ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **J. T.,** zastoupeného JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Brno, Česká 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně,** se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2010, č. j. 29 Ca 55/2009 – 57,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnost **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 15. 12. 2008, č. j. 17442/08-1100-706807 a ze dne 7. 1. 2009, č. j. 21245/08-1300-701473, č. j. 21244/08-1300-701473, č. j. 21243/08-1300-701473, č. j. 21241/08-1300-701473 a č. j. 21242/08-1300-701473, byla dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně") ze dne 30. 11. 2007 č. j. 220219/07/290912/6384 a ze dne 19. 2. 2008, č. j. 37748/08/290912/6384, č. j. 37757/08/290912/6384, č. j. 37761/08/290912/6384, č. j. 37767/08/290912/6384 a č. j. 37775/08/290912/6384 o výsledku přezkumu, provedeného postupem dle ustanovení § 55b daňového řádu, ve věci daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2004, květen – červen roku 2004, 3. čtvrtletí roku 2004, 4. čtvrtletí roku 2004 a 1. čtvrtletí roku 2005. Těmito rozhodnutími o přezkumech byly změněny platební výměry správce daně, jimiž byla vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a daň z přidané

hodnoty za jednotlivá, výše uvedená, období. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou, kterou Krajský soud v Brně jako nedůvodnou zamítl.

Krajský soud, po obsáhlém shrnutí skutkového stavu věci, zpochybnil především kvalitu vypracování žaloby. Žalobní body byly, dle jeho názoru, formulovány značně obecně a z jejich znění nebylo jednoznačně patrno z jakých skutkových a právních důvodů považoval žalobce napadená rozhodnutí žalovaného za nezákonná. I přes tyto výhrady nicméně krajský soud vypořádal jednotlivá žalobní tvrzení. Námitky žalobce ohledně nemožnosti přezkumu nepravomocného rozhodnutí, jakož i námitky obsahově směřující k rozhodnutím o *nařízení* přezkoumání, krajský soud odmítl s odkazem na ustanovení § 55b odst. 5 větu druhou daňového řádu, které stanoví, že proti rozhodnutí o *nařízení* přezkoumání nejsou opravné prostředky připuštěny. Pokud žalobce namítal, že zákonnost původních rozhodnutí nebyla nikdy zpochybňována a důvodem nařízení přezkumu měly být fakticky pouze nově zjištěné skutečnosti, krajský soud uvedl, že tato otázka mohla mít relevanci pouze v první fázi přezkumného řízení, a nikoli ve fázi druhé, která je nyní předmětem soudního přezkumu. Správce daně, který rozhodoval v druhé fázi přezkumného řízení (nařízeného *ex offico*, v důsledku podstatných vad zjištěných v původním vyměřovacím řízení, které zapříčinily nesprávné vyměření daňové povinnosti) měl navíc rozhodnutím o nařízení přezkoumání závazně vyřešenou otázku protiprávnosti původně vydaných rozhodnutí. Rovněž velmi obecné námitky žalobce, že přezkumné řízení slouží k nápravě právních vad rozhodnutí a nikoli vad skutkových, a že správce daně provedl fakticky právě nápravu vad skutkových, neshledal soud důvodnými. Uvedl, že při přezkumném řízení dochází nejen k nápravě porušení hmotněprávních předpisů, nýbrž též k nápravám podstatných vad řízení, tedy i vad v procesních postupech správce daně. Jelikož právě pro procesní pochybení správce daně ve vyměřovacím řízení byl z úřední povinnosti použit tento mimořádný procesní institut, bylo povinností správce daně v novém řízení deklarovaný nesprávný postup napravit. Krajský soud dospěl k závěru, že samotná meritorní rozhodnutí o přezkumu původních platebních výměrů byla vydána po řádném došetření skutkového stavu věci, tudíž správce daně odstranil svá původní pochybení, vytýkaná mu v rozhodnutích o nařízení přezkoumání, konkrétně, že právě v důsledku nesprávného došetření skutkového stavu byly daňové povinnosti vyměřeny v nesprávné výši. Vypořádal se též s námitkou žalobce ohledně použití nových skutečností, kde navázal na již výše uvedené a uvedl, že skutkový stav byl v novém řízení správcem daně řádně došetřen, přičemž pasivita žalobce v původním řízení nemůže na tomto řádném došetření změnit ničeho. Proto soud, s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96 (definující nezákonné rozhodnutí), neshledal rozhodnutí žalovaného nezákonnými a žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost odvolávající se na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti je nicméně patrno, že v ní stěžovatel uplatňuje toliko důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí pro nedostatek důvodů, jelikož v ní fakticky nezpochybňuje právní posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, tj. jeho zákonnost. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. je ovšem záležitostí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nejde proto o nedostatek návrhu, který by bránil jeho věcnému projednání (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS; všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz)

Stěžovatel v kasační stížnosti především shrnuje dosavadní průběh řízení a až v jejím samotném závěru namítá nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu s odůvodněním,

že se krajský soud nevyrovnal s jeho dvěma argumenty uplatněnými v žalobě. Prvně stěžovatel uvádí, že již od dob první republiky je obnova řízení institutem zaměřeným na otázky skutkové, zatímco (*ex officio* nařizovaný) přezkum na otázky právní; proto má za to, že se krajský soud nevypořádal se žalobním tvrzením, že se má přezkumné řízení použít pouze na *právní vady* daňového výměru (proto byl, dle jeho názoru, porušen § 55b odst. 1 daňového řádu). Za druhé se dle stěžovatele nevyrovnal krajský soud ani s námitkou, že bylo rozhodováno na základě jiného skutkového a právního stavu, než v době vydání původních rozhodnutí, čímž došlo k porušení ustanovení § 56 odst. 1 daňového řádu. Na závěr stěžovatel dodává, že ať již byl jeho postup v minulosti jakýkoliv (myšleno jeho pasivita), nemůže být zbaven svého práva na spravedlivý proces, zaručeného v čl. 36, čl. 37 odst. 3 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozorňuje na kusost uplatněných kasačních důvodů. K tvrzenému zbavení práva na spravedlivý proces uvádí, že neúspěch ve sporu neznamená, že účastníkovi nebyla poskytnuta soudní ochrana a možnost hájit svá práva soudní cestou. Upozorňuje také, v návaznosti na konstatování stěžovatele týkající se předchozích řízení (zejména rozhodnutí o nařízení přezkoumání), na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* a to s odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 12. 2007, sp. zn. 9 Afs 75/2007, ve kterém je konstatována možnost dovolávat se soudní ochrany již proti *nařízení* přezkumu. Upozorňuje, že zdejší soud zde konstatoval, že *„[č]ekat se soudní ochranou (…) až na výsledek přezkumného řízení by bylo v rozporu se shora uvedenými principy moderního právního státu, jakož i s principem právní jistoty, ochraňujícím již nabytá práva.*“ Zásadně tedy nelze přezkoumávat, v souladu s principy zákonnosti a legitimity, jiná než opravným prostředkem napadená rozhodnutí. Ohledně námitky použití jiného skutkového a právního stavu, než který existoval v době původního rozhodnutí, žalovaný uvádí, že skutečnost, že daňový subjekt v průběhu vytýkacího řízení nereagoval na výzvy správce daně, ani se nedostavoval k ústnímu jednání či jakkoliv se správcem daně spolupracoval, nemůže mít za následek, že v rámci přezkumného řízení řádně došetřený skutkový stav v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí neexistoval. Žalovaný má za to, že rozsudek krajského soudu je dostatečné srozumitelný a určitý a krajský soud v něm uvedl úvahy, pro které považoval žalobu za nedůvodnou. Z těchto důvodů navrhuje, aby zdejší soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

V logice přezkumu rozhodnutí krajských soudů se Nejvyšší správní soud vždy nejdříve zabývá právě otázkou jejich přezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 - 71). Nelze se totiž především zabývat hmotněprávní argumentací, pokud soud svým rozhodnutím nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a nevypořádal všechny žalobní námitky. Nepřezkoumatelnost je vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 věta za středníkem s. ř. s.). Nejvyšší správní soud se otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů již mnohokrát zabýval. Z jeho konstantní judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (například rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (například rozsudky

ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74 a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

Jakkoliv je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, odůvodnění napadeného rozsudku při vypořádání jednotlivých námitek velmi stručné a místy i poněkud obtížněji srozumitelné, nejde o natolik vážné deficity, jak dovozuje stěžovatel. Krajský soud se s oběma spornými námitkami vypořádal, a to konkrétně na straně 10 předmětného rozsudku. S námitkou, že v přezkumném řízení vedeném dle § 55b daňového řádu mají být řešeny otázky právní a nikoliv skutkové, se krajský soud vypořádal konstatováním, že otázku, zda byla důvodem pro použití tohoto mimořádného opravného prostředku (fakticky jde ovšem o nápravný prostředek dozorčího práva, přestože je v zákoně označen jako mimořádný opravný prostředek – pozn. NSS) právní nebo skutková pochybení, bylo třeba zkoumat již v první fázi přezkumného řízení (nařízení přezkumu), a nikoliv až ve fázi druhé, kde se z deklarovaných důvodů nařízeného přezkumu již vychází. Dodal, že v předmětné věci (jak vyplývá ze spisového materiálu) šlo o podstatné vady procesního postupu správce daně (tedy vady procesní), které jsou rovněž jedním z důvodů pro nařízení přezkumného řízení (srov. § 55b odst. 1 daňového řádu).

Rovněž s druhou námitkou žalobce, konkrétně, že v přezkumném řízení bylo rozhodováno na základě jiného skutkového a právního stavu, než v době původního rozhodnutí, se krajský soud vypořádal, když uvedl, že správce daně řádně došetřil *skutkový* stav existující v době vydání původních rozhodnutí, tudíž tak odstranil svá pochybení, kdy původně stanovenou daňovou povinnost vyměřil, i v důsledku pasivity daňového subjektu, v nesprávné výši. Tento závěr koresponduje s odůvodněním rozhodnutí o nařízení přezkumu, dle kterého správce daně v původním řízení pochybil právě při procesu dokazování, a proto mu bylo nařízeno toto své pochybení napravit. Je sice pravdou, že žalovaný se zde vůbec nevyjádřil k tomu, jakým způsobem byla daň původně vyměřena (zda šlo o dokazování, či použití pomůcek), z hlediska kasační argumentace však je podstatný fakt, že správci daně bylo nařízeno odstranit vady vyměřovacího řízení cestou provedení důkazního řízení ve vztahu ke skutečnostem, ohledně kterých vyjádřil žalovaný své pochybnosti; přičemž krajský soud tento postup aproboval s tím, že mu v něm, z hlediska zákona, nic nebránilo. Námitka ohledně rozhodování na základě jiného *právního* stavu pak nebyla před krajským soudem vůbec namítána, a nebylo tudíž jeho povinností se s ní jakkoliv zabývat. Z tohoto důvodu jde o nepřípustnou námitku v řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel ji neuplatnil v předchozím soudním řízení, ač tak učinit mohl (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Lze tedy uzavřít, že rozsudek krajského soudu v dané věci je dostatečně srozumitelný, je z něho patrné jak soud rozhodl a jeho výrok má logickou oporu v odůvodnění. To se vypořádává (jak výše uvedeno) se všemi žalobními námitkami a užité argumenty vycházejí ze skutečností plynoucích ze správního spisu. Přestože lze mít, s ohledem na dosti úspornou a místy ne zcela přesvědčivou argumentaci krajského soudu, k některým vysloveným závěrům věcné výhrady, rozhodující je, že kasační stížnost s těmito názory věcně nepolemizuje, pouze namítá absenci jakýchkoli hodnotících závěrů. Zde je nutno upozornit, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky. Z kasační stížnosti je v dané věci patrno, že stěžovatel klade větší důraz na popis průběhu předchozích řízení a vytýkaní možných vad těch řízení, ke kterým jeho kasační stížnost nesměřuje, nežli na precizní vyjádření stížnostních důvodů. Tyto důvody shrnuje do třech krátkých odstavců v čl. V. v závěru kasační stížnosti, přičemž

je vyjadřuje pouze velice obecně a nepodporuje je žádnou přesvědčivou argumentací. Proto, chtěl-li stěžovatel dosáhnout podrobnějšího přezkoumání věci kasačním soudem, měl dbát více na kvalitu jím podané kasační stížnosti.

S ohledem na uvedené je tedy pro daný případ jediné podstatné zjištění, že se krajský soud dostatečně srozumitelně vypořádal se všemi námitkami stěžovatele, rozsudek je odůvodněný, není logicky rozporný, a netrpí ani jinou vadou, pro kterou by ho bylo nutno zrušit *ex officio*. Skutečnost, že se stěžovatel s důvody rozsudku neztotožňuje, ještě neznamená, že tyto důvody nejsou dostatečné pro závěr, k němuž soud dospěl. Stěžovatelem tvrzenou nepřezkoumatelnost podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy Nejvyšší správní soud neshledal.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud naznal, že kasační stížnost není důvodná. Nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly.

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

V Brně dne 2. prosince 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu