

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 žalobce: **R. Č.**, zastoupen JUDr. Pavlem Kačírkem, advokátem se sídlem Zenklova 230/66, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2010, č. j. 5 Ca 104/2007 – 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Podanou kasační stížností se žalobce – R. Č. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno usnesení Městského soudu v Praze ze dne 12. 5. 2010, č. j. 5 Ca 104/2007 – 37, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) napadeným usnesením ze dne 12. 5. 2010, č. j. 5 Ca 104/2007 – 37, odmítl žalobu R. Č. (dále též „žalobce“), kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 12. 2. 2007, č. j. FŘ-1492/07-1500-106794, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 ze dne 17. 8. 2006, č. j. 227139/06/009930/2267, o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. h) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve věci námitky žalobce proti postupu pracovníků správce daně v souvislosti s kontrolou daně z přidané hodnoty za období červen-prosinec 2002 a leden - prosinec 2003. Městský soud při svém rozhodování vycházel ze závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažených v jeho rozhodnutí ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, z nichž

vyplývá, že rozhodnutí o námitkách proti postupu správce daně podle ustanovení § 16 odst. 4 písm. d) a odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je vyloučeno z přezkoumání soudem z toho důvodu, že se nejedná o rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Ačkoliv žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství, resp. jemu předcházející rozhodnutí správce daně nebylo rozhodnutím o námitkách, ale rozhodnutím o zastavení řízení pro opožděnost vznesených námitek, zabýval se městský soud rovněž otázkou, zda i toto rozhodnutí je přezkoumatelné ve správním soudnictví, či nikoli. I při posuzování této otázky vyšel z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, který judikoval, že rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je přezkoumatelné soudem, pokud zakládá mění, ruší či závazně určuje právní povinnosti, resp. pokud by tomu tak mohlo být v situaci, kdy by správní orgán rozhodl v souladu se žádostí daňového subjektu. Jestliže by byly námitky proti postupu správce daně podány u subjektu, u nějž je prováděna daňová kontrola, měl by daňový subjekt právo na to, aby (není-li námitkám vyhověno a zajištěna náprava) byly daňovému subjektu (žalobci) sděleny důvody, pro které námitce nelze vyhovět. Tak tomu ovšem není v případě, kdy již daňová kontrola u daňového subjektu (žalobce) není prováděna, tj. po jejím ukončení. Je tomu tak proto, že po ukončení daňové kontroly již daňovému subjektu nesvědčí právo k podání námitek. Pokud by byly námitky podány opožděně, tak jak tomu bylo v tomto případě, jde o nepřípustné podání (opožděné námitky), kdy jsou dány podmínky pro vydání rozhodnutí o zastavení řízení. Z důvodu opožděnosti námitek proti postupu správce daně v daňové kontrole, nevzniklo žalobci ani právo na sdělení důvodů, pro něž nelze námitce vyhovět. Ostatně, je-li negativní rozhodnutí o námitkách vyloučeno ze soudního přezkoumání, pak ke stejnému závěru je třeba dojít i v případě rozhodnutí o zastavení řízení ve věci podaných námitek. Městský soud proto došel k závěru, že zastavení řízení o tomto nepřípustném podání nepodléhá soudnímu přezkumu, resp. že nejde o rozhodnutí podle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Městský soud proto musel žalobu pro neodstranitelný nedostatek podmínky řízení (neexistence rozhodnutí přezkoumatelného ve správním soudnictví) odmítnout..

Proti tomuto usnesení městského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem městského soudu, že rozhodnutí o zastavení řízení ve věci vznesených námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Městský soud vadně posuzoval stěžovatelovu žalobu, pokud svůj právní závěr odůvodnil tak, jako by žaloba směřovala proti rozhodnutí, kterým byly (nebyly) vyřízeny námitky v daňovém řízení. Tak tomu ale v této věci nebylo. Svou žalobou se domáhal obrany před tím, že mu správními orgány byla „odejmuta“ možnost námitky vůbec podat. Usnesením městského soudu mu proto byla odňata zákonná práva na obranu v daňovém řízení, vyplývající z ustanovení § 2 odst. 1, § 16 odst. 4 písm.d), f), § 16 odst. 6 a § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Je přece nezadatelným právem, aby o jeho námitkách v daňovém řízení bylo procesně zákonným způsobem rozhodnuto. Žalobou napadené rozhodnutí je proto rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. Jinak by byl zcela diskvalifikován institut námitek, jakož i rozhodování o nich podle § 16 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Nebyl by tu do budoucna ani důvod, aby se jakýkoliv správce daně zabýval námitkami daňových subjektů. Zcela by tak postačilo, aby řízení o nich jen zastavil. Rozhodnutí žalovaného

proto zasáhlo do stěžovatelových subjektivních práv a konkrétně pak tím, že mu bylo upřeno právo na podání námitek. Odmítnutí žaloby městským soudem je pak v rozporu s čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (z přezkumné pravomoci soudu nesmí být vyloučeno rozhodnutí týkající se základních práv a svobod). Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadené usnesení městského soudu a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti nevyjádřilo, ač s ní bylo řádně obeznámeno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené usnesení městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Přestože stěžovatel výslovně v podané kasační stížnosti uvedl, že ji podává z důvodu uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přezkoumatelnosti napadeného usnesení. Je tomu tak nejen proto, že mu to umožňuje ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., ale i z toho důvodu, že námitku nepřezkoumatelnosti uplatňuje ve skutečnosti i sám stěžovatel. Uvedl, že městský soud pochybil, pokud výrok svého rozhodnutí odůvodnil tak, jako by jeho žaloba směřovala nikoliv proti rozhodnutí o zastavení řízení, ale proti rozhodnutí o námitkách. Namítl tak i nepřezkoumatelnost usnesení městského soudu (zde pro nesrozumitelnost). Právní posouzení věci samé, resp. zákonnosti právního závěru, že městský soud nesprávně vyložil ustanovení § 65 s. ř. s., by za situace, kdy by bylo usnesení městského soudu nepřezkoumatelné, bylo přinejmenším předčasné. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného usnesení.

Nejvyšší správní soud při posuzování námitek kasační stížnosti vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález 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, nález 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 ustanovení § 54 odst. 2, resp. § 55 odst. 5 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.

Otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů pro nesrozumitelnost se Nejvyšší správní soud zabýval již ve své dřívější judikatuře. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, v němž vyslovil právní názor, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku z téhož dne č. j. 7 As 27/2008 - 75, pak tento soud judikoval, že: „*Vnitřně rozporné, a tedy nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, je též takové*

rozhodnutí, v němž soud nejprve označí skutkový a právní závěr vyslovený správním orgánem v napadeném rozhodnutí za správný, a přesto takové rozhodnutí zruší s poukazem na nejednoznačnost právní úpravy, aniž v odůvodnění náležitým způsobem vyloží, v čem tuto nejednoznačnost spatřuje [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]." V rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 7 Afs 78/2007 - 60 Nejvyšší správní soud došel k závěru, že: „*Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něj není jednoznačně zřejmé, podle kterých ustanovení a jakých právních předpisů (v jakém platném a účinném znění) byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí*". Ponechat stranou nelze ani rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), v němž se vyslovil, 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 proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil pro věc rozhodné skutečnosti, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností. Uvedené pak musí nelézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak jej uvážil. Musí být současně dána jednota výroku a odůvodnění. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou.

Stěžovatel namítal, že městský soud výrok svého rozhodnutí odůvodnil tak, jako by jeho žaloba nesměřovala proti rozhodnutí o zastavení řízení, ale proti rozhodnutí o námitkách.

Usnesení městského soudu není nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

Z odůvodnění usnesení městského soudu je dostatečně zřejmé, že se městský soud zabýval otázkou, zda je přezkoumatelné ve správním soudnictví rozhodnutí správce daně o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků, resp. Na něj navazující zamítavé rozhodnutí žalovaného finančního ředitelství a nikoliv rozhodnutí o námitkách vydané podle § 16 odst. 6 téhož zákona. Z jeho odůvodnění je rovněž jednoznačně zřejmé, jaký vzal městský soud za svůj skutkový stav věci. Správní soud došel ke shodnému skutkovému závěru se správními orgány, že stěžovatel vznesl své námitky až po té, co byla daňová kontrola ukončena. Dovodil proto, že podání stěžovatele bylo nepřípustné (str. 6 odst. 3 odůvodnění). Tento skutkový stav věci ostatně ani stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje. Na základě tohoto zjištěného skutkového stavu věci po té městský soud došel k jednoznačnému právnímu závěru (str. 8 napadeného usnesení), a to že v předmětné věci byly dány podmínky pro vydání rozhodnutí o zastavení řízení správcem daně. Tento dílčí právní názor byl nezbytným předpokladem k vyslovenému závěru městského soudu o tom, že předmětné rozhodnutí o zastavení řízení nepodléhá soudnímu přezkoumávání ve správní soudnictví, neboť nejde o rozhodnutí ve smyslu legislativní zkratky podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Pokud se pak městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí, v kontextu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (včetně rozšířeného senátu), blíže zaobíral i otázkou, zda jsou ze soudního přezkoumávání vyloučena rozhodnutí správních orgánů o námitkách v daňové kontrole, není zahrnutí uvedených úvah v napadeném usnesení důvodem k závěru o nepřezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí. Naopak, uvedení přiléhavé a související judikatury vyššího soudu svědčí o komplexním posouzení rozhodné otázky, která je tak způsobilá blíže ozřejmit účastníkům související úvahy, jimiž se soud řídil, ale také to, jakým směrem se bude nejspíše ubírat případné rozhodnutí kasačního soudu. Ve svém důsledku tak tyto úvahy šetří majetková práva účastníků řízení.

Z předestřených úvah městského soudu je pak zřejmé, že správní soud otázku přezkoumatelnosti rozhodnutí o zastavení řízení posuzoval komplexně. Z odůvodnění totiž vyplývá, že k vyslovenému právnímu závěru došel i za použití logického výkladu, konkrétně za použití úsudku - argumentum a minori ad minus - když dovodil, že pokud není ve správním soudnictví přezkoumatelné věcné rozhodnutí o námitkách, tím spíše nebude přezkoumatelné prosté rozhodnutí o zastavení řízení ve věci opožděně, a tedy nepřípustně, vznesených námitek podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že je ve shodě výrok a odůvodnění rozhodnutí městského soudu.

Stěžovatel dále namítl, že usnesení městského soudu je i nezákonné, neboť správní soud vadně dovodil, že rozhodnutí o zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. h) zákona o správě daní a poplatků není rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Usnesení městského soudu není nezákonné.

Otázkou, zda je přezkoumatelné rozhodnutí o zastavení řízení podle ustanovení § 27 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se správní soudy zabývaly opakovaně. Tak např. již dne 26. 1. 2004 se v usnesení č. j. 30 Ca 22/2001 – 45, vyslovil Krajský soud v Brně tak, že: „*Rozhodnutí správce daně o zastavení daňového řízení podle § 27 odst. 1 písm. h) zákona ČNR č. 337/1991 Sb., o správě daní a poplatků, není rozhodnutím, kterým je založeno, měněno, rušeno či závazně určeno veřejné subjektivní právo (§ 65 s. ř. s.). Žalobu proti takovému rozhodnutí, které je vyloučeno ze soudního přezkumu [§ 70 písm. a) s. ř. s.], a soud odmítne podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, dostupný na www.nssoud.cz, pak vyslovil zásadní právní názor, že: „*Kategorii rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze paušálně vyloučit ze soudního přezkumu proto, že nenaplňuje znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud je povinen v každém jednotlivém případě zkoumat, zda se takové rozhodnutí dotýká subjektivních práv či povinností žalobce, a to včetně těch, jež pramení v ústavním či v mezinárodním právu; v pochybnostech je na místě přijmout závěr ve prospěch soudního přezkumu*“.

Právě s ohledem na vyslovený závěr rozšířeného senátu (podle kterého je třeba řešit otázku, zda napadené rozhodnutí je vůbec sto být způsobilé zasáhnout do veřejných subjektivních práv) městský soud zcela opodstatněně posuzoval, zda i samotné rozhodnutí o námitkách (nikoliv tedy jen rozhodnutí o zastavení řízení) podléhá soudnímu přezkoumání, či nikoliv. Poukázal při tom i na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110 (dostupný na

www.nssoud.cz), v němž se rozšířený senát vyslovil tak, že smyslem námitek je operativní zajištění nápravy vadného postupu pracovníka při daňové kontrole. Vyhoví-li jim, učiní tak faktickým úkonem. Nevyhoví-li námitkám, učiní tak formou rozhodnutí, která však nemá obsah rozhodnutí, jež by bylo přezkoumatelné soudem, resp. nejde o rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s.

Je proto zcela opodstatněným a logickým závěr, pokud městský soud dovodil, že rozhodnutí o zastavení řízení o námitkách není rozhodnutím dle § 65 odst. 1 s. ř. s. Znovu je třeba opakovat již vyslovený závěr, že pokud není ve správním soudnictví přezkoumatelné věcné rozhodnutí o námitkách, tím spíše nebude přezkoumatelné prosté rozhodnutí o zastavení řízení ve věci opožděně, a tedy nepřípustně, vznesených námitek. Vyslovenému závěru městského soudu nelze proto ničeho vytknout. Stěžovatel městskému soudu v kasační stížnosti ani nevytýkal nesprávnost skutkových zjištění stran termínu ukončení daňové kontroly. Je tak zřejmé, že si je vědom okolnosti, že jím vznesené námitky podle § 16 odst. 4 písm.d) zákona o správě daní a poplatků byly uplatněny až po ukončení daňové kontroly, tedy opožděně. I z tohoto důvodu je zcela opodstatněný závěr městského soudu i správních orgánů, že opožděně podané námitky jsou „nepřípustným podáním“. Námitky podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona o správě daní a poplatků lze totiž přípustně podat jen za trvání daňové kontroly. Tak tomu ale v této věci nebylo. Nemůže proto obstát výtka stěžovatele, že o jeho námitkách nebylo rozhodnuto procesně správným postupem.

Ve světle uvedeného je neopodstatněná i výtka, že stěžovateli byla upřena práva ve smyslu ustanovení čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod. Je tomu tak proto, že jen zákon (soudní řád správní) stanoví, zákonnost kterých správních rozhodnutí lze přezkoumávat ve správním soudnictví. Pokud je však rozhodnutí, jehož přezkoumání se stěžovatel domáhá, z tohoto přezkoumání vyloučeno, nelze v tomto shledávat zásah do shora uvedených ústavních práv stěžovatele. Ponechat bez povšimnutí nelze ani skutečnost, jak již uvedl i městský soud, že usuzuje-li stěžovatel na vadný průběh daňové kontroly, nic mu nebrání v tom, aby své výtky uplatnil v řízení o daňové povinnosti samotné. V tomto řízení bude moci být uváženo, zda zde byly pochybení správce daně vytýkané mu v námitkách, či nikoliv a zda mohly či nemohly mít vliv na zákonnost následně vydaného rozhodnutí o věci samé (dodatečného platebního výměru).

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost opodstatněnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému účastníku řízení (finančnímu ředitelství) žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 30. září 2010

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu