



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Pavlík a partner, s. r. o.**, se sídlem Bohuslava Martinů 13, Brno, zastoupen Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2006, č. j. 30 Ca 202/2005 – 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 7. 2006, č. j. 30 Ca 202/2005 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 7. 2006, č. j. 30 Ca 202/2005 – 48, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 6. 2005, č. j. 3334/05/FŘ 130, kterým bylo změněno k odvolání stěžovatele rozhodnutí Finančního úřadu Brno I ze dne 24. 9. 2001, č. j. 147656/01/288914/4601 tak, že vyměřená daňová povinnost za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2000 se z původní výše nadměrného odpočtu 3372 Kč mění na vlastní daňovou povinnost a tato se stanovuje částkou 499 128 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že žalobní námitky uvedené pod bodem IV. žaloby týkající se porušení ust. § 48 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) pro nekonkrétní sdělení důvodu rozdílu ze dne 28. 12. 2001 a námitky uvedené pod bodem V. žaloby týkající se tvrzené nejasnosti výzev, nebyly předmětem odvolání, a proto se jimi nemůže zabývat ani soud. Krajský soud dále poukázal na to, že předložení, byť formálně bezvadného dokladu, neprokazuje, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo. Povinnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění má daňový subjekt, a jakým způsobem to prokáže, záleží jen na něm. Proto výtka stěžovatele, že správce daně nepožadoval předložení smluv, které by prokázaly přijaté zdanitelné plnění od firem DaPaP, spol. s. r. o. a EXPODESIGN, s. r. o., není důvodná. Krajský soud rovněž konstatoval, že vyměření daně za použití pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je možné za kumulativního splnění dvou podmínek. První je, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých

zákonných povinností a druhou je nemožnost stanovit daň dokazováním podle odst. 1 až 4 citovaného ustanovení. Podstatné však je, že i v případě, kdy správce daně stanoví daň za použití pomůcek, je oprávněn tak učinit pouze v rámci zjištění daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli u jednotlivých plnění (přijatých nebo uskutečněných). Podle krajského soudu nelze přisvědčit ani žalobní námitce týkající se nesrozumitelnosti výroku a nesrozumitelnosti ve specifikaci dokladů vztahujících se k nákupu pohonných hmot a oprav vozidla. Jak z výroku napadeného správního rozhodnutí, tak z jeho odůvodnění jednoznačně vyplývá, že stěžovatel je povinen zaplatit částku 502 500 Kč. Jde-li o stěžovatelem namítanou nesrozumitelnost spočívající v tom, že součet částek na správcem daně vyloučených dokladech uvedených na str. 5 ve třetím odstavci rozhodnutí finančního ředitelství, nedává částku nově doměřeného základu daně, je tato částka nově doměřeného základu daně částkou celkovou, odpovídající nejen vyloučeným zdanitelným plněním souvisejícím s provozem vozidla, ale i dokladům specifikovaným na str. 7 rozhodnutí, tj. základ daně ve výši 1 100 000 Kč - odbytové a reklamní služby podle smlouvy ze dne 3. 3. 2000, včetně základu daně ve výši 1 000 000 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, že ji podává z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí spatřoval stěžovatel v tom, že se krajský soud nevypořádal v odůvodnění rozsudku se všemi žalobními body. Poukázal na to, že zejména v bodě VI. žaloby uvedl argumentaci, ze které vyplývá, že postup správce daně i finančního ředitelství byl v rozporu s ust. § 2 odst. 2 a 3, § 31 a § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a konkrétně uvedl, v čem toto porušení spatřuje. Na tuto argumentaci krajský soud nijak nezareagoval. Nesprávné posouzení právní otázky spočívalo v tom, že se krajský soud odmítl zabývat žalobními námitkami uvedenými v bodě IV. a V. žaloby z důvodu, že nebyly předmětem odvolání. Pominul však skutečnost, kterou stěžovatel uváděl v žalobě, že skutečné důvody rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou se stěžovatel dozvěděl až z rozhodnutí finančního ředitelství, a to proč nebyla uznána jím přijatá zdanitelná plnění, a tedy i nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na vstupu. Z tohoto důvodu tedy nemohla být tato námitka týkající se neurčitosti výzev předmětem odvolání a poprvé ji mohl stěžovatel uplatnit až v žalobě. Dále stěžovatel namítal, že k prokázání přijatých zdanitelných plnění (faktura č. 26 a č. 30) byly v daňovém řízení při ústním jednání předloženy smlouvy, které uzavřel stěžovatele s firmou DaPaP, spol. s r. o. a firmou EXPODESIGN, s. r. o. O této skutečnosti není sice v žádném z protokolů o ústním jednání zmínka, ale existuje nepřímý důkaz o předání těchto smluv, neboť oproti výzvám z 2. 2. 2001 a 4. 6. 2001, v nichž správce daně předložení smluv požadoval, ve výzvě ze dne 3. 8. 2001 již jejich předložení požadováno nebylo. V této souvislosti stěžovatel poukázal na text této výzvy, kdy správce daně uvedl taxativní výčet chybějícího důkazního prostředku, kterým byl jen deník jízd za IV. čtvrtletí 2000, když zároveň v této výzvě správce daně vyzval k předložení dalších důkazních prostředků, avšak pouze těch, které měly prokázat stěžovatelem uskutečněná zdanitelná plnění, a nikoli jím přijatá zdanitelná plnění. Vzhledem k tomu, že ve vztahu k tomuto přijatému zdanitelnému plnění nebyly ve výzvě ze dne 3. 8. 2001 vyjádřeny jakékoli pochybnosti, které by měl stěžovatel odstraňovat, považoval důvodně předložením smluv svou povinnost prokazovat za splněnou a přijatá zdanitelná plnění za prokázaná. Jestliže u správce daně přetrvávaly i jiné pochybnosti, než jen u zdanitelných plnění, jejichž uskutečnění měl stěžovatel prokázat deníkem jízd, bylo jeho povinností mu toto sdělit. V případě, že tato pochybnost přetrvávala a její existenci správce daně stěžovateli ve výzvě nesdělil, postupoval v rozporu s ust. § 43 odst. 1 a § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel rovněž uvedl, že finančním ředitelstvím požadované smlouvy uzavřené s firmami DaPaP, spol. s r. o. a EXPODESIGN, s. r. o., a to včetně další dokumentace prokazující uskutečnění přijatých zdanitelných plnění, byly stěžovatelem předloženy krajskému soudu v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Ca 79/2003, které předcházelo vydání touto žalobou napadeného

rozhodnutí. Protože daňový subjekt má možnost dokazovat i v odvolacím řízení, které bylo obnoveno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2005, je stěžovatel názoru, že i pro tento případ svoji povinnost dokazovat splnil. Tomu, že stěžovatel tyto smlouvy v soudním řízení předložil, se finanční ředitelství, ani krajský soud ve svém rozsudku, nijak nevěnuje. Tento postup je v rozporu s ust. § 2 odst. 2 a 3 a § 31 zákona o správě daní a poplatků. Navíc je z tohoto důvodu napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že jeho výtka, že správce daně nepožadoval předložení smluv, které by v případě předložení prokázaly uplatňované přijaté zdanitelné plnění od firem DaPaP, spol. s r. o. a EXPODESIGN, s. r. o, není důvodná. V tomto případě totiž správce daně výzvami z 2. 2., 4. 6. a 3. 8. 2001 uváděl zcela taxativní výčet důkazních prostředků, které měl stěžovatel k odstranění pochybností předložit a nedal mu tak žádný prostor pro předkládání jiných než požadovaných důkazů. Pouze výzvou z 3. 8. 2001 správce daně vyzval stěžovatele k předložení dalších důkazních prostředků, kterými měl prokázat uskutečněná zdanitelná plnění, nikoli však již přijatá zdanitelná plnění. Správce daně v této výzvě výslovně uvedl, že stěžovatel měl své údaje prokázat a vzniklé pochybnosti odstranit předložením důkazních prostředků uvedených ve výzvě z 2. 2. 2001, když výslovně jako jediný chybějící důkazní prostředek z těch co byly požadovány ve výzvách z 2. 2. a 4. 6. 2001 uváděl deník jízd za IV. čtvrtletí 2000. Stěžovatel se tedy zcela logicky a důvodně domníval, že všechny ostatní pochybnosti byly odstraněny. Tímto postupem mu pak bylo odňato jeho zákonné právo navrhopat a předkládat v průběhu daňového řízení důkazy k prokázání jím uváděných skutečností. Stěžovatel také poukázal na to, že výzvy z 4. 6. a z 3. 8. 2001 jsou téměř identické vyjma toho, že z výzvy z 3. 8. 2001 byly vypuštěny požadavky na předložení dokladů, jejichž nepředložením finanční ředitelství argumentuje. Stěžovatel nemá pro to jiné vysvětlení, než že tyto důkazní prostředky byly správci daně předloženy. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že správce daně je oprávněn stanovit daň podle pomůcek pouze v rámci zjištění daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli u jednotlivých plnění. Podle stěžovatele však tento závěr ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá. U přijatých zdanitelných plnění při nákupu pohonných hmot měl správce daně s ohledem na objektivní nemožnost stěžovatele dokazovat postup podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Postup správce daně a finančního ředitelství byl tedy v rozporu jak s citovaným ustanovením, tak s ust. § 2 odst. 1, 2 a 3 citovaného zákona. Napadené správní rozhodnutí bylo vydáno také v rozporu s ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť není srozumitelně uvedena částka, kterou je stěžovatel povinen zaplatit. Krajský soud nesprávně posoudil tuto námitku, když dospěl k závěru, že z výroku rozhodnutí a jeho odůvodnění jednoznačně vyplývá, že je stěžovatel povinen zaplatit částku 502 500 Kč. Z výroku rozhodnutí totiž zcela jednoznačně vyplývá, že je povinen zaplatit 0 Kč, což však neodpovídá vyměřené daňové povinnosti. Nepřezkoumatelnost napadeného správního rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti spatřuje stěžovatel i v tom, že součet částek z provedeného výčtu daňových dokladů na str. 5 ve třetím odstavci nedává částku uvedených základů daně a stěžovatel tvrdil, že jím vykázaná přijatá zdanitelná plnění v souvislosti s provozem motorového vozidla v žádném případě nečinila částku základu DPH se sazbou 22% ve výši 2 163 451,88 Kč. Pokud k tomu krajský soud uvedl, že částka nově doměřeného základu daně uvedená v třetím odst. str. 5 rozhodnutí finančního ředitelství je částkou celkovou, odpovídající nejen vyloučeným zdanitelným plněním souvisejícím s provozem vozidla, ale i dokladům specifikovaným dále na str. 7, není zřejmé, jak k tomuto dospěl, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí tento závěr v žádném případě nevyplývá. Proto se stěžovatel domáhal, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že se neztotožňuje se stěžovatelem namítanou nepřezkoumatelností rozsudku spočívající v tom, že se soud nijak nevypořádal s námitkami bodu VI. žaloby. Uvedený bod žaloby totiž pouze polemizuje o otázce faktického předložení smluv, přičemž stěžovatel na jedné straně tvrdí, že tyto byly správci daně

předány při ústním jednání, aniž by blíže specifikoval při kterém, na druhé straně připouští, že o této skutečnosti není v žádném z protokolů o ústním jednání zmínka. V rámci protokolů sepsovaných ve smyslu ust. § 12 zákona o správě daní a poplatků je vymezen prostor pro konkretizaci veškerých dokladů předaných správci daně a i k těmto údajům má každý daňový subjekt možnost se vyjádřit, požadovat změnu či doplnění. V této souvislosti zdůraznilo, že stěžovatel zcela pomíjí hodnocení dopadu tohoto jím tvrzeného předložení písemného vyhotovení předmětných smluv na svoji důkazní povinnost, což je zásadní, a o tom pojednal v odůvodnění napadeného rozsudku i krajský soud. Zhodnotil, v souladu s napadeným správním rozhodnutím a postoupeným spisovým materiálem, rozsah a sílu veškerých důkazních prostředků předložených jak stěžovatelem, tak získaných správcem daně a dospěl k závěru, že „Proto výtky žalobce, že správce daně nepožadoval předložení smluv, které v případě, že by byly žalobcem předloženy prokázaly by uplatňované přijaté zdanitelné plnění od společnosti DaPaP, spol. s r. o. a EXPODESIGN, s. r. o., není důvodná.“ Podle názoru finančního ředitelství je částka, kterou je povinen stěžovatel zaplatit, konkretizována zcela jednoznačně včetně způsobu výpočtu, s čímž se ztotožnil i krajský soud. Obdobně je tomu i u námítky směřující do odůvodnění správního rozhodnutí (str. 5 třetí odstavce), se kterou se zcela jasně vypořádal krajský soud v odůvodnění rozsudku na str. 4. Tato částka, uvedená jako vyloučená přijatá zdanitelná plnění, je částkou odpovídající nejen dokladům souvisejícím s provozem vozidla, nýbrž částkou celkovou, a to včetně částky základu daně ve výši 1 100 000 Kč, DPH v základní (22%) výši 242 000 Kč, hrazené na základě smlouvy o poskytování odbytových a reklamních služeb ze dne 3. 3. 2000 a včetně částky základu daně ve výši 1 000 000 Kč, DPH v základní (22%) výši 220 000 Kč specifikované dále na str. 7 uvedeného odůvodnění. Ke stěžovatelem namítanému rozponu s ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků finanční ředitelství uvedlo, že za nesrozumitelné rozhodnutí je nutno považovat takové, u něhož výrok neodpovídá odůvodnění či je s ním v přímém rozporu. Výrok v napadeném správním rozhodnutí je konkrétní, srozumitelný a splnitelný, a tím plně odpovídající požadavkům citovaného ustanovení s tím, že plně koresponduje obsahu odůvodnění a je s ním v souladu. K namítanému nesprávnému posouzení právních otázek finanční ředitelství uvedlo, že krajský soud ve zcela totožné věci rozhodoval již rozsudkem č. j. 30 Ca 80/2003 - 29, ve kterém se jak ke „sdělení důvodu rozdílu“, tak i výzvám vyjádřil se závěrem, že tento postup neshledal v rozporu se zákonem. I když napadený rozsudek je rozhodnutím samostatným, tvrzení stěžovatele, že skutečné důvody rozdílu mezi daní přiznanou a vyměřenou se dozvěděl až z rozhodnutí o odvolání, je nepravdivé a účelové. I kdyby tomu tak bylo, že se „skutečné důvody rozdílu“ dozvěděl až z rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 19. 12. 2002, bylo toto rozsudkem krajského soudu sp. zn. 30 Ca 80/2003, zrušeno a řízení se vrátilo do stadia řízení odvolacího, které až do vydání nového rozhodnutí o odvolání, tj. do 29. 6. 2005, bylo možné v souladu s ust. § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků doplňovat a pozměňovat, což však stěžovatel neučinil. Z tohoto důvodu je vyjádření soudu, že se těmito námítkami nezabýval z důvodu, že nebyly uplatněny v rámci řízení odvolacího, zcela v souladu se zákonem. Bylo na stěžovateli, který byl zatížen břemenem důkazním, aby předložil důkazní prostředky, které zcela jednoznačně a nepochybně prokazují zásadní skutečnost - faktické uskutečnění přijatého zdanitelného plnění. Takové důkazní prostředky předloženy nebyly. U daných dokladů měl nárok na odpočet daně v souladu s ust. § 19 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), prokázat stěžovatel. Neunesl-li důkazní břemeno, nárok správce daně neuznal. Nárok na odpočet daně nelze stanovit v souladu s ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nadto třeba uvést, že ke stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek je správce daně oprávněn, není-li možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Přistoupí-li tedy správce daně k aplikaci citovaného ustanovení, je oprávněn takto učinit ve vztahu ke stanovení daňové povinnosti u konkrétní daně za konkrétní zdaňovací období, nikoli ve vztahu k jednotlivým plněním uskutečňovaným v daném zdaňovacím období. Podle § 2 odst. 2 a § 14 zákona o DPH se základ daně a daň zjišťuje za jednotlivá zdanitelná plnění (§ 2 odst. 1 citovaného

zákonu) a pro účely tohoto zákona se daňovou povinností rozumí vlastní daňová povinnost nebo daňový odpočet jako rozdíl součtu daně všech plnění na výstupu a vstupu. V § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se však hovoří o stanovení základu daně a daně podle pomůcek, což není významově totéž. Jestliže se totiž za jedno zdaňovací období platí jedna daň z přidané hodnoty, je třeba, aby tato daň (daňová povinnost) byla stanovena buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud k uplatněným žalobním bodům rozvedl hodnocení včetně závěru ke každému jednotlivému důkaznímu prostředku, a to ať již k předkládanému či poté osvědčenému jako důkaz s odkazem na odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství a předložený správní spis včetně aplikace ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. K námitce porušení ust. § 2 odst. 1, 2 a 3 citovaného zákona finanční ředitelství uvedlo, že k jejich porušení nedošlo. Stěžovatel nepředložil žádný důkaz, který by faktické uskutečnění zdanitelného plnění od jím tvrzeného plátce prokázal, byť byl k jeho prokázání řádně vyzván s tím, že důkazní povinnost ve smyslu ust. § 19 odst. 1 a 2 zákona o DPH nemůže být naplněna pouhým předložením, byť formálně správných, daňových dokladů. Pokud jde o okruh důkazních prostředků, které mělo finanční ředitelství k dispozici, je tento zcela přesně jak v odůvodnění napadeného rozsudku, tak i rozhodnutí finančního ředitelství vymezen a úvahy týkající se hodnocení provedených důkazních prostředků jsou srozumitelně a jednoznačně uvedeny. Podle názoru finančního ředitelství se krajský soud se všemi žalobními námitkami vypořádal v souladu s obsahem spisového materiálu, přičemž je zřejmé, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k výše uvedenému finanční ředitelství navrholo, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami nepřezkoumatelnosti rozsudku z důvodu nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.), protože pokud by tyto námitky byly důvodné, již sama tato skutečnost by byla důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Podle konstantní judikatury Ústavního soudu (srov. např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34, sv. 3 Sb. ÚS a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85, sv. 8 Sb. ÚS) jedním z principů, který představuje součást práva na řádný proces, jakož i právního státu, a vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodňovat. Z odůvodnění pak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

V dané věci stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spočívající v tom, že se krajský soud nevypořádal s jeho argumenty obsaženými v bodě VI. žaloby týkajícími se postupu správce daně i finančního ředitelství, který byl podle názoru stěžovatele v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. V tomto bodě žaloby se stěžovatel co nejdůrazněji ohrazoval proti tomu, že údajně nepředložil smlouvy k fakturám interně označeným FP 26 a 30, což označilo finanční ředitelství jako jeden z důvodů pro změnu rozhodnutí správce daně, a obsáhle zdůvodňoval, že tyto smlouvy v průběhu správního řízení předložil. S tímto žalobním bodem se však krajský soud nijak nevypořádal. Uvádí-li stěžovatel shodnou námitku i v kasační stížnosti, nemohl Nejvyšší správní soud její důvodnost věcně přezkoumat, když v tomto rozsahu

je napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nejvyššímu správnímu soudu nepřisluší nahrazovat závěry krajského soudu, protože by tím vyloučil možnost, aby se proti takto formulovaným závěrům účastníci řízení mohli bránit opravným prostředkem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

V dalším stížním bodě namítal stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky, když krajský soud nepřezkoumal napadené správní rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek uvedených pod bodem IV. a V. žaloby, a to z důvodu, že nebyly obsaženy v podaném odvolání. Tento právní závěr krajského soudu však neobstojí, neboť jak již vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve výroku usnesení ze dne 26. 8. 2008 ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 54/2008 „Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl.“ Tento právní názor odůvodnil rozšířený senát tak, že ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. předepisuje pro formulaci žalobních bodů určité náležitosti, ale nestanoví žalobci žádná omezení. Stejně tak nelze omezení rozsahu přezkumné činnosti soudu ohledně některých žalobních bodů dovodit z ust. § 75 odst. 2 s. ř. s., a to ani při použití restriktivního výkladu tohoto ustanovení. Omezení rozsahu přezkumu tak nemá oporu v zákoně a bylo by ve svém důsledku v rozporu s celkovou koncepcí správního soudnictví jako prostředku ochrany veřejných subjektivních práv fyzických i právnických osob. Proto i tento stížní bod posoudil Nejvyšší správní soud jako důvodný.

Pokud stěžovatel dále namítal, že správce daně ve výzvách ze dne 2. 2. 2001, 4. 6. 2001 a 3. 8. 2001 uváděl taxativní výčet důkazních prostředků, které měl stěžovatel k odstranění pochybností předložit a nedal mu tak žádný prostor pro předkládání jiných než požadovaných důkazů, jedná se podle názoru Nejvyššího správního soudu o stížní důvod nepřijatelný ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., protože jej stěžovatel neuplatnil v žalobě, ač tak učinit mohl.

Dále stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že u přijatých zdanitelných plnění při nákupu pohonných hmot měl správce daně postupovat podle ust. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a označil za chybný závěr krajského soudu, že daň podle pomůcek lze stanovit pouze v rámci zjištění daňové povinnosti za konkrétní zdaňovací období, nikoli u jednotlivých plnění. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za dostačující odkázat na svou konstantní judikaturu, např. rozsudek ze dne 25. 5. 2004, č. j. 2 Afs 25/2003 - 88, v němž bylo vysloveno, že „Správce daně při stanovení daňové povinnosti zjišťuje rozhodné skutečnosti buď zcela dokazováním nebo zcela podle pomůcek. Není přípustné, aby základ daně byl zjištěn kombinací obou metod. Takový postup je vadou řízení dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.“ Rovněž v rozsudku ze dne 3. 11. 2004, č. j. 1 Afs 19/2004 - 67, publikovaném pod č. 991/2006 Sb. NSS, vyslovil Nejvyšší správní soud, že „Nastanou-li skutečnosti předvídané ustanovením § 31 odst. 5 a násl. zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je povinností správce daně stanovit daň pomocí pomůcek. Jde-li o daň z přidané hodnoty, pak – vzhledem k zákonné konstrukci daňové povinnosti u této daně jako rozdílu mezi daní na vstupu a daní na výstupu – je nutno stanovit daňovou povinnost za určité zdaňovací období jednotně podle pomůcek.“ Z uvedených důvodů je tato stížní námitka neopodstatněná.

Rovněž další stížní námitka, že krajský soud nesprávně posoudil namítanou nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí, když dospěl k závěru, že z jeho výroku a odůvodnění jednoznačně vyplývá, že stěžovatel je povinen zaplatit částku 502 500 Kč, je nedůvodná. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je ve výroku napadeného rozhodnutí finančního ředitelství zcela jednoznačně a srozumitelně uvedeno, jak také správně konstatoval krajský soud, že stěžovatel je povinen zaplatit částku 502 500 Kč, která je součtem částky 3 372 Kč, což je stěžovateli vrácený odpočet daně, a vyměřenou daňovou povinností v částce 499 128 Kč.

Poslední stížní námitka týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí finančního ředitelství spočívající v jeho nesrozumitelnosti, když součet částek z provedeného výčtu daňových dokladů na str. 5 odůvodnění nedává částku uvedeného základu DPH se sazbou 22% ve výši 2 163 451,88 Kč, je naopak důvodná. Součet částek základu daně na vyloučených daňových dokladech se základní sazbou DPH uvedených na str. 5 napadeného správního rozhodnutí (nákup PHM, mytí a opravy vozidla) je 53 844,18 Kč a částek základu daně specifikovaných na str. 7 tohoto rozhodnutí (tj. 1 100 000 Kč a 1 000 000 Kč) je 2 153 844,18 Kč a nikoliv 2 163 451,88 Kč, jak je uvedeno v napadeném správním rozhodnutí. Krajský soud sice správně uvedl, že se jedná o částku celkovou sestávající nejen z vyloučených zdanitelných plnění souvisejících s provozem vozidla, ale i dokladů specifikovaných na str. 7 napadeného správního rozhodnutí, ale nevyporádal se s existujícím rozdílem ve výši 9 607,70 Kč.

Ze všech výše uvedených důvodů je napadený rozsudek nepřezkoumatelný ve vztahu k žalobním bodům IV. až VI. a zčásti k bodu VIII. ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven 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 č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu