



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **J. H.** zastoupeného Jiřím Jandou, advokátem se sídlem Kamenice 155, Náchod, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2006, č. j. 4241/130/ 2006-Ko, o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2001 až prosinec 2001, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2007, č. j. 30 Ca 3/2007 – 20,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2007, č. j. 30 Ca 3/2007 – 20, **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 :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 11. 2006, č. j. 4241/130/2006-Ko. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutím – dodatečným platebním výměrům – Finančního úřadu v Broumově (dále jen „finanční úřad“), ze dne 21. 9. 2004, jimiž byl podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném

pro posuzované období, dodatečně za 12 po sobě jdoucích zdaňovacích období leden 2001 až prosinec 2001 vyměřena daň z přidané hodnoty za každé z uvedených zdaňovacích období.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že právní názor krajského soudu, dle něhož nedoručení otázky řádného doručení platebních výměrů nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí, je nesprávný a nemá oporu v právních předpisech. Krajský soud dle stěžovatele otázku doručení posoudil správně, avšak z tohoto zjištění učinil nesprávné právní závěry. Pokud není správně zjištěna a posouzena otázka doručení platebních výměrů, není možno dojít ani ke správnému právnímu názoru ohledně právních účinků vyplývajících z vydaného rozhodnutí. Na podporu svých tvrzení stěžovatel argumentuje rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 30 Ca 423/2000, a nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2000, sp. zn. IV. ÚS 591/99. Součástí kasační stížnosti je i námitka pochybení žalovaného, který vůbec nehodnotil prohlášení a výpověď stěžovatelem navrhované svědkyně MUDr. Š. a jako důkaz vyloučil výpovědi zaměstnanců stěžovatele a jeho bratra. Stěžovatel dále namítá, že finanční úřad ve své zprávě o kontrole neuvedl, zda a k jakým výhodám plynoucím pro daňový subjekt přihlédl, a stěžovatel s nimi proto nemohl být seznámen. Další námitka směřuje do nezákonného označení data rozhodnutí žalovaného, kde je uvedeno „6. listop. 2006“. Dle právního názoru stěžovatele právní řád České republiky nezná označení takového měsíce. Absence jedné ze základních náležitostí, kterou je i uvedení dne vydání rozhodnutí, má dle stěžovatele v souladu s ustanovením § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků za následek neplatnost rozhodnutí. V poslední námitce stěžovatel poukazuje na nezákonný postup žalovaného, který neměl možnost o odvolání proti 12 napadeným dodatečným platebním výměrům rozhodnout jedním společným rozhodnutím.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvedl, že trvá na svém odůvodnění v žalobou napadeném rozhodnutí a ztotožňuje se s právními názory krajského soudu.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující relevantní skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Finanční úřad zahájil dne 29. 10. 2003 u stěžovatele daňovou kontrolu v rozsahu popsaném v protokolu o ústním jednání z téhož dne, č. j. 33974/03/244930/8272, mimo jiné i na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 12. měsíce roku 2001. Po provedení této kontroly se dne 20. 9. 2004 stěžovatel dostavil na základě předvolání na finanční úřad za účelem projednání zprávy o daňové kontrole, č. j. 30922/04/244930/8272. Z obsahu protokolu o ústním jednání z tohoto data vyplývá, že stěžovatel se z důvodu své pracovní neschopnosti necítil být schopen účasti na protokolovaném ústním jednání. Proto byl finančním úřadem poučen o tom, že jestliže jeho nemoc brání projednání závěrů daňové kontroly a současně nevyužil možnosti ustanovit si pro jednání zástupce, bude mu zpráva o výsledku provedené daňové kontroly zaslána poštou. Finanční úřad tak následně skutečně učinil a stěžovateli odeslal prostřednictvím držitele poštovní licence zásilku obsahující vedle dalších písemností i dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 12. měsíce roku 2001 a zmíněnou zprávu o daňové kontrole.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud dále ověřil, že finanční úřad zaslal stěžovateli předmětnou poštovní zásilku na adresu trvalého bydliště P., P. 10. Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel měl sjednanu dosílku do jedné ze svých provozoven, byla zásilka přeposlána, a to na adresu K., N. Zde poštovní doručovatelka provedla pokus o doručení písemností, který byl však neúspěšný, neboť adresát odmítl převzetí zásilky. Ačkoli z evidence držitele poštovní licence vyplývá, že zásilku odmítl převzít stěžovatel (u doručované zásilky je uvedeno jeho jméno a číslo jeho občanského průkazu), ten tvrdil, že došlo k pochybení, neboť v inkriminované době se vůbec ve své provozovně v N. nenacházel. Finančnímu úřadu předložil několik návrhů na provedení důkazů, a to především potvrzení o psychiatrické konzultaci vydané v Psychiatrické léčebně v Praze 8 – Bohnicích MUDr. M. Š. Dále doložil čestná prohlášení svého bratra, který měl být tou osobou, které se poštovní doručovatelka pokusila předmětnou zásilku doručit, a dalších osob, svých zaměstnanců, kteří tuto skutečnost potvrdili.

Dne 25. 10. 2004 se k finančnímu úřadu dostavil zástupce stěžovatele Ing. S. K., který proti dodatečným platebním výměrům podal odvolání, a to s tím, že stěžovatel se dosud neměl možnost podrobně seznámit se zprávou o kontrole. Vzhledem k pokračující pracovní neschopnosti stěžovatele jeho zástupce požádal o možnost doplnit odvolání ve lhůtě dvou měsíců od konce odvolací lhůty. Finanční úřad této žádosti rozhodnutím ze dne 26. 10. 2004 vyhověl, stěžovatel však své odvolání nijak nedoplnil. Namísto toho se obrátil na Finanční úřad pro Prahu 10, který byl po přestěhování jeho místně příslušným správcem daně, a zde podal připomínky ke zprávě o daňové kontrole obsahující i námitku proti postupu finančního úřadu ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Zde odkázal na svou námitku ze dne 1. 12. 2004 a v obou těchto podáních poukazoval na skutečnost, že zásilka obsahující dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty a jim předcházející zpráva o daňové kontrole nebyla řádně doručena v souladu s ustanovením § 17 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, a z téhož důvodu proto nebyla ani ukončena daňová kontrola za rok 2001. Dále reagoval na předmětnou zprávu o kontrole, přičemž nijak nezpochybňoval, že fakticky nebyl obeznámen s jejím obsahem. Zpochybňoval nevěrohodnost a neprůkaznost provedené kontroly korunou, inventarizace, evidence příjmů i slev a doprodejů.

Žalovaný, který ve věci následně rozhodoval, dospěl ve vztahu ke sporné otázce doručování k závěru, že bratr stěžovatele je osobou stěžovateli blízkou, zaměstnankyně stěžovatele P. H. doručování neviděla a hovor mezi poštovní doručovatelkou a osobou, jíž bylo doručováno, neslyšela a další zaměstnanci stěžovatele J. M. a J. S. hovor rovněž neslyšeli a vyjadřovali se pouze o tom, co slyšeli zprostředkovaně. Proto rozhodl tak, že prohlášení těchto čtyř osob nelze osvědčit jako důkaz. K věcným námitkám žalovaný připomenul, že daň byla v projednávané věci stěžovateli stanovena za použití pomůcek. V souladu s ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán proto zkoumal pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a po přezkoumání postupu finančního úřadu dospěl k závěru, že daňovou povinnost stěžovatele nebylo možno stanovit dokazováním. Finanční úřad dle názoru žalovaného řádně přihlédl i ke skutečnostem, z nichž pro stěžovatele vyplývaly výhody, a zohlednil je při stanovení daňové povinnosti. Vzhledem k výše uvedeným závěrům bylo odvolání stěžovatele žalovaným zamítnuto.

Krajský soud se ve svém rozsudku vyjádřil nejprve k otázce doručování dodatečných platebních výměrů a zprávy o daňové kontrole. Přisvědčil stěžovateli v tom, že otázka doručení nebyla finančním úřadem uspokojivě došetřena a potažmo ani žalovaným v odůvodnění jeho rozhodnutí dostatečně a řádně vyhodnocena. Uvedl, že tato procesní vada však ve svém důsledku neměla vliv na procesní práva stěžovatele, neboť ten prostřednictvím svého zástupce podal odvolání, v němž netvrdil, že neměl možnost se s obsahem zmíněných listin seznámit, napadené rozhodnutí v odvolání přesně identifikoval a na závěry uvedené ve zprávě o kontrole reagoval ve svých připomínkách ze dne 3. 2. 2005. Krajský soud proto uzavřel, že nedořešení otázky doručení zprávy o kontrole a dodatečných platebních výměrů nezapříčinilo nezákonnost rozhodnutí žalovaného pro procesní vady. Jako důvodnou neposoudil soud ani námitku, že stěžovatel nebyl seznámen s tím, ke kterým výhodám ve smyslu ustanovení § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků bylo správcem daně skutečně přihlédnuto. Dospěl k závěru, že povinností správce daně je dle uvedeného ustanovení přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, nikoli vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou. Dále ověřil, že finanční úřad provedl šetření u srovnatelných subjektů, získané informace použil při výpočtu průměrné obchodní přírážky stěžovatele a celkovou výši uskutečněných zdanitelných plnění rozdělil do jednotlivých měsíčních zdaňovacích období se zohledněním sezónnosti druhů prodávaného zboží. Stěžovatel dle krajského soudu v žalobě nespecifikoval žádné výhody, ke kterým mělo být přihlédnuto a nestalo se tak, nenamítal ani, že by v průběhu daňového řízení žádal o nahlédnutí do správního spisu a že by mu to nebylo umožněno. Krajský soud se se stěžovatelem neztotožnil ani ohledně namítané absence data rozhodnutí žalovaného jako jedné z jeho základních náležitostí. Uvedl, že žalovaným použité označení „6. listop. 2006“ není precizní, avšak použitá formulace jej nečiní nesrozumitelným ani neurčitým. Krajský soud neshledal důvodnou ani poslední námitku, že žalovaným vydané společné rozhodnutí o odvolání proti 12 platebním výměrům je nezákonné, neboť zákon o správě daní a poplatků takový postup neupravuje. Žaloba byla krajským soudem zamítnuta.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem. Obsahově námitky tomuto určení odpovídají. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato je důvodná.

V souladu s § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *v daňovém řízení lze 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.* Dle odst. 2 písm. b) stejného ustanovení jsou základními náležitostmi rozhodnutí *číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí.* Podle odst. 7 tohoto ustanovení pak *chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal.*

Proces doručování je upraven v § 17 citovaného právního předpisu, podle jehož prvního odstavce *správce daně doručuje úřední písemnosti zpravidla poštou. Tyto písemnosti může však doručit i svými pracovníky.* V odstavci 6 tohoto ustanovení je pak zakotveno, že *odepře-li příjemce bezdůvodně písemnost přijmout, je doručena dnem, kdy bylo její přijetí odepřeno; na to musí doručovatel příjemce upozornit.* V úzké souvislosti s tímto zákon v § 31 odst. 8 (vedle dalších bodů) stanoví, že *správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce.* Na zmíněné ustanovení § 17 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků dopadá povinnost správce daně podle § 31 odst. 8 písm. a), ale i b) téhož zákona, neboť i v případě odepření písemnosti příjemcem (adresátem) nelze hovořit o jejím faktickém doručení, ale o fikci konstruované zákonem. Adresátovi takové písemnosti se totiž v okamžiku provedení pokusu o doručení zásilka nedostane do sféry jeho dispoziční pravomoci a ten tak nemá možnost se bezprostředně seznámit s jejím obsahem.

K otázce prokazování doručení a fikce se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 - 82, publikovaném na www.nssoud.cz, dle něhož: *„správce daně nese podle § 31 odst. 8 písm. a) a b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 17 odst. 5 tohoto zákona důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že písemnost doručovaná daňovému subjektu mu také byla fakticky doručena, nebo že byla doručena nikoli fakticky, nýbrž náhradním způsobem (tzv. fikcí) za splnění striktních zákonných podmínek. Správce daně proto nese důkazní břemeno ve vztahu ke všem skutkovým podmínkám, jež musí být splněny v případě, že má být adresátu doručeno fikcí.“*

V případě přezkumu zákonnosti rozhodnutí správce daně, jakým je dodatečný platební výměr, je zcela zásadní otázka, zda se toto rozhodnutí pro příjemce stalo právně účinným či nikoli. Bez spolehlivého zjištění této skutečnosti nelze mít jistotu, zda jím byly jeho adresátovi uloženy povinnosti, lze je účinně vymáhat a zda zasáhlo do sféry jeho práv a povinností. Z výše citovaného § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je zřejmé, že u těchto písemností nelze pouze předpokládat, že se adresát seznámil s jejich obsahem, ale je zde výslovně stanovena podmínka jejich řádného doručení, tj. zákonem předpokládaným způsobem. Jak je uvedeno výše, doručení vlastních písemností prokazuje dle § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků správce daně. V daném případě správce daně doručení platebních výměrů neprokázal, což připustil i krajský soud. Nelze však souhlasit s jeho závěrem, že včasným a řádným podáním odvolání jsou nejasnosti ohledně doručení platebních výměrů zhojeny, neboť, jak je uvedeno výše, předpoklad možnosti daňového subjektu seznámit se s obsahem rozhodnutí (a tedy možnosti reagovat na jeho obsah) není dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků relevantní. Pokud by rozhodnutí nebyla stěžovateli řádně doručena, nebyla by dle § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků účinná, což vylučuje provedení odvolacího řízení, případně dalších řízení předpokládaných zákonem o správě daní a poplatků, v souladu se zákonem. Nebylo-li správcem daně v rozporu s § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků spolehlivě prokázáno, zda prvostupňové rozhodnutí je vůči daňovému subjektu účinné, tj. bylo-li mu řádně doručeno, pak tento nedostatek nemůže zhojit pouhé vydání rozhodnutí v další instanci, aniž by se s touto skutečností uspokojivě vypořádalo. Jinými slovy, jsou-li pochybnosti o řádném doručení dodatečným platebních výměrů, pak jsou zde rovněž pochybnosti o účinném vyměření (doměření) daně.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepřisvědčil krajskému soudu v názoru, že nedoručení otázky doručení platebních výměrů nemohlo zkrátit stěžovatele na jeho právech a povinnostech, pokud podal včas odvolání. Pro úplnost je nutno uvést, že zákon o správě daní a poplatků disponuje dostatečnými nástroji pro dosažení účinného doručení i adresátům, kteří neposkytují součinnost, je ovšem na straně správce daně, aby svůj postup při doručování dle § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní a poplatků obhájil a unesl potřebné důkazní břemeno.

Odkaz stěžovatele na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 16. 4. 2003, sp. zn. 30 Ca 423/2000, není pro posouzení věci zcela relevantní. Soud v něm sice zaujal stejný názor jako Nejvyšší správní soud v této věci, ovšem ve zmíněném rozhodnutí bylo správci daně vytknuto pochybení, když došlo k doručení rozhodnutí pouze zástupci, který však měl udělenou od daňového subjektu speciální plnou moc jen pro některé úkony v řízení. Skutkově tedy oba případy nejsou totožné. Přílehlavý není ani odkaz stěžovatele na nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2000, sp. zn. IV. ÚS 591/99, kterým Ústavní soud zrušil usnesení Krajského soudu v Ostravě z toho důvodu, že krajský soud se nezabýval námitkami stěžovatele, ačkoli tyto byly uplatněny již v řízení před správním orgánem. Přesto Ústavní soud v tomto nálezu vyslovil i právní názor podpůrně použitelný pro výše uvedenou argumentaci Nejvyššího správního soudu, když konstatoval: *„ukládá-li zákon doručení písemnosti do vlastních rukou (§ 17 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků), je třeba mít takové doručení za bezpečně prokázáno, neboť teprve v návaznosti na tento moment se odvíjí i možnost účastníka domáhat se stanoveným postupem svého práva“*.

V druhém bodě kasační stížnosti stěžovatel namítá, že finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole neuvedl, ke kterým okolnostem přihlédl při stanovení daně podle pomůcek jako k výhodám pro stěžovatele, k jakým skutečným výhodám bylo přihlédnuto a o jaké výhody se jednalo. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2006, sp. zn. IV. ÚS 360/05, v němž Ústavní soud uvedl: *„Pokud správce daně neobeznámí daňový subjekt s tím, ke kterým výhodám podle § 46 odst. 3 daňového řádu skutečně přihlédl a o jakou výhodu se jednalo, nemůže vůči zákonnosti postupu správce daně vznášet daňový subjekt relevantní námitky a jeho postavení v odvolacím řízení je tudíž nerovné. Dochází tak k porušení práva na rovnost zaručeného článkem 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.“* Uvedený závěr však nelze aplikovat v případě stěžovatele. Ústavní soud v citovaném nálezu posuzoval námitku stěžovatelky, které správce daně neumožnil seznámit se s obsahem vyměřovacího spisu, z něhož měl být postup správce daně dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků patrný. Ústavní soud k této otázce výslovně uvádí: *„Jestliže pak podle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí správce daně při stanovení daně podle pomůcek přihlédnout i ke skutečnostem svědčícím ve prospěch daňového subjektu, pak na těchto daňovém subjektu přístupných listinách musí být uvedeno, k jakým všem skutečnostem správce daně při stanovení daně přihlédl.“*

Z citovaného je zřejmé, že správce daně je povinen přihlédnout dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, z vyměřovacího spisu musí být patrné, jakým způsobem při aplikaci tohoto ustanovení postupoval. Daňovému subjektu nesmí být v případě jeho zájmu o ověření, k jakým všem skutečnostem správce daně při stanovení daně přihlédl, seznámení se s dodržáním tohoto postupu znemožněno s odkazem na neveřejnou část spisu. V daném případě však stěžovatel netvrdil, že mu bylo odepřeno nahlédnout do spisu,

nýbrž dovozoval, že správce daně jej ve zprávě o daňové kontrole podrobněji neinformoval, k jakým skutečným výhodám bylo přihlédnuto, v rozhodnutí o odvolání pak žalovaný použil příliš obecné údaje. Tomuto tvrzení však neodpovídá obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného, který uvádí, že přihlédl k počtu zaměstnanců, počtu provozoven a dále například též k hodnotám slev a doprodejů.

Povinností správce daně dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je sice přihlédnout ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají pro daňový subjekt výhody, to však neznamená povinnost za každých okolností vyhledat skutečnosti, které by byly uznatelnou výhodou. Okolnosti, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, nemusí v každém řízení vyjít najevo, resp. v každé věci a u každého daňového subjektu tyto okolnosti nemusí nutně vždy ani existovat. Základní ideou citovaného nálezu Ústavního soudu je zdůraznění, že daňový subjekt musí mít možnost být obeznámen s postupem, kterým se správce daně snažil dostat své povinnosti dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ať už je výsledek postupu správce daně jakýkoliv. Jen v takovém případě má totiž daňový subjekt možnost účinně bránit svá práva. Nejvyšší správní soud však nedospěl k závěru, že v dané věci byl stěžovatel uvedeným způsobem na svých právech zkrácen. Jak je výše citováno, správce daně v rozhodnutí o odvolání uvedl, co považoval za výhody ve smyslu § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel měl možnost s tímto výčtem nesouhlasit, případně žádat o seznámení s obsahem vyměřovacího spisu, pokud o tomto postupu pochyboval. Nelze však souhlasit s jeho tvrzením, že s výhodami vůbec nebyl seznámen, případně že se tak stalo pouze v obecné rovině. Naopak Nejvyšší správní soud hodnotí stěžovatelem uplatněné námitky proti postupu správce daně dle § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jako málo konkrétní, z nichž nelze seznat, zda dle názoru stěžovatele existovaly výhody, ke kterým měl při doměření daně správce daně přihlédnout a neučinil tak, případně jakým způsobem stěžovatel hodnotil výše citovaný výčet okolností, uplatněných správcem daně při vyměření daně v jeho prospěch, v rozhodnutí o odvolání (předposlední odstavec odůvodnění). S ohledem na výše uvedené posoudil Nejvyšší správní soud druhý stížní bod jako nedůvodný.

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí žalovaného je nesrozumitelné nebo neurčité, jelikož jako datum vydání rozhodnutí je uvedeno „6. listop. 2006“, což není zákonné označení data rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tuto námitku považuje za účelově vznesenou, neboť takto označené datum vydání rozhodnutí nevzbuzuje žádné pochybnosti o tom, kdy k jeho vydání došlo. Ačkoli měsíc vydání rozhodnutí je slovně označen zkratkou namísto plného názvu, není nejmenších pochyb o tom, že označení „listop.“ odpovídá 11. měsíci kalendářního roku, přičemž záměna s jiným datem je vyloučena.

V posledním bodu kasační stížnosti pak stěžovatel vyjádřil svůj právní názor, že žalovaný postupoval nezákonně, vydal-li jediné rozhodnutí o odvolání proti 12 dodatečným platebním výměrům, a nezákonně postupoval následně i krajský soud, který tento postup žalovaného shledal v souladu se zákonem. Nejvyšší správní soud se k otázce vydání společného rozhodnutí o odvolání vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 19. 1. 2006, č. j. 7 Afs 137/2005 – 48, v němž vydání takového rozhodnutí připustil za situace, kdy jím bylo rozhodováno o skutkově souvisejících věcech téhož účastníka, na které dopadala i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu. V daném případě odvolatel sám napadl více prvostupňových rozhodnutí jediným odvoláním. Svůj zmíněný názor zdejší soud opřel též o své předchozí rozhodnutí ze dne 13. 11. 2003,

č. j. 6 A 38/2002 – 53, dle něhož: „Není v rozporu se zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných; jednotlivé výroky takového rozhodnutí však musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí.“ Procesní postup stěžovatele v tomto případě byl s výše citovanou věcí shodný, tedy i zde stěžovatel napadl dodatečné platební výměry jedním odvoláním, z čehož lze usoudit, že i on sám dospěl k závěru o skutkové souvislosti a shodné právní úpravě v dané věci. Stěžovatel dále blíže nespecifikoval, v čem jej měl uvedený postup žalovaného zkrátit na jeho právech, a uvedeným postupem žalovaný ani neporušil žádnou obecnou právní zásadu správního (daňového) řízení. Nejvyšší správní soud neshledal důvod k odchýlení se od své dosavadní judikatury a poslední kasační námitku stěžovatele považuje za nedůvodnou.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, když žalobu jako nedůvodnou zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. Jelikož v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro zamítnutí žalobního návrhu, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh stěžovatele.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 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 28. února 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu