



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **M. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Císařem, advokátem se sídlem Pařížská 16, Ústí nad Labem proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2002, č. j. 12953/170/01, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 11. 2003, č. j. 15 Ca 462/2002 - 39,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 11. 2003, č. j. 15 Ca 462/2002 - 39, **se zrušuje.**
- II.** Žaloba se odmítá.
- III.** Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 8. 2002 bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále též „správce daně“) ze dne 10. 9. 1997, č. j. 117692/97/214962/0218, kterým bylo žalobci uloženo vrácení neoprávněně čerpaných prostředků státního rozpočtu ve výši 25 657 983 Kč.

Žalovaný o odvolání znovu rozhodoval poté, kdy jeho předchozí zamítavé rozhodnutí ze dne 24. 4. 1998, č. j. 16573/140/97, bylo rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 1. 1999, č. j. 16 Ca 202/98–26, zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný podle soudu neodstranil vady předchozího řízení, své rozhodnutí nedostatečně odůvodnil a nevypořádal se se všemi žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami, s částí z nich se vypořádal nesprávně. Soud především žalovanému vytkl, že za situace, kdy řízení před správcem daně bylo (v rozporu se zákonem) zahájeno přímo vydáním neodůvodněného rozhodnutí a odvolatel namítal nedůvodnost uložení odvodu, musí být tyto důvody v celém rozsahu dostatečně zřejmé z rozhodnutí odvolacího.

Žalovaný následně odstraňoval vady odvolacího řízení, v jehož dalším průběhu žalobce řadou podání doplňoval podané odvolání. Poté rozhodnutím ze dne 30. 8. 2002 odvolání opětovně zamítl. Z odůvodnění rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vzal za podklad svého rozhodnutí protokol o výsledku kontroly hospodaření s prostředky státního rozpočtu České republiky provedené u žalobce (dále též „protokol o kontrole“) ze dne 17. 6. 1997, s tím, že žalobce nepředložil konkrétní důkazy, které by zpochybnilo zjištění v protokolu o kontrole uvedené. Námitky, uplatněné žalobcem v odvolání a jeho doplněních, dílem odmítl s odkazem na závěry obsažené ve zrušujícím rozhodnutí krajského soudu, dílem pak (pokud jde o důvody, pro které byly předmětné výdaje považovány za neoprávněné) činil žalovaný závěry na základě příloh rozhodnutí č. 1 až 31, které byly vyhotoveny v rámci odvolacího řízení na základě příloh protokolu o kontrole za účelem jasnějšího vymezení důvodů, pro které byly předmětné výdaje považovány za neoprávněné.

Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2002 napadl žalobce žalobou. V ní zejména namítal, že rozhodnutí trpí stejnými vadami jako předchozí rozhodnutí ze dne 24. 4. 1998, je nepřezkoumatelné a nerespektovalo právní názor, který vyslovil krajský soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 22. 1. 1999, rozhodnutí podle něho postrádá některé základní náležitosti a nebylo ani účinně doručeno; své výhrady v žalobě konkrétně a podrobně zdůvodnil. Mimo další též poukazyval na to, že rozhodnutí žalovaného odkazuje na přílohy č. 1 – 31, které k rozhodnutí nebyly žalovaným přiloženy, a namítal, že nemohou být součástí odůvodnění rozhodnutí, jehož text končí podpisem a razítkem žalovaného.

Krajský soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými a rozsudkem ze dne 19. 11. 2003 žalobu zamítl. K námitce vztahující se k přílohám rozhodnutí soud uzavřel, že „byly přílohy připojeny k tomuto rozhodnutí, odůvodnění na ně odkazovalo, takže je lze považovat za součást napadeného rozhodnutí. Navíc na přílohy neodkazoval výrok rozhodnutí žalovaného, takže nemusely být podepsány a opatřeny otiskem úředního razítka se státním znakem“.

Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., které podrobně rozvedl a konkretizoval. Brojil též proti tomu, jak se krajský soud vypořádal s námitkou spočívající v tom, že součástí napadeného rozhodnutí žalovaného nebyly přílohy č. 1 - 31, na které rozhodnutí odkazuje. Tím podle něho došlo k tomu, že rozhodnutí žalovaného není kompletní a stěžovateli tak byla znemožněna potřebná obrana, neboť přílohy neměl k dispozici.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření reagoval negativním stanoviskem na důvody, jimiž stěžovatel zdůvodňuje kasační stížnost a navrhl její zamítnutí. K otázce příloh rozhodnutí uvedl, že přílohy nejsou základní náležitostí rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 daňového řádu a představují pouze nadstandardní údaje pro lepší názornost velmi rozsáhlého zjištění. Stěžovateli nemohly a ani nemusely být k dispozici, neboť jsou to pouze přehledy, které byly vyhotoveny pouze pro účely rozhodnutí o odvolání.

Kasační stížnost je důvodná.

V předmětné věci bylo třeba se nejprve zabývat otázkou, zda přílohy č. 1 až 31, na něž žalobou napadené rozhodnutí v odůvodnění odkazuje, tvořily součást napadeného rozhodnutí a jaké závěry je třeba vyvodit z toho, jestliže nebyly stěžovateli spolu s rozhodnutím o odvolání či eventuelně později doručeny.

Daňový řád v ustanovení § 32 odst. 2 vymezuje základní náležitosti rozhodnutí, mezi něž patří označení oprávněného správce daně, který rozhodnutí vydal, číslo jednací, případně i číslo platebního výměru, datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a jde-li o peněžité plnění, také částku a číslo účtu příslušné banky, na něž má být částka zaplácena, lhůta plnění, poučení o místu, době a formě podání opravného prostředku s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku a vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména, příjmení a funkce a otisk úředního razítka se státním znakem. Podle § 32 odst. 3 daňového řádu rozhodnutí musí obsahovat odůvodnění jen v případech, kdy tak stanoví daňový řád, popř. zvláštní zákon. Rozhodnutí o odvolání je rozhodnutím, které, pokud se jím nevyhovuje odvolání v plném rozsahu, musí být vždy odůvodněno (§ 50 odst. 7 daňového řádu).

Z dikce § 50 odst. 7 daňového řádu je nepochybně třeba dovodit, že zákonný požadavek ukládající odvolacímu orgánu povinnost vypořádat se v odůvodnění rozhodnutí se všemi důvody v odvolání uvedenými je třeba vyložit tak, že z odůvodnění daňového rozhodnutí o odvolání musí být seznatelné, které odvolatelovy námitky shledal důvodnými, či proč odvolací orgán považuje odvolací námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené i jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Jen tak je totiž rozhodnutí odvolacího daňového orgánu schopno přezkumu soudem v případě, kdy je napadeno žalobou ve správním soudnictví. Opírá-li se rozhodnutí o rozsáhlá skutková zjištění, je na uvážení správního orgánu, zda je pojme přímo do textu odůvodnění rozhodnutí, anebo zda pro účely přehlednosti odůvodnění vytvoří jako součást rozhodnutí přílohy, na něž v textu odůvodnění odkáže a spojí s nimi své závěry. V takovém případě však musí být spolu s rozhodnutím, jehož součástí tvoří, doručeny zákonem stanovenému okruhu adresátů i tyto přílohy, neboť účinky řádného doručení a tím i právní účinnost rozhodnutí pro příjemce ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu lze spojovat jen s takovým rozhodnutím, které mu bylo doručeno ve své celistvosti. Jen řádným doručením úplného rozhodnutí odvolacího orgánu je rozhodnutí způsobilé nabýt právní moci.

Podle § 5 s. ř. s. se lze ve správním soudnictví domáhat ochrany práv po vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon. Žaloba podle § 65 a násl. s. ř. s. je pak přípustná pouze po vyčerpání řádných opravných prostředků žalobcem, přičemž lhůta k podání žaloby počíná běžet až poté, kdy rozhodnutí o opravném prostředku bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Pokud žalobci nebylo řádně doručeno písemné vyhotovení rozhodnutí, nepočala dosud běžet ani lhůta k podání žaloby a je-li v takovém případě žaloba podána, je žalobou předčasnou, kterou nelze meritorně přezkoumat, a je dán důvod pro odmítnutí takové žaloby soudem podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Ze správního spisu vyplývá, že v předmětné věci po zrušení původního rozhodnutí žalovaného Finanční úřad v Ústí nad Labem v průběhu odvolacího řízení vyhotovil podklad pro zdůvodnění odvolání, který se týkal specifikace neoprávněně použitých účelových dotačních prostředků státního rozpočtu v roce 1995 a 1996. Součástí tohoto podkladu jsou i přílohy č. 1 až 31, které svým obsahem nekorespondují s obsahem obdobně číslovaných příloh protokolu o výsledku kontroly. V těchto přílohách pak označením čísla účetního dokladu, druhu výdaje, částky, datem úhrady a odkazem na číslo položky a číslo přílohy protokolu o kontrole finanční úřad uvedl jednotlivé výdaje charakterizované společným účelem vynaložení a rozpočtovým rokem, které kontrolovaný příjemce dotací neoprávněně použil z prostředků státního rozpočtu a v závěru každé z příloh sumarizoval celkovou částku takových výdajů. V odůvodnění rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení na základě příloh protokolu o kontrole byl proveden soupis výdajů za účelem jasnějšího vymezení důvodů, pro které byly předmětné výdaje považovány za neoprávněné a tyto soupisy označil za přílohy č. 1 až 31 rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí pak žalovaný již jen odkázal na jednotlivé přílohy uvedením sumarizované částky výdajů v nich uvedených a jejich použití a o nich uzavřel, že jsou výdaji žalobcem neoprávněně financovanými z prostředků dotací v období roku 1995 (část A), výdaji neoprávněně financovanými z prostředků dotací v období od 1. 1. do 31. 8. 1996 (část B) a výdaji neoprávněně financovanými z prostředků dotací v období od 1. 9. do 31. 12. 1996 (část C). Ve správním spise jsou tyto přílohy k rozhodnutí připojeny. V předmětné věci tak žalovaný pro účely odůvodnění vytvořil jako součást rozhodnutí přílohy č. 1 až 31, které měly být stěžovateli (res. jeho zástupci) spolu s rozhodnutím doručeny.

Ačkoliv stěžovatelova výhrada uplatněná v žalobě směřovala k tomu, že tyto přílohy netvoří součást odůvodnění rozhodnutí z důvodu, že následují až za podpisem a razítkem (tedy argument mířící k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí), poukazoval žalobce současně i na to, že přílohy nebyly k rozhodnutí připojeny. Krajský soud dospěl k závěru, že předmětné přílohy tvoří součást napadeného rozhodnutí, a dále pouze připojil konstatování, že byly připojeny k tomuto rozhodnutí, aniž by se jakkoliv vypořádal a ověřoval stěžovatelovo tvrzení, že mu (resp. jeho zástupci) nebyly spolu s rozhodnutím doručeny.

Stěžovatel v kasační stížnosti opětovně poukazuje na nedoručení příloh a v této souvislosti namítá, že mu nebylo doručeno kompletní rozhodnutí a byla mu tak znemožněna potřebná obrana. Z písemného vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti vyplývá a není tak mezi účastníky sporu o tom, že přílohy rozhodnutí nebyly stěžovateli doručovány.

Na žalobcovu výhradu nelze pohlížet jako na důvod, který stěžovatel měl uplatnit již v řízení před krajským soudem, neboť tento důvod se odvíjí od závěru krajského soudu (s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje) o tom, že předmětné přílohy tvoří součást rozhodnutí. I pokud by tomu tak nebylo, bylo by povinností Nejvyššího správního soudu k takovému důvodu přihlížet z úřední povinnosti.

Krajský soud proto pochybil, jestliže neověřil a nevypořádal se s žalobcovým tvrzením o nedoručení příloh, které tvořily součást rozhodnutí žalovaného, a kasační stížností napadeném rozsudkem žalobu jako nedůvodnou zamítl. Nejvyšší správní soud proto rozsudek krajského soudu zrušil a vzhledem k tomu, že v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí žaloby pro její předčasnost ve smyslu § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s., současně se zrušením tohoto rozhodnutí sám rozhodl o odmítnutí žaloby (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a žaloba byla odmítnuta, rozhodoval Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem (§ 109 odst. 2 s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, jestliže žaloba byla odmítnuta.

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

V Brně dne 29. září 2005

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu