



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Ing. P. V.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavou Vančurovou, advokátkou se sídlem Na Pláni 2, Jablonec nad Nisou, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, Velká hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 31. 1. 2007, č. j. 59 Ca 22/2003 - 60,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 31. ledna 2007, č. j. 59 Ca 22/2003 – 60 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 31. 1. 2007, č. j. 59 Ca 22/2003 - 60, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 28. 11. 2002, č. j. 8239/110/2002, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 17. 1. 2002, č. j. 4703/02/187912/1589, kterým bylo částečně vyhověno odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 14. 8. 2001, č. j. 72682/01/187911/1589, jímž bylo na základě rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2001, č. j. 15 Ca 88/1997 – 75, částečně vyhověno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 18. 1. 1996, č. j. Fú/11012/231/96, o doměření daně z příjmů fyzických osob stěžovateli ve výši 566 574 Kč za zdaňovací období roku 1993.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s tím, že mu byla daň doměřena platebním výměrem ze dne 17. 1. 2002, protože podle jeho názoru mu byla daň

vyměřena platebním výměrem ze dne 18. 1. 1996. Platebním výměrem ze dne 17. 1. 2002 byl pouze nezrušený platební výměr ze dne 18. 1. 1996 změněn na částku 566 574 Kč, přičemž v pozdějším platebním výměru není na původní uveden žádný odkaz. Stěžovatel dále namítal, že platební výměr ze dne 17. 1. 2002 je rozhodnutím o odvolání, a protože neodkazuje na platební výměr, který mění, neobsahuje tedy všechny náležitosti a je nesprávný. Dále stěžovatel vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, že námitky proti platebnímu výměru ze dne 18. 1. 1996 nemohou být předmětem jednání v souzené věci, neboť se nevztahují k rozhodnutí finančního ředitelství. Dodatečný platební výměr ze dne 18. 1. 1996 tvoří podle stěžovatele jedno rozhodnutí s dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 1. 2002, protože tento neobsahuje údaje o tom, že mění výměr ze dne 18. 1. 1996, je nesrozumitelný, a tudíž nepřezkoumatelný. Proto finanční ředitelství nemohlo napadeným rozhodnutím potvrdit rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem a mělo se zabývat námitkami proti výměru ze dne 18. 1. 1996. V dalším stížním bodě stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně shledal jeho námitky ohledně neexistence sdružení s J. T. nedůvodnými. Pokud krajský soud poukázal na to, že již ve věci sp. zn. 15 Ca 88/1997 vyslovil závazný názor, že s J. T. v roce 1993 podnikal ve sdružení a že v následném soudním řízení neuvedl žádná nová skutková zjištění, která by nemohl uvést v řízení předcházejícím, stěžovatel k tomu uvedl, že rozhodnutí finančního ředitelství bylo zrušeno, a proto trvá na tom, že mohl navrhnout nové důkazy. Ty podle něj prokazují, že sdružení fakticky nefungovalo. Jeho námitky tedy byly odmítnuty jako nedůvodné v rozporu se zákonem. Stěžovatel rovněž brojí proti tomu, jak krajský soud posoudil poukázání částky 599 000 Kč na základě smlouvy o zprostředkování J. S.. Ačkoli v předcházejícím rozsudku č. j. 15 Ca 88/1997 - 75 vyslovil krajský soud závazný právní názor, mohl stěžovatel důkazy doplnit. Správní orgán pojal jako důkaz vyjádření J. T., který byl se stěžovatelem v té době ve sporu a byl podjatý a na nové důkazy stěžovatele nebral ohled. Stěžovatel se dále neztotožnil s názorem krajského soudu, že by nemohl ve správním řízení u správce daně I. stupně uplatnit nové námitky, např. uplatnit jako náklad výdaje na pohovku Admirál, neboť tyto by byly pozdě podané. Podle názoru stěžovatele nelze souhlasit s tím, že přihlídnutí k prekluzi by znamenalo prolomení dispoziční zásady podle § 75 odst. 2 s. ř. s. K prekluzi by mělo být přihlíženo vždy ze zákona, bez ohledu na obsah žaloby. Krajský soud se měl zabývat i tím, zda doměření daně za rok 1993 ve smyslu § 41 s. ř. s. ve vztahu k § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je v roce 2002 ještě možné. V závěru kasační stížnosti stěžovatel namítal, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními body. Protože podle stěžovatele došlo napadeným rozsudkem k nepřiměřenému a nezákonnému zásahu do jeho práv a právem chráněných zájmů, navrhl, aby jej Nejvyšší správní soud zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému rozhodnutí.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti na úvod poznamenalo, že na rozdíl od stěžovatele považuje napadený rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný a srozumitelný. Nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že by správní rozhodnutí byla nepřezkoumatelná. Popsalo skutkový stav a konstatovalo, že rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem. Při posouzení námitky prekluze se finanční ředitelství ztotožnilo s právním názorem krajského soudu. Jednotlivé stížní námitky označilo za neopodstatněné s tím, že nemají oporu v zákonech, spisech ani judikatuře. T těchto důvodů navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel podal za rok 1993 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž vyčíslil ztrátu ve výši 964 502 Kč. V roce 1995

u něj proběhla kontrola této daně, na základě výsledků této kontroly vydal dne 18. 1. 1996 správce daně dodatečný platební výměr na daň ve výši 1 833 882 Kč. Proti tomuto výměru podal stěžovatel odvolání, o kterém rozhodlo finanční ředitelství dne 3. 12. 1996 tak, že změnilo doměřenou daň na částku 1 021 158 Kč. Následně rozhodnutím o opravě zřejmých omylů a nesprávností upravilo podkladové částky, takže výsledná daň zněla na částku 1 012 698 Kč. Krajský soud v předcházejícím řízení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 88/1997 k žalobě stěžovatele toto rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Po doplnění řízení vydal Finanční úřad v Jablonci nad Nisou (dále též „finanční úřad“) dne 14. 8. 2001 rozhodnutí, jímž podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků částečně odvolání stěžovatele vyhověl. K přípustnému odvolání ze dne 21. 9. 2001 proti tomuto rozhodnutí pak Finanční úřad v Jablonci nad Nisou opět v režimu ustanovení § 49 odst. 1 ve spojení s § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vydal dne 17. 1. 2002 rozhodnutí, jímž odvolání dále částečně vyhověl a vyměřil stěžovateli daň ve výši 566 574 Kč. O odvolání proti tomuto rozhodnutí rozhodlo finanční ředitelství napadeným správním rozhodnutím.

První stížní námitku týkající se existence dvou dodatečných platebních výměrů (ze dne 18. 1. 1996 a ze dne 17. 1. 2002) posoudil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou. V případě rozhodnutí ze dne 17. 1. 2002, č. j. 4703/02/187912/1589, se totiž nejedná o dodatečný platební výměr, ale o rozhodnutí, kterým bylo částečně vyhověno odvolání ze dne 21. 9. 2001, vydané podle § 49 odst. 1 věty třetí ve spojení s § 50 odst. 5 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků. To, že rozhodnutí ze dne 17. 1. 2002 není dodatečným platebním výměrem, nýbrž rozhodnutím o odvolání, uvádí v kasační stížnosti i stěžovatel. Toto rozhodnutí obsahuje všechny náležitosti tak, jak jsou stanoveny v ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků. Proto stížní námitka proti formálnímu obsahu tohoto rozhodnutí není důvodná. Stejně tak nedůvodná je tato námitka i v tom, že rozhodnutí neobsahuje odkaz na platební výměr ze dne 18. 1. 1996, neboť ten je uveden na str. 2 v odůvodnění rozhodnutí. Ve výroku rozhodnutí je pak zřejmá návaznost ve sledu vydávaných rozhodnutí.

Naopak jako důvodnou posoudil Nejvyšší správní soud další stížní námitku, že krajský soud měl posuzovat i námitky, které směřoval stěžovatel proti platebnímu výměru ze dne 18. 1. 1996. Jak správně uvádí stěžovatel, toto rozhodnutí tvoří s napadeným rozhodnutím finančního ředitelství jeden celek. Tento názor Nejvyšší správní soud aplikuje ve svých rozhodnutích a ztotožňuje se tak s tím, co vyslovil již Vrchní soud v Praze ve svém usnesení ze dne 7. 5. 1993, č. j. 6 A 68/93-10, uveřejněném v časopise Správní právo č. 17, že „Pod pojmem rozhodnutí vydané ve správním řízení ve smyslu § 247 odst. 2 o. s. ř. je nutno (proběhlo-li řízení ve dvou správních instancích) chápat rozhodnutí správního orgánu prvního i druhého stupně jako jeden celek.“

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Byl-li by totiž nepřezkoumatelným, nebylo by třeba, a ani možno, se zabývat ostatními stížními námitkami. O nepřezkoumatelnost se jedná, není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75 (zveřejněno pod č. 133/2004 Sb. NSS, www.nssoud.cz), za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu

zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. V rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130 (zveřejněno pod č. 244/2004 Sb. NSS), pak vyslovil, že za nepřezkoumatelná 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.

Ve třetím stížním bodě stěžovatel tvrdí, že sdružení s J. T. fakticky nikdy nefungovalo a finanční ředitelství nebylo vázáno právním názorem krajského soudu o jeho existenci vysloveným v předcházejícím řízení, protože v něm vydané správní rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena k novému projednání. Proto stěžovatel mohl v odvolacím řízení ohledně této skutečnosti navrhnout nové důkazy.

Nejvyšší správní soud zjistil ze správního spisu, že finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí prohlásilo námitku stěžovatele týkající se existence sdružení za nedůvodnou s poukazem vázanost právním názorem krajského soudu vysloveným v rozsudku ze dne 15. 3. 2001 č. j. 15 Ca 88/97 - 75 v předcházejícím řízení, který akceptoval posouzení správce daně, že stěžovatel podnikal ve sdružení s J. T.

K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že po zrušení původního rozhodnutí finančního ředitelství se dostalo daňové řízení do procesní fáze před tímto rozhodnutím o odvolání a v této fázi řízení mohl stěžovatel v souladu s § 48 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vznášet nové námítka, skutkové i právní.

Následně dne 12. 12. 2001 při ústním jednání na finančním úřadě stěžovatel popřel existenci sdružení a k této otázce byli také vyslechnuti svědci J. T. a J. S.. Správce daně tak i po vydání rozsudku ze dne 15. 3. 2001 č. j. 15 Ca 88/97 - 75 prováděl další dokazování, např. kdo prováděl a zajišťoval zakázky apod. Přitom k otázce, zda stěžovatel podnikal ve sdružení s J. T., uvedl finanční úřad v platebním výměru ze dne 17. 1. 2002 na str. 4, že sdílí názor krajského soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku. K odvolacím námitkám dále poukázal na to, že společné podnikání se dělo na základě uzavřené smlouvy o sdružení ze dne 1. 1. 1991, a příjmy a výdaje bylo proto nutno rozdělit mezi účastníky sdružení za účelem zdanění daní z příjmů rovným dílem. Skutečnost, že každý z účastníků vedl samostatné účetnictví označil finanční úřad ta irrelevantní. Sdružení navíc podle jeho názoru nemá právní subjektivitu, takže každý účastník musel vést své účetnictví. Toto posouzení zopakovalo v napadeném rozhodnutí i finanční ředitelství.

V žalobě stěžovatel uplatnil řadu námitek proti krajským soudem uznané existenci sdružení včetně poukazu na rozsudek Vrchního soudu v Praze č. j. 7 Cmo 282/94 - 31, který podle něj existenci sdružení popřel, ale krajský soud se jimi v napadeném rozsudku nezabýval.

Takový postup je v rozporu s právem stěžovatele na spravedlivý proces zaručený v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (zveřejněná pod č. 209/1992 Sb.) a v dané věci konkretizovaným v § 75 odst. 2 s. ř. s., podle něhož soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon

žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. I když je krajský soud povinen vypořádat se samozřejmě se všemi námitkami v žalobě uvedenými, není vázán právním názorem vysloveným v řízení o jiné žalobě. V souzené věci tento názor podtrhuje navíc ta skutečnost, že daňové řízení pokračovalo, byly v něm navrhovány další důkazy, byla poskytnuta další vyjádření a krajský soud tedy v napadeném rozsudku posuzoval otázku existence sdružení v odlišné situaci. Proto se tedy v žádném případě nemohl vypořádat s tímto žalobním bodem lakonickým odkazem na posouzení dané otázky v soudním řízení o jiné žalobě, podané po jinak provedeném správním řízení. Pokud by byl akceptován právní názor vyslovený krajským soudem, stěžovatel by v dané věci neměl žádnou možnost nechat přezkoumat rozhodnutí krajského soudu v této otázce, což by popíralo principy řízení zakotvené v s. ř. s., jež zaručují žalobcům právo na řádný soudní přezkum a následně na opravný prostředek ve správním soudnictví. V důsledku výše uvedeného postupu krajského soudu je napadený rozsudek v rozsahu tohoto stížního bodu nepřezkoumatelný.

Ve čtvrtém stížním bodu brojí stěžovatel proti posouzení částky 599 000 Kč, jak finančním ředitelstvím, tak krajským soudem. Jedná se o částku, kterou stěžovatel zahrnul do nákladů v roce 1993 jako provizi za zprostředkování zakázek J. S. spolu s částkou 137 770 Kč.

Do protokolu ze dne 3. 11. 1995 uvedl stěžovatel, že „budou doloženy veškeré zakázky, které p. S. zprostředkoval pro firmu“. Ve správním spise je založena smlouva o zprostředkování, její dodatek a faktura č. 7793, vše v kopii, bez vyznačení data doručení finančnímu úřadu (č. l. 89, 87 a 90, založeno ve spise v tomto sledu). Dne 15. 1. 1996 doručil stěžovatel správci daně dopis s vyjádřením k tomuto výdaji (č. l. 90, 91). Podle záznamu ústního jednání v protokolu ze dne 3. 1. 1996 na výzvu finančního úřadu k doložení zprostředkovaných zakázek stěžovatel nedoložil žádnou zakázku zprostředkovanou Ing. S.. Podle účtované provize správce daně vypočetl objem zakázek na výši 6 139 750 Kč, protože ve smlouvě o zprostředkování přiložené k faktuře byla dohodnuta provize ve výši 12 %. Finanční úřad konstatoval, že stěžovatel doložil dodatek ke smlouvě o tom, že výše provize bude stanovena dohodou, a že z účetnictví stěžovatele plyne, že zakázky zajišťoval člen sdružení J. T. Výsledkem daňové kontroly bylo neuznání tohoto výdaje finančním úřadem. Stěžovatel do závěrečného protokolu ze dne 3. 1. 1996 poznamenal, že se k výsledkům ještě vyjádří. Dne 18. 1. 1996 byl vydán dodatečný platební výměr. V odvolání ze dne 26. 2. 1996 stěžovatel k tomuto bodu uvedl, že faktura na obě provize obsahuje veškeré náležitosti a byla řádně zaúčtována stěžovatelem i J. S. Celý případ proběhl v souladu s obchodním zákoníkem. Způsob dohody mezi podnikateli o stanovení provize dohodou byl v roce 1993 běžný a přípustná byla i ústní smlouva. V původním rozhodnutí o odvolání pak finanční ředitelství konstatovalo, že ačkoli byl stěžovatel dvakrát vyzván při ústním jednání dne 10. 10. 1995 a 3. 11. 1995 k doložení zprostředkovaných zakázek, ten toto neučinil. Naopak z kontroly vyplynulo, že evidenci zakázek vedl člen sdružení J. T. a ten je také zajišťoval. Námitkou proti neuznání toho výdaje se zabýval krajský soud v rozsudku ze dne 15. 3. 2001 a akceptoval neuznání výdaje.

V dalším daňovém řízení vedeném po vydání zrušujícího rozsudku, předložil stěžovatel správci daně soupis zakázek, které se podle tvrzení finančního úřadu v rozhodnutí ze dne 17. 1. 2002 netýkají materiálu ani hotových výrobků. J. T. ve výpovědi dne 10. 12. 2001 uvedl, že mimo 4 zakázek si tyto zajišťovali sami členové sdružení. V zamítavém rozhodnutí o odvolání finanční ředitelství odkázalo na právní názor krajského soudu, rozvedlo svou úvahu o tom, jak dospělo k závěru, že stěžovatel oprávněnost uplatněného výdaje neprokázal a vyjmenovalo použité důkazy včetně výpovědi svědka J. T.

V žalobě proti tomuto rozhodnutí stěžovatel poukázal na to, že důkaz k prokázání zprostředkovaných zakázek předložil správci daně v době, kdy se projednávala žaloba, a byl

součástí odvolání, o kterém rozhodoval správce daně, onen důkaz (oboustranně potvrzený dodací list – soupis zakázek ze dne 28. 12. 1993 – pozn. NSS: na písemnosti není vyznačeno, kdy byla do spisu založena, ani pořadové číslo listu správního spisu) však správce daně ignoroval. Konstatoval, že byl předložen, avšak nijak o něm nepojednává. U pana S. (dodavatele) proběhla rovněž daňová kontrola a při té stejné kontrolní pracovnice uznala, že výkony proběhly. Pan S. do protokolu č. j. 97419/01/187930/897 potvrdil, že zprostředkování proběhlo. S J. T. vedl stěžovatel od roku 1994 soudní při a právě jeho svědectví bral správce daně v potaz bez dalších důkazů. J. T. uvedl, že zakázky si členové sdružení mimo 4 zajistili sami, avšak toto bylo dle stěžovatele nepřesné, protože on je sice realizoval, ale na stěžovatelův pokyn a za úplatu od stěžovatele. Stěžovatel namítá, že k soupisu zakázek ze dne 28. 12. 1993 se žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nevyjádřil.

V rozsudku pak krajský soud (na str. 10 k 13. žalobnímu bodu) uvedl, že sdělil svůj závazný názor v předcházejícím zrušujícím rozsudku. Důkaz předložený správci daně v době soudního řízení podle krajského soudu nelze hodnotit jako nové skutkové zjištění, které by prolomilo zásadu vázanosti právním názorem soudu. Krajský soud ohodnotil, že se finanční ředitelství v rozhodnutí o odvolání náklady ve výši 599 000 Kč zabývalo a odkázal na právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku. Proto námitky stěžovatele uvedené v žalobě odmítl jako nedůvodné.

I tato stížní námitka je důvodná, a to ze stejných důvodů, jako námitka předchozí. Krajský soud pochybil, když bez dalšího odkázal na právní názor vyslovený v jiném řízení, navíc poté, co bylo provedeno k otázce uskutečnění zprostředkování další dokazování. Pokud krajský soud rozhodne na základě podané žaloby o zrušení napadeného rozhodnutí o odvolání, daňové řízení se tím dostává do procesní fáze před vydáním rozhodnutí o odvolání. Podle zákona o správě daní a poplatků neplatí koncentrace řízení v tom smyslu, že by nebylo možné uplatnit jak návrhy na dokazování, tak skutkové údaje a právní námitky až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto, a to jak správcem daně, tak odvolatelem. Citovaný zákon v § 48 odst. 6 výslovně uvádí, že „nemůže-li správce daně posoudit všechny údaje odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní“ a v odst. 7, že „do doby, než je o odvolání rozhodnuto, může odvolatel údaje svého odvolání doplňovat a pozměňovat.“ Z toho vyplývá, že může uplatnit i důkazy dříve neuplatněné. Takový názor vyslovil Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 21. 12. 2005, č. j. 5 Afs 5/2005 - 85. Ačkoli odvolací orgán není návrhy odvolatele vázán, musí své rozhodnutí řádně odůvodnit. Podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odvolací orgán přezkoumá napadené odvolání v rozsahu požadovaném v odvolání. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že mohl podat návrhy na dokazování správci daně po vydání zrušujícího rozsudku a před rozhodnutím o odvolání. To také učinil a v rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2002 je o tomto důkazu (soupisu zakázek) pojednáváno, stejně jako o důkazu svědeckou výpovědí J. S.. Krajský soud se tedy mýlí v dané věci v tom, že by nově provedené důkazy po zrušujícím rozsudku nemohly prolomit právní názor soudu vyslovený v rozsudku z předcházejícího řízení.

Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že podle § 54 odst. 2 s. ř. s. je základní náležitostí rozsudku jeho odůvodnění. O odůvodnění můžeme hovořit jako o řádném tehdy, pokud obsahuje, čeho se stěžovatel v žalobě domáhal, jak se k tomu vyjádřil žalovaný, stručně jaký v tomto směru byl obsah spisu, jaké úvahy vedly soud k rozhodnutí. Soud v něm rovněž uvede, jak aplikoval na danou situaci konkrétní ustanovení, jaké výkladové metody použil a k jakému výsledku dospěl. Pokud soud svým procesním povinnostem nedostál, mohl tím zasáhnout do základních práv stěžovatele na spravedlivý proces a mohl by také založit nerovnost účastníků řízení. Z odůvodnění rozhodnutí obecného soudu má vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Takové

odůvodnění vyhovuje zákonným hlediskům a v konečném důsledku takové rozhodnutí vyhovuje základním právům účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Podle nálezů Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 242/02 na věc lze v této souvislosti pohlížet i z hlediska zásad spravedlivého procesu, z nichž mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí odůvodnit, reagovat na uplatněné námitky a vysvětlit jejich případné odmítnutí [např. nález III. ÚS 258/99 (nález č. 148, sv. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), nález I. ÚS 413/02 (nález č. 4, sv. 29 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu)].

Pokud některou z námitek stěžovatele krajský soud odmítá, i toto odmítnutí musí zdůvodnit, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 11. 2005, č. j. 8 Aps 1/2005 - 82, v němž vyslovil, že „Odůvodnění rozhodnutí soudu (§ 54 odst. 2 s. ř. s.) se musí nepochybně vypořádat s jednotlivými tvrzeními účastníků; nelze však žádat, aby se soud věcně, podrobně a jednotlivě vypořádal i s těmi tvrzeními, která se z hlediska argumentace jeho rozhodnutí jeví nepodstatnými. V takovém případě postačí, vypořádá-li se soud s tvrzeními dostatečným odůvodněním jejich nepodstatnosti z hlediska použité argumentace (za předpokladu, že tato nepodstatnost není zcela zjevná).“

Tato kasační námitka je tedy důvodná a napadený rozsudek v této části nepřezkoumatelný pro vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí. Krajský soud se měl zabývat žalobní námitkou o nezohlednění dalších důkazů v napadeném rozhodnutí, dále o podjatosti svědka a o skutkovém stavu, který nastal po provedení důkazu soupisem zakázek – dodacím listem a protokolem sepsaným s J. S. č. j. 97419/01/187930/897. V této souvislosti poukazuje Nejvyšší správní soud také na to, že odvolací správní orgán nemůže odkazovat na právní názor soudu v předchozím řízení, když poté ve správním řízení je prováděno další dokazování, ale musí se vypořádat se všemi podklady svého rozhodnutí, se všemi tvrzeními stěžovatele a se všemi důkazy, které provedl nebo které provést odmítl, přičemž zdůvodní, proč je neprovedl.

Stěžovatel v dalším stížním bodě popřel názor krajského soudu, že by nemohl v řízení u správce daně I. stupně uplatnit nové námitky, jako např. náklad pohovku Admirál, neboť tyto byly pozdě podané.

Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že nákladová položka na pohovku Admirál nebyla součástí žalobních bodů v předcházejícím řízení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 88/1997, že správní orgány doplnily řízení podle pokynů obsažených v odůvodnění zrušujícího rozsudku a že nebyly oprávněny hodnotit námitky týkající se tohoto výdaje. Závěrem krajský soud vyhodnotil námitku ohledně tohoto výdaje za opožděně podanou, protože v žalobě v předcházejícím řízení nebyla uplatněna a současně uvedl, že ji odmítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud poukazuje na skutečnost, že na základě žaloby ze dne 15. 2. 1997 (str. 16) se krajský soud tímto žalobním bodem zabýval v rozsudku č. j. 15 Ca 88/97 - 76 na str. 4 pouze uvedením, že při ústním jednání dne 15. 3. 2001 stěžovatel prohlásil, že na jeho dalším projednání netrvá a soud se jím (v jehož rámci bylo uplatněno více námitek) tedy víc již nezabýval. V daňovém řízení, které bylo po zrušujícím rozsudku vráceno do fáze před rozhodnutím o odvolání, se jimi pak správce daně zabývat musel, což také ve v rozhodnutí ze dne 17. 1. 2002 učinil. Stěžovatel namítal jejich neprojednání odvolacím orgánem a krajský soud se tímto žalobním bodem (str. 14 žaloby) týkajícím se vady správního řízení zabývat měl. Proto shledal Nejvyšší správní soud tento stížní bod, s odkazem na argumentaci k předchozím dvěma stížním bodům, důvodným.

V posledním šestém stížním bodě vyjádřil stěžovatel nesouhlas s tím, že krajský soud neposuzoval, zda nedošlo k prekluzi práva doměřit daň. Stěžovatel tuto námitku v žalobě neuplatnil, učinil tak u ústního jednání a krajský soud se v napadeném rozsudku touto námitkou nezabýval z důvodu jejího pozdního uplatnění.

Vzhledem k tomu, že jednak ve vztahu k předchozím stížním námitkám vyslovil Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost rozsudku, přičemž pro vady řízení se bude muset věcí zabývat opětovně finanční ředitelství, a jednak i k tomu, že krajský soud se námitkou prekluze věcně nezabýval, Nejvyšší správní soud se námitkou prekluze nezabýval rovněž. Správní orgány se námitkou prekluze musí zabývat z úřední povinnosti. V dané věci je podstatné to, že žaloba podaná v roce 1997 neměla tytéž účinky z hlediska běhu lhůt, jak tomu bylo s účinností od 1. 1. 2003, kdy se na běh lhůt již vztahuje ustanovení § 41 s. ř. s. podle kterého stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávných celků. Pokud tedy krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku, zruší rozhodnutí finančního ředitelství, bude muset finanční ředitelství v navazujícím daňovém řízení z úřední povinnosti a bez toho, aby bylo třeba výslovného uplatnění této námítky stěžovatelem, zvážit, zda právo doměřit daň již není prekludováno, přičemž bude muset zohlednit i skutečnost, že před nabytím účinnosti s. ř. s. řízení před správním soudem nestavělo běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, neboť tehdejší úprava neobsahovala ustanovení obdobné § 41 s. ř. s.

Otázkou, zda by z úřední povinnosti musel k prekluzi přihlídnout i správní soud, ať již krajský soud či Nejvyšší správní soud, nebylo třeba se v dané věci zabývat.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Právním názorem Nejvyššího správního soudu je krajský soud v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán.

V dalším řízení rozhodne krajský soud podle § 110 odst. 2 věty první i o nákladech řízení před Nejvyšším správním soudem.

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

V Brně dne 2. října 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu