

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce: **I. Š.**, zastoupen JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Uherské Hradiště, Růžová 1254, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 2. 11. 2016, č. j. 62 Af 30/2015 – 41,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4.114 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce JUDr. Víta Burši.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu v Uherském Brodě ze dne 24. 5. 2012, č. j. 96864/12/338912706315 (dále jen „platební výměr“), byla žalobci vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 165.660 Kč a současně mu bylo stanoveno zvýšení daně ve smyslu § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), ve spojení s § 264 odst. 12 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve výši 16.566 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 28. 3. 2013, č. j. 9412/13/5000-14103-806032, toto odvolání zamítl. Žalobce následně podal žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jenž ji shledal částečně důvodnou a rozsudkem ze dne 5. 9. 2014, č. j. 62 Af 39/2013 – 62, rozhodnutí o odvolání zrušil. Žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu, vydal dne 21. 1. 2015

rozhodnutí č. j. 1363/15/5200-10423-806032 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým změnil platební výměr ve výroku tak, že žalobci byla vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 122.300 Kč a současně mu bylo stanoveno zvýšení daně ve smyslu § 68 ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu ve výši 12.230 Kč. Žalobce proti napadenému rozhodnutí podal žalobu, o níž krajský soud rozhodl dne 2. 11. 2016, č. j. 62 Af 30/2015 – 41, tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[2] Důvodnost žaloby shledal krajský soud v případě žalobního bodu, kterým žalobce namítal, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Krajský soud uvedl, že žalovaný výrokem napadeného rozhodnutí změnil ve výroku platebního výměru pouze výši daně, částku zvýšení daně a tedy celkovou částku, kterou je žalobce povinen zaplatit. Výrok napadeného rozhodnutí se však nijak nedotkl zbývající části výroku platebního výměru, tedy části způsobu výpočtu daně. Základ daně tak byl nadále 680.127 Kč, jak bylo stanoveno platebním výměrem. Krajský soud podotkl, že pokud platební výměr obsahuje ve výroku i způsob výpočtu daně a je-li její výše žalovaným měněna, je nezbytné, aby byl změněn celý výrok platebního výměru, způsob výpočtu daně nevyjímaje. Nestane-li se tak je výrok platebního výměru vnitřně rozporný, neboť napadeným rozhodnutím nově vyměřená daň neodpovídá způsobu jejího výpočtu, který je obsažen v platebním výměru, *in conreto* stanovenému základu daně.

[3] Jako nedůvodnou naopak krajský soud vyhodnotil žalobní námitku, že není zřejmé, proč ke změně výše vyměřené daně došlo. To podle krajského soudu jasně vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, tj. z důvodu vázanosti žalovaného právním názorem, vysloveným krajským soudem v prvním zrušovacím rozsudku (viz výše), kdy žalovaný akceptoval žalobcem tvrzenou nákupní cenu u vozidla Fiat Adria Coral (1.190.000 Kč), namísto původně správcem daně stanovené částky (1.054.571 Kč). To vedlo ke zvýšení částky výdajů pro účely snížení základu daně o částku 135.429 Kč. Místo 3.835.020 Kč tak výdaje podle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, činily 3.970.449 Kč. Krajský soud zdůraznil, že právě tato úvaha však měla být promítnuta do výroku napadeného rozhodnutí. Krajský soud proto shledal výrok platebního výměru ve znění napadeného rozhodnutí jako vnitřně rozporný a tedy nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Napadené rozhodnutí z tohoto důvodu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V ní argumentoval srovnáním situace, řešené podle § 46 ZSDP, ve srovnání se situací, kdy je třeba postupovat podle daňového řádu. V prvém případě správce daně ve výroku platebního výměru stanovoval základ daně a výši daně, respektive daňové ztráty. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 – 53, pak absence některé z uvedených náležitostí ve výroku platebního výměru má za následek neplatnost celého platebního výměru. Nyní projednávaný platební výměr však byl vydán již za účinnosti daňového řádu, kdy podle ustanovení § 139 citovaného zákona vyměřuje správce daně daň, respektive daňovou ztrátu. To koresponduje s § 101 daňového řádu, podle kterého správce daně rozhodnutím ukládá povinnosti, přiznává práva, nebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem. Pouze výrok rozhodnutí je však tou

částí rozhodnutí, kterou správce daně autoritativně ukládá povinnost, přiznává právo, nebo deklaruje právo či povinnost stanovenou zákonem. Také pouze výrok rozhodnutí nabývá právní moci a je pro účastníka řízení závazný. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu platí, že výrok rozhodnutí musí obsahovat odkaz na právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost rovněž konkrétní výši částky s uvedením čísla účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na nějž má být částka uhrazena. Žalovaný proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že mění-li výrok platebního výměru, je jeho povinností rozhodnout i o základu daně, zde o změně části označené „*Výpočet daně z příjmů fyzických osob*“, a to přestože je z hlediska struktury platebního výměru zařazena do výrokové části.

[5] Podle stěžovatele zmíněná část není, respektive nemůže být, součástí výroku platebního výměru, neboť nezakládá/nedeklaruje práva či povinnosti účastníka řízení. Pokud je tak rozhodnutím o odvolání měněn platební výměr, může se změna dotknout pouze jeho výrokové části, tj. výše daně, respektive daňové ztráty. Stěžovatel podpůrně odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 10. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010 – 52, podle kterého rozhodnutí I. a II. stupně tvoří fakticky jeden celek v mezích provedených změn, kdy však změna rozhodnutí spočívá výhradně ve změně výroku, protože pouze výrok je závaznou a vykonatelnou částí správního aktu. Při změně napadeného rozhodnutí pak závisí vyjádření výroku rozhodnutí o odvolání vždy na konkrétních okolnostech a vhodnosti vybraného řešení.

[6] Přezkoumávaný výrok tedy zjevně není rozporný, neboť z něj jasně vyplývá jaká daň, za jaké zdaňovací období a v jaké výši byla vyměřena, stejně jako způsob, jakým ji daňový subjekt má uhradit a v jaké lhůtě. V odůvodnění rozhodnutí je přitom naprosto srozumitelně uvedeno, na základě jaké úvahy žalovaného došlo ke změně výše vyměřené daně. Náležitosti rozhodnutí podle § 102 daňového řádu jsou proto splněny a jen takto formulovaný výrok je pro daňový subjekt závazný. Požadavek krajského soudu, aby stěžovatel ve výroku rozhodnutí o odvolání rozhodl nejen o výši vyměřené daně, ale také o základu daně, respektive o způsobu výpočtu vyměřené daně a jejího zvýšení, nemá oporu v příslušných ustanoveních daňového rádu (viz ustanovení § 139 a násl. daňového řádu, ve spojení s § 101 a 102 citovaného zákona). Výrok napadeného rozhodnutí je tedy zcela přezkoumatelný. Stěžovatel proto navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Žalobce podal ke kasační stížnosti dvojí vyjádření; první k podané blanketní kasační stížnosti, druhé k jejímu doplnění. V prvním uvedl, že kasační stížnost nebyla podle jeho názoru podána včas, neboť v ní absentuje konkrétní důvod jejího podání, kdy stěžovatel zcela vědomě uvedl, že důvod doplní na výzvu soudu. Podle žalobce jde o vědomé obcházení zákona, neboť § 106 odst. 1 a 3 s. ř. s. nelze vykládat tak, že slouží ke svévolnému prodloužení lhůty k odůvodnění kasační stížnosti. Ve lhůtě k odstranění vad může dojít k precizaci důvodů, jejich doplnění, ale ne konkretizaci obecně uvedeného důvodu „*nesprávného právního posouzení*“. Uvedený postup je nepřijatelný především u kasačních stížností podávaných státními orgány.

[8] V druhém vyjádření, k doplnění kasační stížnosti, žalobce uvedl, že ačkoliv stěžovatel rozpor ve výroku nepopírá, vytváří uměle konstrukci, že část výroku vlastně

výrokem není, ale je odůvodněním. Je to však správní orgán, kdo vydává rozhodnutí a formuluje jeho výrok, přičemž je na něm, jakým způsobem jej zformuluje a co vše do něj uvede. Z této pravomoci vyplývá i odpovědnost za zákonnost, správnost, úplnost a určitost, a tím i za přezkoumatelnost výroku rozhodnutí. Jestliže do výroku žalovaný včlenil něco, co do něj nepatří, je to jeho chyba, a i to je důvodem pro zrušení rozhodnutí, zejména za situace, kdy je daná část v rozporu se zbylou částí rozhodnutí. Jestliže pak stěžovatel část výroku označuje jako odůvodnění, nemění to nic na jeho nepřezkoumatelnosti, neboť je výroková část v rozporu s odůvodněním „*včleněným*“ do výroku, a konečně i s odůvodněním označeným jako „*odůvodnění*“. Tvrzení, že výrok napadeného rozhodnutí obsahuje veškeré náležitosti podle § 102 daňového řádu, též neobstojí, neboť citované ustanovení neupravuje vlastní formulaci a již vůbec negativně nevymezuje, co ve výroku být nesmí. Toto ustanovení tedy stanovuje pouze to, co ve výroku být musí. Argumentace stěžovatele nemůže být tolerována i z hlediska proporcionality mezi právy a povinnostmi účastníků daňového řízení, neboť po daňových subjektech je vyžadováno „*naprosto precizní a přesvědčivé plnění povinností*“. Žalobce proto navrhl kasační stížnost zamítnout.

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, splněny jsou i podmínky zastoupení podle § 105 odst. 2 s. ř. s. stejně jako i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

[10] K námitce opožděnosti kasační stížnosti (ve které měl absentovat konkrétní důvod jejího podání) zdejší soud uvádí, že žalobcem zastávaný výklad nemá oporu v zákoně. Ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. mezi zvláštní náležitosti kasační stížnosti, přistupující k obecným náležitostem podání ve smyslu § 37 odst. 3 s. ř. s., řadí též důvody, pro které stěžovatel pravomocné rozhodnutí soudu napadá. V případě, že stěžovatel takové důvody neuvede, postupuje Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., a stěžovatele vyzve k odstranění vad podání, s tím, že nebude-li podání v této lhůtě doplněno nebo opraveno a v řízení nebude možno pro tento nedostatek pokračovat, soud podání usnesením odmítne. Zákon přitom nečiní rozdíly v tom, zda stěžovatel formuluje určité důvody, které jsou však neprojednatelné, nebo toliko formálně odkáže na některý z důvodů pro podání kasační stížnosti ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. Pro postup ve smyslu § 37 odst. 5, ve spojení s § 120 s. ř. s., je klíčové pouze to, zda daný nedostatek vede k nemožnosti projednání kasační stížnosti, či nikoli. Uvádí-li pak žalobce, že případná lhůta k doplnění kasační stížnosti má sloužit toliko k její precizaci nelze mu dát za pravdu. Lhůta slouží právě k zajištění projednatelnosti kasační stížnosti, respektive k poskytnutí možnosti stěžovateli odstranit její nedostatky tak, aby se projednatelnou stala. Naopak míra preciznosti argumentace jakou stěžovatel v podané kasační stížnosti zvolí je pouze věcí jeho uvážení a předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srovnej přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Nedosahuje-li tedy „*nekvalita*“ zmíněné neprojednatelnosti kasační stížnosti, není důvod k výzvě stěžovateli ve smyslu § 37 odst. 5 s. ř. s. V případě nevydání předmětné výzvy má pak stěžovatel možnost kasační stížnost doplnit v zásadě kdykoliv až do vydání rozhodnutí, a to rovněž doplněním rozsahu odůvodnění kasační stížnosti. Ustanovení upravující řízení o kasační stížnosti totiž neznají zákonnou koncentraci, ale právě toliko koncentraci soudcovskou, v podobě vydání předmětné výzvy k doplnění kasační stížnosti.

Stěžovatel tak postupoval v souladu s popsanými procesními možnostmi a není tedy pravda, že by podal kasační stížnost po marném uplynutí zákonné lhůty uvedené v § 106 odst. 2 s. ř. s.

[11] Zdejší soud následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[12] Stěžovatel svou argumentací fakticky namítá, že za výrok rozhodnutí lze považovat pouze prvky (skutečnosti) výrokové části, které představují *povinné náležitosti výroku* ve smyslu § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Pouze ty totiž, dle jeho názoru, zakládají daňovému subjektu povinnosti, a pouze takto pojímaný (vymezený) výrok rozhodnutí nabývá právní moci. Jelikož výrok nyní přezkoumávaného platebního výměru, ve znění napadeného rozhodnutí, zákonem stanovené náležitosti obsahuje, je plně přezkoumatelný. Část označená jako „*Výpočet daně z příjmů fyzických osob*“, ač strukturálně zahrnuta do výroku, fakticky „*pouze odůvodňuje, jakým způsobem správce daně dospěl k výsledné výši daně*“. Nejvyšší správní soud nemůže takové stěžovatelově argumentaci přisvědčit.

[13] Stěžovateli je možno dát za pravdu v tom, že jím odkazovaná ustanovení daňového řádu, jmenovitě ustanovení § 102 citovaného zákona, z hlediska výroku pak konkrétněji § 102 odst. 1 písm. d), stanovují povinné náležitosti rozhodnutí. Nelze však v této souvislosti přehlédnout, že jde o taxativní výčet toliko základních náležitostí rozhodnutí, jak lze dovodit i ze skutečnosti, že sám daňový řád v řadě svých ustanovení doplňuje požadované náležitosti pro zvláštní typy rozhodnutí. Příkladem lze odkázat na § 32 odst. 3, § 97 odst. 3, či § 119 odst. 3 daňového řádu. Lze se tak ztotožnit s názorem žalobce, že stěžovatelem odkazovaná ustanovení v žádném případě, a to ani implicitně, nestanovují, co *nelze* do výroku zahrnout. Jinými slovy, stěžovateli by nepochybně nemohlo jít k tíži, pakliže by do výroku rozhodnutí nezahrnul „*prvky*“ (náležitosti), které mu zákon [§ 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu] neukládá. Na druhou stranu nelze přijmout stěžovatelův závěr, který ve svém důsledku znamená, že zahrne-li o své vůli do výroku rozhodnutí skutečnosti nad rámec povinných náležitostí výroku, mohou tyto skutečnosti být (zde po změně rozhodnutí) v rozporu s ostatními (povinnými) prvky výroku jen proto, že nepovinné části fakticky netvoří skutečný výrok. Rozsudek zdejšího soudu č. j. 1 Afs 42/2010 – 52, jehož se stěžovatel dovolává, a který uvádí, že při změně odvoláním napadeného rozhodnutí závisí vyjádření výroku rozhodnutí o odvolání vždy na konkrétních okolnostech a vhodnosti vybraného řešení, pak v žádném případě nelze vyložit jako oprávnění žalovaného „*za konkrétních okolností*“, které si nadto lze jen těžko představit, formulovat vnitřně rozporný výrok.

[14] Výklad předložený stěžovatelem by konečně nebylo možné akceptovat ani za předpokladu, že by sporná část výpočtu daně byla skutečně chápána toliko jako odůvodnění rozhodnutí. Nelze totiž přejít základní předpoklad, že požadavek souladu obsahu i formy jsou klíčovým faktorem pro jasnost, srozumitelnost, jednoznačnost a celkovou přesvědčivost rozhodnutí, která ve svém důsledku má zásadní význam i pro akceptovatelnost rozhodnutí (nejen) jeho příjemcem. Obsah rozhodnutí je pak nepochybně rovněž zásadně důležitý pro jeho přezkoumatelnost, a to ať již před odvolacími orgány, či následně správními soudy. Výroková část je přitom nepochybně

nejdůležitější částí celého rozhodnutí, neboť, jak konečně uvádí sám stěžovatel, jsou v ní konkretizována práva a povinnosti, o nichž je rozhodováno; pouze výrok nabývá právní moci (viz § 103 daňového řádu), a rovněž pouze výrok lze napadnout opravnými prostředky (viz § 109 odst. 1 věta druhá téhož zákona). Z těchto důvodu je zcela namístě klást na obsah výroku přísné požadavky, čímž nelze rozumět pouze povinné zahrnutí obligatorních náležitostí výroku ve smyslu § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, ale nepochybně i bezrozpornost v něm obsažených skutečností.

[15] Nelze současně přehlédnout, že sám stěžovatel nijak nepopírá, že ačkoliv akceptoval žalobcem uplatněné daňově účinné výdaje, a tím snížení základu daně (str. 12 napadeného rozhodnutí), nepromítl následně tuto změnu do základu daně, který tvoří [byť z pohledu § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu pouze fakultativní] součást výroku platebního výměru. Stěžovatel rovněž nenamítal, že by snad mělo jí o pouhou chybu v psaní a podobné zjevné nesprávnosti, které jsou řešitelné institutem opravy zřejmých nesprávností podle § 104 daňového řádu. Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že rozhodnutí (zde platební výměr) je zásadně završením celého řízení a jde tak o nejzásadnější procesní úkon správce daně. Je tak zcela namístě požadavek přesnosti ve vyjadřování, naplnění všech formálních i obsahových náležitostí, ale i jasnosti celého rozhodnutí, a to i s ohledem na výše zmiňovanou možnost správního, respektive zde soudního přezkumu. Stěžovatel však na tyto oprávněné požadavky zcela rezignoval prostřednictvím strohého odkazu na povinné náležitosti (výroku) rozhodnutí. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud postupoval správně, přistoupil-li ke zrušení napadeného rozhodnutí z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, neboť stěžovatelem realizovaná změna ve výši vyměřené daně, a zvýšení daně ve smyslu § 68 ZSDP, ve spojení s § 264 odst. 12 daňového řádu, zjevně odporuje nezměněné výši základu daně. Kasační námitka stěžovatele podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tedy není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[17] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo náleží procesně úspěšnému žalobci, který v podaném vyjádření uplatnil náklady za dva úkony právní služby advokáta – převzetí zastoupení a vyjádření ke kasační stížnosti, dva režijní paušály a náhradu DPH. V případě prvního z úkonů nelze žalobci vyhovět, neboť ze spisu je zřejmé, že právní zástupce JUDr. Vít Burša zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem. Za vyjádření ke kasační stížnosti žalobci náleží podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5, § 6 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále jen „advokátní tarif“) odměna ve výši 3100 Kč a dále náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč dle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Zástupce žalobce rovněž doložil, že je plátcem DPH, zdejší soud proto přiznal též náhradu za DPH ve výši 21 %. Celkově je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 4114 Kč k rukám JUDr. Víta Burši (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

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

pokračování

V Brně dne 4. října 2017

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu