

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Jana Passera a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce **M. F.,** zastoupeného JUDr. Stanislavem Lžičařem, daňovým poradcem se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2005, čj. 6749/140/2004-PK-OJ-29/Pa, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 1. 2010, čj. 31 Ca 169/2008 - 61

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 1. 2010, čj. 31 Ca 169/2008 - 61, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Hradci Králové uložil rozhodnutím ze dne 9. 7. 2004, čj. 139212/04/228931/4213, žalobci pokutu ve výši 200 000 Kč splatnou do 15 dnů od doručení tohoto rozhodnutí, a to pro porušení povinnosti nepeněžité povahy dle § 37 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád" nebo „d. ř.") - předložit při probíhající daňové kontrole na výzvu správce daně požadované důkazní prostředky a podat vysvětlení k účetním a jiným dokladům, které prokazovaly účetní a hospodářské operace žalobce, u nichž měl správce daně pochybnosti o jejich správnosti, úplnosti a pravdivosti. K uložení pokuty přistoupil správce daně opakovaně poté, co žalobce nesplnil tyto povinnosti ani po uložení pokuty ve výši 5000 Kč (rozhodnutím ze dne 30. 1. 2004, č. 10/04). Žalovaný odvolání žalobce zamítl.

Krajský soud k podané žalobě obě rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Za nedůvodné označil námitky žalobce ohledně nedostatku místní příslušnosti správce daně (neplatnost rozhodnutí Ministerstva financí o delegaci místní příslušnosti dle § 5 odst. 3 d. ř.) a ukončení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty. Soud však dal žalobci za pravdu v tom, že i na řízení o uložení pokuty dle § 37 d. ř. dopadá

§ 21 d. ř., který v odstavci 1 stanoví, že: „*řízení je zahájeno dnem, kdy podání daňového subjektu nebo jiné osoby zúčastněné na řízení došlo příslušnému správci daně nebo dnem, kdy byl daňový subjekt nebo jiná osoba zúčastněná na řízení vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu v daňovém řízení správce daně nebo jiné osoby, o nichž to zákon stanoví, učinili.*“. Správní spis však dle krajského soudu neobsahoval sdělení ani jinou písemnost prokazující, že žalobce byl v souladu s citovaným ustanovením vyrozuměn o zahájení řízení o uložení pokuty.

V závěru rozsudku soud poznamenal, že v dalším řízení se budou muset správní orgány vypořádat také se skutečností, že povinnosti uložené daňovému subjektu v § 31 odst. 9 d. ř. jsou především vyjádřením rozsahu důkazního břemene, které v daňovém řízení tíží daňový subjekt (žalobce). Jeho neunesení, pokračoval krajský soud, má pro daňový subjekt za následek modifikaci základu daně a daně ve smyslu § 31 odst. 1 až 4 d. ř., případně stanovení daně dle § 31 odst. 5 d. ř. Je proto třeba zdůvodnit, zda nesplnění povinností dle § 31 odst. 9 d. ř. splňuje znaky skutkové podstaty deliktu dle § 37 d. ř.

Proti citovanému rozsudku brojil žalovaný kasační stížností, o níž rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem z 31. 7. 2008, čj. 8 Afs 40/2007 - 49. Vysvětlil v něm, že smyslem pořádkových opatření (zde pořádkové pokuty) je zajistit řádný a co možná hladký průběh řízení; míří tedy k tomu, aby jiné – vlastní řízení (jímž, zejména v obecné správě, může být třeba právě uložení pokuty za porušení hmotného práva) – mohlo řádně proběhnout a dojít ke konci. Ukládání pořádkových pokut se proto neděje a nemůže dít v nějakém vlastním pseudosamostatném řízení, které by muselo být zahajováno a které by pokračovalo ve stejných procesních formách jako řízení ve věci hlavní. Uzavřel, že konstrukce jakéhosi „řízení v řízení“, na kterou vešel krajský soud, byla mylná. Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil stížní námitce, že krajský soud pochybil, zrušil-li rozhodnutí s odůvodněním, že nebyl dodržen postup dle § 21 odst. 1 d. ř. Proto také kasační soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; krajský soud zavázal právním názorem o tom, že o deliktech svou povahou pořádkových se samostatné řízení nezahajuje. V závěru rozsudku kasační soud poznamenal, že se nemohl vyjadřovat k úvahám naznačeným krajským soudem ohledně uložení pokuty ve vztahu k unesení důkazního břemene žalobce v daňovém řízení; taková námitka totiž nebyla uplatněna v kasační stížnosti, ale ani v žalobě.

Ve věci znovu rozhodl Krajský soud v Hradci Králové; s odkazem na § 78 odst. 1 s. ř. s. (opět) zrušil pro nezákonnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Výrok odůvodnil tím, že nevyhovění výzvě správce daně vydané ke splnění povinností dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) d. ř. nemělo být sankcionováno uložením pořádkové pokuty; následkem mohlo být toliko neunesení důkazního břemene v daňovém řízení a v jeho důsledku i stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 31 odst. 5 d. ř. Z toho soud dovodil, že žalobce neporušil žádnou povinnost nepeněžité povahy, za kterou by mu mohla být uložena pokuta dle § 37 d. ř. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů proto označil za nezákonné.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný novou kasační stížnost, v níž odkázal na § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Kasačnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení, neboť výrok opřel o důvody, jichž se žalobce v žalobě nedovolal.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat přípustností kasační stížnosti, neboť v posuzované věci již jednou rozhodoval. Dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Hypotéza citovaného ustanovení je naplněna potud, že krajský soud rozhodl znovu o téže věci; stěžovatel však nenamítal, že by se přitom soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu. Jeho námitka spočívala v tom, že krajský soud založil své rozhodnutí na posouzení otázky, jež nebyla žalobcem namítána. Přestože stěžovatel netvrdil důvod relevantní pro přípustnost kasační stížnosti dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., shledal kasační soud kasační stížnost přípustnou.

K aplikaci citovaného ustanovení se vyslovil i Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, uvedl, že *„ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) soudního řádu správního zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“*.

Krajskému soudu nelze vytknout, že se neřídil závazným právním názorem kasačního soudu vysloveným v předchozím rozhodnutí v téže věci. Krajský soud v novém rozhodnutí respektoval právní názor, že ohledně pořádkové pokuty neprobíhá nějaké pseudosamostatné řízení a není třeba je ani zahajovat způsobem dle § 21 odst. 1 d. ř. V tomto v pořadí druhém rozhodnutí tedy již krajský soud uvedené námitce žalobce nepřisvědčil.

Rozhodující však je, že krajský soud nepřestal na tom, že žádnou ze žalobních námitek (rozebraných výše) neshledal důvodnou; naopak uchopil novou, dosud jím neposuzovanou otázku - důvodnosti uložení pokuty, a po jejím zhodnocení rozhodl o nezákonnosti obou správních rozhodnutí. Za situace, kdy v novém rozhodnutí opřel krajský soud výrok o posouzení právní otázky, jíž se v předchozím rozsudku nezabýval, znamenalo by odmítnutí kasační stížnosti jako nepřípustné odepření práva stěžovatele na přístup k soudu, odepření spravedlnosti.

Nejvyšší správní soud proto přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost důvodnou.
Podle § 71 odst. 1 písm. c) s. ř. s. je žalobce povinen označit v žalobě žalobní body, z nichž musí být patrno, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.

Soud přezkoumá napadené výroky správního rozhodnutí v mezích žalobní bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Stěžovateli je nutno zcela přisvědčit, že krajský soud zrušil obě správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem namítán. Krajský soud sám v části rekapitulující žalobní námitky neuvedl nic, co by svědčilo o tom, že by žalobce zamýšlel napadnout rozhodnutí žalovaného z důvodu, který se posléze soud jal přezkoumávat; takový důvod není v žalobě obsažen a nebyl dokonce žalobcem ani jinde nikterak zmíněn.

Nejde přitom o důvod, který soud prvního stupně posuzuje z úřední povinnosti (§ 76 s. ř. s.). Krajský soud tak významně překročil meze soudního přezkumu vytyčené zásadou dispoziční, jíž je řízení před správními soudy ovládáno (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), když přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného mimo rámec vznesených žalobních bodů. Uvedený postup, jak již Nejvyšší správní soud vyslovil např. v rozsudku ze dne 14. 2. 2008, čj. 7 Afs 216/2006 - 63, směřuje k libovůli soudu, která je v demokratickém právním státě vyloučena. Krajský soud uvedeným postupem rovněž zasáhl do práva stěžovatele na rovné postavení účastníků řízení (čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s.), neboť v tomto případě neumožnil stěžovateli jako účastníku řízení, aby se mohl vyjádřit, tj. předložit relevantní argumentaci, ke skutkové a právní otázce, kterou, ač nebyla namítána v žalobě, vzal krajský soud za rozhodnou pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Postup, který krajský soud v předmětné věci zvolil, je tedy nutno zhodnotit jako tzv. *jinou vadu řízení před soudem, která může mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé* [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Vytknutá vada je o to výraznější, že se jí krajský soud dopustil poté, co již jednou o věci rozhodl. Se všemi žalobním body se soud vypořádal již ve svém prvním rozsudku; poté, kdy byl zrušen kasačním soudem a věc mu vrácena k dalšímu řízení z důvodu nesprávného právního posouzení, byl krajský soud povinen řídit se toliko závazným právním názorem. Navíc je třeba připomenout, že pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu § 71 odst. 2 s. ř. s. výslovně zakotvil zásadu koncentrace řízení, podle níž lze rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Ani žalobce by tedy již v novém řízení nebyl oprávněn namítat další důvod nezákonnosti napadeného rozhodnutí (uplatnit nový žalobní bod). Jestliže však soud přistoupil k tomu, že sám aktivně vyhledal nový důvod možné nezákonnosti napadeného rozhodnutí, jež nebyl v předchozím řízení řešen a jež, jak shora uvedeno, nebyl žalobcem vůbec namítán, nelze než toto jednání označit za porušení procesních pravidel.

Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek jako nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Zároveň jej zavazuje respektovat obsah žalobních bodů, které sám (opakovaně ve svých rozsudcích) rekapituloval, a které již v plném rozsahu posoudil.

O náhradě nákladů kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně 4. ledna 2011

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu