

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **C., s. r. o.**, zastoupené JUDr. Jiřím Jandou, advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2005, č. j. 3960/130/2004-Ko, č. j. 3961/130/2004-Ko a č. j. 3962/130/2004-Ko, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 3. 7. 2006, č. j. 31 Ca 198/2005 - 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e o d m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatelka (dále i „žalobkyně“) domáhala zrušení rozsudku krajského soudu, kterým soud zrušil shora uvedená rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Napadenými rozhodnutími žalovaný změnil k odvolání žalobkyně platební výměry vydané Finančním úřadem v Náchodě, jimiž tento správce daně vyměřil žalobkyni spotřební daň za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec roku 2000. Ve výrocích žalovaný zrušil uvedení ustanovení § 44 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) pro stanovení základu daně a vyměření spotřební daně z lihu.

Žalobkyně se včasnou žalobou domáhala zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného; tvrdila, že žalovaný postupoval v rozporu s mnoha v žalobě uvedenými ustanoveními daňového řádu. Daňovou kontrolu správce daně zahájil, aniž ona podala daňové přiznání. Správce daně ji k podání přiznání nevyzval, přesto vedl daňové řízení a daň jí vyměřil za užití § 44 daňového řádu. Žalovaný pak v odvolacím řízení dospěl k závěru, že daň byla vyměřena za užití důkazů, proto vypustil z výroku rozhodnutí označení § 44 daňového řádu. Postup odvolacího orgánu byl proto rovněž nezákonný; při stanovení daně podle pomůcek (§ 44) měl postupovat podle § 50 odst. 5 a nikoliv podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Namítala i porušení § 32 odst. 2 daňového řádu, rozhodnutí nemělo totiž veškeré zákonem požadované náležitosti. Žalobkyně prodávala a nakupovala líh zvláště denaturovaný syntetický technický, na který nedopadá § 29 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních.

Krajský soud napadená rozhodnutí zrušil; uvedl, že není sporu o tom, že dodavatel na základě objednávek dodával žalobkyni líh syntetický technický zvláště denaturovaný

bez spotřební daně a žalobkyně většinu takto dodaného lihu dále v nezměněném stavu prodala opět bez spotřební daně dalším odběratelům.

Za zásadní označil výklad pojmu „určení k technickému použití u zpracovatele lihu“. Žalovaný ve svých rozhodnutích dovodil, že při jakémkoliv použití (výrobním, byť i netechnickém) se odběratel stává zpracovatelem lihu, avšak pokud takový líh dále distribuuje, použije jej k jiným účelům, než stanoví prováděcí předpis a poruší tím § 13 odst. 1 písm. c) zákona o lihu. Tento svůj závěr však žalovaný nezdůvodnil, nevysvětlil, proč se již první odběratel musí stát zpracovatelem a proč tedy přerušením vazby mezi výrobcem lihu a konečným zpracovatelem dojde ke ztrátě výhody tohoto věcného osvobození. Žalovaný několikrát zdůraznil, že nárok na osvobození od daně musí nabyvatel uplatnit u plátce, a to žalobkyně nebyla, přičemž z tohoto důvodu nebyla oprávněna akceptovat objednávky svých odběratelů na nákup lihu bez daně. Současně však uvedl, že po provedeném místním šetření žalobkyni zaregistroval jako plátce spotřební daně a to zpětně k 31. 10. 2000. Vliv této zpětné registrace však již nekomentoval a jeho argumentace v tomto bodě vyznívá rozporně. Pro nedostatečně zdůvodněné závěry, proč žalovaný považuje postup žalobkyně za nesprávný, soud shora zmíněná rozhodnutí zrušil; poukázal přitom na shodná východiska vážící se k nedostatku zdůvodnění rozhodnutí správním orgánem na nálezy Ústavního soudu i shodnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

V dalším pak již nepřisvědčil námitkám žalobkyně, mířícím do nesprávného postupu obou stupňů správců daně. Soud uzavřel, že správce daně mohl vyměřit žalobkyni daň i bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání. Navíc je zřejmé, že daň byla žalobkyni doměřena dokazováním, neboť podkladem pro vyměření byly pouze listinné důkazy, získané u žalobkyně během daňové kontroly. I kdyby však bylo na platebních výměrech uvedeno, že daň byla vyměřena podle pomůcek, aniž by to odpovídalo faktickému postupu správce daně při vyměření, bylo by možno tuto chybu napravit v rámci odvolacího řízení. Správce daně provedl dokazování v rámci daňové kontroly, o čemž svědčí výzva ze dne 5. 9. 2003 a protokoly o jednání. Námitka ohledně nesprávné aplikace § 46 odst. 3 je proto též nedůvodná. Soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se nicotnosti napadeného rozhodnutí; označení dne vydání rozhodnutí neodpovídajícím způsobem „13. července 2005“ nemůže způsobit jeho nicotnost.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně včas kasační stížnost z důvodů podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s.

Podstata námitek mířila výlučně do procesních postupů správce daně a jejich nesprávných hodnocení soudem. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas s odůvodněním rozsudku, resp. té jeho části, kde soud dospěl k závěrům o souladnosti postupu správních orgánů s daňovým řádem.

Zdůraznila, že nepodá-li daňový subjekt daňové přiznání, není správce daně oprávněn přistoupit k vyměření daně, aniž by povinného vyzval k podání přiznání. Žalovaný nesprávně k odvolání žalobkyně uzavřel, že není-li daň vyměřena za užití pomůcek, pak správce daně není povinen vyzývat k podání daňového přiznání. Tento nesprávný závěr přejal i soud.

Pokud totiž není podáno daňové přiznání (§ 44 daňového řádu), je správce daně povinen nejprve vyzvat daňový subjekt k jeho podání a teprve nepodá-li jej, smí přistoupit k vyměření daně za užití pomůcek a nebo vyjít z předpokladu, že subjekt vykázal daň ve výši

nula. Odchylku od této fikce pak může ověřit buď místním šetřením či daňovou kontrolou a poté teprve přistoupit k případnému doměření daně. Postup podle § 44 připadá v úvahu toliko tehdy, nereagoval-li subjekt na výzvu k podání daňového přiznání. Nepodal-li daňový subjekt přiznání k dani ani na výzvu správce daně, je stanovení daně pomocí důkazů pojmově vyloučeno, což plyne nakonec i z judikatury Nejvyššího správního soudu (Ej. 610/2005 Sb. NSS).

Žalobce trvá na tom, že postup správce daně byl nezákonný, nemající oporu v daňovém řádu. Závěry soudu byly proto nesprávné; soud rovněž pochybil, jestliže nevyslovil nicotnost napadeného rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že tato směřuje toliko do odůvodnění rozsudku a je proto nepřijatelná.

Nejvyšší správní soud se nejprve tedy zabýval otázkou přípustnosti této kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost přípustná není.

Podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s., (které patří mezi obecná ustanovení o řízení ve správním soudnictví), soud usnesením odmítne návrh, nestanoví-li tento zákon jinak, jestliže je takový návrh podle tohoto zákona nepřijatelný.

Podle ustanovení § 102 s. ř. s. je kasační stížnost opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná nařízením (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Kasační stížnost je přípustná proti každému takovému rozhodnutí, není-li stanoveno jinak. Ustanovení § 104 s. ř. s. upravuje důvody nepřijatelnosti kasační stížnosti. Podle druhého odstavce uvedeného ustanovení není přípustná kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu. Podle čtvrtého odstavce téhož ustanovení není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

V projednávané věci je dán jeden z výše označených důvodů nepřijatelnosti kasační stížnosti. Kasační stížnost především směřuje jen proti důvodům rozhodnutí, aniž by současně napadala jeho výrok. Žalobkyně vyjádřila souhlas se závěrem, pro který soud napadená rozhodnutí zrušil. Nesouhlasí však s touto částí odůvodnění rozsudku, v níž soud hodnotí postup žalovaného při vyměření daně žalobkyni bez předchozí výzvy k podání daňového přiznání.

Podle ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s. „kasační stížnost, která směřuje jen proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřijatelná.“ Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 2 Ads 57/2003 - 48, z pozdější doby usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 2. června 2005, č. j. 2 Afs 80/2005 – www.nssoud.cz), kasační stížností směřující jen proti důvodům rozhodnutí je třeba rozumět stížnost, která směřuje toliko proti odůvodnění rozhodnutí soudu a nenapadá výrok tohoto rozhodnutí.

Ze samotné povahy kasační stížnosti, představující mimořádný opravný prostředek a řídicí se zásadou subsidiarity totiž plyne, že je přípustná pouze tehdy, pokud stěžovatel

již nemá žádnou jinou reálnou procesní dispozici k ochraně svých práv. Tato podmínka však nemůže být naplněna, jestliže krajský soud podané žalobě vyhověl, správní rozhodnutí zrušil a stěžovatel v důsledku tohoto rozhodnutí bude moci svá práva řádně uplatňovat v průběhu správního (příp. následně i soudního) řízení.

Protože v dané věci krajský soud podané žalobě vyhověl a napadená správní rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, je nutno konstatovat, že za této procesní situace musí být kasační stížnost odmítnuta pro nepřipustnost, neboť brojí toliko proti důvodům rozhodnutí soudu ve smyslu ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl pro nepřipustnost [§ 46 odst. 1 písm. d), § 104 odst. 2 a § 120 s. ř. s.].

Podle ustanovení § 60 odst. 3, § 120 s. ř. s. nemá při odmítnutí návrhu žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 4. dubna 2007

JUDr. Marie Žižková
předsedkyně senátu