



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšera a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobkyně: **E. V.**, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018, č. j. 30 Af 5/2017 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Karlovarský kraj, Územního pracoviště v Karlových Varech (dále také „správce daně“), ze dne 22. 1. 2013, č. j. 56058/13/2401-24801-400747, ve spojení s rozhodnutím žalovaného o odvolání ze dne 29. 11. 2016, č. j. 51228/16/5200-10422-708855, byla žalobkyni orgány finanční správy podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 99 495 Kč a bylo jí sděleno související zákonné penále ve výši 19 899 Kč.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který napadené rozhodnutí zrušil. Přisvědčil žalobní námitce, že orgány finanční správy pochybily, pokud při konstrukci pomůcek nezohlednily výdaje, které dle žalobkyně musely být reálně vynaloženy (např. poštovné za doručování zásilek), resp. pokud se s uvedeným tvrzením žalobkyně nesprávně (nepřezkoumatelně) vypořádaly.

III.

[3] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Uvedl, že krajský soud v napadeném rozsudku nezohlednil související spisový materiál, resp. vycházel ze zjištění týkajících se nikoliv zdaňovacího období roku 2010, nýbrž

zdaňovacích období let 2008 a 2009. Stěžovatel zejména poukázal na to, že krajský soud své závěry založil na skutečnosti, že příjmy za předmětné zdaňovací období byly ze strany orgánů finanční správy posouzeny jako příjmy podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ačkoliv tyto byly ve skutečnosti posouzeny jako příjmy podle § 7 uvedeného zákona. Návazně pak krajský soud nereflektoval, že konstrukce pomůcek za jím přezkoumávané zdaňovací období roku 2010 byla odlišná od předchozích zdaňovacích období, neboť pro období roku 2010 byly zohledněny paušální výdaje dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů. Krajský soud nadto označil za nepřezkoumatelnou argumentaci stěžovatele, která ovšem není v rozhodnutí o odvolání vůbec uvedena. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud nezohlednil související spisový materiál a vycházel v rozsudku ze závěrů učiněných nikoliv ve vztahu k jím přezkoumávanému zdaňovacímu období roku 2010, nýbrž ze závěrů týkajících se zdaňovacích období let 2008 a 2009. Uvedené mělo vést k tomu, že krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele pro důvody, které v rámci předmětného zdaňovacího období neobstojí.

[7] Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil.

[8] Na úvod nutno pro přehlednost uvést, že daňová kontrola týkající se žalobkyně byla správcem daně vedena společně pro zdaňovací období let 2008, 2009 a 2010. Tato vyústila ve vydání tří dodatečných platebních výměrů a následně tří rozhodnutí o odvolání.

[9] Žalobkyně se proti všem třem rozhodnutím o odvolání bránila žalobami podanými u krajského soudu.

[10] Krajský soud spojil ke společnému projednání žaloby týkající se zdaňovacích období roku 2008 a roku 2009 a rozsudkem ze dne 23. 1. 2018, č. j. 57 Af 4/2017 - 61, obě rozhodnutí o odvolání zrušil. Stěžovatel (žalovaný) proti tomuto rozsudku nepodal kasační stížnost.

[11] Dne 28. 6. 2018 pak krajský soud rozhodl o žalobě týkající se zdaňovacího období roku 2010, a to právě rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. Stejně jako ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2008 a roku 2009 krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V úvodu rozsudku přitom uvedl, že vzhledem „*ke shodě výchozího stavu věci ve zdaňovacích obdobích roku 2008, 2009 a 2010 [...] převzal soud v projednávané věci [...] ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 právní závěry vyslovené ve vztahu ke zdaňovacím obdobím roku 2008 a 2009 v rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 23. ledna 2018, č. j. 57 Af 4/2017 - 61.*“ Následně pak krajský soud uvedl, že ve zdaňovacím období roku 2010 žalobkyně „*vykázala příjmy z podnikání jen ve výši 8 722,- Kč a ve zbytku jsou předmětem stanovení daně příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů, tedy ostatní příjmy.*“ Ve shodě s rozsudkem č. j. 57 Af 4/2017 - 61 následně krajský soud

pokračování

konstatoval, že stěžovatel pochybil, pokud při stanovení výdajů žalobkyně pomocí obchodní přírážky nezohlednil i její další nutné výdaje (např. ve formě poštovního), resp. že stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání adekvátně nevypořádal s tvrzením žalobkyně, že tyto výdaje měly být zohledněny, když uvedl, že správce daně není povinen takové výdaje sám vyhledávat a jejich realizace nadto neplyne ze správního spisu.

[12] Předmětné nosné závěry krajského soudu (převzaté z rozsudku č. j. 57 Af 4/2017 - 61) týkajícího se zdaňovacích období let 2008 a 2009) nicméně skutečně (jak tvrdí stěžovatel) nekorespondují spisovému materiálu týkajícímu se projednávané věci, ve které byla přezkoumávána zákonnost postupu orgánů finanční správy ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010.

[13] Pro zdaňovací období roku 2010 totiž orgány finanční správy (na rozdíl od zdaňovacích období let 2008 a 2009) vycházely ze závěru, že veškeré příjmy žalobkyně spadají pod příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, neboť v tomto roce žalobkyně získala živnostenské oprávnění. Uvedený závěr zcela jednoznačně plyne jak ze zprávy o daňové kontrole (č. j. 301040/12/128931402689), tak ze samotného rozhodnutí o odvolání. Na straně 61 zprávy o daňové kontrole např. správce daně uvedl: „*Vzhledem ke skutečnosti, že daňový subjekt od 13. 12. 2010 vlastní živnostenské oprávnění na zprostředkování obchodu a služeb, posuzuje správce daně veškeré daňovým subjektem vykázané příjmy jako příjmy z podnikání dle § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů.*“ V rozhodnutí o odvolání pak stěžovatel uvedl např.: „*Vzhledem ke skutečnosti, že byl daňový subjekt od 13. 12. 2010 držitelem živnostenského oprávnění na zprostředkování obchodu a služeb, správce daně posoudil veškeré zdanitelné příjmy za předmětné zdaňovací období v prokázané výši 2 072 376,- Kč jako příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů*“ (strana 2). Stěžovatel pak následně explicitně uvedl, jakým způsobem byl vypočten základ daně vztahující se k příjmům dle § 7 zákona o daních z příjmů a také, že základ daně pro příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů byl stanoven ve výši 0 Kč, neboť nebylo prokázáno, že by žalobkyně ve zdaňovacím období roku 2010 dosáhla příjmů podle § 10 zákona (strana 11 až 12).

[14] I přesto krajský soud v rozsudku bez bližšího odůvodnění konstatoval, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období vykazovala příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů a na uvedeném dále stavěl svoje úvahy.

[15] Ze správního spisu pak neplyne ani další nosné východisko rozsudku, a to, že orgány finanční správy při stanovení výdajů žalobkyně využily jimi zjištěnou obchodní přírážku. Návazně pak nelze ve správním spisu najít oporu pro tvrzení krajského soudu, že by stěžovatel v rozhodnutí o odvolání ve vztahu k požadavku žalobkyně na zohlednění dalších výdajů (např. poštovního) uvedl, že správce daně není povinen takové výdaje sám vyhledávat a jejich realizace nadto neplyne ze správního spisu.

[16] Jak správce daně, tak stěžovatel opakovaně uvedli, že výdaje týkající se zdaňovacího období roku 2010 nebyly (na rozdíl od zdaňovacích období roku 2008 a 2009) určeny za pomoci obchodní přírážky (marže), ale tyto byly stanoveny pomocí paušální částky 60 % dle § 7 odst. 7 písm. b) zákona o daních z příjmů, neboť takový postup byl pro žalobkyni výhodnější (viz např. strany 66 až 67 zprávy o daňové kontrole, či strana 11 rozhodnutí o odvolání). Na základě této skutečnosti poté stěžovatel označil za irelevantní tvrzení žalobkyně, že měly být zohledněny i další výdaje (např. poštovní). Uvedl, že tyto byly zohledněny právě v rámci paušálních výdajů (strana 15 rozhodnutí o odvolání). Není tedy pravdivé tvrzení krajského soudu, že stěžovatel odmítl tyto výdaje uznat s tím, že správce daně není povinen takové výdaje sám vyhledávat a jejich realizace nadto neplyne ze správního spisu (taková argumentace

se v rozhodnutí stěžovatele ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 nenachází; obsahují ji nicméně rozhodnutí týkající se zdaňovacích období 2008 a 2009).

[17] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud nemohl jinak, než přisvědčit stěžovateli v tom, že krajský soud založil zrušení napadeného rozhodnutí na skutečnostech, které neplynou ze správního spisu týkajícího se krajským soudem přezkoumávaného zdaňovacího období. Krajský soud postupoval nesprávně, pokud pro zdaňovací období roku 2010 (bez jakéhokoliv odůvodnění) převzal ze svého předchozího rozsudku (č. j. 57 Af 4/2017 - 61) východiska a závěry týkající se jiných zdaňovacích období za situace, kdy zdaňovací období roku 2010 bylo založeno na odlišných skutkových i právních okolnostech. Tímto postupem zatížil svůj rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012 - 54, či ze dne 19. 7. 2012, č. j. 4 Ads 53/2012 - 16). Ve druhém odkazovaném rozhodnutí zdejší soud přezkoumával rozsudek soudu, jehož odůvodnění neodpovídalo skutkovým zjištěním v projednávané věci a nereagovalo na rozhodnutí správních orgánů. Takový rozsudek zdejší soud označil za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť soud se dostatečně nevyjádřil k předmětu sporu. Uvedl, že „*4Nejvyšší správní soud ve své judikatuře klade důraz na to, aby krajské soudy o skutkové a právně podobných případech rozhodovaly jednotně, což v praxi vede k tomu, že soudy vycházejí ze svých dřívějších rozhodnutí a přejímají již uplatněnou argumentaci. Takový postup rozhodně nelze považovat za nežádoucí, pokud ovšem nevede k paušalizaci a potlačení individuálního přístupu soudu ke každé řešené kauze. Jinými slovy, soud může převzít argumentaci z jiného soudního rozhodnutí, v odůvodnění svého rozhodnutí ji však musí řádně propojit se skutkovými zjištěními v projednávané věci. Takto Městský soud v Praze nepostupoval, a napadené rozhodnutí proto neodpovídá požadavkům na vyloučení libovůle při rozhodování vyplývajícím z práva na spravedlivý proces garantovaného Listinou základních práv a svobod.*“

[18] Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbylo, než napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[19] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 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 14. března 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu