



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 žalobkyně: **ARTA REAL, k. s.**, se sídlem Přístavní 321/14, Praha 7, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2009 – 33,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2009 – 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 žalované Odvolací finanční ředitelství domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2009 – 33, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2009 – 33, výrokem I. zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 18. 5. 2009, č. j. 6265/09-1500-106932, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně – společnosti ARTA REAL, k. s. proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále také „správce daně“) ze dne 5. 2. 2009, č. j. 16057/09/007913107556, o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále též „zákon o správě daní a poplatků“), ve věci dodatečného daňového přiznání žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ze dne 1. 12. 2008, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrokem II. pak městský soud rozhodl, že žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 6.800 Kč.

Městský soud při svém rozhodování nejprve rekapituloval průběh řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu a podání účastníků řízení. Ve věci samé pak dovedl, že oba správní orgány věc vadně posoudily po právní stránce,

pokud měly za to, že v projednávané věci byly dány podmínky pro postup podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Městský soud vyslovil názor, že řízení zahájené „včasným podáním dodatečného daňového přiznání“ na daň nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, nemůže skončit „automaticky“ uplynutím času bez jeho věcného posouzení jen pro to, že po jeho zahájení uplyne prekluzivní lhůta ke stanovení daně na jeho základě. Z obsahu správního spisu vyplývá, že řízení o dodatečném daňovém přiznání žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za rok 2001 ze dne 1. 12. 2001 (*správně má být uvedeno ze dne 1. 12. 2008*), zaevidovaného pod č. 120096/08, bylo zahájeno včas, tedy před marným uplynutím prekluzivní lhůty k vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 2001 (dále jen „daň“) žalobkyni. Bez bližšího pak poukazuje na řádné přiznání k dani žalobkyně ze dne 1. 7. 2002, na protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 4. 2. 2003, protokol o ústním jednání o projednání zprávy o kontrole ze dne 24. 5. 2005, na dodatečná daňová přiznání ze dne 13. 7. 2005, 1. 12. 2008 a v neposlední řadě i na výzvu k odstranění pochybností ze dne 10. 12. 2008. Následně uzavřel, že je třeba rozhodnutí žalovaného zrušit, a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podalo Odvolací finanční ředitelství, jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřelo o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel má za to, že je nesprávný, a s ohledem na judikatorní závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 2 Afs 27/2000, sp. zn. 7 Afs 20/2007), i překvapivý závěr městského soudu o tom, že žalobkyni podané dodatečné daňové přiznání ze dne 1. 12. 2008 bylo podáno včas - ve lhůtě pro stanovení nebo dodatečné stanovení daně žalobkyni podle § 47 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že k marnému uplynutí prekluzivní lhůty došlo již ke dni 31. 12. 2006. Jde přitom o okolnost, která byla pro posouzení věci zcela zásadní a nezbytnou. Je tedy oproti městskému soudu přesvědčen o tom, že dodatečné daňové přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 nebylo podáno včas, ale téměř 2 roky po uplynutí lhůty k vyměření, či dodatečnému stanovení daně žalobkyni. Závěr městského soudu o včasnosti podaného dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 a důvody, o které se při tom městský soud opírá, si vzájemně odporují a postrádají jak logiku argumentační, tak i logiku výkladovou.

Městský soud správně převzal od Nejvyššího správního soudu premisu, že při včasném podání dodatečného daňového přiznání nemůže zahájené řízení skončit „automaticky“ uplynutím času bez věcného posouzení dodatečného daňového přiznání jen pro to, že po zahájení řízení dojde k marnému uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně (§ 47 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků). Bez dalšího a bližšího rozvedení však došel k nesprávnému závěru, že dodatečné daňové přiznání ze dne 1. 12. 2008 bylo podáno včas. V rozsudku městského soudu zcela absentuje úvaha správního soudu o tom, z jakých skutkových a právních důvodů došel k závěru o včasnosti podání uvedeného dodatečného daňového přiznání. Tuto otázku nezodpovídají ani soudem poukazované úkony správce daně a žalobkyně. Napadený rozsudek nedává odpověď na otázku, který z těchto úkonů, nebo který jiný úkon mohl být oním úkonem, jenž by přerušil běh prekluzivní lhůty k vyměření daně žalobkyni a který by konec této lhůty prodloužil do 31. 12. 2008 či k pozdějšímu termínu tak, aby bylo možno na podání dodatečného daňového přiznání nahlížet jako na včasné podání. V této souvislosti je nutno poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 a na něj navazující konečný rozsudek, z nichž jednoznačně plyne, že úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků není úkon – akt vyměření daně (zde konkludentní rozhodnutí o stanovení daně žalobkyni na základě jejího dodatečného daňového přiznání ze dne 13. 7. 2005). Nejenže je tedy věcně nesprávný závěr městského soudu o včasnosti dodatečného daňového přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008, ale tento závěr nemá

pokračování

skutkovou, ani právní oporu v projednávané věci. Vzhledem k tomu, že městský soud ve svém rozsudku argumentačně pominul žalobkyní předestíranou vazbu na ust. § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků a § 47 téhož zákona, třeba mít za to, že správní soud tuto argumentaci žalobkyně odmítl jako nepřipadnou. Ze všech uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně ke kasační stížnosti nepodala své vyjádření, ač byla s obsahem kasační stížnosti stěžovatele řádně obeznámena.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a došel k závěru, že je třeba rozsudek městského soudu zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Z kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal nejen z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ale také z důvodu obsaženého v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se Nejvyšší správní soud nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné, nebo založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Pokud by tak Nejvyšší správní soud učinil, zatížil by sám své rozhodnutí nepřezkoumatelností, či by nepřipustně předjímal právní názor, který v této věci prima facie náleží městskému soudu. Tímto vadným postupem by současně ve svém důsledku zkrátil účastníky řízení v jejich právech, neboť by jim odejmul možnost napadnout tento „poprvé vyslovený názor“ opravným prostředkem – kasační stížností.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nález Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu, nález Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž 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 ust. § 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.

Nejvyšší správní soud nepominul ani nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003,

č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírkou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: „*Za nepřezkoumatelné 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*“. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny*“. V rozsudku ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Je-li odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vystavěno na rozdílných a vnitřně rozporných právních hodnoceních téhož skutkového stavu, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost (§ 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního)*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal soud (správní orgán) za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění soudního rozhodnutí lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel, a jak o něm uvážil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Z rozsudku tedy musí být současně patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující zásadní žalobní argumentací. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení. Pokud by přezkoumávané rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námítky a zásadní argumentaci o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání účastníků řízení a námítky v nich uvedené nebo by bylo vnitřně rozporné, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Tak tomu je i v nyní posuzované věci.

V projednávané věci byl městský soud povinen posoudit, zda ob stojí na poli zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2009, č. j. 6265/09-1500-106932, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 5. 2. 2009, č. j. 16057/09/007913107556, o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí finančního ředitelství i správce daně při tom byla vybudována na tom, že dodatečné daňové přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 bylo žalobkyní podáno až po uplynutí lhůty k vyměření daně žalobkyni (§ 47 téhož zákona). Finanční ředitelství na základě skutkových okolností projednávané věci, popsanych na str. 2 odst. 2 svého rozhodnutí, došlo k závěru, že lhůta k vyměření daně žalobkyni uplynula již ke dni 31. 12. 2006 (str. 4, třetí odstavec rozhodnutí). Na základě tohoto zjištění došlo ve shodě se správcem daně k závěru, že pokud žalobkyně podala své dodatečné přiznání až dne 1. 12. 2008, stalo se tak po marném uplynutí zákonné lhůty k vyměření daně (§ 47 odst. 1, 2 zákona o správě daní a poplatků), tedy opožděně. Za tohoto skutkového stavu věci pak finanční ředitelství shledalo souladným se zákonem postup správce daně, který řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání žalobkyně dne

pokračování

1. 12. 2008 zastavil, a to pro zmeškání zákonné lhůty, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav [§ 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků].

Městský soud však při svém rozhodování - bez jakýchkoliv úvah nad skutkovými okolnostmi projednávané věci a jejich právním hodnocením došel k prostému závěru, že dodatečné daňové přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 bylo „podáno včas“. Správní soud přitom nevyložil, z jakých důvodů má vyslovené názory správních orgánů o opožděnosti podaného dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 za neodpovídající skutečnosti, nesprávné, liché či jinak vyvrácené. Městský soud v tomto směru, jak na to příležitavě poukázal i stěžovatel, nereflektoval ani na argumenty žalobkyně, od nichž tato naopak dovozovala včasnost podaného dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 (poukazované ust. § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků ve vazbě na § 47 téhož zákona). Městský soud tedy ponechal zcela stranou své pozornosti mezi účastníky řízení zásadní spornou otázku, která je rozhodná pro posouzení merita projednávané věci - zda postupoval správce daně v souladu se zákonem, pokud řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 zastavil podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, či nikoliv. Městský soud tak zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností, a to pro nedostatek důvodů.

Městský soud pochybil i tím, pokud - bez ohledu na nedostatečná skutková zjištění a jejich právní hodnocení - převzal názor Nejvyššího správního soudu vyplývající z rozhodnutí rozšířeného senátu tohoto soudu sp. zn. 1 Afs 20/2006. Správní soud totiž nevzal v úvahu, že vyslovený právní názor rozšířeného senátu se týkal věci, v které nebylo mezi účastníky řízení sporu o to, že dodatečné přiznání bylo podáno řádně a včas, tj. v otevřené prekluzivní lhůtě k vyměření daně, a teprve až po podání tohoto přiznání (a tím i po zahájení řízení o něm) došlo k uplynutí zákonné lhůty k vyměření daně. O tento případ však v projednávané věci – s ohledem na skutkové okolnosti předestřené žalovaným v jeho rozhodnutí - nešlo. Chtěl-li městský soud subsumovat zjištěný skutkový stav pod obsáhle citovaná rozhodnutí rozšířeného senátu, měl si nejprve ujasnit pro věc rozhodnou okolnost – zda bylo dodatečné přiznání ze dne 1. 12. 2008 podáno včas, či nikoliv. Toto však městský soud neučinil (přezkoumatelně), a proto byl rozsáhlý poukaz městského soudu na úvahy rozšířeného senátu minimálně předčasný.

Nejvyšší správní soud se v důsledku uvedené nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu nezabýval námitkou stěžovatele o nesprávném právním posouzení věci, neboť by to za tohoto procesního stavu bylo přinejmenším předčasné (shodně nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 10. 2004, sp. zn. I. ÚS 18/04 a ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 560/03, oba dostupné na www.nalus.usoud.cz).

Nejvyšší správní soud proto z uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2009 – 33, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na městském soudu, aby řádně objasnil skutkový stav věci a jeho hodnocení, zejména, aby v mezích žalobních bodů posoudil otázku včasnosti či opožděnosti podaného dodatečného daňového přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 a následně důvodnost podané žaloby; teprve po té vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu (zde Městského soudu v Praze), a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

V novém rozhodnutí městský soud rozhodne i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. října 2013

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu