



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **GEMARE AGENCY s. r. o.**, se sídlem Křivánkovo nám. 199/4, Brno, zastoupena JUDr. Ing. Pavlem Schreiberem, advokátem se sídlem Jakubská 1, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2013, č. j. 29 Af 137/2011 – 151,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2013, č. j. 29 Af 137/2011 – 151, **se zrušuje**, a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalované Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2013, č. j. 29 Af 137/2011 – 151, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 21. 10. 2013, č. j. 29 Af 137/2011 – 151, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 1. 9. 2011, č. j. 10651/11-1303-710806, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně GEMARE AGENCY s. r. o. a současně potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu Brno IV. (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 12. 2010, č. j. 193168/10/291913702691, na daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2006 ve výši 35.288 Kč a ze dne 13. 12. 2010, č. j. 193201/10/291913702691, na daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2006 ve výši 501.381 Kč, č. j. 193204/10/291913702691, na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2006 ve výši 283.581 Kč, č. j. 193207/10/291913702691, na daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí roku 2006 ve výši 134.668 Kč a na penále ve výši 26.933 Kč (dále jen „daň“), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. napadeného rozsudku krajský soud uložil žalovanému, aby uhradil žalobkyni na nákladech řízení částku 14.616 Kč.

Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že předmětem sporu mezi účastníky řízení je posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného, které podle žalobkyně mělo být vybudováno na nesprávném sazebním zařazení žalobkyní poskytovaných služeb mezi služby zatížené základní sazbou daně z přidané hodnoty namísto žalobkyní vykazované sazby snížené, a na nesprávném posouzení otázky, zda bylo řízení před správními orgány zatíženo vadami, na které poukazovala žalobkyně ve své žalobě.

Krajský soud především dospěl k závěru, že správce daně neukončil daňovou kontrolu zákonným způsobem, když přistoupil k aplikaci § 16 odst. 8 věty poslední zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), v domněnku, že se žalobkyně projednání zprávy vyhýbala. Žalobkyně byla opakovaně předvolávána k projednání zprávy (cca. 6x) a zde vznášela stejné dotazy a připomínky k provádění daňové kontroly. Nelze jí však přičítat, že by tím v protokolovaných ústních jednáních správci daně znemožnila projednání zprávy, resp., že by se ve skutečnosti jednalo o účelová jednání, jimiž se vyhýbala projednání a převzetí zprávy o kontrole. Je tomu tak mimo jiné proto, že v posledním protokolu bylo přijato ujednání, že další jednání bude následovat po zodpovězení dotazů žalobkyně. Ve skutečnosti však nešlo o dotazy, ale výhrady žalobkyně, že zprávu nelze projednat, neboť řízení je doposud ve fázi seznamování s výsledky kontroly dle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, a že zpráva neobsahuje zákonné náležitosti (zachycení průběhu kontroly, odpovědi správce daně na otázky z průběhu kontroly - stanoviska k námitkám žalobkyně), což brání řádnému projednání zprávy. Pokud za tohoto stavu - po dohodě o dalším termínu - správce daně jednání ukončil, aniž by využil zákonných instrumentů ke skončení projednávání zprávy a jejímu předání žalobkyni, postupoval v rozporu se zákonem. Svým postupem totiž otevřel prostor k dalšímu jednání s žalobkyní, resp. prostor pro další jednání, které mělo být vedeno za účelem vypořádání dotazů - námitek žalobkyně v průběhu daňové kontroly. Krajský soud proto uzavřel, že správce daně nebyl oprávněn aplikovat ust. § 16 odst. 8 poslední větu zákona o správě daní a poplatků a zaslat zprávu žalobkyni bez jejího řádného projednání (vysvětlení jednotlivých doměrků) a celkově tak ukončit kontrolu. Pokud tak přesto učinil, a tuto vadu neodstranil ani žalovaný v rámci řízení o odvolání žalobkyně, jde o vadu řízení s možným vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Správní orgány tedy porušily ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Uvedeným vadným postupem správních orgánů došlo i k porušení ust. § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona. Správce daně měl protokolárně vyjádřit svůj názor na dotazy žalobkyně (že je považuje za účelové jednání prodlužující kontrolu), současně ji měl upozornit na to, že má právo se vyjádřit k výsledku kontroly a navrhnout její doplnění, následně kontrolu řádně ukončit a svůj postup odůvodnit. Takto však správce daně nepostupoval. Namísto toho s žalobkyní ujednal (protokol z 20. 10. 2010), že na dalším jednání zodpoví dotazy a vypořádá vznesené námitky. Jinými slovy vyjádřeno, správce daně měl v průběhu kontroly vyhodnotit, zda žalobkyně svými dotazy pouze realizuje svá práva nebo zda jde obstrukční (účelové) úkony, a s tímto závěrem žalobkyni seznámit. Uvedené platí tím spíše, když žalobkyně kladla tytéž dotazy opakovaně. Žalobkyně při tom měla být řádně upozorněna i na možný následný postup správce daně podle ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud proto dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena nezákonně, když byla podstatně porušena ustanovení o řízení před správním orgánem tak, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]

pokračování

K žalobní námitce nesprávného sazebního zařídění žalobkyní poskytovaných služeb (v základní sazbě) a k dalším výtkám žalobkyně se krajský soud vyjádřil stručněji a v podstatě nad rámec zrušujících důvodů (jako obiter dictum). Vyslovil při tom názor, že žalobkyně neprokázala, že by ve skutečnosti poskytovala službu ve smyslu přílohy č. 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty ve znění účinném do 31. 12. 2006 (tedy zahrnuté ve snížené sazbě – viz odrážka č. 13 a 14 přílohy č. 2). Krajský soud především dovodil, že žalobkyně sice vlastní jisté zábavní atrakce, avšak svůj zábavní park, kde by vybírala vstupné, neprovozuje. Podstatou její činnosti je totiž zajišťování příležitostných zábavních a kulturních akcí na objednávku (na klíč). Žalobkyni je pak sice uhrazena konečná cena za zajištění služby - zábavy, ale její činnost není založena na zisku ze vstupného, nýbrž na úplatě objednatele kulturní či zábavní akce. Vyslovenému závěru svědčí i úmysl zákonodárce, když zařazení do snížené sazby souvisí se zvýhodněním ceny vstupného. Nižší vstupné totiž umožní účastnit se „zvýhodněné kulturní akce“ více lidem. Na činnost žalobkyně nedopadá ani činnost zařazená pod odrážku č. 14 přílohy č. 2 k zákonu o dani z přidané hodnoty. Sama žalobkyně není samostatným umělcem, který by poskytoval takové služby vlastním jménem a na vlastní účet. Tato skutečnost je vyloučena již z povahy věci, kdy je žalobkyně právnickou osobou a nemůže tak „předvádět své umělecké dílo, jako výsledek své tvůrčí autorské činnosti“. Jelikož žalobkyně neprokázala, že by skutečně poskytovala v rámci své činnosti služby zatížené sníženou sazbou daně z přidané hodnoty, porušila ust. § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Dikce zákona o dani z přidané hodnoty nepřipouští možnost dvojího výkladu, ani není jinak nejasná. Poukazovaná novela rovněž nepřinesla ničeho nového a zásadního. Nebylo zde ani důvodu k aplikaci zásady in dubio pro mitius, tedy aplikovat ve věci žalobkyně výhodnější dikci zákona. Okolnost, že vytýkácí řízení za rok 2007 skončilo jinak, není pro toto řízení rozhodnou skutečností, a není pro správní orgány ani předběžnou otázkou, jak mylně dovozuje žalobkyně. Uvedené platí tím spíše, jde-li o jiné zdaňovací období a předmětem poukazovaného vytýkácího řízení nebyla otázka sazebního zařídění poskytovaných služeb.

Nebyly porušeny ani zásady legality a legitimního očekávání. Výsledek poukazovaného vytýkácího řízení ve věci daně z přidané hodnoty za rok 2007 nezakládá legitimní očekávání žalobkyně ve věci její daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období roku 2006. Výklad zákona v souladu s právními předpisy pak nemůže jakkoliv zasáhnout do zásady legality, právě naopak.

Nerozhodná je též námitka, že konkurence žalobkyně postupovala rozdílně oproti správci daně a žalovanému, tj. že zahrnovala své služby stejně jako žalobkyně pod sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. Je tomu tak proto, že předmětem projednávané věci nebylo posouzení zákonnosti výše daně obchodní konkurence žalobkyně, ale zákonnost daně stanovené právě žalobkyni.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované Odvolací finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřelo o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především namítá, že krajský soud vydáním napadeného rozsudku porušil dispoziční zásadu (§ 71 s. ř. s.) na níž je vybudováno soudní řízení správní, když zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně z důvodů, které žalobkyně neuvedla ve své žalobě, resp. které nebyly včas uplatněny ve formě žalobního bodu. Žalobkyně ve své žalobě namítala nesprávnost závěrů správních orgánů ohledně zařazení jí uskutečňovaných plnění do základní sazby daně z přidané hodnoty a k tomu předestřela i relevantní argumentaci. Jde-li však o procesní výtky (nezákonnosti správních orgánů v průběhu daňového řízení), žalobkyně toliko proklamovala bez dalšího, že byla porušena její práva, že postup správních orgánů byl procesně vadný a jejich rozhodnutí nezákonná. Pokud pak krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně pro porušení ust. § 16 odst. 8 či odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, zrušil toto rozhodnutí z důvodů, které nebyly uvedeny v žalobě.

Krajský soud se při posouzení věci samé nezabýval ani právní povahou přijatého ujednání ze dne 20. 10. 2010, jak je zachyceno v protokolu o ústním jednání mezi žalobkyní a pověřenými úředními osobami správce daně č. j. 171463/10/291932707674. Porušení přijatého ujednání přitom není tak zásadní vadou, která by byla sto rezultovat v nezákonnost celého řízení a rozhodnutí o odvolání. Třeba též poukázat na skutečnost, že „pokládání dotazů“ žalobkyní správci daně ze dne 19. 2., 19. 3., 4. 5., 2. 7. a 13. 8. 2010 mělo minimum společného s realizací práva žalobkyně vyjádřit se k výsledku kontrolních zjištění. Krajský soud rovněž vadně odhlédl od okolnosti, že žalobkyni byly „její dotazy“ ve skutečnosti zodpovězeny, a že pro věc ve výsledku neměly žádnou relevanci. Pokud za tohoto stavu krajský soud dovozuje a požaduje, aby odvolací správní orgán (v rámci následného řízení po zrušení jeho rozhodnutí) pouze odstranil vady řízení, a to tak, že výslovně sdělí žalobkyni, že jedná obstrukčně, jedná se ze strany krajského soudu o přepjatý formalismus. Je tomu tak proto, že krajský soud trvá na zodpovězení otázek žalobkyni, přestože tyto „otázky“ jí již byly dříve zodpovězeny, a to dokonce opakovaně. Jejich význam je pak i podle samotného krajského soudu nulový. Krajský soud v neposlední řadě pochybil i tím, že se nezabýval okolností, zda byly věcně naplněny podmínky pro aplikaci ust. § 16 odst. 8 věty poslední zákona o správě daní a poplatků, když povýšil v zásadě nevýznamné ústní jednání nad skutkový stav věci a další průběh řízení. Z něho jednoznačně vyplývalo, že se žalobkyně skutečně vyhýbala převzetí a projednání zprávy o kontrole. Krajský soud nadto vůbec nepřihlédl k okolnosti, že žalobkyní kladené otázky de iure nebyly žádným návrhem na doplnění kontrolních zjištění, což jediné by mohlo vyvolat právní relevanci. Není ani další povinností správce daně ústně či jinak odpovídat na nějaké „otázky“ žalobkyně. Ze všech uvedených důvodů proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobkyně považuje kasační stížnost za neopodstatněnou, i přes to, že se sama také neztotožňuje se všemi závěry krajského soudu, zvláště pokud jde o posouzení jejích hmotně-právních námitek (sazebního zařazení služeb žalobkyně). Pro věc je však podstatné, že krajský soud věcně správně posoudil nezákonnost řízení před správními orgány, spočívající v nesprávném ukončení daňové kontroly. V tomto směru se s rozsudkem krajského soudu zcela ztotožňuje a odkazuje na něj. K tomu blíže uvádí, že pokud by jí byly ze strany správce daně zodpovězeny její otázky již při daňové kontrole, měla by procesní prostor k doplnění dokazování i skutkových tvrzení. Toho se jí postupem správních orgánů ale nedostalo. Jelikož pak krajský soud zrušil rozhodnutí

pokračování

odvolacího správního orgánu toliko z procesních důvodů, čímž v podstatě vyhověl rozsudečnému návrhu, nenachází za současného procesního stavu věci prostor k tomu, aby mohla relevantními procesními prostředky napadat závěry krajského soudu směřující proti posouzení podstaty věci samé (nesprávné sazební zařídění služeb, další námitky, které nebyly krajským soudem shledány opodstatněnými). Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství zamítl a přiznal jí náklady řízení o kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že je třeba rozsudek krajského soudu zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, resp. otázkou, zda řízení před krajským soudem není zatíženo jinou vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí soudu o věci samé. Bylo by totiž přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, pokud by napadené rozhodnutí bylo skutečně nepřezkoumatelné, nebo založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Pokud by tak Nejvyšší správní soud učinil, zatížil by sám své rozhodnutí nepřezkoumatelností, nebo by nepřipustně předjímal právní názor, který v této věci v prvé řadě náleží krajskému soudu. Tímto vadným postupem by současně ve svém důsledku zkrátil účastníky řízení na jejich právech, protože by jim de facto odejmul možnost napadnout takto „poprvé vyslovený názor“ oprávněným prostředkem – kasační stížností.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: „*Soudy jsou*

povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“.* V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil tento soud názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“.* V rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: *„Je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (§ 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního)“.*

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění soudního rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel, a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku tedy musí být současně patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by přezkoumávané rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání účastníků řízení a námitky v nich uvedené nebo by bylo vnitřně rozporné, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Obdobně nepřezkoumatelné by bylo soudní rozhodnutí, které se neopírá o skutkové okolnosti projednávané věci, ale vycházelo by jen z podání účastníků řízení.

Krajský soud při svém rozhodování mimo jiné vyslovil, že správce daně ukončil daňovou kontrolu nezákonným způsobem, že žalobkyně nebyla seznámena s obsahem

pokračování

zprávy o kontrole a tato s ní ani nebyla řádně projednána, a tedy že nebyly splněny podmínky stanovené v ust. § 16 odst. 8 in fine zákona o správě daní a poplatků, resp. že podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem, když žalobkyni zkrátil na jejích právech (čl. 74, 80 a 81 rozsudku). Mimo tyto zrušovací důvody a nad jejich rámec se pak vyslovil i k hmotně - právní podstatě věci a k dalším vytýkaným nezákonnostem správních orgánů, které však neshledal opodstatněnými. Z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu je pak dostatečně zřejmé, z jakých skutkových okolností dospěl správní soud k vysloveným závěrům. Výroku rozsudku rovněž odpovídá i odůvodnění rozsudku. Nelze proto dovozovat, že by byl rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů nebo pro nesrozumitelnost.

Krajský soud však pochybil, zrušil-li žalobou napadené rozhodnutí z důvodu, který nebyl včas uplatněn v podané správní žalobě ve formě žalobního bodu. Takový postup lze právem označit za jinou vadu řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Podle ust. § 71 odst. 1 písm. d) věty třetí s. ř. s. žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

Podle ust. § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby.

Podle ust. § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

Z obsahu předložených spisů vyplývá, že právní předchůdce stěžovatele doručil žalobou napadené rozhodnutí žalobkyni ve čtvrtek dne 1. 9. 2011. Poslední den lhůty k podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2011, č. j. 10651/11-1303-710806, tak připadl na úterý dne 1. 11. 2011. Jen v této lhůtě byla žalobkyně oprávněna rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (srov. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.). Žalobkyně podala svou žalobu u krajského soudu osobně dne 1. 11. 2011 v 8.10 hod. Současně identickou žalobu krajskému soudu doručila i poštou [téhož dne v 13.30 hod. (dále jen „žaloba“)] Ve své žalobě vytýkala právnímu předchůdci stěžovatele, že správní orgány ... cit.: *„popřely zákonná procesní práva žalobkyně, dopustily se nezákonnosti i zásahu do ústavně zaručených práv, zejména pak do práva na legitimní očekávání, práva na spravedlivý proces, práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost“*. *„Důvody, kterými argumentují Finanční úřad pro Brno IV a Finanční ředitelství v Brně neobstojí a napadené rozhodnutí je vadné jak z hlediska hmotněprávního, tak i procesního. Pokud jde o namítané vady, tak ty podle žalobkyně bezprostředně souvisejí s obsahem odvolacích námitek, na které tímto žalobkyně odkazuje a které tímto činí nedílnou součástí žalobních tvrzení. Žalobkyně ve své žalobě (čl. III. a násl.) rozvedla pouze důvody svědčící nesprávnému právnímu posouzení věci (sazební zařazení služeb uskutečňovaných žalobkyní), porušení dobré víry žalobkyně a jejího legitimního očekávání, porušení zásady in dubio pro mitius, zásady předvídatelnosti správního rozhodování a zásady legality. K*

proklamovaným procesním pochybením správních orgánů pak žalobkyně již ničeho neuvedla, ani tyto pochybení blíže nespecifikovala, a to ani slovně ani prostým uvedením ustanovení zákona, která měla být správními orgány porušena.

Z přílohy žaloby - Doplnění odvolání žalobkyně v daňovém řízení ze dne 10. 2. 2011 (č. l. 50) pak vyplývá, že žalobkyně v odvolacím správním řízení vytýkala správci daně zejména: - nesprávné sazební zařazení jí poskytovaných služeb, které správně měly spadat pod kód SKP 92, resp. 92.3; že ve věci právního posouzení jí poskytovaných služeb existuje dvojí právní výklad a správce daně měl použít pro ni ten příznivější; že shodné služby jako ona poskytuje řada jiných agentur, které je taktéž zahrnují do snížené sazby a získávají tak oproti ní nezákonným postupem správce daně nepřípadnou soutěžní výhodu [např. VIA SOLITAIRE, s. r. o. (L. M.), Agentura MM Praha, s. r. o. (H. V.), či GOJA, agentura Gott – Janeček, spol. s. r. o.]; rozpor s rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Ca 31/2001, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 125/2004; nedostatečně zjištěný skutkový stav věci s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 31/2005; porušení § 28 zákona o správě daní a poplatků, když správce daně nerefletoval na předběžnou otázku; porušení § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, spočívající v překvapivém ukončení daňové kontroly; porušení § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, spočívající v znemožnění vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění; nekompetentnost a nedostatečnost zprávy o kontrole, jako stěžejního důkazu správních orgánů; nesprávný úřední postup správce daně, který namísto, aby reflektoval na její námitky, toliko odkazoval na procesní úkony jiného správce daně (FÚ v Prostějově); v daňovém řízení nebyla kvalifikovaně vyřešena její stížnost proti způsobu, jakým byla ukončena její daňová kontrola.

V doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011 (doručeno soudu dne 2. 11. 2011/č. l. 76 - 79/), žalobkyně doplnila své stávající žalobní body o „rozběr některých žalobních bodů“. K obecně vytýkaným procesním pochybením správních orgánů pod bodem D uvedla, že nesouhlasí s tím, že její dotazy z daňového řízení nebyly zodpovězeny, popřípadě byla žalovaným odkázána na předcházející stanoviska Finančního úřadu v Prostějově. Dále se žalobkyně k procesním chybám vyslovila tak, že odmítá názor žalovaného, že by daňové řízení účelově zdržovala a že správce daně „překvapivě a nemístně ukončil kontrolu, a že chyboval při sepisu protokolu o kontrole atd.“. Procesní výhrady žalobkyně vůči rozhodnutí žalovaného a jemu předcházejícímu postupu správních orgánů byly krajskému soudu doručeny v rámci repliky k vyjádření žalovaného až dne 15. 5. 2012. Z jejího slovního vyjádření lze dovozovat (str. 4), že se nejspíše domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného i proto, že nebyly splněny podmínky k postupu správce daně v intencích § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, resp. že s ní zpráva o kontrole nebyla řádně projednána [porušení § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona].

Otázkou rozsahu dispoziční zásady správního soudnictví se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně již dříve. Bylo tomu např. v rozsudku ze dne 22. 4. 2004, č. j. 6 Azs 22/2004 - 42, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyslovil právní názor, že: „I. Předpokladem zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. je uplatnění vady správního řízení v řízení před krajským soudem ve formě žalobního bodu. II. Žalobní body musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat jak skutkové, tak i právní důvody, pro které žalobce považuje napadené správní rozhodnutí za

pokračování

nezákonné nebo za nicotné. Žalobním bodem však není uvedení ustanovení správního řádu, které měl žalovaný porušit, je-li z hlediska skutkových důvodů jen obecně odkázáno na spisový materiál“. V rozsudku ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007 - 407, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „Namítá-li žalobce ve správní žalobě, že „správce daně porušil zásady daňového řízení“, je takový žalobní bod [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] nekonkrétní a bezobsažný. Zákon neumožňuje, aby žalobce v dalších fázích řízení před správním soudem a po uplynutí lhůty pro podání žaloby, například při jednání soudu, tomuto nekonkrétnímu bodu přiřazoval zcela konkrétní námitku, do té doby na soud nevznesenou“. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 31/2009 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, rovněž vyplývá názor, že: „Obsahuje-li žaloba pouze obecné tvrzení, že správní řízení o odvolání trpělo vadami ovlivňujícími výrok napadeného rozhodnutí, nejedná se o žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“. Uvedená otázka nezůstala ani stranou pozornosti rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že: „Smyslem uvedení žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným – nicméně srozumitelným a jednoznačným – vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat“.

Z uvedené dikce ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s ust. § 71 odst. 1 a 2 s. ř. s. a s předestřenými judikatorními závěry Nejvyššího správního soudu vyplývá striktní dispoziční zásada soudního řízení správního, podle které soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí pouze v mezích včas uplatněných žalobních bodů. Žalobním bodem při tom musí být konkrétní vytykána nezákonnost doplněná skutkovou a právní argumentací. Není při tom rozhodné, zda žalobce vysloví tento rámec pomocí slovních spojení, či přímo uvede i zákonné ustanovení, které má za porušené. Musí z něj však srozumitelně a jasně vyplývat tvrzená nezákonnost (porušení konkrétního pravidla chování správním orgánem) a k tomu se vztahující, byť i kusá, skutková a právní argumentace.

Vysloveným legitimním požadavkům kladeným na žalobní bod, jako kritérium posouzení zákonnosti napadeného správního rozhodnutí, nevyhoví prostá proklamace žalobkyně obsažená v žalobě o tom, že postup správních orgánů byl procesně vadný. Nevyhoví jí ani „konkretizace“ této námítky obsažená v doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011, spočívající pouze v prostém tvrzení žalobkyně, že nesouhlasí s tím, že nebyly zodpovězeny její dotazy ve správním řízení, že odmítá, že by zdržovala řízení a že správce daně pochybil, neboť překvapivě a nemístně ukončil kontrolu. Uvedené proklamace žalobkyně postrádají jakýkoliv skutkový i právní rámec kladený na žalobní bod ve smyslu ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který je základní náležitostí žaloby a podmiňuje/určuje mantinely soudního přezkoumání zákonnosti správního rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s.

Odkazuje-li žalobkyně ve své žalobě bez bližšího na obsah jiného opravného prostředku ze dne 10. 2. 2011 (str. 6 odst. 2 žaloby), o kterém již bylo rozhodnuto žalovaným, lze takový poukaz posoudit toliko jako námitku o tom, že ze strany

žalovaného nebyly vypořádány veškeré námitky zde obsažené (tedy jako porušení povinnosti žalovaného vyplývající z ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Nikoliv však jako žalobní body, které je nutno uvést ve správní žalobě. Krajskému soudu nepřísluší, aby posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného prostřednictvím opravného prostředku proti platebním výměrům správce daně (jako celek), resp. skrze jeho „odvolací důvody“ [srov. § 48 odst. 4 písm. d) a e) zákona o správě daní a poplatků]. Stejně tak mu nepřísluší, aby o své vůli rozhodl, prostřednictvím kterých konkrétních a zde uvedených odvolacích důvodů, směřujících proti rozhodnutí a postupu správce daně, bude posuzovat rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně. Je tomu tak proto, že posuzovat zákonnost toho kterého správního rozhodnutí lze jen a skrze žalobní body (byť i kusé nebo jen ve formě „zárodku žalobního bodu“, podepřeného relevantní argumentací) uvedené v podané žalobě. Nedostatek spočívající v absenci žalobních bodů a jejich skutkových a právních důvodů nemůže zhojit ani následná a po lhůtě k rozšíření žalobních bodů, podaná dodatečná argumentace žalobkyně předestřená krajskému soudu v replice žalobkyně ze dne 15. 5. 2012.

Pokud proto krajský soud posoudil zákonnost napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 1. 9. 2011, č. j. 10651/11-1303-710806, skrze žalobní body, které nebyly obsaženy v podané žalobě nebo v jejím včasném doplnění, a napadené rozhodnutí žalovaného z těchto důvodů zrušil, překročil meze dispoziční zásady, na které je založeno soudní řízení správní.

Nejvyšší správní soud se v důsledku uvedené vady řízení před krajským soudem již nezabýval námitkami stěžovatele týkajícími se povahy přijatého ujednání ze dne 20. 10. 2010 a „dotazů“ žalobkyně, ani tím, zda skutečně byly naplněny podmínky pro aplikaci ust. § 16 odst. 8 poslední věty a ust. § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků, a to pro jejich nadbytečnost. Současně se nezabýval ani zákonností vývodů krajského soudu učiněných jako „obiter dictum“. Je tomu tak proto, že by přinejmenším nepřipadně předjímal „plnohodnotné závěry“ krajského soudu a ve svém důsledku by odejmul účastníkům řízení zákonnou možnost brojit proti těmto názorům krajského soudu opravným prostředkem - kasační stížností.

Nad rámec uvedeného je třeba upozornit na dílem nesprávný závěr krajského soudu o povinnosti stěžovatele uhradit žalobkyni náklady řízení v částce 14.616 Kč, jež měly mít původ ve 4 úkonech právní služby zástupce žalobkyně (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání doplnění žaloby, replika) a k tomu se vztahujících režijních paušálů. Je tomu tak proto, že po obsahové stránce je doplnění žaloby ze dne 1. 11. 2011 toliko rozvedením již uplatněných žalobních námitek (nepřináší pro věc nic nového), a jednak bylo podáno ve lhůtě k řádnému podání správní žaloby. Žalobkyni nic nebránilo v tom, aby svou žalobu a rozvedení důvodů v ní uvedených podala správnímu soudu jednou listinou. Totéž pak platí o podané replice ze dne 15. 5. 2012. Zde po obsahové stránce žalobkyně toliko rozvádí skutkové okolnosti projednávané věci a uvádí nové (opožděně uplatněné) žalobní důvody procesního charakteru. Po procesně neúspěšném účastníku řízení (stěžovateli) nelze spravedlivě požadovat, aby hradil žalobkyni nedůvodně či neúčelně vynaložené prostředky jen pro to, že žalobkyně nebyla sto podat u soudu žalobu, která by obsahovala precizní skutkovou i právní argumentaci k projednávané věci.

pokračování

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 10. 2013, č. j. 29 Af 137/2011 – 151, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby se znovu zabýval včas uplatněnými žalobními námitkami a vypořádal se všemi zásadními otázkami a problémy, jež jsou obsaženy v odůvodnění tohoto rozsudku. Teprve poté může vydat rozhodnutí, které musí být přezkoumatelné a odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 13. února 2014

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu