

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: **COIN, spol. s r. o.,** se sídlem Obeciny 3617, Zlín, zastoupena Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 – 101,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 – 101, **se zrušuje** ve výroku III. a IV., a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně COIN, spol. s r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen ve výroku III. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 – 101, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“), k žalobě společnosti COIN, spol. s r. o., zrušil výrokem I. a II. rozsudku ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 – 101, pro nezákonost rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále také „žalovaný“) ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284 a jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně (dále též „správce daně“) ze dne 26. 6. 2007, č. j. 159799/07/303912/1503. Výrokem III. citovaného rozsudku současně krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2995/08-1200-700284, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 27. 6. 2007, č. j. 160546/07/303912/1503, na daň z přijmu právnických osob za rok 2004 ve výši 120.960 Kč, a výrokem IV. rozhodl tak, že je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 2.000 Kč.

Pokud jde o výroky I. a II. uvedeného rozsudku, krajský soud ve shodě s žalobkyní i žalovaným dovodil, že již před vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2008, č. j. 2993/08-1200-700284, tak i správce daně ze dne 26. 6. 2007, č. j. 159799/07/303912/1503 zaniklo právo správních orgánů vůči žalobkyni k doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001.

Pokud jde o výrok III. napadeného rozsudku krajský soud došel k závěru, že podaná žaloba není důvodná. Krajský soud především (s poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č.j. 7 Afs 212/2006-74) dovodil, že je povinností žalovaného zabývat se odvolatelem neuplatněnými námitkami tehdy, pokud vyjdou najevo. Tak tomu ale v této věci nebylo. Žalovaný proto nepostupoval v rozporu se zákonem, nezabýval-li se žalobou vytýkanými pochybeními při projednávání a doručování zprávy o kontrole zástupci žalobce, chybami při výpovědích svědků a při nesprávné aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“)]. Z obsahu správního spisu nevyplývalo, že by měl správce daně postupovat v rozporu se zákonem. Nejsou v něm ani obsaženy skutečnosti, které by byly sto zpochybnit jeho postup. Žalovaný proto neměl žádný důvod posuzovat zákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí skrze námitky uplatněné až ve správní žalobě. V otázce určení, kdy jsou sto vyjít nové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí, pak citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, podle kterého je třeba rozumět pod termínem „vyjítím najevo“ (§ 50 odst. 3 věty druhé zákona o správě daní a poplatků), jakýkoliv způsob získání informace do dispoziční sféry správního orgánu, jež může být pro výsledek řízení rozhodující. Je-li pak tato informace součástí správního spisu, je nutno ji považovat za „vyšlou najevo“. Poukázal při tom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009 - 133, který vyslovil, že „.... *ustanovení o koncentraci správního řízení limituje uplatnění žalobních námitek procesně právního charakteru; námitky hmotněprávního charakteru však nijak omezovat nelze. Jinak řečeno, žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl*“.... *žalobce nemůže zajisté účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvého stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu, uvedená skutečnost ho však nikterak neomezuje v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotněprávních*“. Žalobkyně namítala, že správce daně pochybil, neboť nedošlo k řádnému projednání zprávy o kontrole, nebylo z čeho usuzovat na to, že by se zástupce žalobkyně vyhýbal projednání zprávy, že došlo k nesprávnému doručení a vyhodnocení doručení zástupci žalobkyně a že došlo k pochybení (zásahu do práv žalobkyně) při výslechu svědků a k nesprávné aplikaci § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud proto dovodil, že se v tomto směru jedná o námitky procesně právního charakteru, na které nedopadá ani žalobkyní poukazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009 - 133. Z tohoto důvodu uzavřel, že žalobkyně nemohla účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu, jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, jež ve správním řízení neuvedla. Krajský soud se proto těmito žalobkyní vytýkanými námitkami nezabýval a žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka nejprve krajskému soudu vytkla, že jeho rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že se správní soud vůbec nezabýval žalobními body IV. a VI. ze dne 13. 5. 2008, když se mylně odvolává na to, že v žalobě nelze uplatňovat námitky, které nebyly uplatněny v odvolání. Tento svůj názor pak opírá o řadu judikátů Nejvyššího správního soudu, zejména o rozsudek rozšířeného senátu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62, a o rozsudky sp. zn. 2 Afs 31/2005, sp. zn. 8 Afs 121/2005, sp. zn. 7 Afs 31/2008, sp. zn. 5 Afs 43/2008 a sp. zn. 2 Afs 64/2008, které jsou volně dostupné na www.nssoud.cz. Všem těmto rozhodnutím kasačního soudu je společný právní názor, že žalobce je oprávněn v žalobě uvést veškeré důvody, pro které považuje napadané rozhodnutí za nezákonné, a nebrání tomu ani skutečnost, že některé námitky nebyly uplatněny již v odvolacím řízení. Tvrdí-li pak krajský soud, že v žalobě nelze uplatňovat námitky, jež nebyly uplatněny v odvolání a nadto část z těchto námitek kuse přezkoumal (např. neprovedení výslechu svědka Ing. R. M., neuvedení jména svědků na předvolání, neprovedení hodnocení výpovědi Mgr. L. W., nedoručení zprávy zmocněnému zástupci žalobkyně ing. R. L.), je jeho postup zmatečný a vnitřně rozporný. Je tomu tak proto, že nelze zjistit, proč krajský soud některé žalobní námitky přezkoumal a některé nikoliv. Rozsudek krajského soudu je i věcně nesprávný, když správní soud vadně posoudil po právní stránce zbylou část žalobních bodů. Správní soud vyslovil stručný závěr, že výslech svědka Ing. R. M. proveden byl, že byla o něm informována, ale nezúčastnila se ho, a s obsahem výpovědi byla seznámena. Lze souhlasit jen se závěrem, že výslech byl proveden. Nelze však již souhlasit s tím, že byla o něm informována a přesto se jej nezúčastnila, jakož i s tím, že byla s obsahem výpovědi seznámena. Seznámením s výpovědí svědka nelze zhojit vadu spočívající v tom, že se výslechu nezúčastnila a nemohla tak svědkovi klást otázky. Byla tak zkrácena na svém právu klást svědkovi otázky a být předem obeznámena o identitě svědka, jakož i k čemu bude vyslechnut. Je skutečností, že jeden den před konáním výpovědi Finanční úřad v Říčanech jí telefonicky sdělil jméno svědka a že šlo o jí navrhovaného svědka. Krátká doba k přípravě jí však znemožňovala, aby se na výslech kvalifikovaně připravila a svědka náležitě vytěžila, resp. pozměnila si program a k výpovědi se dostavila. V tomto směru se již dříve vyslovil jak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. 1 Afs 7/2003, tak i Ústavní soud v nálezu ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. II. ÚS 262/06. Neobstojí ani závěr správního soudu, že žalovaný postupoval v souladu se zásadami daňového řízení (§ 2 ZSDP) při hodnocení svědecké výpovědi Mgr. L. W. Z ničeho není ani vidět, jak a k čemu byla výpověď svědka W. použita. Žalovaný tak nepostupoval v souladu se zásadou daňového řízení uvedenou v § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. S poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 133/2006 a sp. zn. 2 Afs 31/2005 dovozuje, že pokud ze správního rozhodnutí nevyplývá, jak byl hodnocen ten který důkaz, jak se s ním správní orgán vypořádal, má tato okolnost za následek nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Nesprávné a nedostatečně zdůvodněné je i prosté konstatování krajského soudu, že se její zástupce vyhýbal projednání a převzetí zprávy o kontrole, a proto mu byla zpráva zaslána poštou a doručena fikcí. Její zástupce nikdy neodmítal převzít zprávu o kontrole, ani se nevyhýbal jejímu projednání. Z rozsudku není ani zřejmé, z jakých důkazů tento závěr krajský soud dovozuje. Musí proto setrvávat na svém názoru, že se nevyhýbala projednání a převzetí zprávy o kontrole, že s ní nebyla zpráva řádně projednána a ukončena (nebyla seznámena s výsledkem kontroly, se způsobem zjištění výsledku

kontroly a nebylo jí umožněno navrhnout doplnění kontroly). Uvedeným postupem proto bylo porušeno ustanovení § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. Není ani na jisto postaveno, zda rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě dostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Stejně tak nemá skutkovou oporu tvrzení krajského soudu, že zpráva byla doručena fikcí. Žalovaný neprokázal, přestože v tomto směru na něm vázlo důkazní břemeno, že se buď sama nebo její zástupce v době doručování zdržovali v místě doručení. Pokud chtěl krajský soud říci, že žalovaný prokázal, že zde byly zákonné důvody pro doručení fikcí, měl uvést, z jakých skutkových okolností a důkazů tak dovozuje. Poukaz na doručenku a v ní vyznačený údaj sám o sobě nedokazuje, že nastaly podmínky pro doručení fikcí ve smyslu ust. § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V tomto směru pak odkazuje na právní závěr obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Afs 5/2008 - 81, který se také týkal zástupce žalobkyně.

Finanční ředitelství v Brně s podanou kasační stížností nesouhlasí a považuje ji za bezdůvodnou. K jednotlivým argumentům stěžovatelky uvádí, že se plně ztotožňuje se závěry krajského soudu a současně poukazuje na své vyjádření k žalobě. Zdůrazňuje při tom, že stěžovatelka v odvoláních podaných proti dodatečným platebním výměrům správce daně namítala pouze nesrozumitelnost, neurčitost a neplatnost vydaných platebních výměrů. V žalobě pak ale uplatnila zcela jiné důvody. Shodně s krajským soudem má za to, že ustanovení o koncentraci správního řízení limituje uplatnění žalobních námitek procesně právního charakteru. Nelze tak vyčítat, že se nezabýval námitkami, které nebyly uvedeny v odvoláních stěžovatelky. V dalším žalovaný správní orgán popisuje průběh daňové kontroly a blíže rozvádí skutečnosti, od nichž lze dovozovat, že se stěžovatelka vyhýbala projednání a převzetí zprávy o kontrole, jakož i z jakých důvodů považuje za prokázané, že u zástupce stěžovatelky byly naplněny podmínky pro použití fikce při doručení zprávy o kontrole. Současně má za to, že nebyla porušena práva stěžovatelky, pokud jde o namítané nedodržení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Podstatou podané kasační stížnosti je tvrzení stěžovatelky, že rozsudek krajského soudu je dílem nepřezkoumatelný a dílem založen na nesprávném právním posouzení věci. Jelikož stěžovatelka namítá jak nepřezkoumatelnost, tak i věcnou nesprávnost závěrů krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vytýkanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by bylo napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné, mohlo by být přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejprve zabýval nesprávným právním posouzením věci samé a teprve po té nepřezkoumatelností rozsudku.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu 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 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 nález 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 své 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*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „*z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je jinak společný závěr, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městský)*

*soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.)*".

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu soud vyšel a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak, nestanoví-li zákon jinak (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Ponechat stranou nelze okolnost, že odůvodnění v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo žalobní námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu je v uvedeném směru a rozsahu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že z tohoto rozsudku není patrné, jak správní soud posoudil zákonnost napadených správních rozhodnutí skrze žalobní námitky obsažené v článcích IV. a VI. žaloby ze dne 13. 5. 2008.

Stěžovatelka v oddíle IV. žaloby, i s poukazem na judikaturu kasačního soudu, namítala, že s ní nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, že jí nebylo umožněno vyjádřit se k výsledku kontroly před jejím ukončením, že jí nebylo umožněno vyjádřit se ke způsobu zjištění výsledku kontroly a navrhnout doplnění jejich výsledků. Těchto nezákonností se měl dopustit správce daně i žalovaný. Obdobně měla být dotčena práva stěžovatelky i tím, že s ní nebyla projednána a podepsána konečná zpráva o výsledku daňové kontroly (v konečném znění) a že nebyla tato kontrola řádně ukončena. Takové vadné ukončení kontroly pak nemůže být nahrazeno pouhým zasláním zprávy stěžovatelce a jejímu zástupci. Stěžovatelka tedy namítala, že v její věci byla napadená rozhodnutí vydána v rozporu s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 větou třetí zákona o správě daní a poplatků. V oddíle VI. žaloby pak stěžovatelka brojila v tom směru, že správní orgány zcela nesprávně hodnotily a neosvědčily jako důkaz o uzavřeném smluvním vztahu předloženou obchodní smlouvu, kterou považovaly za účelově doloženou listinu. Stěžovatelka tak namítala porušení § 2 odst. 7 ZSDP. Z obsahu této námitky lze dovozovat, že stěžovatelka implicitně brojila (v souvislosti s poukazovanou smlouvou) proti nesprávnému hodnocení důkazů ze strany správce daně. Tím uplatňovala rozpor s ustanovením § 31 odst. 2, 4 a § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a to v souvislosti s neprokázáním provedení služeb firmou MIDORI v roce 2001 (účasti této společnosti na obchodním případu pojištění společnosti Čechofrakt makléřskou společností EMS Broker), resp. v souvislosti s neprokázáním neexistence právního titulu - k zahrnutí částek za sankční úroky z pozdních úhrad faktur č. 21001 a 21003 do daňově uznatelných nákladů roku 2004. Krajský soud však na tyto žalobní výtky při svém rozhodování nereflektoval a ponechal je stranou své pozornosti. Neuvedl přitom skutkové ani právní důvody, proč považuje tato žalobní tvrzení stěžovatelky za lichá, mylná, či vyvrácená. Správní soud tak zatížil ve světle uvedené judikatury tímto postupem své

rozhodnutí vadou, která má nutně za následek nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

Na uvedeném nic nemění ani okolnost, že krajský soud v závěru svého rozsudku (po té co výslovně uvedl a rozvedl, proč se nezabýval všemi žalobními námitkami) poznamenal, že „*postup žalovaného i správce daně byl v souladu s procesními předpisy a námitky jsou nedůvodné, když při doručování nedošlo k žádným pochybením; že žalovaný oprávněně postupoval v souladu s § 16 odst. 8 věta poslední ZSDP a přistoupil k odeslání zprávy v poštovní zásilce s doručenkou; že s ohledem na obsah údajů pošty obsažených na doručence došlo k fikci doručení dle § 17 odst. 5 téhož zákona; že při hodnocení důkazů žalovaný postupoval v souladu se základními zásadami daňového řízení, které jsou uvedeny v § 2 ZSDP, přičemž odkázal na vyjádření žalovaného k žalobě, které objektivně popisuje průběh daňového řízení ve vztahu k uplatněným námitkám*“. Takové prosté konstatování však není sto nahradit řádné odůvodnění rozsudku správního soudu. Z odůvodnění rozsudku správního soudu musí být zřejmý nejen vyslovený právní závěr (zde, že procesní postup žalovaného i správce daně byl v souladu s procesními předpisy), ale musí z něj být zřejmé, na základě jakých skutkových okolností a důkazů k těmto svým závěrům soud dospěl, proč má žalobní argumentaci stěžovatelky za lichou mylnou či vyvrácenou a naopak napadené rozhodnutí skutkově i právně podložené. Tak tomu ale v projednávané věci nebylo.

Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je i závěr krajského soudu, že v projednávané věci byly dány zákonné podmínky pro doručení Zprávy o kontrole fikcí s poukazem na v doručence vyznačený údaj: nevyzvednuto, a že jiný údaj bylo možno ověřit. Podle § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro rok 2007, platí, že: „*Nebyl-li adresát písemnosti, která má být doručena do vlastních rukou, zastižen, ačkoliv se v místě doručení zdržuje, uloží doručovatel písemnost v místně příslušné provozovně držitele poštovní licence nebo u obecního úřadu a příjemce o tom vhodným způsobem vyrozumí. Nevyzvedne-li si příjemce písemnost do patnácti dnů od uložení, považuje se poslední den této lhůty za den doručení, i když se příjemce o uložení nedozvěděl*“. Z uvedené dikce tedy vyplývá, že fikce doručení je vázána na nejen na uplynutí úložní lhůty (15 dnů), ale také na podmínku, že se v místě doručení adresát písemnosti zdržuje. Z rozsudku krajského soudu však není zřejmé, zda naplnění uvedené další podmínky - při vyslovení svého závěru - správní soud vůbec posuzoval.

Věcně nesprávný je pak právní závěr krajského soudu, pokud s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 79/2009 - 133, který interpretoval usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 - 62 (publikováno pod č. 1742/2009 Sb. NSS), v předmětné věci vyložil, že stěžovatelka nebyla oprávněna v žalobě namítat vady řízení před správními orgány a námitky, které neuplatnila již v odvolacím řízení. Je tomu jednak pro to, že v daňovém řízení se neuplatňuje princip koncentrace řízení a jednak z toho důvodu, že rozšířený senát dospěl k opačnému závěru, a to, že: „*Žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl*“. Pokud je totiž odvolací orgán povinen zabývat se podaným odvoláním v zásadě jen v rozsahu uplatněných námitek, nelze účinně namítat jako procesní vadu, že rozhodnutí správního orgánu prvního stupně nebylo přezkoumáno v celém rozsahu. Uvedená skutečnost však nikterak neomezuje žalobce (stěžovatelku) v nalézání jiných vad řízení či nezákonností hmotně právních. Uvedené tedy znamená pouze to, že pokud stěžovatelka neuplatnila v odvolání

nějakou námitku (ať již procesního nebo hmotně-právního charakteru) nelze vytýkat žalovanému, že v odůvodnění svého rozhodnutí na tuto nevznesenou námitku nereagoval. Neznamená to, že by stěžovatelka nemohla tuto námitku uplatnit v žalobě. Právní ochrana poskytovaná správními soudy je totiž ochranou originální a není pokračováním správního řízení.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti výroku III. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 4. 2012, č. j. 29 Af 112/2010 – 101, je opodstatněná, proto napadený rozsudek ve výroku III. zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), současně zrušil i navazující výrok IV. o nákladech řízení, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu a v mezích žalobních bodů správní žaloby opětovně přezkoumal zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (bude-li to třeba, pak doplní skutkový stav věci), a teprve poté vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

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

Kasační soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 28. června 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu