



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **P. H.**, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 3360/110/2005-Ri, č. j. 3361/110/2005-Ri a č. j. 3362/110/2005-Ri, ve spojených věcech daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2007, č. j. 31 Ca 108/2006 – 26,

t a k t o :

- I. Řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2007, č. j. 31 Ca 108/2006 – 26, o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 3360/110/2005-Ri, **se z a s t a v u j e .**
- II. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 4. 2007, č. j. 31 Ca 108/2006 – 26, o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 3. 2006, č. j. 3361/110/2005-Ri a č. j. 3362/110/2005-Ri, **se z a m í t á .**
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zrušena jeho rozhodnutí ze dne 16. 3. 2006, č. j. 3360/110/2005-Ri, č. j. 3361/110/2005-Ri a č. j. 3362/110/2005-Ri, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě

(dále jen „správce daně“), ze dne 1. 3. 2005, č. j. 11582/05/274970/4117, č. j. 11592/05/274970/4117, č. j. 11593/05/274970/4117, dodatečným platebním výměřům na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2000 ve výši 639 691 Kč, 2001 ve výši 534 339 Kč a 2002 ve výši 782 453 Kč.

Napadeným rozsudkem krajský soud shledal žalobu jako částečně důvodnou a podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil shora citovaná rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost a věc mu vrátil zpět k dalšímu řízení, v němž se bude řídit vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 1 a 5 s. ř. s.).

Tento právní názor a z něho vyplývající částečná důvodnost žaloby spočívá na tom, že stěžovatel v odvolacím řízení odpovídajícím způsobem nereagoval na námitku žalobce týkající se peněžních prostředků vedených na jeho nepodnikatelském účtu č. 151066189/0600 a vkládaných do podnikání. Tuto námitku krajský soud posoudil jako námitku směřující proti správnosti a přiměřenosti užitých pomůcek pro stanovení daňové povinnosti a konstatoval, že při jejím vypořádání se stěžovatel nevyjádřil k tomu, jak v rámci použitých pomůcek hodnotil tvrzení žalobce o tom, že uzavřel smlouvy o půjčkách se třetími osobami a získal od nich dohodnuté částky, které byly evidovány na jeho účtu nezahrnutého do podnikání. Po vyhodnocení správního spisu totiž krajský soud dospěl k závěru, že správce daně při stanovení základu daně a daně hodnotil peněžní prostředky uložené v průběhu jednotlivých zdaňovacích období na shora uvedený účet č. 151066189/0600 jako příjmy z podnikání. Z toho dovodil, že bylo povinností stěžovatele vypořádat se s danou námitkou žalobce odpovídajícím způsobem, nikoli pouhým konstatováním, že: *„skutečnosti týkající se peněžních prostředků vkládaných do podnikání neměly na způsob stanovení daňové povinnosti vliv“*. V souvislosti s tímto závěrem krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, publikovaný pod č. 1472/2008 Sb. NSS, www.nssoud.cz, jakož i na nález Ústavního soudu ze dne 28. 3. 2006, sp. zn. IV. ÚS 359/05, publikovaný pod č. 74 Sb. n. u. US, sv. 40, str. 743, s tím, že daňový subjekt má právo poukazovat na relevanci či nesprávnost informací, které mají být pomůckami, či na jejich nesprávné vyhodnocení.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., které nijak blíže nespécifikoval, a konstatoval, že rozhodně nesouhlasí s tím, že by při stanovení základu daně a daně hodnotil vklady na nepodnikatelský účet žalobce jako příjem z podnikání. Důvodem přechodu na pomůcky byly v daném případě zcela jiné důvody, než peněžní prostředky vkládané na nepodnikatelský účet žalobce. Stejně tak stěžovatel podle svého vyjádření tyto peněžní prostředky nehodnotil jako příjem při stanovení daně podle pomůcek a odkázal přitom zejména na úřední záznam, č. j. 28306/03/274930/5150, který je součástí spisu a který tuto skutečnost ozřejmuje. Správce daně při stanovení základu daně a daně udělal kvalifikovaný odhad skutečností, které mu jsou známy o žalobci, jakožto daňovém subjektu (zejména množství žalobcem nakoupeného zboží, snížené o pravděpodobně neprodejné zboží a jeho v tu dobu používaných cenách), a porovnal je se srovnatelnými daňovými subjekty. Stanovený základ daně stěžovatel přezkoumal v odvolacím řízení a došel napevno k závěru, že správcem daně stanovený základ daně se blíží realitě, případně je o něco nižší, než skutečný stav, přičemž bral v potaz i řadu výhod pro žalobce.

Závěrem stěžovatel znovu zdůraznil, že finanční prostředky na nepodnikatelském účtu žalobce, označené jako vklady, úspory či půjčky, na způsob stanovení daně ani na její výši neměly žádný vliv a navrhl, aby Nejvyšší správní napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Podáním ze dne 13. 2. 2008, č. j. 1588/08-1100-603393, které bylo Nejvyššímu správnímu soudu doručeno dne 14. 2. 2008, vzal stěžovatel svoji kasační stížnost z části zpět, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2000, tj. k té části výroku napadeného rozsudku krajského soudu, kterou bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 16. 3. 2006, č. j. 3360/110/2005-Ri.

V souladu s dispoziční zásadou, která ovládá správní soudnictví, může stěžovatel disponovat řízením nebo jeho předmětem a může tedy i vzít svůj návrh zcela nebo zčásti zpět, dokud o něm soud nerozhodl (§ 37 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že projev vůle stěžovatele, jímž došlo k částečnému zpětvzetí kasační stížnosti, byl zcela jednoznačný a nevzbuzoval pochybnosti a vzhledem k tomu, že zpětvzetí kasační stížnosti bylo učiněno poté, co byl spis předložen k rozhodnutí Nejvyššímu správnímu soudu, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 47 písm. a) a § 108 odst. 2 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s., o tom, že v předmětné části se řízení o kasační stížnosti zastavuje.

Ve vztahu ke zbývajícím částem kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil její formální náležitosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uvedl důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze podat kasační stížnost z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je-li totiž rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu kasačním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě věcně přezkoumat nelze. Nepřezkoumatelnost je tedy vadou natolik závažnou, že se jí soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora).

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz) lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl, nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat i rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Po přezkoumání napadeného rozhodnutí Nejvyšší správní soud neshledal důvody pro vyslovení jeho nepřezkoumatelnosti. Z výroku napadeného rozsudku krajského soudu lze jednoznačně zjistit, jak soud ve věci rozhodl, rozsudek neobsahuje výrok, který by byl vnitřně rozporný, výrok a odůvodnění je možno od sebe rozlišit a z rozsudku je také zřejmé, kdo je účastníkem řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nesouhlas stěžovatele s vlastním hodnocením soudu nemůže sám o sobě znamenat nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Důvody, pro které krajský soud shledal žalobu částečně důvodnou, z odůvodnění jeho rozsudku seznatelné jsou. Se závěry krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje. Nejvyšší správní soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou.

Druhým důvodem kasační stížnosti je tvrzená nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení, kterého se dle stěžovatele dopustil krajský soud, když shledal, že v odvolacím řízení stěžovatel odpovídajícím způsobem nereagoval na námitku žalobce týkající se peněžních prostředků vedených na nepodnikatelském účtu č. 151066189/0600 a nevyjádřil k tomu, jak v rámci použitých pomůcek hodnotil tvrzení žalobce o tom, že uzavřel smlouvy o půjčkách se třetími osobami a získal od nich dohodnuté částky, které byly evidovány na tomto účtu nezahrnutém do podnikání.

V tomto ohledu Nejvyšší správní soud s odkazem na předložený spisový materiál považuje za nutné připomenout následující. V průběhu daňové kontroly – zahájené dne 9. 10. 2003 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2002 a dne 3. 3. 2004 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) 2000 a 2001 – byly žalobci vytýkány v zásadě dvě věci, a sice: 1) porušení zákona o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) a postupů účtování a 2) skutečnost, že k podnikání používal dva bankovní účty, č. 150996245/0600 a č. 151066189/0600 vedené u stejné banky (GE Capital Bank, a. s., pobočka Vysoké Mýto), přičemž o posléze uvedeném účtu vůbec neúčtoval. V důsledku toho poté správce daně přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, což ostatně potvrzuje i samotná zpráva o daňové kontrole, č. j. 28306/03/274930/5150, která byla se žalobcem projednána dne 1. 3. 2005 a která neobsahuje žádnou úvahu v tom smyslu, že peněžní prostředky

na nepodnikatelském účtu žalobce nakonec nehrály při stanovení jeho daňové povinnosti vůbec žádnou roli. Naopak v části reagující na vyjádření žalobce ke zprávě o kontrole na straně 47 přímo uvádí, že: „*Správce daně poukazuje na skutečnost, že ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek nepřistoupil pouze z důvodu neprokázání, že vkládané peněžní prostředky plynuly ze zdaněných zdrojů, ale především z toho důvodu, že daňový subjekt nevedl své účetnictví a předepsané evidence takovým způsobem, aby bylo možné na základě těchto základních důkazních prostředků stanovit daňovou povinnost dokazováním v souladu s ustanovením § 31 odst. 1 až 4 zákona 337/1992 Sb.*“

Z výše uvedeného lze tedy dovozovat určitou kumulaci důvodů pro stanovení daňové povinnosti žalobce podle pomůcek a nic na tom nemění ani úřední záznam, sepsaný dne 22. 11. 2004 zaměstnankyněmi správce daně k č. j. 28306/03/274930/5150, jehož se stěžovatel dovolává s tím, že peněžní prostředky vkládané na nepodnikatelský účet žalobce nebyly při stanovení jeho daňové povinnosti podle pomůcek hodnoceny. Pokud tomu tak skutečně bylo, ať už z jakýchkoli důvodů, měla být tato skutečnost pregnantně vyjádřena ve zprávě o daňové kontrole tak, aby bylo vůči žalobci postaveno najisto, na základě čeho nakonec byla dodatečně stanovena jeho daňová povinnost podle pomůcek.

Stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže ta základní, tzn. stanovení daně dokazováním. Jestliže chybí důkazy a přesto je nutno daň stanovit, je jasné, že tato náhradní forma nemůže být zcela přesná a že se jedná o více či méně kvalifikovaný odhad o tom, jak vysoká měla být příslušná daň. Tento odhad přitom musí vykazovat určitou relevanci ve vztahu k realitě a musí vycházet z racionální úvahy obsahující jednoznačnou konkretizaci skutečností vedoucích k přechodu na pomůcky, jakož i toho, podle jakých pomůcek správce daně postupoval. To se ovšem v souzené věci nestalo a žalobce se v průběhu daňové kontroly, jakož i následně po vydání dodatečných platebních výměrů, důvodně domníval, že na stanovení jeho daňové povinnosti měly vliv i skutečnosti týkající se peněžních prostředků na jeho nepodnikatelském účtu a cítil se tak být zkrácen tím, že nebylo provedeno jím požadované dokazování za účelem prokázání jeho tvrzení, že uzavřel smlouvy o půjčkách se třetími osobami a získal od nich dohodnuté částky, které byly evidovány na jeho účtu nezahrnutém do podnikání. Teprve v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele, jakožto odvolacího orgánu, se dozvěděl, že peněžní prostředky na daném účtu neměly na způsob stanovení daňové povinnosti vliv, a to při absenci jakékoli racionální úvahy, jež by na základě reflexe dosavadního postupu v daném daňovém řízení vyjádřila, proč tomu tak je.

V tomto ohledu lze proto souhlasit s krajským soudem s tím, že v dalším řízení je stěžovatel povinen své rozhodnutí opatřit řádným odůvodněním (v intencích výše uvedeného), jež nelze nahradit vyjádřením k žalobě, resp. vyjádřením obsaženým v kasační stížnosti (srov. např. rozsudek ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 – 25, publikovaný pod č. 73/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz).

S ohledem na všechny výše vyslovené závěry tedy byla kasační stížnost ve zbývající části shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se ve vztahu k té části kasační stížnosti, která byla vzata zpět, opírá o ustanovení § 60 odst. 3, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta. Ve vztahu ke zbývající části kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalobce nárok na náhradu řízení neuplatnil a ani ze soudního spisu nevyplývalo, že by mu nějaké náklady řízení v souvislosti s řízením o kasační stížnosti vznikly.

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

V Brně dne 17. dubna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu