



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **J.H.**, zast. Ing. Františkem Mejtou, daňovým poradcem, se sídlem tř. Národní svobody 33, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 6. 2014, č. j. 10 Af 3/2014 – 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 17. 12. 2013, č. j. 28466/13/5000-14104-711507 (dále jen „napadené rozhodnutí“), žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí vydané Finančním úřadem v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 2013, č. j. 892715/13/2201-24803-304094, jímž bylo zastaveno řízení o odvolání ve věci dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, tak, že změnil část výroku týkající se označení správce daně na „Finanční úřad pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště v Českých Budějovicích“, v ostatním zůstal výrok odvoláním napadeného rozhodnutí beze změny. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že rozhodnutím finančního úřadu ze dne 24. 4. 2013 bylo zastaveno řízení ve věci odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 2. 2012, č. j. 81793/12/077910304094, kterým byla žalobci

na základě zprávy o daňové kontrole doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 včetně penále v celkové výši 144.844 Kč. Proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení podal žalobce odvolání, které však neobsahovalo náležitosti dle ustanovení § 112 odst. 1 písm. d), e) a f) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), proto správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 7. 6. 2013 k odstranění těchto vad. Na výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 24. 6. 2013, v němž uvedl, že základní nezákonnost spočívá v tom, že jako daňový náklad se má uznat každý výdaj, který slouží k dosažení, udržení a zajištění příjmů. Správce daně není sice vázán návrhy daňového subjektu, ale musí své rozhodnutí přezkoumat zcela, je-li napadeno odvoláním; těmto požadavkům však napadené rozhodnutí nevyhovuje. Žalovaný k tomu zdůraznil, že předmětem přezkoumání je procesní rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, a citoval příslušná ustanovení daňového řádu upravující náležitosti odvolání. Z předloženého spisu žalovaný zjistil, že dne 5. 4. 2012 správce daně zaevidoval odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 24. 2. 2012; správce daně však řízení o tomto odvolání podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu zastavil rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012, které však následně rozhodnutím ze dne 20. 9. 2012 zrušil. Následně správce daně vyzval žalobce výzvou ze dne 29. 10. 2012 k odstranění vad odvolání spočívajících dle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu v neuvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti rozhodnutí o dodatečném doměření daně. Této výzvě žalobce nevyhověl, proto správce daně rozhodnutím ze dne 24. 4. 2013 zastavil odvolací řízení dle § 112 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný zjistil, že záhlaví rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení obsahuje nesprávné označení správce daně, proto (jen v tomto ohledu) přistoupil k jeho změně. K námitkám žalobce, že správce daně přehlédl, že jako daňový náklad se má uznat každý výdaj, který slouží k dosažení, udržení a zajištění příjmu, žalovaný uvedl, že předmětem odvolacího řízení je rozhodnutí správce daně o zastavení řízení, předmětem přezkumu je tedy to, zda byly splněny podmínky pro zastavení řízení. Není proto již možné přezkoumávat meritorní rozhodnutí – dodatečný platební výměr. K námitce žalobce ohledně nedostatečného odůvodnění rozhodnutí o zastavení řízení, které je činí nepřezkoumatelným, žalovaný uvedl, že rozhodnutí ze dne 24. 4. 2013 v souladu s § 102 daňového řádu obsahuje zákonem požadované náležitosti, včetně řádného odůvodnění. Správce daně postupoval v součinnosti se žalobcem a řádně mu své rozhodnutí doručil. Návrhu žalobce na provedení důkazu v podobě odborné literatury (konkrétně Komentáře k daňovému řádu roku 2011 spoluautorů Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schilerová, Šimek, Žiškova) žalovaný nevyhověl s odůvodněním, že za řádný důkazní prostředek nelze považovat paušální odkaz na komentář k daňovému řádu, který z podstaty věci nemůže vypovídat o skutkovém stavu předmětu sporu. K tomu slouží pouze podklady, jimiž lze skutečný stav věci zjistit.

[2] Žalobce se proti napadenému rozhodnutí bránil žalobou ze dne 16. 2. 2014, v níž vyslovil přesvědčení, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Zdůraznil, že v odvolání podaném proti rozhodnutí, které vydal Finanční úřad v Českých Budějovicích a kterým bylo zastaveno řízení ve věci předchozího odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, uplatnil několik odvolacích námitek. Žalovaný se však s těmito námitkami řádně nevypořádal, zejm. s námitkou, že rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení není dostatečně odůvodněné, neboť není vysvětleno, co brání projednání jeho odvolání. S touto námitkou se žalovaný dostatečně nevypořádal, když pouze uvedl, že rozhodnutí obsahuje

pokračování

veškeré náležitosti podle ustanovení § 102 daňového řádu. Žalobce je přesvědčen, že se nejedná o řádné vypořádání se s odvolací námitkou (a to ani v případě, že by toto konstatování byla pravda). Rozhodnutí vydaná správními orgány obou stupňů jsou podle žalobce tvořena jen opisy zákonných textů, které jsou „nastavovány obecnými floskulami“. Obecné termíny užívané finančními orgány tak žalobci brání podat adekvátní odvolání, resp. žalobu. Nad rámec výše uvedené námítky, dovolávající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, žalobce svou žalobní argumentaci rozvedl tak, že prvostupňové rozhodnutí bylo již v pořadí třetí, kterým bylo zastaveno jedno a téže řízení o podaném odvolání ze dne 4. 4. 2012 proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 2007. Žalobce byl přitom přesvědčen, že jeho odvolání netrpělo žádnými vadami, které by bránily jeho projednání, tudíž správce daně jej neměl opakovaně vyzývat k odstranění jeho domnělých vad. Postup finančních orgánů je proto nezákonný. V neposlední řadě žalobce namítal, že žalovaný nemohl provést „upřesnění“ náležitosti rozhodnutí podle § 102 písm. a) daňového řádu spočívající ve změně označení správce daně. Rozhodnutí ze dne 24. 4. 2013 bylo vydáno neexistujícím správcem daně, žalovaný v napadeném rozhodnutí toto nemohl opravit a jeho rozhodnutí je tudíž nezákonné. Žalobce proto navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Žalovaný se k žalobě vyjádřil podáním ze dne 25. 3. 2014, ve které setrval na stanovisku, že správce daně postupoval v souladu se zákonem. Napadené rozhodnutí rovněž považoval za zákonné a důkladně odůvodněné. Neshledal, že by bylo nepřezkoumatelné, neboť v něm podrobně popsal, jaké skutečnosti v řízení zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se řídil. Vypořádal se rovněž se všemi odvolacími námitkami žalobce. Žalovaný souhlasil s tím, že orgány veřejné moci mají svá rozhodnutí řádně odůvodnit, tuto povinnost však nelze vykládat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, zvláště když správní orgán může na určitou námitku reagovat i tak, že prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě odůvodní, a tím implicitně na námitky odpoví. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 70/2008 je nadto povinností správního orgánu vypořádat se se všemi základními námitkami. Žalovaný se tedy dovolával toho, aby požadavky kladené na státní orgán nebyly přemrštěné, neboť jinak by se jednalo o přepjatý formalismus. Z toho, že správní orgány nepřisvědčily argumentaci žalobce, ještě neznamena, že porušily jeho práva. K námitce žalobce ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný podrobně popsal průběh předmětného daňového řízení. Trval na tom, že žalobce byl vyzván k odstranění vad odvolání spočívajících podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu v neuvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, přičemž byl současně poučen o důsledcích nevyhovění této výzvě. Žalobce však nijak nereagoval, proto správce daně řízení o odvolání zastavil v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný tedy při vydání napadeného rozhodnutí zkoumal pouze to, zda byly podmínky citovaného ustanovení daňového řádu splněny či nikoliv. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 20. 6. 2014, č.j. 10 Af 3/2014–21, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Citoval příslušná ustanovení daňového řádu, která upravují náležitosti odůvodnění rozhodnutí, a

dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí zákonným požadavkům neodpovídá, neboť k námitce žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí žalovaný pouze uvedl, že předmětné rozhodnutí obsahuje v souladu s § 102 daňového řádu všechny povinné náležitosti včetně řádného odůvodnění, aniž je blíže vysvětleno, na základě čeho žalovaný učinil úsudek o tom, jaké vady podané odvolání obsahovalo, a bylo srozumitelně popsáno, v čem ta která konkrétní uvedená vada brání v projednání odvolání, čímž je tedy znemožněno odvoláním napadené rozhodnutí přezkoumat. Tato vada podle závěru krajského soudu brání meritornímu přezkoumání napadeného rozhodnutí. Protože napadené rozhodnutí postrádá jakékoliv důvody pro závěr o tom, proč nelze dodatečný platební výměr na základě odvolání žalobce přezkoumat, nelze přezkoumat ani žalobou napadené rozhodnutí, neboť neodpovídá základním zásadám činnosti správce daně. Bez řádného odůvodnění nemůže rozhodnutí podle závěru krajského soudu obstát, protože nelze dovodit, zda výrok rozhodnutí je správný a souladný se zákonem. Žalovaný se tedy dostatečným způsobem nezabýval obsahem odvolání, protože se nevypořádal s námitkami žalobce. Soud dále konstatoval, že pokud je v platebním výměru nesprávně uveden správní orgán, který rozhodnutí vydal, proto měl správce daně postupovat podle § 104 daňového řádu a opravit zřejmé chyby v psaní, v počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným usnesením; důvod pro změnu výroku rozhodnutí při nesprávném označení správce daně shledat nelze (§ 114 – 116 daňového řádu).

[5] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 6. 2014, č. j. 10 Af 3/2014 – 21, podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 16. 7. 2014. V doplnění kasační stížnosti ze dne 5. 9. 2014 uvedl, že rozsudek krajského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Závěr o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí není pro stěžovatele akceptovatelný s ohledem na průběh daňového řízení, který podrobně rekapituloval. Zdůraznil, že s ohledem na vady odvolání byl žalobce vyzván k jejich odstranění, a to výzvou ze dne 29. 10. 2012, na což žalobce i přes náležité poučení nereagoval. Stěžovatel tedy dospěl po rekapitulaci daňového řízení k závěru, že byl vydán dodatečný platební výměr na daň příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, proti němu bylo podáno odvolání, které však neobsahovalo všechny potřebné náležitosti. Byla proto vydána výzva ze dne 29. 10. 2012 (v pořadí již druhá) k odstranění vad odvolání, na kterou nebylo reagováno. Proto bylo řízení zastaveno, přičemž žalobce proti rozhodnutí o zastavení podal odvolání, o kterém stěžovatel rozhodl napadeným rozhodnutím. Stěžovatel přestřel svůj názor ohledně toho, jaké rozhodnutí lze označit za nepřezkoumatelné, přičemž neshledal jakýkoli důvod pro závěr, že napadené rozhodnutí spadá do této kategorie. Stěžovatel připomněl, že účelem soudního přezkumu správního rozhodnutí není lpění na formální dokonalosti správních rozhodnutí, ale účinná ochrana veřejných subjektivních práv adresátů veřejné správy. Povinnost orgánů veřejné moci řádně odůvodnit rozhodnutí nelze podle něj vykládat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku, zvláště když v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva postačuje, když orgán veřejné moci prezentuje odlišný názor, jež přesvědčivě odůvodní, čímž se implicitně s námitkami účastníka řízení vypořádá. Nelze proto dospět k závěru, že absence odpovědi na ten či onen argument způsobuje nezákonnost rozhodnutí či jeho nepřezkoumatelnost, pokud se správní orgán vypořádal se základními námitkami účastníka řízení, což se v posuzované věci stalo. Závěry krajského soudu proto považuje za přepjatý formalismus. Sama okolnost, že správní orgány nepřisvědčily argumentaci žalobce, neznamena, že porušily

pokračování

žalobcova práva. Zdůraznil, že posuzoval v odvolacím řízení odvolání, které směřovalo proti procesnímu rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, přičemž námitky žalobce nepřipustně směřovaly proti samotnému dodatečnému doměření daně z příjmů. Odvolání žalobce proti dodatečnému doměření daně obsahovalo vady, na základě čehož byl žalobce vyzván k jejich odstranění. Na výzvy však nereagoval, tudíž správce daně zcela v souladu s § 112 odst. 3 daňového řádu řízení o odvolání zastavil, přičemž jeho rozhodnutí obsahuje všechny zákonné náležitosti. Zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí pouze zkoumal, zda byly splněny podmínky pro zastavení řízení, nemohl se proto vyjadřovat k zákonnosti dodatečného platebního výměru. Pokud soud dospěl k závěru, že správce daně měl blíže zkoumat, jaké vady podané odvolání obsahovalo, zaujal stěžovatel stanovisko, že pro tento postup nebyly dány podmínky, neboť jeho rozhodnutí bylo vydáno v důsledku nečinnosti zástupce žalobce, který na řádně doručené výzvy nereagoval. Rozsah odůvodnění je dostačující a nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění. Napadené rozhodnutí je tedy podle stěžovatele plně přezkoumatelné, když v něm popsal, jaké skutečnosti zjistil, jak je právně posoudil a jakými úvahami se řídil. Řádně se rovněž vypořádal i se všemi námitkami žalobce. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[7] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[8] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[9] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci krajským soudem a nepřezkoumatelnost rozsudku. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.“

[10] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[11] Co se týče stěžovatelem obecně uplatněné nepřezkoumatelnosti rozsudku z hlediska nesrozumitelnosti či nedostatku důvodů rozhodnutí, tak k této problematice se vyjádřil Nejvyšší správní soud, např. ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, (všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), takto:

[12] „*Za nesrozumitelné lze obecně považovat takové soudní rozhodnutí, jehož výrok je vnitřně rozporný, kdy nelze zjistit, zda soud žalobu zamítl nebo o ní odmítl rozhodnout, případy, kdy nelze seznat co je výrok a co odůvodnění, dále rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem, rozhodnutí s nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.*“

[13] V případě napadeného rozsudku se krajský soud nedopustil výše uvedené nesrozumitelnosti v podobě vnitřní rozpornosti výroku, nerozlišení výroku a odůvodnění, nezjistitelnosti jeho adresátů či nevhodné formulace, protože napadený rozsudek jasně a přehledně obsahuje všechny zákonem předepsané náležitosti. Ostatně samotný stěžovatel jeho obsahu porozuměl, což dokládá i skutečnost, že podal obsáhlou kasační stížnost, v níž namítá i nesprávné meritorní posouzení věci.

[14] Napadený rozsudek dle názoru Nejvyššího správního soudu netrpí ani nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů, neboť Krajský soud v Českých Budějovicích se v odůvodnění tohoto rozsudku vyjádřil k námitkám žalobce, přičemž jasně a stručně vyložil, proč napadené rozhodnutí žalovaného správního orgánu považoval za nezákonné. Krajský soud tak vyjádřil svůj právní názor ohledně důvodnosti žaloby. Z faktu, že posoudil napadené rozhodnutí jako nezákonné, ještě nevyplývá, že by bylo jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Pokud by rozsudek byl nepřezkoumatelný pro nedostatečné či nesrozumitelné odůvodnění, nemohl by stěžovatel podat tak obsáhlou kasační stížnost, v níž polemizuje se závěry krajského soudu. Skutečnost, že s obsahem rozsudku nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho nesrozumitelnost.

[15] Z obsahu předloženého daňového spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že Finanční úřad v Českých Budějovicích vydal dodatečný platební výměr ze dne 24. 2. 2012, č. j. 81793/12/077910304094, jímž byla žalobci doměřena za zdaňovací období 2007 daň z příjmů fyzických osob ve výši 120.704 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24.140 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání ze dne 4. 3. 2012, v němž navrhoval dodatečný platební výměr zrušit; odvolání odůvodnil tím, že mu byla doměřena daň pomocí pomůcek, ačkoli pro takový postup nebyl dán důvod. Odůvodnění dodatečného platebního výměru přitom žádný důvod opravňující tento postup podle žalobce neuvádí. Daň byla tudíž podle žalobce stanovena v nesprávné výši a pravděpodobně po uplynutí prekluzivní lhůty.

pokračování

[16] Finanční úřad v Českých Budějovicích vyzval žalobce výzvou ze dne 17. 4. 2012 k odstranění vad odvolání, které spočívaly v tom, že chybí uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, a že chybí označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu. V odůvodnění této výzvy správce daně konstatoval, že odvolání nesplňuje všechny náležitosti stanovené § 112 odst. 1 daňového řádu. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, proto Finanční úřad v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012 řízení o odvolání zastavil. Proti tomuto rozhodnutí ze dne 19. 6. 2012 o zastavení řízení podal žalobce odvolání, kterému Finanční úřad v Českých Budějovicích vyhověl a rozhodnutí ze dne 19. 6. 2012 zrušil. Věc však předtím předložil odvolacímu orgánu (Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích), který přípisem ze dne 4. 9. 2012 věc vrátil k rozhodnutí orgánu prvního stupně s tím, že shledal výzvu ze dne 17. 4. 2012 vadnou, neboť odvoláním žalobce napadal pouze nezákonnost rozhodnutí o dodatečném doměření daně, tudíž požadavek na doplnění náležitostí odvolání dle ustanovení § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu v podobě označení důkazních prostředků k tvrzenému skutkovému stavu je za této situace nadbytečný.

[17] Správce daně znovu žalobce vyzval výzvou ze dne 29. 10. 2012 k odstranění vad jeho odvolání ze dne 4. 3. 2012, v němž požadoval, aby žalobce odstranil vadu odvolání, která brání řádnému projednání věci, spočívající v tom, že chybí uvedení důvodů, v nichž žalobce spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

[18] Na tuto výzvu žalobce opět nereagoval, proto Finanční úřad v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 27. 11. 2012 řízení o odvolání zastavil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce další odvolání, na jehož základě Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích rozhodnutí ze dne 27. 11. 2012 zrušil. Finanční úřad v Českých Budějovicích (správně Finanční úřad pro Jihočeský kraj, územní pracoviště v Českých Budějovicích – poznámka Nejvyššího správního soudu) rozhodnutím ze dne 24. 4. 2013 řízení o odvolání ze 4. 3. 2012 opět zastavil. Rozhodnutí odůvodnil tak, že odvolání mělo vady, které bránily řádnému projednání věci a které nebyly ani přes výzvu správce daně odstraněny. I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž rozhodl stěžovatel napadeným rozhodnutím.

[19] Podle ustanovení § 102 odst. 1 a 2 daňového řádu „Rozhodnutí obsahuje a) označení správce daně, který rozhodnutí vydal, b) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru, c) označení příjemce rozhodnutí, d) výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena, e) lhůtu k plnění, je-li nutné ji stanovit, f) poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku, g) podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby, h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak.“ Podle ustanovení § 112 odst. 1 daňového řádu „Odvolání musí mít tyto náležitosti a) označení správce daně, který napadené rozhodnutí vydal, b) označení odvolatele, c) číslo jednací, popřípadě číslo platebního výměru nebo jinou

jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, d) uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, e) označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání, f) návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.“ Podle ustanovení § 112 odst. 2 a 3 daňového řádu „Obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů. Odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.“

[20] Nejvyšší správní soud považuje za nutné pro účely posouzení důvodnosti kasační stížnosti připomenout, že správní řízení i daňové řízení je ovládáno tzv. zásadou jednotnosti řízení. K tomu Nejvyšší správní soud odkazuje na např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2009, č. j. 4 Ads 86/2008 – 198, který se sice týkal propuštění ze služebního poměru podle zákona č. 186/1992 Sb, ale je možno jej v řešené otázce vztáhnout i na projednávanou věc. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval: „Co se týče dalších námitek, je třeba v první řadě připomenout, že řízení, z něhož vzešlo napadené správní rozhodnutí, je ovládáno zásadou jednotnosti řízení. Tato zásada (mimo jiné) znamená, že řízení až do vydání rozhodnutí představuje jeden celek, tedy totéž řízení zahrnuje jak řízení odehrávající se před správním orgánem prvního stupně, tak i případné odvolací řízení. Tato řízení se tedy pojímají dohromady, ve svém komplexu. Stejně tak potom jsou jako jeden celek vnímána všechna rozhodnutí povstálá v jednotlivých fázích řízení (rozhodnutí prvního stupně, rozhodnutí odvolací). Výtky stěžovatele směřované proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně lze proto přezkoumat jen limitovaně, a to potud, pokud konání odvolacího orgánu neučinilo tyto výtky bezpředmětnými.“ K témuž závěru Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012 – 47. Rovněž v rozsudku dne 26. 3. 2008, č. j. 9 As 64/2007 – 98, Nejvyšší správní soud uvedl, že „ve vztahu k první části této námitek je třeba připomenout, že přestupkové řízení je vedeno v obvyklém pořadí dvou správních stolic, přičemž celé toto správní řízení se pokládá za jediný celek; odvolací řízení tak tvoří s řízením prvoinstančním jeden procesní celek. V tomto ohledu se hovoří o zásadě jednotnosti správního řízení.“

[21] S ohledem na výše uvedené judikurní závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s argumentací stěžovatele, že závěry krajského soudu se mohou jevit jako formalistické. Důvody, pro něž bylo řízení o odvolání žalobce ze dne 4. 3. 2012, zastaveno, nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu hledat pouze v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale v průběhu celého daňového řízení, jak bylo popsáno výše. Z rekapitulace provedené Nejvyšším správním soudem je zřejmé, že správce daně vytýkal žalobci, že jeho odvolání ze dne 4. 3. 2012 neobsahuje všechny náležitosti dle ustanovení § 112 daňového řádu. Správce daně tedy výzvou ze dne 29. 10. 2012 vyzval žalobce k odstranění vad odvolání, které spatřoval v chybějící náležitosti odvolání spočívající v neuvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí podle ustanovení § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. V odůvodnění této výzvy bylo žalobci vysvětleno, že jeho odvolání ze dne 4. 3. 2012 neobsahuje podle správce daně tuto náležitost, přičemž byl poučen o tom, že pokud tuto vadu, která brání řádnému projednání věci, neodstraní, bude odvolací řízení zastaveno.

pokračování

[22] Byť jsou výše uvedené závěry značně kusé a obsaženy v jednotlivých aktech správce daně, nemění to ničeho na závěru, že postup finančních orgánů byl přezkoumatelný, neboť názor finančních orgánů byl z průběhu předmětného daňového řízení zjititelný. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí nadto fakticky vyplývá, že se s výše popsáním důvodem pro zastavení odvolacího řízení stěžovatel ztotožnil.

[23] Nejvyšší správní soud je však přesvědčen, že bylo na místě napadené rozhodnutí zrušit, neboť důvod pro zastavení odvolacího řízení nebyl v předmětné věci dán. Odvolání žalobce ze dne 4. 3. 2012 totiž podle názoru Nejvyššího správního soudu obsahovalo všechny zákonem požadované náležitosti, neboť v něm byla uvedena příslušná právní argumentace, proč žalobce považuje dodatečný platební výměr za nezákonný. Žalobce totiž uvedl tyto okruhy právních otázek, kterými se měl odvolací orgán zabývat : nebyl dán důvod pro dodatečné doměření daně z příjmů prostřednictvím pomůcek; nepřezkoumatelnost dodatečného platebního výměru, neboť správce daně neuvedl důvod, proč daň doměřil prostřednictvím pomůcek; stanovení daně v nesprávné výši; stavení daně po uplynutí prekluzivní lhůty. Byť bylo odvolání žalobce ze dne 4. 3. 2012 v odůvodnění a propracovanosti argumentace značně strohé, lze z něj bez jakýchkoli pochyb s ohledem na předmět daného daňového řízení zjistit, proč žalobce považuje rozhodnutí o dodatečném doměření daně za nezákonné. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že tato strohost nebránila řádnému projednání věci a že se žalovaný mohl a měl s těmito odvolacími námitkami řádně vypořádat a nevyzývat (opakovaně) žalobce k jejich doplnění.

[24] Nejvyššímu správnímu soudu není například zřejmé, co by měl podle názoru finančních orgánů žalobce konkrétně doplnit ke své odvolací námitce, že nebyly splněny podmínky pro dodatečné vyměření daně prostřednictvím pomůcek a že rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné, neboť neobsahuje důvod, proč bylo takto postupováno. Jakákoli další argumentace podle názoru Nejvyššího správního soudu by byla v tomto směru zcela nadbytečná, neboť by jen jinými slovy obsahovala totéž, co žalobce pregnantně, ale stroze vyjádřil již ve svém odvolání ze dne 4. 3. 2012.

[25] Ke stejnému závěru ostatně dospělo i Finanční ředitelství v Českých Budějovicích, kterému byla věc v roce 2012 předložena za účelem rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 6. 2012 o zastavení odvolacího řízení. V přípisu ze dne 4. 9. 2012 totiž finanční ředitelství dospívá k závěru, že odvolání ze dne 4. 3. 2012 napadá pouze nezákonnost dodatečného platebního výměru, tudíž správce daně neměl žalobce vyzývat k doplnění náležitostí dle ustanovení § 112 odst. 1 písm. e) daňového řádu v podobě nutnosti označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání. Pokud tedy Finanční ředitelství v Českých Budějovicích seznalo, že odvolání ze dne 3. 4. 2012 napadá pouze nezákonnost rozhodnutí správce daně a fakticky dospělo k závěru, že odvolání obsahuje právní argumentaci, nebylo na místě žalobce s ohledem na obsah jeho odvolání k čemukoli dále vyzývat. Bylo totiž jeho věcí, aby si střežil svá práva (srov. *vigilantibus iura scripta sunt*); pokud žalobce nepokládal za potřebné své odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru dále rozhojňovat, přičemž, jak vyplývá z výše uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu, se jednalo o odvolání dostatečně odůvodněné a tudíž projednatelné, nebylo potřebné vyzývat jej k tomu, aby argumentaci uvedenou v odvolání rozšiřoval o další důvody.

[26] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí stěžovatele není nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, přesto neshledal důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu, neboť v souladu s žalobní argumentací bylo na místě napadené rozhodnutí stěžovatele zrušit pro nezákonnost. Nejvyšší správní soud proto v tomto směru závěry krajského soudu přiměřeně korigoval – srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 – 106. Právním názorem Nejvyššího správního soudu je stěžovatel vázán (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.).

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[27] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud po přezkoumání napadeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody pro podání kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., aniž by bylo třeba aplikovat ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[28] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl ve věci procesně úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá; žalobci dle obsahu soudního spisu žádné náklady nevznikly, proto mu Nejvyšší správní soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. října 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu