit k věcnému přezkumu kasačních námitek.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Krajský soud *in ratiu decidendi* odůvodnění svého rozsudku toliko ocitoval odůvodnění předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu. Tuto citaci následně doplnil konstatováním, že vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v citovaném rozsudku žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejvyšší správní soud však rozhodoval v řízení o kasační stížnosti podané žalovaným, a tak se, s ohledem na dispoziční zásadu ovládající správní soudnictví, v tomto řízení vypořádal toliko s námitkami vznesenými žalovaným (žádné důvody, k nimž by bylo případně nutno přihlédnout z úřední povinnosti, v řízení neshledal). Krajský soud nicméně poté, co mu věc byla k dalšímu řízení vrácena, rozhodoval o žalobě podané žalobcem, která obsahovala námitky, jež nebyly totožné s námitkami, které vznesl v kasační stížnosti žalovaný. Nejvyšší správní soud tak závazně určil, že závěr žalovaného, podle něž bylo v případě žalobce namístě přistoupit k vyměření daně za užití pomůcek, je odůvodněn přezkoumatelným způsobem. Provést podrobnější přezkum žalobních námitek brojících proti rozhodnutí žalovaného (k jejich shrnutí viz výše rekapitulaci kasační stížnosti v bodě [6]) však bylo povinností krajského soudu, který této své povinnosti nedostál. Rozhodnutí krajského soudu je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

IV.

[14] Kasační soud proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. listopadu 2009

senátu

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně