



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: společnost **SŮD, s.r.o.**, se sídlem U lesíka 6, Znojmo, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o spotřebních daních, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2006, č. j. 31 Ca 114/2005 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 5. 2006, č. j. 31 Ca 114/2005 - 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se Finanční ředitelství v Brně (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 7. 6. 2005, č. j. 7941/04/FŘ 130, a rozhodnutí Finančního úřadu ve Znojmě (dále též „správce daně“) ze dne 6. 8. 2004, č. j. 88430/04/346914/1444, a věc byla stěžovateli vrácena k dalšímu řízení. Důvod pro zrušení obou rozhodnutí spatřoval krajský soud v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, protože z rozhodnutí stěžovatele nebylo seznatelné, z jakých konkrétních důkazů vycházel, jak je hodnotil, které osvědčil jako skutečné důkazy, jakou důkazní sílu jim přisoudil, apod.

Jako právní důvody své kasační stížnosti a jejího doplnění stěžovatel uvedl důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel předně navrhl spojení samostatných kasačních stížností proti v kasační stížnosti blíže specifikovaným rozsudkům Krajského soudu v Brně, neboť spolu skutkově souvisí, když samostatné projednání je dle stěžovatele v rozporu s principem procesní ekonomie. Stěžovatel uvedl, že spojení věcí navrhoval již v řízení před krajským soudem, což však tento nerefletoval. V důsledku toho pak dospěl k závěru o neúplnosti předloženého spisového materiálu, což bylo důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele pro nepřezkoumatelnost. Žádné zákonné ustanovení stěžovateli s ohledem na hospodárnost řízení neukládá vést úplný samostatný spis k jednotlivých zdaňovacím obdobím

na jednotlivých daních. Krajský soud byl stěžovatelem o existenci spisového materiálu informován nejen ve vyjádření k žalobě, ale i v připojeném seznamu spisového materiálu. Postup krajského soudu byl proto stížen vadou způsobující nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Krajský soud dále rovněž nikterak nezdůvodnil, co jej vedlo ke zrušení rozhodnutí správce daně, v čem je spatřován nedostatek tohoto rozhodnutí. Tvrzení soudu o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí v souvislosti s důkazními prostředky vztahujícími se k činnosti celních orgánů také nemůže obstát, a to s ohledem na uplatněné odvolací námítky. Ze soudem použité formulace totiž vyplynulo, že námítky uplatněné v daňovém řízení a v řízení soudním nebyly shodné. Stěžovatel dále uvedl, že citace z jeho rozhodnutí, kterou použil krajský soud, byla vytržena z kontextu celého rozhodnutí, když odkázal na jiné strany rozhodnutí. V závěru kasační stížnosti se stěžovatel dovolal zásady předvídatelnosti soudního rozhodnutí, když poukázal na rozsudky téhož soudu ze dne 23. 2. 2005, kterými byly zamítnuty žaloby téhož žalobce ve skutkově totožných věcech, přičemž tehdy soud nedospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel navrhl zrušení předmětného rozsudku krajského soudu a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Účastník řízení společnost SŮD, s.r.o., ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že soud ve svém rozsudku vyložil zcela jasně důvody, které ho vedly k názoru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele, když je rovněž zřejmé, proč krajský soud zrušil i rozhodnutí správce daně. K námitce stěžovatele o předvídatelnosti rozhodnutí a tím i o porušení práva na spravedlivý proces účastník řízení uvedl, že to byl naopak stěžovatel, kdo vydáním rozhodnutí v jeho neprospěch toto právo porušil, proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti, když by rovněž uvítal, aby Nejvyšší správní soud vyjádřil svůj názor na podstatu věci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Dle ust. § 76 odst. 1 s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.

Před vlastním vyjádřením se k meritu kasační stížnosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyslovit se k návrhu stěžovatele na spojení věcí stejných účastníků řízení napadlých u tohoto soudu k osmému a sedmému senátu, neboť tento návrh nemůže Nejvyšší správní soud z důvodů níže uvedených reflektovat.

Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozsudku ze dne 21. června 2007, č. j. 7 Afs 213/2006 - 71, www.nssoud.cz, dle ust. § 39 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ust. § 120 s. ř. s., předseda senátu je sice oprávněn kasační stížnosti, které směřují proti rozhodnutím, jež spolu skutkově souvisejí, usnesením spojit ke společnému projednání, musí při tom však šetřit podstatu práv účastníků řízení. Podle čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod platí, že nikdo nesmí být odňat svému zákonnému soudci. Přidělování spisů, resp. nápad věcí do jednotlivých senátů a soudců, je upraveno rozvrhem práce Nejvyššího správního soudu. Předseda příslušného senátu je proto oprávněn rozhodnout o spojení pouze těch věcí, které má „ve své moci“, resp. které mu jako zákonnému soudci byly rozvrhem práce Nejvyššího správního soudu přiděleny. Není však oprávněn, aniž by zasáhl ústavně garantovaná práva účastníků řízení, spojit věci, které byly přiděleny rozdílným členům senátu, natož věci, které do jeho senátu přiděleny vůbec nebyly (tzv. spojení věcí napříč senáty Nejvyššího správního soudu). Stěžovatelem uváděné kasační stížnosti byly rozvrhem práce Nejvyššího správního soudu svěřeny rozdílným soudcům různých senátů tohoto soudu, a proto je spojení kasačních stížností ke společnému projednání a rozhodnutí nejen nemožné, ale s poukazem na porušení ustanovení čl. 38 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyloučeno.

Jelikož stěžovatel poukazuje na princip procesní ekonomie, považuje Nejvyšší správní soud za zcela nezbytné poukázat na existenci nálezu Ústavního soudu ze dne 13.12.1999, sp. zn. II. ÚS 246/99. V tomto nálezu se Ústavní soud vyjádřil v tom smyslu, že spojení několika odvolání v jedno rozhodnutí o odvolání není žádným ustanovením zákona o správě daní a poplatků vyloučeno. Z logiky věci a především se zřetelem k zásadě daňového řízení (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) je takovéto řízení a rozhodování možné tehdy, jde-li o skutkově a právně zcela totožné věci, na které dopadají i stejná ustanovení procesního předpisu. Pokud pak stěžovatel poukazuje na princip procesní ekonomie a šetření nákladů účastníků řízení, měl o odvoláních, v kontextu uvedeného nálezu Ústavního soudu, rozhodnout sám jedním rozhodnutím. Proto Nejvyšší správní soud věci stěžovatelem navrhované ke společnému projednání nespojil.

Stěžovatel dále nesouhlasí s tím, že krajský soud zrušil jak jeho rozhodnutí, tak i předcházející rozhodnutí správce daně pro nepřezkoumatelnost, když uvádí, že důvod, pro který krajský soud zrušil druhé z nich, není z jeho rozhodnutí seznatelný. Otázkou nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů se Nejvyšší správní soud zabýval již dříve v řadě svých rozhodnutí (např. v rozsudku ze dne 29.7.2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, www.nssoud.cz), proto odkazuje na rozbor tam uvedený.

Nejvyšší správní soud po přezkoumání odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu konstatuje, že ačkoliv se tento zabývá důvody, pro které bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele, zcela v něm absentuje ozřejmení výroku č. II rozsudku krajského soudu; v rozsudku tedy naprosto chybí skutkové či právní důvody, které vedly krajský soud ke zrušení i platebního výměru vydaného Finančním úřadem ve Znojmě. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že pokud se krajský soud ve svém rozsudku nevyjádřil, proč zrušil i rozhodnutí správce daně, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Jestliže totiž příslušná zákonná ustanovení a ustálená judikatura vyžadují, aby z odůvodnění rozhodnutí bylo „seznatelné, proč správní orgán považuje 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 vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů“, přičemž „rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí“ (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č. j. 6 A 48/92 - 23), s tím, že s absencí výše uvedených náležitostí spojují citovaná rozhodnutí nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů, tím spíše je stejnou vadou zatížen rozsudek, ve kterém naprosto absentuje zdůvodnění jednoho z jeho výroků, když v dané situaci zákon odůvodnění rozhodnutí vyžaduje. Tato stížní námitka je tedy důvodná a rozsudek Krajského soudu v Brně je tak nutno zrušit.

Stěžovatel rovněž poukázal na skutečnost, že jedním z důvodů, pro které krajský soud zrušil jeho rozhodnutí jako nepřezkoumatelné, byla skutečnost, že dle úvahy krajského soudu nepřiložil k vyjádření k žalobě celý správní spis. Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že listiny, jichž bylo třeba k posouzení věci, nebyly součástí předloženého spisu a rovněž, že žádný z dosud předložených spisů neobsahoval úplný spisový materiál, který měl být podkladem pro vydání napadeného rozhodnutí. Z tohoto zjištění pak dovedl, že „sama o sobě by tato skutečnost byla důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí z důvodů uvedených v § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“

Nejvyšší správní soud v dané věci bezvýhradně neakceptuje krajským soudem dovozovaný závěr, podle kterého by stěžovatel byl povinen předkládat úplný spisový materiál vždy ke každému rozhodnutí, které je napadeno žalobou, jde-li o věci související lišící se pouze různým zdaňovacím obdobím, u nichž není veden pro každé toto období samostatný správní spis. Současně však nelze ponechat bez zásadní výtky postup stěžovatele, který k napadenému

rozhodnutí spolu s vyjádřením předložil pouze část rozhodného spisového materiálu a v dalším bez jakékoliv konkrétní specifikace pro věc rozhodných okolností (důkazů) uvedl, že společný spisový materiál byl již krajskému soudu předložen v jiných věcech s totožným předmětem sporu, což mimo jiné neodpovídá skutečnosti.

Jakkoliv tedy nelze na jedné straně dovozovat, že stěžovatel byl povinen v dané věci předložit úplný spisový materiál ke každé projednávané žalobě, je nutné, aby, pokud již co do rozsahu předkládaného správního spisu odkazuje na jiné věci projednávané stejným soudem, zcela konkrétně uvedl, součástí kterého soudního spisu jsou ty které rozhodné důkazní prostředky. Na krajském soudu nelze bez dalšího žádat, aby z nekonkrétních odkazů na jiné soudní spisy dohledával součástí správního spisu (tzv. „další listiny“) rozhodné v předmětné věci. Tato stížní námitka stěžovatele je tedy nedůvodná.

Stěžovatel v dalším stížním bodě rozporoval závěr soudu o nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí, ke které krajský soud dospěl s odůvodněním, že „z rozhodnutí není zjištělné, které podklady vzal žalovaný v úvahu jako podklady pro své rozhodnutí, které vyloučil a proč“. Krajský soud tedy učinil závěr o obsahu odůvodnění rozhodnutí o odvolání v daňovém řízení.

Vzhledem k okolnosti, že se k této otázce vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 6. 2007, č. j. 7 Afs 213/2006 - 70, www.nssoud.cz, odlišně od právního názoru zastávaného rozhodujícím senátem, předložil tento věc k rozhodnutí senátu rozšířenému. Ten v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, www.nssoud.cz, postuloval závěry týkající se rozsahu obsahu odůvodnění odvolacího rozhodnutí. Z nich jsou pro souzenou věc určující následující. Dle rozšířeného senátu tak „*paušálně definovat požadovaný "minimální" rozsah odůvodnění, aby bylo v konkrétním případě ještě přezkoumatelné, dost dobře nelze, neboť toto je vždy kontextuální a individuální kategorií – zrcadlí se v něm zejména průběh předchozího řízení, především procesní aktivity stran a prováděné dokazování, povaha skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny, a v rozhodnutí, jímž bylo jiné rozhodnutí přezkoumáváno, i povaha a rozsah přezkoumné činnosti orgánu, který ve věci rozhodoval, jak vyplývá z konkrétní procesní úpravy*“ s tím, že „*rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu*“, a dále „*není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy nevhodné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok*“.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že rozhodnutí stěžovatele v části odůvodnění obsahuje nejprve stručnou rekapitulaci sporu zaměřenou spíše na procesní otázky (str. 1 až 3), odkaz na zprávu o daňové kontrole ohledně hodnocení důkazních prostředků (str. 2), rozbor jednotlivých odvolacích námitek (str. 3 až 7), hodnocení některých důkazních prostředků (str. 5, 7) a obecný závěr (str. 7 a 8). Dostatečnost takto koncipovaného odůvodnění je nutno zhodnotit dle zásad uvedených rozšířeným senátem v usnesení citovaném výše, když Nejvyšší správní soud shledal, že jim rozhodnutí stěžovatele dostalo. Jak je patrné ze stručného přehledu odůvodnění předmětného rozhodnutí, obsahuje toto na úvod shrnutí podstatných skutečností z dosavadního stavu řízení v dané věci, když se pak dále věnuje rozboru jednotlivých odvolacích námitek. Poněkud zavádějícím je jen předposlední odstavec na str. 7, který však není možno vykládat vytrženě z kontextu celého rozhodnutí, naopak je nutno ho interpretovat v rámci celého odůvodnění. Jen na základě tohoto odstavce pak není možno učinit si závěr o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů, když nelze přehlédnout, že tato námitka nebyla namítána účastníkem řízení, nýbrž byla konstatována ex offio krajským soudem. Nejvyšší správní soud tak konstatuje vadnost postupu Krajského soudu v Brně spočívajícího v rozšiřujícím výkladu pojmu „nepřezkoumatelnost“ jdoucího za hranice stanovené zákonodárcem. Nejvyšší správní soud proto shledal i tuto stížní námitku důvodnou. Dále konstatuje, že není možno odhlédnout ani od skutečnosti, že prakticky shodné rozhodnutí stěžovatele v obdobné věci bylo předmětem meritorního přezkumu Krajského soudu

v Brně, a to pod sp. zn. 30 Ca 56/2003 až 30 Ca 60/2003, což je v rozporu se zásadou předvídatelnosti soudního řízení, v této konkrétní věci reprezentované požadavkem kladení shodných nároků na obsah odůvodnění rozhodnutí správního orgánu ve smyslu výkladu nastoleného rozšířeným senátem.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a věc mu současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Brně v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. dubna 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu