



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **S. V.**, zastoupen JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 110/2008 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 110/2008 - 27, **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 žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 110/2008 - 27, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka Liberec (dále také „krajský soud“), napadeným rozsudkem ze dne 25. 2. 2009, č. j. 59 Ca 110/2008 - 27, zrušil pro nezákonnost rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 20. 6. 2008, č.j. 7633/08-1100-506676, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměřům) Finančního úřadu v Jilemnici ze dne 15. 11. 2007, č. j. 45544/07/259970/5592 a č. j. 45531/07/259970/5592 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a 2002, a věc vrátil žalovanému finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Krajský soud při svém rozhodování vyšel z toho, že spornou otázkou je oprávnění správce daně vydat nové rozhodnutí (dodatečný platební výměř) po té, co byl v předchozím řízení zrušen odvolacím správním orgánem platební výměř týkající se téže povinnosti. V předmětné věci byla daň opětovně stanovena podle pomůcek.

a proto deklaroval názor, že pokud finanční ředitelství v režimu ustanovení § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zrušilo dodatečné platební výměry správce daně, byť z procesních důvodů, rozhodlo o předmětu řízení s konečnou platností. Z tohoto důvodu je potom nezákonné další vydané rozhodnutí, neboť jeho vydání bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté. V souzené věci byla nezákonnost dalšího postupu správce daně namítnuta žalobou v zákonné lhůtě, a proto krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil, a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo žalované finanční ředitelství jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou výslovně opřelo o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel především namítl, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, pokud došel k závěru, že žalovaný odvolací správní orgán svým dřívějším zrušujícím rozhodnutím ze dne 12. 9. 2007, č. j. 10282/07-1100506676 (dále jen „zrušující rozhodnutí“), vydaným toliko z procesních důvodů a v souladu s ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, rozhodl o předmětu řízení s konečnou platností. Byl to právě krajský soud, který svým dřívějším zrušujícím rozsudkem ze dne 1. 11. 2004, č.j. 59 Ca 2/2005-26 uložil finančnímu ředitelství odstranit vytýkané vady řízení před správními orgány. Konkrétně mu uložil seznámit žalobce s obsahem úředního záznamu ze dne 9. 12. 2003 a vypořádat se s jeho případnými námitkami. Vázán tímto právním názorem krajského soudu musel zrušit z procesních důvodů původní platební výměr a uložit správci daně, aby seznámil žalobce před vydáním platebních výměrů s obsahem úředního záznamu ze dne 9. 12. 2003. Jelikož správce daně tuto vadu řízení odstranil, nic mu po té nebránilo, aby vydal platební výměr a při tom vyměřil daň stejným procesním způsobem a ve stejné výši. Zrušujícím rozhodnutím nerozhodl o merituu věci, ale toliko procesním způsobem, svěřeným mu ustanovením § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, odstranil správním soudem zjištěný procesní nedostatek. V této souvislosti musí poukázat i na nejednotnou judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na rozsudky sp. zn. 7 Afs 82/2004 a 9 Afs 199/2007. Zásadní je však v tomto směru náleží Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06, který jednoznačně deklaroval, že při pokračování v řízení po zrušení prvního dodatečného platebního výměru neexistuje překážka věci pravomocně rozhodnuté (*rei iudicatae*). V předmětné věci navíc, oproti skutkovému základu ve věci posuzované před Ústavním soudem, nedošlo k nepřiměřenému zásahu do autonomní sféry jednotlivce, neboť po zrušení rozhodnutí nebyla opakována daňová kontrola, po daňovém subjektu nebyly požadovány žádné důkazní prostředky, ani nijak jinak nebyl zatěžován, neboť byl pouze seznámen s obsahem úředního záznamu ze dne 9. 12. 2003. Nelze také nevidět, že rozsudek krajského soudu je odůvodněn toliko odkazy a citacemi jednotlivých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a navíc polemizuje s okolností, zda je rozhodnutí ze dne 20. 6. 2008, č. j. 7633/08-1100-506676 nicotným či neplatným aktem. Vlastní odůvodnění, v němž má být uvedeno, proč bylo daným způsobem rozhodnuto, je však převelice strohé, bez přímých vazeb na ostatní části rozsudku. V rozsudku bylo též uvedeno, že rozhodnutí je nezákonné, aniž by byla náležitě uvedena příčina nezákonnosti s uvedením toho, jak mělo být postupováno v souladu se zákonem. Absence náležitého odůvodnění má ale podstatný význam zejména v souvislosti s ustanovením § 78 odst. 5 s. ř. s. Pokud z něho nevyplývá právní názor, jak by měl správní orgán postupovat, lze pochybovat i o správnosti rozhodnutí. Navíc je z rozsudku zřejmé, že správce daně ani odvolací správní orgán při svém rozhodování nepochybili, pokud žalobci stanovili základ daně a daňovou povinnost podle pomůcek (§ 31 odst. 5, § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků).

Žalobce v písemném vyjádření považuje kasační stížnost finančního ředitelství za neopodstatněnou a proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhuje, aby ji zamítl. Po obsahové

stránce cituje kasační stížnost a judikaturu uvedenou v rozsudku krajského soudu a konstatuje, že je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru pokračoval správce daně v daňovém řízení a o dani rozhodl. Takové rozhodnutí je vždy nezákonné. Pokud jde o názor Ústavního soudu, který byl již citován, pak ten je pouze okrajový a oproti rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, vedeného pod sp. zn. 8 Afs 15/2007, není podložen řádným právním rozbořem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je třeba napadený rozsudek krajského soudu zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud předesílá, že i v řízení o kasační stížnosti se jako kasační soud řídí přísnou dispoziční zásadou. Je provedením této dispoziční zásady, jestliže ustanovení § 106 odst. 1 s. ř. s. ukládá stěžovateli povinnost označit rozsah napadení soudního rozhodnutí a uvést, z jakých důvodů (skutkových a právních) toto soudní rozhodnutí napadá a považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Kasační soud je pak vázán rozsahem kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 s. ř. s.) a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.). Činnost kasačního soudu je proto ohraničena rámcem takto vymezeným (rozsah napadení soudního rozhodnutí a skutkové a právní důvody nezákonnosti tohoto rozhodnutí) a tento soud se musí omezit na zkoumání napadeného rozhodnutí jen v tomto směru, nejde-li ovšem o vadu, k níž musí hledět z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 věta za středníkem s. ř. s.). I při nejmírnějších požadavcích proto musí být z kasační stížnosti poznatelné, v kterých částech a po jakých stránkách má kasační soud napadené soudní rozhodnutí zkoumat, přičemž kasační soud není povinen, ale ani oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti soudního rozhodnutí.

Podstatou stížnostních výtek vůči rozsudku krajského soudu je tvrzení, že žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele není nezákonné z důvodu překážky věci pravomocně rozhodnuté. Stěžovatel v souvislosti s touto výtkou současně namítl i to, že rozsudek krajského soudu je též nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť z něj není seznatelné, jak věc vůbec uvážil, jakými úvahami se při tom řídil, a jaký procesní postup správních orgánů považoval ve věci za procesně odpovídající zákonu.

Jelikož stěžovatel namítl současně nesprávné právní posouzení věci krajským soudem a nepřezkoumatelnost rozsudku tohoto soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že pokud by tato námitka byla důvodná, mohla by tato vada řízení před krajským soudem mít vliv na právní posouzení věci samé, tj. i na stěžovatelem napadený právní závěr o existenci překážky věci pravomocně rozhodnuté.

Podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. musí být rozsudek písemně vyhotoven, musí obsahovat označení soudu, jména všech soudců, kteří ve věci rozhodli, označení účastníků, jejich zástupců, projednávané věci, výrok, odůvodnění, poučení o opravném prostředku a den a místo vyhlášení. Rozsudek podepisuje předseda senátu, a nemůže-li tak učinit, jiný člen senátu.

Otázkou nezbytných náležitostí soudního rozhodnutí se již dříve zabývaly nejen správní soudy, ale také Ústavní soud. Např. z nálezů Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněného pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, a z nálezů Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, který byl uveřejněn pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, lze dovodit, že jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního

státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí tudíž nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Citovaná ustálená judikatura Ústavního soudu měla svého předchůdce v judikatuře Vrchního soudu v Praze (např. rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, uveřejněné v Soudní judikatuře ve věcech správních pod č. 27/1994) a našla svůj odraz i v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupný na www.nssoud.cz, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl uveřejněn pod č. 689/2005 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Této judikatuře je společné, že „*není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, je nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na niž je postaven základ jeho žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl uveřejněn pod č. 787/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že „*opomene-li krajský (městskej) soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.)*“.

Kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu je ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud dospěl ve světle uvedených zásad, které vyplývají z popsané judikatury k závěru, že z napadeného rozsudku krajského soudu není patrné, jak došel k deklarovanému právnímu názoru o existenci překážky rei iudicatae, z jakých skutečností při tom vycházel, jak s nimi naložil, jak je vyhodnotil, jakými úvahami se při tom řídil, proč považuje postup správního orgánu za nezákonný a jaký případný postup ve formě závazného právního názoru stran postupu správního orgánu považuje souladný se zákonem. Takovému požadavku však nemůže dostát rozsudek krajského soudu, který je toliko založený na citaci dřívějších právních závěrů Nejvyššího správního soudu v jiných věcech. Z každého soudního rozhodnutí, musí být zřejmé, z jakých skutkových okolností správní soud vycházel, jak hodnotil provedené důkazy, jakou jim přiznával míru věrohodnosti a důležitosti, jaká skutková zjištění vzal za prokázané, jakou právní normu na zjištěný skutkový stav aplikoval, jak ji vyložil a jakými úvahami se při tom řídil a v neposlední řadě proč považuje procesní postup či námítky účastníků řízení za liché, mylné nebo vyvrácené. Pokud by tomu tak v rozsudku nebylo, nemůže být rozhodnutí přezkoumatelné. Procesní postup krajského soudu, který při svém rozhodování neosvětlí důvody a úvahy, které ho vedly k vyslovenému právnímu závěru a namísto toho toliko cituje úvahy jiných soudů v jiných věcech, nemůže proto obstát z hlediska jeho přezkoumatelnosti. Nejvyšší správní soud proto nemohl dojít k jinému závěru než takovému, že kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Ponechat stranou nelze ani okolnost, že pokud zůstal právní názor krajského soudu bez patřičného odůvodnění, měla tato vada v řízení krajského soudu za následek i nemožnost

stěžovatele napadnout právní závěr správního soudu relevantními stížními námitkami směřujícími do právního posouzení věci samé. Je tomu tak proto, že pokud zůstanou zásadní úvahy krajského soudu, které jej vedly k vyslovenému právnímu názoru, před účastníky řízení utajeny a rozhodnutí tak postrádá pro věc samu zásadní odůvodnění, není případnému stěžovateli de facto umožněno namítnout nesprávné právní posouzení věci, resp. vznést své námitky proti správnosti úvah krajského soudu, které jej k rozhodnutí vedly. Takový postup pak vykazuje i znaky zásahu do práva účastníka řízení garantovaného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Již z těchto důvodů musel Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí zrušit, a to i bez návrhu (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud se nezabýval ve svém rozhodnutí souladem právního názoru krajského soudu na rozhodnou právní otázku se zákonem. Je tomu tak proto, že by přinejmenším nepřipustným způsobem předjímal stanovisko a úvahy krajského soudu, které jej v této věci měly vést při vyslovení sporného právního názoru.

Ze všech uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby se přezkoumatelným způsobem vypořádal s argumentací účastníků řízení a řádně odůvodnil svůj názor, který zaujme k jejich argumentaci. Při svém rozhodování přihlédně nejen k usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, sp.zn. 8 Afs 15/2007, ale také k nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 705/06. Teprve po té vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu a které bude působivé ke kasačnímu přezkoumání.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. června 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu