ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **AUTOMA Car, spol. s r. o.**, se sídlem Rudolfovská 552, České Budějovice, zast. JUDr. Jaroslavou Krybusovou, advokátkou se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 58/16, České Budějovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 1803/3a, České Budějovice, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200 a č. j. 962/10-1200, v řízení o kasačních stížnostech žalobce i žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 56, ve znění opravného usnesení ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 71,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 56, ve znění opravného usnesení ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 71, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasačními stížnostmi podanými v zákonné lhůtě se žalobce i žalovaný jako stěžovatelé domáhají zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ve znění výše uvedeného opravného usnesení, kterým bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, zrušeno pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Zároveň bylo nadepsaným rozsudkem ve znění opravného usnesení vysloveno, že žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200, se zamítá. Opravné usnesení krajský soud vydal proto, že původní znění výroku citovaného rozsudku zaměnilo čísla jednací obou rozhodnutí žalovaného. Původně tedy bylo vysloveno, že rozhodnutí ze dne 23. 6. 2010, č j. 962/10-1200, se zrušuje a věc se vrací

žalovanému k dalšímu řízení, zatímco žaloba proti rozhodnutí ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, se zamítá.

Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2010, č. j. 962/10-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2008, č. j. 173473/08/077910/2760, kterým byla dodatečně snížena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2003 o 456 252 Kč. Rozhodnutím ze dne 23. 6. 2010, č. j. 967/10-1200, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českých Budějovicích ze dne 9. 6. 2008, č. j. 173477/08/077910/2760, kterým byla dodatečně zrušena daňová ztráta ve výši 1 215 902 Kč a zároveň dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2004 ve výši 1 703 520 Kč. Orgány finanční správy vyšly shodně z toho, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. Krajský soud následně dal žalovanému za pravdu jen ve vztahu k rozhodnutí, proti němuž žalobu zamítl. Ve vztahu ke zrušenému rozhodnutí žalovaného krajský soud shledal, že řízení, které mu předcházelo, trpělo vadami.

Žalovaný v kasační stížnosti uplatňuje důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."), kasační stížnost tedy podává z důvodu tvrzeného nesprávného právního hodnocení věci krajským soudem.

Žalovaný uvádí, že soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se dodatečného vyměření daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období roku 2004, neboť to byl právě žalobce, kdo v průběhu daňové kontroly přes výzvy správce daně neprokázal oprávněnost a opodstatněnost nákladů zahrnutých v základu daně za zdaňovací období roku 2004. Postup správce daně při daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za tento rok a vydání výzev k prokázání skutečností v předmětné věci byl zákonný a správný.

Ze všech uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby zdejší soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce ve svém obsáhlém vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného argumentuje ve prospěch závěru krajského soudu ve vztahu ke zrušenému rozhodnutí. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Žalobce ve své kasační stížnosti, směřující proti výroku, kterým byla žaloba zamítnuta, polemizuje s právním názorem krajského soudu v tomto směru [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Uvádí, že daň byla vyměřena až po uplynutí prekluzivní lhůty k tomu stanovené. Ve věci totiž již bylo vedeno soudní řízení, které bylo usnesením přerušeno. Po dobu tohoto přerušení prekluzivní lhůta běžela a následně uplynula. Pokud krajský soud dospěl k opačnému závěru, pochybil. Žalobce proto navrhuje zrušit v uváděném rozsahu rozhodnutí krajského soudu a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvádí, že přerušení soudního řízení nezpůsobuje, že by lhůta k vyměření daně běžela. Kasační stížnost žalobce proto žalovaný navrhuje zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasačních stížností a konstatoval, že kasační stížnosti jsou podány včas, žalobce je zastoupen advokátem, jménem žalovaného jedná pověřený zaměstnanec s potřebným vzděláním a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasačních stížností pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační soud se ovšem nemohl zabývat shora stručně shrnutými stížnostními námitkami, neboť napadené rozhodnutí krajského soudu trpí natolik závažnými vadami [dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], že k nim je třeba přihlížet podle § 109 odst. 3 s. ř. s. *ex offo*.

Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 3, nález 34, str. 257, a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 8, nález 85, str. 287) vyplývá, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí dostatečně a srozumitelně odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Obdobně konstantně judikuje i Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34 (dostupný na www.nssoud.cz), byl vysloven právní názor, že je povinností soudu stranám sporu srozumitelně ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS).

Krajský soud nepostupoval při posuzování a rozhodování projednávané věci plně v souladu s požadavky uvedenými v citované judikatuře.

Z odůvodnění rozhodnutí totiž nelze seznat, kudy přesně vede hranice mezi odůvodněním vztahujícím se k zamítacímu výroku a odůvodněním vztahujícím se k výroku zrušujícímu. Krajský soud ne zcela důsledně odděluje námitky, kterým vyhověl a pro které jedno z napadených rozhodnutí zrušil, od námitek, které nepovažoval za důvodné. Nelze navíc připustit ani postup krajského soudu, který původně zaměnil obě rozhodnutí a následně opravným usnesením ze dne 10. 2. 2011, č. j. 10 Af 75/2010 - 75, tuto záměnu opravil tak, že rozhodnutí, proti němuž byla dle původního znění rozsudku žaloba zamítnuta, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. A naopak, původně

zrušené rozhodnutí po opravném usnesení již zrušeno není a žaloba je zamítnuta. Takovýto postup ovšem není přípustný a způsobuje jinou vadu řízení před soudem dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Dle § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci. Toto ustanovení však míří toliko na opravu zcela zřejmých překlepů či nesprávností. Nikoliv na případy, kdy se zcela mění procesní situace („zrušené rozhodnutí již zrušeno není a naopak"). Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 7. 2004, sp. zn. 5 Azs 84/2004, publ. pod č. 836/2006 Sb. NSS, zásadní nedostatky rozhodnutí stěží může napravit soud I. stupně tzv. opravným usnesením, neboť předmětné ustanovení § 54 odst. 4 s. ř. s. se dotýká jen skutečně zjevných nesprávností, které lze jednoduchým způsobem opravit; pokud jde o opravy odůvodnění, obvykle postačuje opravu provést jen na jednotlivých vyhotoveních daného rozhodnutí. Pochopitelně lze opravu odůvodnění rozhodnutí provést i opravným usnesením, ovšem zákon ani soudní praxe nemá na mysli takovou opravu, která ve své podstatě přepisuje zásadní části rozhodnutí. V takové situaci není vůbec na místě, aby soud I. stupně za situace, kdy již byla podána kasační stížnost, takto chybu napravoval. Za této situace je vskutku namístě, aby takovýto rozsudek byl zákonným způsobem zrušen. Podobně ve vztahu ke správním orgánům judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 42/2007 - 142, www.nssoud.cz. V daném případě je tedy rozhodnutí, kde výrok nekoresponduje s odůvodněním, nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Snaha napravit tuto vadu opravným usnesením pak způsobuje jinou vadu řízení před soudem dle téhož ustanovení.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených důvodů dospěl *ex offo* k závěru, že je naplněn důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto musel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Věcnými námitkami se přitom zdejší soud zabývat nemohl, jelikož kdyby tak býval učinil, suploval by nepřípustně úlohu soudu krajského, kterýžto nejprve k nim musí zaujmout přezkoumatelný postoj. Teprve ten pak může být předmětem přezkumu v kasačním řízení, tedy pouze pak se k meritu věci může (pro případ, že bude podána kasační stížnost) vyslovit i Nejvyšší správní soud. V novém řízení tedy musí krajský soud důsledně a srozumitelně oddělit odůvodnění vztahující se k jednotlivým napadeným rozhodnutím žalovaného a bude muset rovněž ve výroku přesně stanovit, které rozhodnutí zrušuje.

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. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. srpna 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu