

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **M., s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního ředitelství v Brně,** se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2004, č. j. 30 Ca 177/2004 – 14,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2004, č. j. 30 Ca 177/2004 - 14, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 10. 2004, č. j. 30 Ca 177/2004 – 14, bylo zamítnuto rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 20. 9. 2000, č. j. 3629c/2000/FŘ/130, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí finančního úřadu Brno - venkov ze dne 7. 3. 2000, č. j. 35840/99/293933/0537, jímž byla vyměřena spotřební daň podle pomůcek za zdaňovací období září 1999 ve výši 22 605 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že pokud jde o otázku, jaké žalobní body tvoří rámec přezkumu ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s., jako i otázku správného posouzení zákonnosti postupu finančního ředitelství je vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. Proto krajský soud v tomto řízení nejprve zkoumal zákonnost napadeného rozhodnutí z hlediska zákonnosti výzev k podání daňového přiznání a dospěl k závěru, že v tomto bodu není žaloba důvodná. Výzvu podle § 40 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) nelze, pokud jde o její náležitosti, a to i včetně lhůty splnění, posuzovat podle § 43 citovaného zákona. Toto ustanovení totiž upravuje pouze náležitosti výzvy podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Obsahem výzvy podle

§ 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků proto není uvedení pochybností ani výzva, aby se k nim daňový subjekt vyjádřil. Ze stejného důvodu není obsahem výzvy podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků určení lhůty ve smyslu § 43 odst. 2 citovaného zákona. Jelikož § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nestanoví, pokud jde o výzvu k podání daňového přiznání nebo hlášení, žádnou lhůtu, platí § 14 odst. 1 citovaného zákona, který umožňuje správci daně určit lhůtu 8 dnů. Vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu shledal krajský soud nedůvodnost žaloby i v otázce zákonnosti postupu finančního ředitelství ve smyslu § 48 odst. 7 a § 50 odst. 7 věta druhá zákona o správě daní a poplatků. Povinností odvolacího orgánu nebylo zabývat se doplněním odvolání ze dne 18. 9. 2000, protože doplnění odvolání do doby než je o něm rozhodnuto znamená podle § 48 odst. 7 citovaného zákona, že do této doby musí být doplnění odvolání doručeno odvolacímu orgánu tak, aby se o důvodech doplnění odvolání reálně dověděl a mohl se s nimi ve smyslu § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vypořádat. Bylo-li však doplnění odvolání podáno k poštovní přepravě dne předcházejícího dni, ve kterém odvolací orgán o odvolání rozhodl, nemůže mu být vytýkáno, že se nevypořádal s důvody v něm uvedenými, když se o nich nedozvěděl.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou napadá rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu. Stěžovatel předně poukázal na to, že i když se jedná o druhý rozsudek krajského soudu poté, co první byl Nejvyšším správním soudem zrušen, není kasační stížnost nepřípustná, protože předchozí kasační stížnost byla podána finančním ředitelstvím a stěžovatel dosud právo podat kasační stížnost neměl. Stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, podle něhož na výzvu podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nelze aplikovat § 43 citovaného zákona. Toto ustanovení je podle jeho názoru plně aplikovatelné i na výzvu podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a to právě z důvodu, že jde o právní úpravu svým obsahem nejbližší. Dále vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, podle něhož se finanční ředitelství nemuselo doplněním odvolání zabývat. V tomto ohledu se zcela ztotožnil s názorem Ministerstva financí, které v rozhodnutí ze dne 6. 1. 2003, č. j. 182/142005/2002 uvedlo, že lhůta pro doplnění odvolání stěžovatelem byla dodržena, finanční úřad měl o doplnění finanční ředitelství informovat a toto se mělo s doplněním v rámci řízení o odvolání vypořádat. Stěžovatel nepovažuje za přesvědčivé tvrzení soudu, že v § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se nejedná o lhůtu, ale pouze o stanovení doby, v níž může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat. Stanovení doby k uplatnění určitého práva není ničím jiným než úpravou lhůty. Jestliže zákon umožňuje v poslední den lhůty podat poštovní zásilku obsahující daňové podání (§ 14 odst. 9 citovaného zákona), byla podle žalobce lhůta k doplnění odvolání zachována. Je věcí státu, aby upravil činnost svých orgánů tak, aby byla zachována práva účastníků řízení. S ohledem na názor Ministerstva financí je zřejmé, že stát uznává svoji povinnost organizovat svoji činnost způsobem respektujícím práva účastníků řízení. Krajský soud ve své podstatě posoudil lhůtu stanovenou v § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jako lhůtu hmotněprávní a přitom je zjevné, že o takovou lhůtu jít nemůže, neboť s jejím uplynutím není spojen žádný důsledek v oblasti hmotných subjektivních práv účastníka řízení. Je naopak zcela zjevné, že jde o lhůtu procesní, kterou jsou upravena procesní práva účastníků řízení, což ostatně plyne i z toho že jde o lhůtu upravenou ryze procesním právním předpisem. V oblasti těchto lhůt tradičně platí, že lhůta je zachována, je-li příslušné procesní podání učiněno v poslední den podání lhůty alespoň prostřednictvím držitele poštovní licence. V podrobnostech pak stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. ÚS 545/99. Stěžovatel se také neztotožnil s postupem krajského soudu, který se s odkazem na vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu nezabýval dalšími žalobními body. Jedná se zejména o námitku, že finanční ředitelství se vůbec nezabývalo námitkami a připomínkami uplatněnými

v protokole ze dne 24. 5. 2000 a dalšími podáními, jak je uvedeno na str. 4 žaloby a ani námitkou, že nebyly splněny zákonné podmínky pro možnost přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Krajský soud se mimo to nevypořádal dostatečně ani s důkazními návrhy. Nad rámec všeho dosud uvedeného stěžovatel uvedl, že podle jeho názoru by bylo možné posoudit obě uvedená rozhodnutí jako rozhodnutí nicotná. Podle přesvědčení stěžovatele se měl krajský soud případnou nicotností napadeného rozhodnutí zabývat i bez návrhu. Z odůvodnění rozsudku však nevyplývá, zda to učinil a k jakému závěru dospěl. Protože nicotnost je natolik zásadní vadou, že se jí může i Nejvyšší správní soud zabývat bez návrhu, navrhl stěžovatel, aby napadené správní rozhodnutí bylo přezkoumáno i z tohoto hlediska. S ohledem ke všemu co bylo uvedeno stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že k otázce týkající se výzvy podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků svůj názor vyjádřilo již ve svém vyjádření k žalobě a proto, že na něm setrvává, dovolilo si na ně v bližším odkázat. Názor v něm uvedený se v podstatě shoduje se závěrem soudu, který je podle názoru finančního ředitelství stěžovatelem napadán nedůvodně. Stejně tak pokud jde o zákonnost postupu v případě povinnosti vypořádat se s doplněním odvolání nelze než přisvědčit správnosti posouzení dané otázky soudem. Z hlediska předmětné námitky je jako fakt vyplynuvší z dosavadního průběhu řízení ve věci žaloby jako nepominutelná skutečnost, že při posuzování dotčené otázky byl krajský soud ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku 18. 6. 2004, č. j. 7 Afs 27/2003 – 69. Ani pokud se stěžovatel neztotožňuje, s postupem krajského soudu, který se, s odkazem na vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu, odmítl zabývat žalobními důvody, nepovažuje finanční ředitelství kasační stížnost za důvodnou. Především krajský soud neodkazoval na vázanost právním názorem v daném ohledu, ale i bez ohledu na to, rozhodl o žalobě v rozsahu a ohledně všech řádně uplatněných žalobních námitek. Stejně tak za neopodstatněné považuje finanční ředitelství výtky, že krajský soud opominul námitky, které stěžovatel v kasační stížnosti přesně specifikoval. Podle názoru finančního ředitelství se krajský soud s těmito námitkami vypořádal řádně v rozsahu, jak byly jako žalobní body uplatněny. Za nedůvodné označilo finanční ředitelství i důvody uplatněné k tvrzené nicotnosti napadeného rozhodnutí. Navíc nelze souhlasit ani s tím, že krajský soud se měl případnou nicotností zabývat i bez návrhu. Je nesporným faktem že stěžovatel námitku nicotnosti v žalobě nijak neuplatnil, a i když soud může vyslovit nicotnost i bez návrhu, pokud k závěru nicotnosti nedospěje, potom se k této otázce nemusí v rozsudku nijak vyjadřovat. Ve smyslu uvedeného má finanční ředitelství za to, že kasační stížnost není důvodná, a proto navrhlo, aby byla zamítnuta.

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 přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud již jednou rozhodl o kasační stížnosti podané finančním ředitelstvím, na základě níž rozsudek zrušil a vyslovil závazný právní názor pouze ohledně

otázky, zda se mělo finanční ředitelství zabývat doplněním odvolání podaným k poštovní přepravě v den předcházející vydání rozhodnutí o odvolání. Proto stěžovatelem uplatněný bod týkající se této otázky je nepřípustný.

V rozsahu dalších stížních bodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek přezkoumal.

V prvním z nich stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu týkajícím se aplikace § 43 zákona o správě daní a poplatků na výzvu podle § 40 odst. 1 citovaného zákona, neboť podle jeho názoru je § 43 citovaného zákona plně aplikovatelný i na výzvu podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků z důvodu, že jde o právní úpravu svým obsahem nejbližší.

Krajský soud sice dovodil nedůvodnost shodně formulovaného žalobního bodu, aniž však měl k dispozici takový správní spis, aby mohl posoudit, o jakou výzvu se vůbec jednalo a zda postup správce daně byl či nebyl v souladu se zákonem. Součástí připojeného soudního spisu 30 Ca 516/2000 je sice správní spis správce daně, ale ten obsahuje jen 5 listů, a to platební výměr ze dne 7. 3. 2000 včetně jeho opravy, objednávku ze dne 21. 9. 1999 a dva listy označené jako vyměřovací spis pro stanovení daně podle pomůcek. V důsledku toho je správnost závěru krajského soudu nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, neboť se opírá o skutečnosti v řízení nezjišťované.

Další stížní bod, v němž stěžovatel vytýká krajskému soudu, že se nezabýval dalšími žalobními body, které přesně specifikoval, a nevypořádal se dostatečně ani s důkazními návrhy, je důvodný. Nejvyšší správní soud sice rozsudkem ze dne 18. 6. 2004, č. j. 7 Afs 27/2003 - 69 zrušil předcházející rozsudek krajského soudu, ale v žádném případě v tomto zrušujícím rozsudku nevymezil rámec přezkumu, protože takové oprávnění pro něj ani ze s. ř. s. nevyplývá. Rámec přezkumu v souladu s dispoziční zásadou, která pro řízení o žalobách platí, určuje žalobce formulací žalobních bodů v souladu s § 71 odst. 1 s. ř. s., jimiž je soud vázán (§ 75 odst. 2 věta prvá s. ř. s.). Nejvyšší správní soud, rovněž v souladu s dispoziční zásadou, která platí i pro řízení o kasační stížnosti, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu vymezeném stěžovatelem (jímž bylo finanční ředitelství) stížními body v kasační stížnosti, v nichž vytýkal krajskému soudu, že překročil rámec žalobních bodů a že nesprávně posoudil rozhodnutí z hlediska doplnění odvolání. I když ve zrušujícím rozsudku je uvedeno, že se krajský soud nevypořádal se žalobním bodem, v němž bylo vytýkáno finančnímu ředitelství nedodržení procesních náležitostí výzev, v žádném případě se nemohlo jednat o vymezení rozsahu žaloby. Je sice nutno konstatovat, že obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu, ale to nic nemění na závěru, že se krajský soud měl vypořádat se žalobními body, jak jsou stěžovatelem specifikovány na str. 4 kasační stížnosti, příp. vyhodnotit, zda se vůbec o žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jedná. Stejně tak důkazními návrhy, zejména návrhem provést důkaz zápisem v knize odeslané pošty finančním ředitelstvím včetně doručenek, se krajský soud vůbec nezabýval.

Vyslovil-li stěžovatel v závěru kasační stížnosti své přesvědčení týkající se nesprávného procesního postupu krajského soudu, který se měl zabývat případnou nicotností napadeného rozhodnutí i bez návrhu, přičemž není zřejmé, zda tak učinil a s jakým závěrem, považuje Nejvyšší správní soud za dostačující odkázat na rozhodnutí tohoto soudu, v nichž byla tato otázka již řešena, např. rozsudky ze dne 28. 4. 2004, č. j. 1 Azs 12/2003 - 48 a č. j. 1 Azs 10/2004 - 49. Podle § 76 odst. 2 s. ř. s. vysloví soud

rozsudkem nicotnost rozhodnutí, pokud zjistí, že trpí takovými vadami, které vyvolávají jeho nicotnost, a to i bez návrhu. Z citovaného ustanovení plyne, že soud vysloví nicotnost napadeného správního rozhodnutí i bez návrhu, ale pouze tehdy, pokud nicotnost skutečně shledá. Netrpí-li správní rozhodnutí vadami vyvolávajícími jeho nicotnost, není důvodu pro to, aby se soud v odůvodnění zabýval úvahami o nicotnosti, nebo aby dokonce samostatným výrokem vyslovil, že napadené rozhodnutí není nicotné. Totéž platí i pro rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu.

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 městský 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 31. května 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu