

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce obchodní společnosti **CH., s. r. o.,** zast. JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Orlická 163, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 10. 2003, č. j. 31 Ca 21/2003 – 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 23. 10. 2003, č. j. 31 Ca 21/2003 - 24 zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2003, č. j. 131/150/2003-Er. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě, exekučního příkazu ze dne 10. 12. 2002 č. j. 100445/02/243940/1167.

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek včas kasační stížností.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když rozsudek krajského soudu považuje za nezákonný spočívající na nesprávném posouzení právních otázek, a to ve všech žalobních bodech. Stěžovatel taktéž uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti výše

uvedené kasační důvody konkretizoval, když uvedl, že dne 20. 1. 2003 před vydáním rozhodnutí o odvolání podal k poštovní přepravě doplnění svého předchozího odvolání, jež, podle písemných důkazů (sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2003 a Oznámení o výsledku odvolacího řízení) bylo doručeno žalovanému jistě dříve, než žalovaný odeslal podepsané rozhodnutí. Stěžovatel má za to, že je povinností správního úřadu šetřit práva stěžovatele a tedy měl se s namítanými skutečnostmi i takto vypořádat, ostatně podpůrně takovému postupu svědčí i pravidla pro zachování lhůt, uvedená v ustanovení § 14 odst. 9 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 48 odst. 7 daňového řádu. Striktní aplikace doručovacího principu v tomto případě je diskriminující a neodpovídá rovnosti stran v právu.

Stěžovatel navrhuje napadený rozsudek pro nezákonnost zrušit a žádá taktéž o přiznání odkladného účinku ve smyslu ustanovení § 107 s. ř. s.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 19. 4. 2004, kde uvedl, že exekučním titulem pro zahájení výkonu rozhodnutí byl vykonatelný výkaz nedoplatků sestavený Finančním úřadem v Náchodě ke dni 10. 12. 2002, který obsahoval nedoplatek na úhradě zajištění dosud nestanovené spotřební daně, která byla stěžovateli uložena zajišťovacím příkazem č. j. 99708/02/243940/1167 vydaným Finančním úřadem v Náchodě dle ustanovení § 71 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) dne 5. 12. 2002. Žalovaný setrvává na názoru, že v odvolání proti zajišťovacímu příkazu se odvolací orgán nemůže zabývat námitkami směřujícímu proti dodatečnému stanovení daně. V konkrétním případě nebyla spotřební daň v době rozhodování odvolacího orgánu dosud vůbec vyměřena. Tato daň byla v souladu s § 71 odst. 4 ZSDP správcem daně stanovena prozatímně. V případě odvolání proti exekučnímu příkazu se přezkumná činnost odvolacího orgánu soustředí na splnění zákonných podmínek pro zahájení a vedení výkonu rozhodnutí. Přezkoumávána tak může být existence exekučního titulu z hlediska jeho právní moci a vykonatelnosti, doručení exekučního titulu, splnění zákonných náležitostí dle ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP, prekluzí práva vymáhat daňový nedoplatek a také přiměřenost zvoleného způsobu výkonu rozhodnutí k výši vymáhaného nedoplatku.

Převážná část odvolacích námitek stěžovatele však v daném případě směřovala proti důvodům, jež vedly správce daně k závěru, že stěžovateli bude dodatečně stanovena, resp. vyměřena spotřební daň. Předmětné námitky byly vtěleny taktéž do doplnění odvolání, které bylo žalovanému doručeno dne 22. 1. 2003. Na toto reagoval žalovaný pouze sdělením č. j. 518/150/2003 - Er ze dne 28. 1. 2003, kdy stěžovatele informoval o tom, že s ohledem na ustanovení § 48 odst. 7 ZSDP již nebylo možno v odvolacím řízení k tomuto doplnění přihlédnout, neboť rozhodnutí o odvolání bylo vydáno před zpracováním pošty doručené žalovanému téhož dne. V případě ustanovení § 48 odst. 7 ZSDP nelze dle názoru žalovaného uplatnit § 14 odst. 9 téhož zákona, neboť ustanovení § 48 odst. 7 ZSDP nestanoví lhůtu, ale pouze den, jímž zaniká oprávnění odvolatele disponovat předmětem řízení.

Závěrem žalovaný uvádí, že i kdyby mohl přihlédnout k doplnění stěžovatele, nemělo by toto vliv na konečný výrok ve věci, neboť stěžovatel do doplnění opět vtělil námitky proti vyměření spotřební daně. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí Krajského soudu v Brně v mezích důvodů uplatněných ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisového materiálu Nejvyšší správní soud zjistil, že dne 2. 12. 2002 provedl Finanční úřad v Náchodě (dále jen „správce daně“) u stěžovatele místní šetření dle § 15 ZSDP, při němž zjistil existenci důvodů pro zaregistrování stěžovatele jako plátce spotřební daně z lihu a pro dodatečné vyměření spotřební daně. Dne 14. 12. 2002 zahájil správce daně u stěžovatele daňovou kontrolu spotřební daně dle ustanovení § 16 ZSDP. Dne 15. 12. 2002 vydal správce daně zajišťovací příkaz č. j. 99708/02/243940/1167 dle ustanovení § 71 ZSDP k zajištění dosud nestanovené spotřební daně. Důvodem pro vydání zajišťovacího příkazu byla skutečnost, že předpokládaná výše zajišťované daně (97 949 124 Kč) několikanásobně převyšovala majetek stěžovatele. Stanovenou jistotu stěžovatel ve lhůtě dle § 71 odst. 1 ZSDP nesložil. Správce daně sestavil ke dni 10. 12. 2002 výkaz nedoplatků (č. j. 100916/02/243940/1167), který obsahoval nedoplatek na úhradě výše uvedené dosud nestanovené spotřební daně. Téhož dne vydal exekuční příkaz dle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) ZSDP č. j. 100445/02/243940/1167 na přikázání pohledávky na peněžní prostředky stěžovatele. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 20. 12. 2002 odvolání, ve kterém namítal jak právní vady napadeného rozhodnutí tak tvrdil nezákonnost jeho vydání. Stěžovatel v odvolání rozporoval výklad pojmu „technické zpracování lihu.“ Odvolání žalovaný dne 22. 1. 2003 rozhodnutím č. j. 131/150/2003 - Er zamítl. V den podpisu rozhodnutí, tj. 22. 1. 2003 bylo žalovanému doručeno doplnění odvolání stěžovatele, obsahem kterého byl opět výklad pojmu „technické použití u zpracovatele lihu.“ Na toto doplnění reagoval žalovaný již pouze sdělením č. j. 518/150/2003 - Er ze dne 28. 1. 2003, ve kterém stěžovatele informoval, že s ohledem na § 48 odst. 7 ZSDP již nebylo možno v odvolacím řízení k tomuto doplnění přihlédnout, neboť rozhodnutí o odvolání bylo vydáno před zpracováním pošty doručené žalovanému téhož dne. Rozhodnutí o zamítnutí odvolání napadl stěžovatel žalobou. V ní stěžovatel namítal, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav, zajišťovací příkaz byl vydán nezákonně a dále stěžovatel trval na tom, že žalovaný se v rámci odvolacího řízení nevypořádal se všemi námitkami, zejména nepřihlédl k doplnění odvolání ze dne 20. 1. 2003. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného a došel k závěru, že žaloba není důvodná. Postup správce daně při vydání exekučního příkazu shledal krajský soud zákonným. Námitce spočívající v kritice postupu žalovaného, kdy tento již nepřihlédl k doplnění odvolání, soud nepřisvědčil a konstatoval, že k datu vydání rozhodnutí zaniklo právo stěžovatele ve smyslu ustanovení § 48 odst. 7 ZSDP údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel včas podanou kasační stížností.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když tvrdí, že rozhodnutí soudu je nezákonné a spočívá v nesprávném posouzení právních otázek soudem, a to ve všech žalobních bodech, jak jsou uvedeny v Návrhu na zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové.

Dále stěžovatel namítá ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., že řízení před správními orgány před soudem je vadné skutkově, když skutek a jeho podstata v souzeném případě nemá oporu ve spisech správního orgánu, je s nimi v rozporu. Rozhodnutí soudu trpí dle stěžovatele vadou řízení, když z hlediska skutku a právního hodnocení byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem způsobem, který ovlivnil zákonnost (v důvodech uvedeno v Návrhu na zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové).

Stěžovatel se taktéž domnívá, že je dán důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když tvrdí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního řízení spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí.

Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti výše uvedené kasační důvody konkretizoval, když uvedl, že dne 20. 1. 2003 před vydáním rozhodnutí o odvolání podal k poštovní přepravě doplnění svého předchozího odvolání, jež, podle písemných důkazů (sdělení žalovaného ze dne 28. 1. 2003 a Oznámení o výsledku odvolacího řízení) bylo doručeno žalovanému jistě dříve, než žalovaný odeslal podepsané rozhodnutí. Stěžovatel má za to, že je povinností správního úřadu šetřit práva stěžovatele a tedy měl se s namítanými skutečnostmi i takto vypořádat, ostatně podpůrně takovému postupu svědčí i pravidla pro zachování lhůt, uvedená v ustanovení § 14 odst. 9 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 48 odst. 7 daňového řádu. Striktní aplikace doručovacího principu v tomto případě je diskriminující a neodpovídá rovnosti stran v právu.

Výše uvedenou námitku, ačkoliv ji stěžovatel uplatňuje s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podřadil Nejvyšší správní soud dle jejího obsahu pod stižní důvod dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť stěžovatel namítá vadu řízení před správním orgánem, pro kterou měl dle jeho názoru krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit.

Předmětnou námitku shledává Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Při jejím posuzování vycházel Nejvyšší správní soud z níže uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Dle ustanovení § 32 odst. 1 lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Tato rozhodnutí jsou pro příjemce právně účinná jen, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Jednou ze základních náležitostí dle odstavce druhého písm. b) citovaného ustanovení je jednou ze základních náležitostí datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí.

Dle ustanovení § 48 odst. 7 do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.

Dle ustanovení § 50 odst. 7 musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Dle ustanovení § 14 odst. 9 je lhůta zachována, je-li posledního dne lhůty učiněn úkon u správce daně nebo podána poštovní zásilka obsahující daňové podání, popřípadě doručena čitelná datová zpráva opatřená zaručeným elektronickým podpisem na adresu elektronické podatelny správce daně.

Z výše citovaného § 48 odst. 7 ZSDP, který upravuje dispozice daňového subjektu s odvolacím návrhem, vyplývá, že odvolatel může v daňovém řízení pozměňovat nebo doplňovat údaje svého odvolání pouze do doby, než je o jeho odvolání rozhodnuto. Za den vydání rozhodnutí je pak dle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP nutno považovat den, kdy bylo rozhodnutí podepsáno, což, jak vyplývá ze správního spisu, bylo v souzené věci dne 22. 1. 2003. Ze správního spisu je zřejmé, že doplnění odvolání stěžovatele bylo vyhotoveno a předáno k poštovní přepravě dne 20. 1. 2003 a doručeno žalovanému 22. 1. 2003. S ohledem

na zákonnou konstrukci § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, která stanoví správci daně povinnost vyrovnat se se všemi důvody tvrzenými v odvolání, je v tomto případě nutné dojít k závěru, že se na časové určení stanovené v § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků nevztahuje § 14 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků o zachování lhůty, neboť se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Proto musí být doplnění odvolání přímo doručeno odvolacímu orgánu před vlastním vydáním rozhodnutí, neboť pouze tak se tento orgán může o existenci doplnění reálně dozvědět a řádně se vypořádat se skutečnostmi tam uvedenými. Jestliže tedy v této věci bylo doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě dne 20. 1. 2003 a doručeno žalovanému dne 22. 1. 2003, tedy ve stejný den, v jakém žalovaný ve věci rozhodl, nelze žalovanému vytýkat, že se nevypořádal s důvody obsaženými v doplnění, neboť se o nich dozvěděl až poté, co ve věci rozhodl. Pokud krajský soud shledal zákonným postup žalovaného, který na doplněné odvolání reagoval již pouhým sdělením, že k němu již nemohl při rozhodování přihlédnout, je takový závěr v souladu se zákonem a Nejvyšší správní soud se s ním plně ztotožňuje.

Obdobný názor Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozsudku ze dne 9. 4. 2004, č. j. 7 Afs 13/2003), *„může-li podle § 48 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odvolatel do doby, než je o jeho odvolání rozhodnuto, údaje svého odvolání pozměňovat nebo doplňovat, znamená to, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu, aby se o důvodech obsažených v doplnění odvolání reálně dozvěděl a mohl se s nimi vypořádat tak, jak mu ukládá § 50 odst. 7 věta druhá téhož zákona. V této souvislosti nelze aplikovat § 14 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, protože se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Bylo-li doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě až dne předcházejícího dni, ve kterém odvolací orgán o odvolání rozhodl, nelze odvolacímu orgánu vytýkat, že se nevypořádal s důvody uvedenými v doplnění odvolání, neboť se o nich nedozvěděl.“*.

Nejvyšší správní soud tak došel k závěru, že řízení před správním orgánem nebylo zatíženou stěžovatelem vytýkanou vadou a neshledal tak naplnění kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Stěžovatelem tvrzené naplnění dalších stížních důvodů dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. není způsobilé pro přezkoumání napadeného rozsudku Nejvyšším soudem.

Nejvyšší správní soud na tomto místě zdůrazňuje, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví, jímž se účastník řízení, z něhož toto rozhodnutí vzešlo, nebo osoba zúčastněná na řízení domáhá zrušení soudního rozhodnutí. Jelikož se jí zpochybňuje pravomocné rozhodnutí krajského soudu, stanoví zákon poměrně přísně její obsahové náležitosti. Jednou ze zvláštních náležitostí kasační stížnosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) je i označení důvodů, pro něž stěžovatel napadá rozhodnutí krajského soudu – tzv. stížních bodů. Stížní bod musí zpravidla zahrnovat jak skutkové, tak právní důvody, pro něž stěžovatel považuje rozhodnutí soudu za nezákonné. Důvody uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s. jsou však jen obecně vymezenými kategoriemi, které musí stěžovatel v kasační stížnosti naplnit konkrétním a jedinečným obsahem, tedy vylíčit, k jakým konkrétním vadám došlo podle jeho názoru v řízení před správním orgánem či před soudem, jakými blíže určenými vadami trpí podle něj rozhodnutí soudu, v čem přesně spatřuje stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky soudem apod.

Důvody uvedenými v kasační stížnosti je pak Nejvyšší správní soud vázán (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Požadavek na uplatnění některého z důvodů taxativně vypočtených v § 103 odst. 1 s. ř. s. je přitom třeba vykládat v souladu se zásadou, že procesní právní úkon účastníka řízení (zde: kasační stížnost) se posuzuje podle jeho obsahu. Na jedné straně tedy sice postačí, že ze znění kasační stížnosti jsou seznatelné důvody, které zákonným kasačním důvodům odpovídají a není rozhodující, že sám stěžovatel tyto důvody jednotlivým ustanovením nepodřadil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikované pod č. 161/2004 Sb. NSS). Na straně druhé ale nepostačí, jestliže stěžovatel v kasační stížnosti pouze ocituje některé z písmen § 103 odst. 1 s. ř. s., ale nekonkretizuje vady v řízení či vady v právním úsudku, jichž se soud podle stěžovatele dopustil.

V daném případě stěžovatel v podané kasační stížnosti v podstatě odcitoval zákonná znění důvodů pro podání kasační stížnosti, tak jak jsou upraveny v ustanovení § 103 odst. a) a d) s. ř. s. Takové tvrzení bez uvedení konkrétních skutečností, tedy jakou právní otázku soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil, resp. v čem případně spočívala nepřezkoumatelnost rozhodnutí soudu, je však stiženo nemožností jejich přezkoumání kasačním soudem. Jde o námitky jen formální, bez věcného obsahu. Obecně namítané vady nemůže ani Nejvyšší správní soud namísto stěžovatele sám aktivně vyhledávat, protože vymezení rozsahu kasační stížnosti a specifikace jejích důvodů leží na stěžovateli v důsledku dispoziční zásady, která ovládá i řízení o kasační stížnosti. Citace zákonného textu bez věcného obsahu není důvodem kasační stížnosti, a jako stižní bod nemůže obstát. Požadavek formulace rozsahu a důvodů napadeného rozhodnutí soudu (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) nemůže být splněn pouhým odkazem na námitky uplatněné v žalobě, již proto, že tyto námitky směřovaly proti jinému rozhodnutí, než které je předmětem kasační stížnosti. Stěžovatel je povinen stižní důvody nezákonnosti či nepřezkoumatelnosti napadeného soudního rozhodnutí explicitně v kasační stížnosti uvést a vymezit tak rozsah přezkumu Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že důvod kasační stížnosti podřazený pod ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. nebyl prokázán a proto Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 11. listopadu 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu