



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobce Ing. K. H., zastoupeného JUDr. Kristinou Škampovou, advokátkou v Brně, Pellicova 8a, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Brně, Brno, nám. Svobody 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2003, čj. 3952/99/FŘ/130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, čj. 31 Ca 126/2005 - 20,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 14. 12. 2005, čj. 31 Ca 126/2005 - 20, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím změnil žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu ze dne 22. 2. 1999, čj. 24121/99/291914/3124, a to tak, že výši dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 1997 změnil z částky 40 700 Kč na částku 26 400 Kč.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 22. 11. 2002, čj. 30 Ca 276/2003 - 54, vyslovil nicotnost obou správních rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Rozsudek odůvodnil tím, že správní rozhodnutí v daňové oblasti musí obsahovat veškeré základní náležitosti stanovené v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“). K takovým náležitostem náleží i výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Rozhodnutí musí obsahovat i ostatní náležitosti, jež musí být

podle povahy rozhodnutí jeho obsahem (§ 32 odst. 7 d. ř.). Krajský soud dovodil, že při odkazu k právnímu předpisu musí být uvedeno konkrétní ustanovení, které správce daně v předmětné věci aplikuje. V daňovém řízení se vyměřuje základ daně a daň, a protože skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně, musí být součástí výroku i sdělení, za jaká zdaňovací období byla daň vyměřena a v jaké výši. Nepostačuje, že ve výroku rozhodnutí je pouze odkaz na přílohu, která je k rozhodnutí připojena. Krajský soud označil z uvedených důvodů napadené rozhodnutí za nicotné a dalšími žalobními body se již dále nezabýval.

Žalovaný brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností.

Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 28. 7. 2005, čj. 8 Afs 5/2005 - 78, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal, že daňový řád uvedení konkrétního ustanovení v platebním výměru výslovně nepožaduje, stanoví pouze povinnost uvést „právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno.“ Krajský soud v Brně proto pochybil, když z neuvedení paragrafu v platebním výměru dovodil jeho nicotnost a po finančním úřadu tak vyžadoval splnění formální náležitosti, která výslovně ze zákona nevyplývá.

Nejvyšší správní soud také uvedl, že za podstatnou považuje především materiální stránku věci. Daňová povinnost uvedená ve zmíněném dodatečném platebním výměru byla žalobci doměřena na základě daňové kontroly provedené správcem daně. Zpráva z této kontroly, se kterou byl žalobce seznámen a kterou rovněž podepsal, konkrétní ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty obsahuje, a o ně správce daně své rozhodnutí o doměření daně zřetelně opíral. V tomto ohledu nevznikly mezi účastníky ani žádné skutečné a věcně podložené pochybnosti.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s názorem krajského soudu, že údaje uvedené na listu č. 2 (zdaňovací období a rozpis daně) nejsou součástí rozhodnutí, a dodatečný platební výměr tak vykazuje absenci základních náležitostí a je nicotný. Krajský soud přehlédl, že výrok dodatečného platebního výměru obsahuje výslovný odkaz na list č. 2, který je součástí rozhodnutí a žalobce jej měl k dispozici. Smyslem právní úpravy náležitostí a úpravy dodatečného platebního výměru je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním nebo ne. V podobných věcech nelze odhlédnout od toho, že použitá grafická forma a také konkrétní okolnosti případu (proběhlá daňová kontrola, s jejímiž podobnými závěry se žalobce seznámil) nijak neznemožnily žalobci účinně se proti vydanému platebnímu výměru bránit. V tomto právu nebyl žalobce ani v nejmenším zkrácen.

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že nemůže akceptovat odkaz krajského soudu na rozhodnutí Ústavního soudu, neboť tato rozhodnutí na posuzovanou věc

nedopadají. Ústavní soud v nich vycházel z úplné absence základních náležitostí, což není posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud naopak odkázal na usnesení Ústavního soudu č. 13/2004, svazek č. 32 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud jednoznačně vyslovil, že neuvedení citace konkrétního paragrafu, odstavce či písmene nezakládá nicotnost rozhodnutí finančního orgánu a trvat na takovém požadavku je nepřipustným formalismem, který Ústavní soud (a shodně s ním i Nejvyšší správní soud) po právu důsledně odmítá. Žalobou napadený dodatečný platební výměr je tedy existující a platný a nebyly dány důvody pro deklaraci jeho nicotnosti. Není-li pak nicotné rozhodnutí finančního úřadu, nelze ovšem z takového důvodu dovozovat ani nicotnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud uložil Krajskému soudu v Brně, aby se v dalším řízení zabýval podanou žalobou věcně, odkázal přitom i ke své konstantní judikatuře (rozhodnutí publikovaná pod č. 377/2004 Sb. NSS a č. 212/2004 Sb. NSS).

Krajský soud v Brně v dalším řízení rozsudkem ze dne 14. 12. 2005, čj. 31 Ca 126/2005 - 20, opět zrušil obě správní rozhodnutí a věc vrátil žalovanému. Rozsudek odůvodnil tím, že při respektování právního názoru Nejvyššího správního soudu v dané věci má za to, že požadavkům na konkrétnost, jednoznačnost a srozumitelnost výroku rozhodnutí správce daně neodpovídá, jestliže rozpis základu daně je k vydanému správnímu rozhodnutí připojen bez datování, bez označení úředním razítkem a bez podpisu příslušné osoby. Kromě toho jsou podstatnou náležitostí správního rozhodnutí údaje o aplikaci konkrétních ustanovení nejen procesního, ale i hmotněprávního předpisu. Krajský soud znovu odkázal na některá rozhodnutí Ústavního soudu, na něž ostatně odkázal již ve svém původním rozsudku. Jakkoli tedy krajský soud v dané věci ve skutečnostech, že výrok prvostupňového správního rozhodnutí neobsahuje údaje o aplikaci konkrétních ustanovení hmotněprávního předpisu a že rozpis základu daně je uvedený na zadní straně rozhodnutí až za podpisem osoby oprávněné a otiskem úředního razítka, a stojí tak fakticky mimo vlastní rozhodnutí, nemůže spatřovat nicotnost, nezbývá mu, než konstatovat, že prvostupňové správní rozhodnutí je aktem existujícím a platným, avšak nezákonným pro nepřezkoumatelnost. Tyto závěry nejen vychází z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. ve věcech sp. zn. 1 Afs 134/2004, 1 Afs 136/2004 a 1 Afs 29/2005), ale jsou i ve shodě s ústavně konformním výkladem přijatým Ústavním soudem České republiky (např. v nálezu ve věci vedené pod sp. zn. II. ÚS 157/97). Zjištěné vady správního rozhodnutí jsou samy o sobě důvodem pro jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost, proto se krajský soud nezabýval dalšími žalobními námitkami.

Žalovaný (stěžovatel) napadl posledně jmenovaný rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil kasační námitky podle § 103 odst. písm. a) a d) s. ř. s. Vytkl krajskému soudu, že nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeném v předchozím zrušovacím rozhodnutí, byť v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že jeho závěry respektuje. Řízení před krajským soudem je tak zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné

rozhodnutí ve věci samé. Dále stěžovatel krajskému soudu vytkl nesprávné posouzení právní otázky a kromě zrušujícího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které v posuzované věci vyřešilo otázku srozumitelnosti platebního výměru, a tedy jeho přezkoumatelnosti, odkázal na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 29/2005 - 82 a čj. 1 Afs 134/2004 - 95, ze dne 18. 11. 2003, čj. 2 Afs 12/2003 - 216, a ze dne 16. 8. 2005, čj. 5 Afs 197/2004 - 89). Stěžovatel odmítl argumentaci krajského soudu rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ve věcech vedených pod sp. zn. 1 Afs 134/2004, 1 Afs 136/2004 a 1 Afs 29/2005, a to s ohledem na jejich text. Dále namítl, že se krajský soud nijak nevyjádřil k tomu, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (soudem uvedené důvody se týkají pouze prvostupňového správního rozhodnutí), napadené rozhodnutí krajského soudu je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Konečně stěžovatel namítl, že krajský soud setrvává na názoru nulity prvostupňového správního rozhodnutí, přičemž posléze s odkazem na závazanost právním názorem Nejvyššího správního soudu shrnuje, že jde o rozhodnutí existující a platné. Rozhodnutí krajského soudu je tedy nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Stěžovatel uzavřel, že krajský soud měl v posuzované věci přezkoumat žalobou napadená rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních námitek, tj. věcně, jak výslovně požadoval Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel v kasační stížnosti ze dne 14. 12. 2005 namítl pouze nesprávné posouzení právní otázky soudem s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v doplnění ze dne 20. 2. 2006 rozšířil kasační stížnost o další důvody s odkazem na ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost obsahovat důvod, pro který stěžovatel rozsudek napadá, podle § 106 odst. 2 s. ř. s. musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů od doručení rozhodnutí. Po uplynutí této lhůty již stěžovatel nemohl uplatnit další stížní důvod, a mohl tedy pouze rozšířit dříve uplatněný důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Žalobce dále vyjádřil své přesvědčení, že krajský soud rozhodl správně, když své rozhodnutí opřel o řadu nálezů Ústavního soudu i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a námitka nesprávného posouzení právní otázky soudem není důvodná. K opožděné stížní námitce podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. žalobce z opatrnosti uvedl, že nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že krajský soud v posuzované věci nepostupoval v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Dříve, než Nejvyšší správní soud přistoupil k posouzení důvodů obsažených v kasační stížnosti, zabýval se z procesního hlediska doplněním kasační stížnosti ze dne 14. 12. 2005. Včas podaná kasační stížnost žádný stížní důvod neobsahovala a stěžovatel v ní pouze uvedl, že podává kasační stížnost podle ustanovení § 103 odst.

1 písm. a) s. ř. s., neboť rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem a proto je nezákonný, což v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu nelze považovat za řádně uplatněný stížní důvod (srov. např. rozhodnutí ze dne 24. 11. 2004, čj. 1 Afs 47/2004 - 74, www.nsoud.cz). Krajský soud v Brně vyzval usnesením ze dne 16. 1. 2006, čj. 31 Ca 126/2005 - 26, stěžovatele k odstranění vad kasační stížnosti ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení (§ 106 odst. 3 s. ř. s.). Usnesení bylo stěžovateli doručeno dne 23. 1. 2006. Doplnění kasační stížnosti na základě předmětné výzvy bylo Krajskému soudu v Brně doručeno osobně dne 23. 2. 2006, a bylo tedy podáno včas. Nejvyšší správní soud proto k doplnění kasační stížnosti přihlížel.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti 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. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel především namítal, že krajský soud v napadeném rozhodnutí nepostupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeném ve zrušovacím rozhodnutí, byť v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že jeho závěry respektuje. Řízení před krajským soudem je tak zatíženo jinou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud, navazuje na shora citované odůvodnění svého rozsudku, uložil krajskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval podanou žalobou věcně.

Krajský soud ve shora citovaném odůvodnění svého rozsudku uvedl, že jakkoliv nemůže ve vadách správního rozhodnutí spatřovat nicotnost, nezbývá mu než konstatovat, že prvostupňové správní rozhodnutí je sice aktem existujícím a platným, ale nezákonným pro nepřezkoumatelnost.

Je zřejmé, že se krajský soud v posuzované věci neřídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí. Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu, aby se v dalším řízení zabýval podanou žalobou věcně, tedy aby přezkoumal rozhodnutí žalovaného z hlediska námitek uplatněných v žalobě. Krajský soud namísto toho konstatoval nepřezkoumatelnost prvostupňového správního rozhodnutí a pro zjištěné vady rozhodnutí se uplatněnými žalobními námitkami nezabýval. Přehlédl přitom i konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, na níž tento odkázal ve zrušujícím rozhodnutí, a naopak odkázal na některá rozhodnutí Ústavního soudu, k nimž se Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil tak, že na posuzovanou věc nedopadají. Nejvyšší správní soud uzavírá, že řízení před krajským soudem je

zatíženo jinou vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Na základě shora uvedené argumentace Nejvyšší správní soud shledal důvodnou i námitku, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Pro úplnost v této souvislosti doplňuje, že z textů rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na něž krajský soud v napadeném rozsudku odkázal, nevyplývají argumenty, jichž se krajský soud dovolával.

Stěžovatel dále namítal, že krajský soud v napadeném rozsudku nejprve konstatuje, že setrvává na názoru nulity prvostupňového správního rozhodnutí, přičemž posléze s odkazem na závazanost právním názorem Nejvyššího správního soudu shrnuje, že jde o rozhodnutí existující a platné. Rozhodnutí krajského soudu je tak nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat mj. ta rozhodnutí, jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS). Z odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu je zřejmé, že tento soud neakceptoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyjádřený ve zrušujícím rozhodnutí, že správní rozhodnutí nejsou nicotná a nadále setrval na svém názoru vyjádřeném ve zrušeném rozhodnutí. Krajský soud nejprve poměrně obšírně rozvádí úvahy o nulitě předmětných správních rozhodnutí, a uvádí, že nemůže - v intencích právního názoru Nejvyššího správního soudu - v absenci konkrétního ustanovení hmotněprávního předpisu ve výroku prvostupňového rozhodnutí a v tom, že rozpis základu daně stojí fakticky mimo vlastní rozhodnutí, spatřovat nicotnost. Nezbyvá mu proto než konstatovat, že prvostupňové správní rozhodnutí je aktem existujícím a platným, ale nezákonným pro nepřezkoumatelnost. Takto odůvodněné soudní rozhodnutí pak logicky nelze považovat za jednoznačné a srozumitelné. Nejvyšší správní soud proto shledal rovněž tuto stěžovatelovu námitku důvodnou. Již pouze na okraj přitom podotýká, že bylo-li by napadené správní rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné, zohlednil by tuto skutečnost sám již ve svém prvním zrušujícím rozsudku (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Stěžovatel konečně namítal, že se krajský soud v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil k tomu, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (soudem uvedené důvody se týkají pouze prvostupňového správního rozhodnutí), napadené rozhodnutí krajského soudu je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Krajský soud v napadeném rozhodnutí v rámci svých úvah o nulitě předmětných správních rozhodnutí uvedl, že pokud je prvostupňové meritorní rozhodnutí - dodatečný platební výměr, zatíženo vadou, která způsobuje

jeho nicotnost, potom následná rozhodnutí správního orgánu druhého stupně vydaná v dalším řízení ve věci není možno považovat za úkon směřující k vyměření daně, neboť právní úkon učiněný na základě nicotného právního aktu není způsobilý založit zákonem předpokládané právní účinky. Posléze – v rámci úvah o nepřezkoumatelnosti dodatečného platebního výměru - však krajský soud nic podobného ve vztahu k rozhodnutí žalovaného nevyslovil a zabýval se pouze nepřezkoumatelností prvostupňového správního rozhodnutí. Závěrem krajský soud uvedl, že ze shora uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného zrušil. V napadeném rozhodnutí krajského soudu tak není uvedeno vůbec žádné odůvodnění ve vztahu ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto shledal rovněž poslední stěžovatelovu námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost je důvodná, proto napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a bude se věcně zabývat podanou žalobou.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. ledna 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu