

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Mgr. L. V.**, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 28. 3. 2008, č. j. 10 Ca 99/2007 - 70,

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 :

I.

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým tento soud pro vady řízení zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „žalovaný“) ze dne 2. 4. 2007, č. j. 1291/07-1100. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 11. 4. 2006, č. j. 107836/06/077910/4051, kterým byla stěžovateli dodatečně snížena daňová ztráta za rok 2004 z částky 325 550 Kč na částku 0 Kč a dodatečně byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 147 988 Kč.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že mu měla být vyměřena daň podle pomůcek, protože pro to byly splněny podmínky zakotvené v ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“). Tvrdí totiž, že samotné nedodržení povinností daňovým subjektem v průběhu dokazování nepostačuje pro použití pomůcek, nýbrž musí jít o takový stav, kdy pro porušení povinností daňovým subjektem nelze daň stanovit dokazováním. V daném případě nicméně jeho účetnictví bylo vedeno nesprávně a neprůkazně, takže zákonné podmínky pro použití pomůcek byly dány. Pokud byla daňová povinnost stanovena dokazováním, nic nebránilo tomu, aby byl základ daně zvýšen o příjmy zjištěné při daňové kontrole a daňové náklady byly sníženy o částky, u nichž stěžovatel neprokázal, že je vůbec měl a že je vynaložil. Daňový řád totiž zjevně upřednostňuje stanovení daňové povinnosti dokazováním před použitím pomůcek.

Konkrétně stěžovatel tvrdí, že správce daně vycházel pouze z jeho bezhotovostních příjmů a nebyly vůbec zkoumány příjmy hotovostní. Nebyly uznány ani žádné stěžovatelovy výdaje vynaložené na nákup zboží, ačkoliv je nelogické, aby byly zdaněny příjmy z prodeje ve výši 100% bez jakéhokoliv přihlídnutí k výdajům vynaloženým na pořízení tohoto zboží. Ve skutečnosti proto nemělo být zdaněno 100% příjmů, nýbrž pouze jejich 15%-25%, neboť právě taková je obvyklá marže. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 62/2006, 6 Afs 2/2004, 2 Afs 207/2005, 1 Afs 74/2004, 7 Afs 142/2004, 5 Afs 148/2006 a dále na některé judikáty krajských soudů. Z nich stěžovatel dovozuje, že i při nepřesnostech, k nimž vede stanovení daňové povinnosti podle pomůcek anebo sjeďnáním, musí být respektována určitá racionalita a realita, a o to více to proto musí platit při stanovení daňové povinnosti dokazováním.

Stěžovatel dále namítá, že se ve spise nacházejí doklady o jeho hotovostních příjmech, nicméně krajský soud je nezohlednil. Rovněž byl navržen výslech stěžovatele během soudního jednání dne 27. 2. 2008, avšak tento výslech nebyl proveden a soud toto svoje rozhodnutí neodůvodnil.

Další stížnostní námitka se týká neuznání výdajů za nákup pohonných hmot a náhrady za pracovní cesty, a to přesto, že v příloze k žalobě stěžovatel přiložil doklady o jednotlivých jízdách. Těmito doklady se však soud s odkazem na ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. nezabýval, což stěžovatel považuje za porušení zásady rozhodování v plné jurisdikci. Za situace, kdy stěžovatel z rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2007 nově seznal, že měl předložit přehled pracovních jízd, které by přiřadil k jednotlivým zákazníkům a fakturám, nelze mu vytýkat, že tak učinil v žalobě, když sám žalovaný stěžovatele k předložení těchto dokladů vůbec nevyzval. V tomto směru je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

Stěžovatel poukazuje rovněž na skutečnost, že počátkem roku 2004 vložil do podnikání částku 135 000 Kč a do protokolu o ústním jednání uvedl, že tyto prostředky získal jako půjčky od rodičů a dalších rodinných příslušníků a také prodejem houslí. Závěr žalovaného, že stěžovatel žádný z těchto finančních zdrojů nedoložil, byl správný. Rovněž v tomto případě proto stěžovatel tvrdí, že daň měla být stanovena pomůckami a nikoliv dokazováním. Navíc, správce daně nezohlednil vynaložené výdaje. Fakticky tak došlo pouze k dodanění příjmů ve výši 680 881 Kč, a to přesto, že tyto příjmy zjevně pocházely z prodeje zboží, takže je zjevné, že toto zboží muselo být též nakoupeno. Tímto postupem bylo porušeno ustanovení § 46 odst. 3 daňového řádu. Údaje uváděné krajským soudem prý nejsou správné, jelikož žalovaný vůbec nepřihlédl k počátečním stavům na bankovních účtech. Stěžovatel tvrdí, že celkové příjmy ve sledovaném období činily 820 172 Kč, výběry pak 418 000 Kč. Z této vybrané částky bylo na nákup zboží vynaloženo 36 663 Kč; ze zbývajících částky bylo na soukromé bankovní účty vráceno 180 000 Kč. Tato částka pak byla stěžovateli zdaněna podruhé. Zdaněny tak byly nejen zatajené příjmy, nýbrž i vklady uskutečněné po výběru zatajených příjmů. V tomto směru stěžovatel poukazuje i na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 199/2006.

Konečně k příjmům ve výši 13 000 Kč a 5474 Kč zajištěným na soukromém účtu stěžovatele tento uvádí, že se jedná o vrácenou půjčku od jeho bratra, která není příjmem ve smyslu daňovém.

Z popsaných důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje, že za situace, kdy bylo zrušeno jím vydané rozhodnutí, budou daňové orgány postupovat podle právního názoru krajského soudu obsaženého v napadeném rozsudku.

IV.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že kasační stížnost je nepřijatelná.

Podle ustanovení § 104 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“) totiž platí, že *„kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřijatelná.“*

V nyní projednávané věci krajský soud vyhověl žalobě stěžovatele, když dospěl k závěru, že je zčásti důvodná. Tuto důvodnost shledal v námitce týkající se hodnocení důkazů ohledně částky 42 011 Kč, poukázané stěžovateli pojišťovnou jako plnění z pojištění majetku, který nebyl zahrnut do obchodního majetku. Krajský soud podrobně vyložil, proč v tomto případě konstatoval vybočení finančních úřadů ze zásady volného hodnocení důkazů. Ostatním žalobním bodům nicméně nepřisvědčil.

Nejvyšší správní soud vycházel ze svojí ustálené judikatury k výkladu ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s., podle níž (viz např. rozsudek ze dne 26. 7. 2007, č. j. 1 Afs 57/2006 - 70, in: www.nssoud.cz) *„za nepřijatelnou kasační stížnost ve smyslu § 104 odst. 2 s. ř. s. je nutno považovat všechny případy, kdy by i případný úspěch stěžovatele v řízení před Nejvyšším správním soudem nemohl vést v konečném důsledku ke změně v jeho právním postavení. Nepřijatelnou je tedy především kasační stížnost, která nenapadá správnost výroku rozhodnutí krajského soudu, bez ohledu na to, zda brojí jen proti jeho důvodům nebo namítá-li existenci jiných kasačních důvodů, podřaditelných pod případy uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s.“*

V nyní projednávané věci je třeba uvést, že stěžovatel v podstatě tvrdí, že žalobě mělo být vyhověno i z jiných důvodů, než pro které tak učinil v napadeném rozsudku krajský soud. Protože však v dané věci krajský soud žalobě vyhověl a napadené správní rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, je nutno konstatovat, že za této procesní situace musí být kasační stížnost odmítnuta pro nepřijatelnost, neboť brojí toliko proti důvodům rozhodnutí soudu ve smyslu ustanovení § 104 odst. 2 s. ř. s.

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 tehdy, když 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. Jiný výklad, který by znamenal, že by Nejvyšší správní soud meritorně hodnotil kasační stížnost, není ostatně ani logický, protože není v dispozici zdejšího soudu rušit rozhodnutí správního orgánu, nýbrž toliko krajského soudu, a dále i pokud by bylo shledáno, že krajský soud měl přisvědčit i (některým) dalším žalobním bodům, mohlo by to vést toliko k takovému závěru, že by bylo zrušeno rozhodnutí krajského soudu (čímž by „oživilo“ rozhodnutí žalovaného, zrušené krajským soudem), aby tento soud – vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu – následně toto „oživlé“ rozhodnutí žalovaného opětovně zrušil, byť i z dalších důvodů.

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 26. listopadu 2008

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu