



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Ing. V. K.**, zastoupeného Mgr. Ritou Kubicovou, advokátkou se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Nemocniční 2902/13, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě – Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 7. 2007, č. j. 22 Ca 39/2006 – 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 7. 2007, č. j. 22 Ca 39/2006 – 45, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 26. 7. 2007, č. j. 22 Ca 39/2006 - 45, zamítl žalobu stěžovatele, kterou se domáhal vyslovení nicotnosti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 4. 11. 2005, č. j. 14043/150/2005, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava II. ze dne 4. 8. 2005, č. j. 85110/05/389913/4760, kterým bylo podle ustanovení § 49 odst. 2 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí ze dne 13. 11. 1997, č. j. 27459/97/363920/6123, na důchodovou daň a daň z objemu mezd za zdaňovací období roku 1992. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k závěru, že správce daně nesprávně zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru ze dne 13. 11. 1997 podle § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tj. jako odvolání nepřipustné, které měl správně zamítnout jako odvolání opožděné podle § 49 odst. 2 písm. b) citovaného zákona. Toto pochybení správce daně, které finanční ředitelství v odvolacím řízení neodstranilo, však nemělo za následek nezákonné rozhodnutí

ve věci samé, neboť opožděné odvolání je třeba zamítnout stejně jako odvolání nepřipustné. Správce daně i finanční ředitelství důvodně poukázaly na to, že platební výměr byl stěžovateli doručen dne 17. 11. 1997, který však proti němu nepodal odvolání ve lhůtě podle ustanovení § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tento závěr stěžovatel také nenapadl ani v žalobě. Vzhledem k tomu, že odvolání stěžovatele ze dne 23. 4. 2005 proti platebnímu výměru ze dne 13. 11. 1997 bylo podáno zjevně opožděně, nemohl se správce daně, ani finanční ředitelství zabývat věcně námitkami stěžovatele, které se týkaly neplatnosti, popř. nicotnosti, platebního výměru. Stejně tak ani krajský soud se nemohl zabývat těmito žalobními námitkami v rámci soudního přezkumu napadeného rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou opřel explicitně o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že krajský soud pochybil, pokud se nezabýval jeho námitkami uvedenými v žalobě a omezil se pouze na konstatování zjevné opožděnosti podaného odvolání. Je totiž stále přesvědčen, že platební výměr ze dne 13. 11. 1997 vydal správce daně, který je místně nepříslušný. Krajský soud se proto měl detailně zabývat vznesenou námitkou neplatnosti, resp. nicotnosti, tohoto platebního výměru a zaujmout k ní stanovisko. Poukázal v tomto směru na pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Ca 78/2003 - 96, judikáty Vrchního soudu v Praze sp. zn. 6 A 26/95, Nejvyššího správního soudu č. j. 6 A 76/2001 - 96 a Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 8/98, k nimž rozhodující krajský soud nepřihlédl. Krajský soud mu tak zvoleným postupem, tj. nepřezkoumání napadeného rozhodnutí po věcné stránce, odepřel právo na řádné a zákonné vyměření daní za rok 1992 a ochranu garantovanou čl. 36 odst. 1, 2 Listiny základních práv a svobod, jakož i čl. 90 Ústavy. Stěžovatel podrobně popsal postup při doručování sporného platebního výměru, poukázal na jeho nedostatky a dovodil, že mu toto rozhodnutí nebylo řádně doručeno a není tak právně účinné. Vyzdvihl přitom okolnost, že osoby, jenž měly údajně rozhodnutí doručovat dne 17. 11. 1997, nebyly zaměstnanci pošty, ani zaměstnanci Finančního úřadu Ostrava II., který byl jeho správcem daně ode dne 9. 9. 1997, resp. ode dne 14. 9. 1997. Rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 mu proto nebylo doručeno v souladu s ustanovením § 17 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a z tohoto důvodu nemá žádné právní důsledky. Je proto nesprávný závěr krajského soudu o zmeškání lhůty k podání odvolání, od níž dovozuje důvodnost postupu správce daně podle § 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se nadto postupem při doručování rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 ani nezabýval. Nepozastavil se rovněž nad tím, že toto rozhodnutí bylo vydáno až po uplynutí lhůty k vyměření daně za rok 1992 podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou bylo možno vyměřit jen do 31. 12. 1996. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že se zcela ztotožňuje s právním závěrem krajského soudu vyjádřeným v napadeném rozsudku a odkázalo při tom na obsah napadeného rozhodnutí ze dne 4. 11. 2005 a podané vyjádření k žalobě stěžovatele. Protože finanční ředitelství považuje podanou kasační stížnost za nedůvodnou, navrhl, aby byla Nejvyšším správním soudem 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 i sám shledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z předložených správních spisů vyplývá, že dne 24. 5. 2005 správce daně na základě podání stěžovatele nazvaného „Odvolání, Upozornění“ zahájil řízení o odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí ze dne 13. 11. 1997, č. j. 27459/97/363920/6123. V tomto odvolání stěžovatel namítal, že uvedené rozhodnutí mu nebylo doposud v souladu s ustanovením § 17 zákona o správě daní a poplatků doručeno a opírá se při tom o rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 9. 9. 1997, č. j. FŘ/4426/150/97, o delegaci místní příslušnosti z Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí na Finanční úřad Ostrava II. Stěžovatel dovozuje, že k této změně došlo ke dni 15. 9. 1997, tj. dni, ve kterém toto rozhodnutí nabylo právní moci, a rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 bylo proto vydáno místně nepřislušným správcem daně s důsledky nicotnosti. Toto odvolání stěžovatele Finanční úřad Ostrava II. rozhodnutím dne 4. 8. 2005 pod č. j. 85110/05/389913/4760, zamítl podle ustanovení § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků pro nepřipustnost. V odůvodnění konstatoval, že rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 bylo stěžovateli doručeno dne 17. 11. 1997 v souladu s ustanovením § 17 zákona o správě daní a poplatků a že je v důsledku nepodání opravného prostředku stěžovatelem v právní moci. Také toto rozhodnutí napadl stěžovatel odvoláním. Tento opravný prostředek opřel de facto o stejné důvody jako odvolání předchozí, tj. že mu rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 nebylo řádně doručeno a že je nicotné, neboť nebylo vydáno místně příslušným správcem daně. Současně stěžovatel považoval uvedené rozhodnutí za nezákonné z důvodu rozporu s ustanovením § 1 a § 2 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství podané odvolání stěžovatele zamítlo rozhodnutím ze dne 4. 11. 2005, č. j. 14043/150/2005. V odůvodnění konstatovalo zásadní odvolací námitku spočívající ve vytýkané nicotnosti uvedeného rozhodnutí a vyslovilo závěr, že předmětné rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 bylo doručeno stěžovateli v souladu s ustanovením § 17 odst. 1, 6 zákona o správě daní a poplatků dne 17. 11. 1997. Jelikož stěžovatel proti němu neuplatnil ve lhůtě 30 dnů odvolání, stalo se toto rozhodnutí pravomocným (§ 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Finanční ředitelství proto dospělo k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, když původní odvolání zamítl podle ustanovení § 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků. V podané žalobě stěžovatel namítal, mimo výtek uplatněných již ve správním řízení, výslovně též rozpor s ustanovením § 32 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, tj. že již uvedené rozhodnutí je neplatné z důvodu jeho vydání místně nepřislušným správcem daně.

Nejvyšší správní soud má za to, že stěžovatel v kasační stížnosti právem vytýká krajskému soudu pochybení, pokud se tento soud nezabýval jeho námitkami uvedenými v žalobě a omezil se jen na konstatování zjevné opožděnosti podaného odvolání.

Podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud opakovaně ve svých judikátech zaujal stanoviska k rozsahu přezkoumání správních rozhodnutí a mezím žalobních bodů. Tak např. v souvislosti s rozsudkem ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 62/2000 - 27, www.nssoud.cz, vyjádřil Nejvyšší správní soud právní názor, že „Soud podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumá výrok napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů, a to i tehdy, jsou-li žalobní body totožné s námitkami uplatněnými v odvolacím řízení správní. Soud se nemůže omezit na konstatování, že odvolací správní orgán rozhodl o námitkách správně“. V rozsudku ze dne 31. 8. 2005,

č. j. 6 As 45/2004 - 84 (www.nssoud.cz), rovněž vyslovil názor, že „Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a že rozsah přezkumné činnosti soudu nelze proto v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu zúžit“. V rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který je uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 787/2006 zdůraznil, že „Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů“. Posléze v rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 689/2005, zaujal Nejvyšší správní soud právní názor, že „Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“

S poukazem na výše citované rozsudky Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud nepostupoval v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s.

Stěžovatel v podané žalobě namítal, že platební výměr Finančního úřadu ve Frýdlantě nad Ostravicí ze dne 13. 11. 1997 nevydal místně příslušný správce daně, kterým byl v době jeho vydání již Finanční úřad Ostrava II. a že v důsledku této vady uvedené rozhodnutí nesplňuje náležitost obsaženou v ustanovení § 32 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků (označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal), jejíž nedostatek způsobuje neplatnost, resp. nicotnost tohoto rozhodnutí. Krajský soud byl proto povinen přezkoumat, s ohledem na ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. a citovanou konstantní judikaturu, napadené rozhodnutí finančního ředitelství v rozsahu a mezích uplatněného žalobního bodu. Krajský soud však místo toho, aniž se jakkoliv vypořádal s namítaným žalobním bodem, jen uvedl, že na zákonnost rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 8. 2005 nemělo vliv ani pochybení správce daně, který na věc aplikoval nesprávné ustanovení zákona (§ 49 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků místo správného ustanovení § 49 odst. 2 písm. b) citovaného zákona). Krajský soud k tomu navíc dodal, že na zákonnost rozhodnutí ve věci samé pak neměla vliv ani skutečnost, že uvedený nedostatek neodstranilo ani finanční ředitelství v odvolacím řízení, resp. v rozhodnutí ze dne 4. 11. 2005, neboť opožděně podané odvolání je třeba zamítnout stejně jako odvolání nepřípustné. Krajský soud proto pochybil, pokud ponechal bez povšimnutí stěžejní žalobní námitku stěžovatele (včetně skutkové a právní argumentace), že platební výměr ze dne 13. 11. 1997, č. j. 27459/97/363920/6123, nemá náležitosti uvedené v ustanovení § 32 odst. 2 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, neboť toto rozhodnutí bylo vydáno místně nepříslušným správcem daně, a z tohoto důvodu je proto neplatné (nicotné). Krajský soud se tedy dopustil stejného pochybení jako finanční ředitelství, které v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků obsahově stejnou odvolací námitku rovněž přešlo bez povšimnutí. Krajský soud v napadeném rozsudku rovněž pouze konstatoval, že platební výměr ze dne 13. 11. 1997, č. j. 27459/97/363920/6123, byl doručen stěžovateli dne 17. 11. 1997, který nenapadl závěr finančního ředitelství o doručení tohoto rozhodnutí, resp. o marném uplynutí lhůty k odvolání. Krajský soud se proto rovněž nepřezkoumatelným způsobem vypořádal se žalobní výhradou stěžovatele, který vyslovil nesouhlas s tím, že platební výměr ze dne 13. 11. 1997 byl doručen v souladu

s ustanovením § 17 odst. 1, 6 zákona o správě daní a poplatků. Již tyto okolnosti byly důvodem pro to, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud při rozhodování o žalobě pochybil i v tom, že závěr napadeného rozsudku opřel o jiné ustanovení zákona (§ 49 odst. 2 písm. b) zákona o správě daní a poplatků), než o které opřely své rozhodnutí správní orgány (§ 49 odst. 2 písm. a) citovaného zákona).

Ústavní soud již v nálezu ze dne 18. 10. 1999, sp. zn. IV. ÚS 279/99, vyslovil, že „Změna právního názoru soudu v řízení o žalobách proti rozhodnutím správních orgánů je nevyhnutelně důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, jestliže soud dospěje k závěru, že správní rozhodnutí posoudilo věc nesprávně a nejde přitom o případ, kdy účastník, ačkoli zákon porušen byl, na svých právech nebyl nijak dotčen. Pokud však soud poté, co dospěl k závěru o nesprávnosti posouzení věci správním rozhodnutím, sám právně i skutkově „vykročil“ jiným směrem a předejmul stanovisko, jež by v prvním sledu měl zaujmout správní orgán, pak takovým postupem soud účastníkům zcela uzavřel cestu k tomu, aby mohli předložit důkazy, které z dosavadního pohledu se neukazovaly jako relevantní, byť důkazní břemeno zde může být na straně účastníka, a navíc je takovým soudním rozhodnutím věc posunuta do roviny nepřezkoumatelnosti.“. Na tento právní názor pak navázal i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 21. 4. 2005, č. j. 1 Afs 67/2004 - 52 (www.nssoud.cz), v němž vyslovil, že „pokud krajský soud namísto toho, aby přezkoumal, zda žalovaným učiněná skutková zjištění mají ve správním spise oporu či nikoliv, na základě obsahu správního spisu nahradí skutková zjištění správního orgánu vlastním, zcela odlišným skutkovým zjištěním, a jím pak poměří právní závěry žalovaného a usoudí na nezákonnost rozhodnutí, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů“.

Nejvyšší správní soud ve smyslu již citovaného ustanovení § 75 s. ř. s. a uvedené judikatury dospěl k závěru, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný i proto, že v tomto případě krajský soud, aniž by zrušil napadené správní rozhodnutí, sice dospěl ke shodnému závěru se správními orgány o nutnosti zamítnout odvolání stěžovatele, avšak každý za použití jiného ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud totiž ve svém rozsudku dospěl k závěru, že odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru ze dne 13. 11. 1997 bylo podáno opožděně přesto, že zamítavé výroky rozhodnutí správních orgánů byly založeny na nepřípustnosti podaného odvolání.

Zákonná úprava (§ 104 odst. 4 s. ř. s.) považuje za nepřípustnou také kasační stížnost opírající se o důvody bezdůvodně neuplatněné v předchozím soudním řízení, tzn. že nejsou připuštěna nova. Nepřípustnost novot souvisí s obecnou úpravou podání (§ 37 odst. 3 s. ř. s.) a náležitostí žaloby podle ustanovení § 71 odst. 1 s. ř. s., zejména pod písm. d), podle kterého musí žaloba obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky za nezákonné nebo nicotné. Je totiž věcí žalobce, aby v žalobních bodech v potřebné míře uvedl všechna skutková a právní pochybení, k nimž došlo ve správním řízení a kterými se má krajský soud zabývat. Žalobce tedy není ve svých žalobních tvrzeních nijak omezován s výjimkou lhůty podle § 72 odst. 1 s. ř. s. k podání žaloby, v níž může rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body, a má proto dostatek prostoru pro uplatnění veškerých svých výhrad v rámci přezkumného řízení před krajským soudem. Z těchto úvah vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49, který je uveřejněn pod č. 419/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) podle

níž „Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřipustné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží“.

Nejvyšší správní soud proto považuje za nepřipustný stížní bod, v němž stěžovatel vytýká krajskému soudu, že ponechal bez povšimnutí vydání rozhodnutí o vyměření daně za rok 1992 až dne 13. 11. 1997, tedy po uplynutí lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, protože tato námitka nebyla stěžovatelem uplatněna v žalobě, ačkoliv mu v tom nic nebránilo. Krajský soud se proto takovou námitkou ani nemohl zabývat s ohledem na ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. Stížní bod, který byl poprvé uplatněn až v kasační stížnosti je proto nepřipustnou novotou.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval žalobními námitkami stěžovatele, a to především námitkou, že platební výměr ze dne 13. 11. 1997 vydal místně nepříslušný správce daně s důsledkem neplatnosti, resp. nicotnosti nejen tohoto, ale i rozhodnutí navazujících a že při doručování rozhodnutí ze dne 13. 11. 1997 nebylo postupováno v souladu se zákonem.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 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 6. prosince 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu