



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně A. V., zastoupené JUDr. J. V., proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem, Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti osoby zúčastněné na řízení JUDr. J. V., v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2003, čj. 10817/110/02, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 8. 12. 2005, čj. 59 Ca 139/2003-44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**
- III. Žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 1. 2003, čj. 10817/110/02, změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen správce daně) ze dne 4. 4. 2002, čj. 74034/02/214912/6639, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, a to tak, že změnil základ daně z částky 140 517 Kč na částku 154 017 Kč a daň z částky 18 140 Kč na částku 20 840 Kč a uložil žalobkyni ve stanovené lhůtě uhradit rozdíl ve vyměřené dani. Posledně citovaným rozhodnutím ze dne 4. 4. 2002 správce daně částečně vyhověl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru správce daně ze dne 3. 1. 2002, čj. 1053/02/214912/6639, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, a změnil základ daně z částky 153 482 Kč na částku 140 517 Kč a daň z částky 20 720 Kč na částku 18 140 Kč.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou. Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, rozsudkem ze dne 8. 12. 2005, čj. 59 Ca 139/2003-44, zrušil rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2002 pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Své rozhodnutí odůvodnil tím, že ve smyslu § 40 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o právě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“) musí výzva správce daně obsahovat sdělení, z jakého právního titulu pokládá správce daně žalobkyni za daňový subjekt daně z příjmů fyzických osob, popř. proč má za to, že žalobkyně není od této daně osvobozena. Taková výzva byla sice žalobkyni doručena, nicméně požadované údaje z jejího obsahu nevyplývají. Krajský soud proto shledal výzvu správce daně za zjevně nedostatečnou s tím, že mohla způsobit vadné rozhodnutí ve věci samé. Dále vytkl daňovým orgánům, že pouze v rozhodnutí správce daně ze dne 3. 1. 2002 je ve výroku výslovně zmíněno, že daň byla stanovena podle pomůcek podle § 44 odst. 1 d. ř., ani zde však není konkrétně rozvedeno, jaké pomůcky správce daně ke svému rozhodnutí použil a jaké skutkové a právní závěry z nich čerpal. V tom spatřoval soud porušení ustanovení § 47 odst. 2 a odst. 3 správního řádu (zákon č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Vadou řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti ohledně vyměření daně podle pomůcek trpí i rozhodnutí žalovaného. Z napadeného rozhodnutí podle krajského soudu nevyplývá, proč bylo použito pomůcek, přestože je ze spisu zřejmé, že daň byla stanovena dokazováním. Správce daně měl k dispozici listinné důkazy, které použil v souvislosti s předmětnou směnou při vyměření daně z převodu nemovitostí. Krajský soud zdůraznil prioritu stanovení daně dokazováním a konstatoval, že v posuzovaném případě nebyl důvod pro stanovení daně podle pomůcek (§ 44 odst. 1 d. ř.).

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí a v jiné vadě řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku zákonného rozsahu výzvy podle § 40 odst. 1 d. ř., neboť dovedl, že obsahem výzvy musí být sdělení, z jakého právního titulu pokládá správce daně žalobkyni za daňový subjekt daně z příjmu fyzických osob, popř. proč má za to, že žalobkyně není od této daně osvobozena. Poukázal na to, že současně s tímto závěrem soud konstatoval, že žalobkyně byla zřejmě obeznámena s tím, že předmětem daňového řízení je směna nemovitostí, a nesprávně posoudil absenci sdělení ve výzvě jako vadu řízení, která mohla způsobit vadné rozhodnutí o meritě věci. Stěžovatel má za to, že podle § 40 odst. 1 d. ř. má povinnost podat daňové přiznání nejen ten, koho správce daně vyzve, ale každý, komu vzniká v souladu s daňovým řádem nebo zvláštním zákonem tato povinnost. Podle § 38g zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 1997, (dále jen „zákon o daních z příjmů“), žalobkyni vznikla povinnost podat daňové přiznání ze zákona, přičemž sama žalobkyně, jak vyplývá z jejího dopisu ze dne 1. 9. 1999, si byla své povinnosti vědoma. Stěžovatel namítl, že neznalost zákona ze strany žalobkyně nemůže být vytykána správci daně a nemůže na něj být přenesena povinnost vysvětlit žalobkyni ve výzvě její zákonné povinnosti. Stěžovatel proto nesouhlasil s názorem soudu, že absence sdělení ve výzvě, proč je žalobkyně považována za daňový subjekt daně z příjmů, je vadou řízení, zejména proto, že z odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2002 a z celého správního spisu je zřejmé, že žalobkyně byla podrobně seznámena s důvody, proč jí vznikla daňová povinnost a proč jí byla daň stanovena v uvedené výši. Uvedl, že z odvolání žalobkyně je zřejmé, že trvá na tom, že jí daňová povinnost nevznikla, proto by daňové přiznání nepodala, i kdyby byla výzva k jeho podání odůvodněna. Skutečnost, že

výzva neobsahovala sdělení, z jakého právního titulu pokládal správce daně žalobkyni za daňový subjekt, tak nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí; rozsudek soudu je v tomto ohledu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Dále stěžovatel namítl nesprávné posouzení právní otázky soudem ve vztahu k použití správního řádu v daňovém řízení. Soud nesprávně posoudil náležitosti rozhodnutí daňových orgánů podle § 47 odst. 2 a odst. 3 správního řádu. Podle § 99 daňového řádu se pro daňové řízení správní řád nepoužije, náležitosti rozhodnutí daňových orgánů bylo proto nutno posuzovat podle daňového řádu, který v ustanovení § 32 odst. 3 stanoví, že rozhodnutí musí být odůvodněno, pouze pokud tak stanoví daňový řád nebo zvláštní zákon. Přitom daňový řád ani zákon o daních z příjmů nestanoví, že platební výměr musí být odůvodněn. Uvedl dále, že zatímco rozhodnutí správce daně ze dne 3. 1. 2002 (platební výměr) odůvodněno není, rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2002 již je v souladu s ustanovením § 49 odst. 3 d. ř. odůvodněno, přičemž správce daně se konkrétními důvody uplatněnými v odvolání zabýval. Také rozhodnutí stěžovatele je řádně odůvodněno; stěžovatel se vypořádal s námitkami uplatněnými v odvolání a popsal, jakým způsobem byla stanovena daň, neboť měnil rozhodnutí správce daně a stanovil daňovou povinnost v jiné výši.

Namítl dále, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku použití pomůcek v případě, kdy nebylo podáno daňové přiznání. Soud nesprávně vyložil § 44 odst. 1 d. ř., když vyslovil, že citované ustanovení upravuje procesně postup správce daně pouze za situace, kdy nejsou k dispozici důkazy. Uvedl, že v případě, kdy není podáno daňové přiznání ani na výzvu správce daně, dává § 44 odst. 1 d. ř. správci daně na výběr oprávnění stanovit základ daně a daň podle pomůcek, anebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši a provést místní šetření nebo daňovou kontrolu a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Ve výběru je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu daňová povinnost vznikla a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit. Zákonnost stanovení daně podle pomůcek v případě nepodání daňového přiznání je dána právě tím, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou tedy jiné než tehdy, má-li být tímto způsobem stanovena daň podle § 31 odst. 5 d. ř., protože stanovit daň dokazováním předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání, a dokazováním se prokazují skutečnosti, které v daňovém přiznání uvedl. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání nepodá, stanovení daňové povinnosti za pomoci dokazování je pojmově vyloučeno. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, čj. 1 Afs 62/2004-68.

Konečně pak stěžovatel namítl vadu řízení před krajským soudem, kterou spatřoval v tom, že soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí nad rámec stanovený soudním řádem správním (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyně v žalobě namítala, že nezískala žádný příjem a pokud ano, byl tento příjem od daně z příjmů osvobozen. Uplatnila tedy námitky ve vztahu ke vzniku daňové povinnosti, proti správnosti způsobu stanovení daně ničeho nenamítala. Soud proto pochybil, když se zabýval tím, zda byla daň stanovena podle pomůcek nebo dokazováním, a nesprávně shledal rozhodnutí stěžovatele nepřezkoumatelným, přestože stěžovatel své rozhodnutí odůvodnil. Rozhodnutí krajského soudu je z uvedených důvodů nepřezkoumatelné.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhla její zamítnutí. Odkázala na ustanovení daňového řádu týkající se okamžiku zahájení řízení a uvedla, že dne 1. 9. 1999 podala na poštu podání adresované správci daně. Tímto právním úkonem učiněným vůči správci daně mělo být ve smyslu ustanovení § 21 d. ř. zahájeno daňové řízení. Skutečnost, že správce daně na podání nijak nereagoval, mu následně umožnila nezákonný postup podle § 40 d. ř., neboť výzvou ze dne 2. 8. 2001 znovu zahajoval řízení k vyměření daně z příjmu, aniž by žalobkyni sdělil, z jakého titulu ji pokládá za daňový subjekt, a zároveň již měl k dispozici všechny podklady rozhodné pro vyměření daně. Nevyzval-li správce daně žalobkyni k odstranění vad podání ze dne 1. 9. 1999, je jeho postup porušením daňového řádu i práv vyplývajících žalobkyni z Listiny základních práv a svobod. Nezákonnost výzvy ze dne 2. 8. 2001 způsobila její neplatnost a činí neplatným i rozhodnutí správce daně ze dne 3. 1. 2002 (platební výměr), které bylo vydáno po uplynutí tříleté lhůty od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání na základě neplatného úkonu správce daně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek krajského soudu, vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Nejprve se zabýval námitkou, podle níž krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, což způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozsudku pro vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Důvodnost této námítky by pak z podstaty věci bránila přezkumu rozsudku krajského soudu z dalších důvodů.

Žalobkyně v žalobě především namítala, že stěžovatel nesprávně posoudil skutkový stav věci a protiprávně jí vyměřil daňovou povinnost. Přestože žalobkyně v žalobě nenamítala nic proti správnosti postupu daňových orgánů při vyměření daňové povinnosti, resp. proti stanovení daně podle pomůcek, krajský soud shledal rozhodnutí daňových orgánů nepřezkoumatelnými.

Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou. Rozsah soudního přezkumu vymezuje žalobce uplatněnými žalobními body (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Uvedená zásada je prolomena pouze povinností soudu vyslovit i bez návrhu nicotnost napadeného správního rozhodnutí, popř. je zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) a odst. 2 s. ř. s., srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu č. 359/2004 Sb. NSS].

V posuzované věci je tedy možné formálně přisvědčit tvrzení, že krajský soud přezkoumal správní rozhodnutí nad rámec žalobních bodů. Z této námítky ale stěžovatel pro sebe nic nemůže vytěžit, neboť shledal-li krajský soud rozhodnutí daňových orgánů nepřezkoumatelnými pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], byl povinen zrušit je i bez návrhu. Pokud by krajský soud tuto povinnost pominul, bylo by řízení před ním zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonnost jeho rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jinou otázkou ovšem je, zda jsou napadená rozhodnutí daňových orgánů skutečně nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel brojil proti závěru krajského soudu, podle nějž jsou správní rozhodnutí co do stanovení daně podle pomůcek nepřezkoumatelná, a zpochybnil také posouzení krajského soudu co do otázky použití pomůcek v případě, kdy nebylo podáno daňové přiznání.

V souladu s § 32 odst. 3 d. ř. musí být rozhodnutí odůvodněno pouze stanoví-li tak daňový řád nebo zvláštní zákon. Daňový řád ani zákon o daních z příjmů přitom nestanoví povinnost odůvodnění platebního výměru. Podle § 49 odst. 1 d. ř. rozhodne správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví; proti takovému rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Pak je proti tomuto rozhodnutí přípustné odvolání. Podle odstavce 3 citovaného ustanovení musí být rozhodnutí podle odstavce 1 odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu, a v odůvodnění se musí správce daně vypořádat se všemi důvody uvedenými v odvolání. Směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně (§ 50 odst. 5 d. ř.). Byly-li zákonné podmínky dodrženy, odvolací orgán zamítne odvolání jako nedůvodné, v opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li odvolací orgán, že jsou dány podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 d. ř., vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně. Rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se jím nevyhovuje odvolání v plném rozsahu; v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody uvedenými v odvolání (§ 50 odst. 7 d. ř.).

Rozhoduje-li správce daně I. stupně o odvolání podle § 49 odst. 1 d. ř., je v postavení odvolacího orgánu a má shodná práva a povinnosti jako odvolací orgán podle § 50 odst. 3 d. ř. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2007, čj. 1 Afs 111/2006-56, dostupný na www.nssoud.cz), nebo podle § 50 odst. 5 d. ř., směruje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek.

Daňové přiznání je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s daňovým řádem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve (§ 40 odst. 1 věta první d. ř.). Není-li daňové přiznání podáno včas, a to ani po výzvě správce daně, je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem; pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula (§ 44 odst. 1 d. ř.).

Nejvyšší správní soud setrvale judikuje (srov. např. rozsudek ze dne 7. 4. 2005, čj. 1 Afs 62/2004-68, publikovaný pod č. 610/2005 Sb. NSS), že není-li podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani na výzvu správce daně v jím stanovené lhůtě, dává zákon správci daně na výběr oprávnění buď stanovit základ daně a daň podle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula, vyměřit daň v této výši a eventuálně provést místní šetření, popřípadě zahájit daňovou kontrolu podle § 16 d. ř. a v rámci ní prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu. Ve výběru, které z oprávnění užije, je správce daně limitován tím, že stanovit základ daně a daň podle pomůcek může jen tehdy, má-li dostatek podkladů pro závěr o tom, že daňovému subjektu svědčí daňová povinnost a daňovou povinnost lze podle pomůcek stanovit. Pokud správce daně postupuje v intencích § 44 odst. 1 d. ř. tak, že vyměří daň podle pomůcek, je zákonnost jeho postupu podmíněna tím, že daňový subjekt má daňovou povinnost, správce daně jej vyzval k podání daňového přiznání ve stanovené lhůtě, daňový subjekt daňové přiznání ani po výzvě nepodal a současně existují pomůcky, na jejichž základě lze stanovit daňovou

povinnost. Zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou v tomto případě jiné než tehdy, má-li být náhradním způsobem stanovena daňová povinnost podle § 31 odst. 5 d. ř., podle něž musí daňový subjekt uvádět skutečnosti, které mají být dokazovány.

Závěr krajského soudu o prioritě stanovení daně dokazováním (§ 31 d. ř.) proto v posuzované věci není správný, a tato obecná zásada daňového řízení na posuzovanou věc vzhledem ke skutkovým okolnostem, spočívajícím v nepodání daňového přiznání, nedopadá.

Ze shora uvedeného vyplývá, že rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení je limitován vyměřením základu daně a daně podle pomůcek. Důsledkem omezeného rozsahu přezkumu v odvolacím řízení je, že předmětem přezkumu již nemůže být samotná výše základu daně a daň, ale přezkum se může týkat již jen zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Daňový subjekt přitom musí namítat, které ze zákonných podmínek nebyly splněny.

Správce daně v posuzované věci platebním výměrem ze dne 3. 1. 2002 vyměřil žalobkyni daň podle pomůcek (§ 44 odst. 1 d. ř.). Žalobkyně v odvolání proti platebnímu výměru mj. namítla, že příjem, z něhož jí správce daně vyměřil daň z příjmů za rok 1997 (příjem ze směny nemovitostí), je v souladu s § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů osvobozen od daně a žalobkyni daňová povinnost vůbec nevznikla. Žalobkyně tedy, byť implicitně, namítla v odvolání proti platebnímu výměru, že nebyly dodrženy zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (§ 50 odst. 5 d. ř.). Správce daně v rozhodnutí ze dne 4. 4. 2002 k uvedené námitce pouze ocitoval text ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, konstatoval, že jeho podmínka nebyla splněna, a proto není možné odvolání v tomto bodě vyhovět. Správce daně dále ocitoval text § 40 odst. 1 d. ř. a § 38 písm. g) zákona o daních z příjmů a konstatoval, že příjmy žalobkyně za zdaňovací období roku 1997 přesáhly částku 10 000 Kč, a proto není možné odvolání v tomto bodě vyhovět. Poté se správce daně zabýval uplatněním zaplacené daně z převodu nemovitosti jako daňově uznatelného výdaje [§ 10 odst. 5 a § 24 odst. 2 písm. ch) zákona o daních z příjmů a § 8 odst. 1 písm. d) zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů].

Již shora je uvedeno, že existence daňové povinnosti je jednou z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek podle § 44 odst. 1 d. ř. Nyní Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně se v rozhodnutí ze dne 4. 4. 2002 (§ 49 odst. 1 d. ř.) dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou, podle níž je příjem, z něhož správce daně žalobkyni vyměřil daň z příjmů za rok 1997, v souladu s § 4 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů od daně osvobozen, a žalobkyni tak nevznikla žádná daňová povinnost. Z odůvodnění jeho rozhodnutí není zřejmé, proč nepovažoval právní argumentaci žalobkyně za důvodnou. Nejvyšší správní soud proto shledal shodně s krajským soudem rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2002 nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel se v napadeném rozhodnutí řádně vypořádal s námitkami, které žalobkyně uplatnila v odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2002, a komplexně posoudil dodržení zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek podle § 44 odst. 1 d. ř. v posuzované věci (§ 50 odst. 5 d. ř.), ale nijak se nezabýval nepřezkoumatelností rozhodnutí správce daně ze dne 4. 4. 2002. Nejvyšší správní soud přitom judikuje (srov. rozsudek ze dne 26. 1. 2006, čj. 8 As 12/2005-51, publikovaný pod

č. 865/2006 Sb. NSS), že rozhodnutí odvolacího správního orgánu, které - ač se věcně vypořádalo s odvolacími námitkami - zcela pominulo nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu I. stupně spočívající v nedostatku odůvodnění, je stíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud již shora připomněl, že krajský soud je povinen takové správní rozhodnutí zrušit i bez návrhu [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a kdyby tak neučinil, musel by k uvedené vadě přihlídnout z úřední povinnosti Nejvyšší správní soud. Dospěl-li tedy krajský soud k závěru, že rozhodnutí daňových orgánů jsou ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek nepřezkoumatelná, nepochybil.

Stěžovatel dále krajskému soudu vytkl nesprávné posouzení právní otázky zákonného rozsahu výzvy podle § 40 odst. 1 d. ř.

Z obsahu spisu vyplývá, že žalobkyně tuto námitku neuplatnila v žalobě. Současně se nejedná o vadu, k níž by krajský soud přihlížel i bez návrhu [§ 76 odst. 1 písm. a) a odst. 2 s. ř. s.], ale o porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. K takové vadě soud přihlíží pouze k řádně uplatněné žalobní námitce. Krajský soud proto pochybil, když napadená rozhodnutí přezkoumal i z hlediska zákonnosti výzvy podle § 40 odst. 1 d. ř., tj. nad rámec žalobních námitek (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Rozhodnutí krajského soudu je proto zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jakkoliv stěžovatel v tomto směru námitku nevzněl, Nejvyšší správní soud musel k popsání vady řízení před krajským soudem přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a zároveň se z uvedeného důvodu věcně nezabýval stížní námitkou stran nezákonnosti výzvy správce daně.

Stěžovatel namítl také nesprávné posouzení právní otázky soudem ve vztahu k použití správního řádu v daňovém řízení s tím, že krajský soud neposoudil správně náležitosti rozhodnutí daňových orgánů podle § 47 odst. 2, 3 správního řádu.

Podle § 99 d. ř. se pro daňové řízení správní řád nepoužije. Náležitosti rozhodnutí daňových orgánů bylo proto nutno posuzovat podle daňového řádu (§ 32 odst. 3 daňového řádu) a Nejvyšší správní soud shledal stížní námitku důvodnou.

Nejvyšší správní soud dále dodává:

Přestože Nejvyšší správní soud přisvědčil některým stížním námitkám a shledal vadu řízení před krajským soudem [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], k níž musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), dospěl k závěru, že krajský soud zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele správně.

Nejvyšší správní soud stabilně judikuje (srov. rozhodnutí ze dne 16. 2. 2005, čj. 1 Afs 20/2004–51, dostupné na www.nssoud.cz, ze dne 26. 10. 2005, čj. 2 Afs 23/2005-93, publikované pod č. 781/2006 Sb. NSS, a ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 As 36/2005–75, dostupné na www.nssoud.cz), že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je především opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského soudu. Důvodem ke zrušení rozsudku je zejm. skutečnost, kdy žádný z důvodů, pro které krajský soud rozhodnutí správního orgánu zrušil, nebyl důvodem zákonným, popř. jiná skutečnost, pro kterou by rozsudek neobstál. Stejně jako pro zrušení rozhodnutí správního orgánu postačuje, aby byl žalobce úspěšný jen v některém z žalobních bodů, pro zákonnost „zrušujícího rozhodnutí“ krajského soudu postačuje, byl-li dán některý ze důvodů pro takové rozhodnutí. Při opačném řešení by další postup krajského soudu spočíval pouze ve vydání

nového rozsudku se shodným výrokem a částečně jiným odůvodněním. Důvodnost kasační stížnosti by pak fakticky spočívala v nahrazení části odůvodnění rozsudku krajského soudu převzatým odůvodněním Nejvyššího správního soudu.

V posuzované věci krajský soud zrušil rozhodnutí daňových orgánů pro správně nalezenou nepřezkoumatelnost ve vztahu ke stanovení daně podle pomůcek a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, spočívající v tom, že žalobkyni byla odňata možnost řádně se k věci vyjádřit. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem částečně ztotožnil ve vztahu k závěru o nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí co do stanovení daně podle pomůcek, a ve vztahu k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, spočívajícímu v nezákonnosti výzvy správce daně podle § 40 odst. 1 d. ř. Vyslovil také, že krajský soud pochybil, přezkoumav napadená rozhodnutí daňových orgánů nad rámec žalobních námitek (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel proto bude nyní řešit vázanost právním názorem krajského soudu, zčásti označeným Nejvyšším správním soudem za nesprávný. Soudní řád správní obecně stanoví závaznost výroku rozsudku pro účastníky, osoby na řízení zúčastněné a orgány veřejné moci (§ 54 odst. 6 s. ř. s.).

Jakkoliv je správní orgán vázán především rozsudkem krajského soudu, rušícím napadené správní rozhodnutí, a nelze hovořit o přímé závaznosti právního názoru Nejvyššího správního soudu v rozsudku zamítajícím kasační stížnost, spočívá jeho váha v instančním postavení tohoto soudu (§ 12 odst. 1 s. ř. s.). Proto se dovozuje nezbytnost respektovat právní názor Nejvyššího správního soudu i tehdy, když není ze zákona přímo závazný, ale je v pokračujícím řízení rozhodný.

Nejvyšší správní soud se shora uvedeným odůvodněním kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.)

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobkyni, jíž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť jí podle obsahu spisu náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 13. července 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu