



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupen JUDr. Ivetou Petrovou, advokátkou se sídlem Nádražní 2151, Nové Město nad Metují, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, **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 žalobce – M. Š. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Hradci Králové (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, zamítl žalobu, kterou se M. Š. domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a současně potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Náchodě ze dne 24. 5. 2011, č. j. 114476/11/243913601231, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 101.756 Kč a penále ve výši 20.351 Kč (dále jen „daň“).

Krajský soud ve svém rozsudku nejprve rozvedl podání účastníků řízení, skutkové okolnosti projednávané věci a zvýraznil i skutečnost, že o věci rozhoduje již potřetí, když jeho předchozí (druhý) rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2014 - 31, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Současně předestřel doplňující podání žalobce, které svým obsahem bylo rozvedením již uplatněných žalobních bodů, zejména ve vztahu k hodnocení výpovědi svědka H. ohledně věcného a časového rozsahu činnosti dodavatele P. a důkazní návrhy žalobce (výpovědi svědků a znalecký posudek). Tyto důkazní návrhy však krajský soud při jednání zamítl, protože měl za to, že z předložených účetních dokladů žalobce vyplynuly kvalifikované pochybnosti o správnosti uplatněných nákladů, které byly žalobci řádně sděleny.

Krajský soud při posuzování zákonnosti napadeného rozhodnutí žalovaného (druhého v pořadí) vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 120, který vyslovil právní názor, že pochybnosti o správnosti a věrohodnosti daňových dokladů může napravit i odvolací správní orgán. Z toho krajský soud dovodil, že správní řízení nebylo zatíženo žalobcem dovozovanou vadou při dokazování, když mu pochybnosti správního orgánu byly sděleny nikoliv správcem daně, ale žalovaným, a to až v rozhodnutí o odvolání. Je pak zcela nepodstatné, že správce daně tyto pochybnosti dohledatelným či jinak ověřitelným způsobem žalobci nesdělil již v průběhu daňové kontroly či odvolacího řízení. Ve světle uvedeného proto krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce, podle které správce daně sice vydal výzvu k dokazování, nicméně v ní žalobci nesdělil žádné konkrétní pochybnosti, od nichž by dovozoval nevěrohodnost nebo nesprávnost daňové evidence žalobce. Není proto důvodná námitka o neunesení důkazního břemene žalovaným, resp. že by žalobci bylo upřeno právo vyvracet konkrétní pochybnosti o tom, zda fakturované práce byly provedeny V. P.

Krajský soud také nepřisvědčil žalobci, že mu bylo upřeno právo prokázat své tvrzení tím, že platba proběhla hotově a že tato okolnost byla stvrzena i podpisem dodavatele na fakturách a výpovědí svědka M. P. Jeho svědectví bylo podáno pouze v obecné rovině a někdy nepřesné a jindy naopak detailně přesné. Svědectví o převzetí hotovosti nemá souvislost s provedenou prací či alespoň druhem práce, která měla být dodavatelem P. pro žalobce realizována. Samotná okolnost, že tento svědek viděl V. P. na pracích v Archivu v Náchodě, však nepotvrzuje, že by deklarované práce provedl právě tento dodavatel. Provedení těchto prací totiž nepotvrdil ani svědek M. H., který uvedl, že V. P. byl zedník, o němž se domnívá, že pracoval na stavbě v Hradci Králové. Krajský soud tak uzavřel, že svědecké výpovědi nemohly v žádném případě provedení stavebních prací V. P. potvrdit. Žalobce proto neunesl důkazní břemeno, které na něm v daňovém řízení vázlo.

Krajský soud nemohl odhlédnout ani od okolnosti, že správce daně vyžadoval od žalobce doložení stavebních deníků, které podle podaných svědectví byly na stavbách žalobce vedeny, ale nebyly jím předloženy. Žalobce se sice nemýlí, dovozuje-li, že stavební deníky nejsou důkazem jediným. Jejich nepředložením se však důkazní situace žalobce oslabil. Krajský soud rovněž shledal určité nedostatky ve vedení daňové evidence dle ust. § 7b zákona o daních z příjmů. Na vedení této evidence sice nejsou kladeny stejné požadavky jako na vedení účetnictví, nicméně sám žalobce uvedl, že se při zpracování evidence dopustil určitých nepřesností. Tím ale opět oslabil svou důkazní pozici. Tyto nedostatky sice žalobci nebyly přímo přičítány k tíži, svědčily však pochybnostem správce daně (zda práce byly skutečně jmenovaným dodavatelem provedeny). Stejným způsobem krajský soud hodnotil i žalobní námitku zpochybňující názor správce daně, že faktury byly vystaveny v počítačovém programu, který používal žalobce. Podle krajského soudu tedy žalobce neunesl své důkazní břemeno především v tom, že nepředložil jednoznačné, především listinné důkazy, svědčící o provedení deklarovaných prací jejich dodavatelem.

Za tohoto stavu nepovažoval krajský soud za potřebné provádět další dokazování. Navrhovaný znalecký posudek z oboru písmá nemohl vnést do projednávané věci žádný nový pohled. I kdyby bylo totiž prokázáno, že faktury podepsal V. P., neposílilo by to pozici žalobce v tom, že to byl právě V. P., kdo deklarované práce na stavbách žalobce prováděl. Stejně tak krajský soud posoudil návrh na provedení dokazování svědeckou výpovědí I. H. Žalobce ani neuvedl, v jakém vztahu (pracovním či osobním) je uvedený svědek k němu, či zda on sám práce pro žalobce prováděl. Krajský soud tak nemohl posoudit, zda by tato výpověď mohla do věci vnést nějaké novum. Stejně tak neshledal krajský soud důvodným požadavek žalobce na

pokračování

opakování svědecké výpovědi M. H. Je tomu tak proto, že tato výpověď neměla žádné nedostatky, které by bylo třeba napravit. Ani tato výpověď by proto nemohla ovlivnit konečné závěry. Nebylo ani třeba výsledku Ing. A. K., zpracovatelky daňové evidence žalobce, která by nemohla vyvrátit pochybnosti o faktickém provedení deklarováných prací dle neuznaných výdajů.

Krajský soud setrval i na svém názoru z prvního (zrušujícího) rozsudku, že nekontaktnost dodavatele (P.) nemůže být přičítána k tíži žalobce. Jelikož tak již nyní ani správce daně ani žalovaný nepostupovali, nebyla ani tato námitka důvodná. Nekontaktnost však může být příčinou pochybností správního orgánu. Stejně tak krajský soud vzal za prokázané, že deklarováný dodavatel V. P. převzal od žalobce uváděnou hotovost ve výši 571.000 Kč.

Nedůvodná není žalobní argumentace opírající se o judikaturu Soudního dvora Evropské unie, zabývající se řetězem dodávek zatížených daňovým podvodem. Soud nemá za to, že vyslovené principy ohledně daně z přidané hodnoty lze vztahovat i na případ žalobce, tj. na daň z příjmů fyzických osob. Z ničeho nelze též usuzovat na jakékoliv podvodné jednání. Toto ostatně ani žalobce netvrdí, když setrvává na tom, že jeho výdaje byly skutečně vynaloženy, uhrazeny, tedy i řádně prokázány. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalobci bylo na místě stanovit daň pomůckami. Opřel se při tom o konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. o rozsudky sp. zn. 2 Afs 93/2007, sp. zn. 5 Afs 148/2006 a sp. zn. 5 Afs 16/2012, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

Dalšími žalobními námitkami se již krajský soud nezabýval, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok jeho rozsudku. Krajský soud se též nezabýval otázkou přiznání náhrady nákladů řízení žalovanému, neboť je v této otázce obeznámen s rozpornou judikaturou kasačního soudu. Uvedl proto, že o nákladech řízení rozhodne až později po sjednocení judikatury Nejvyššího správního soudu.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce M. Š. jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“), včasnou kasační stížnost, kterou výslovně opřel o ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel především krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil po právní stránce otázku unesení důkazního břemene, dovodil-li, že to byl daňový subjekt jako žalobce, kdo důkazní břemeno neunesl. Poukazuje na to, že za celou dobu daňového řízení obdržel toliko jedinou výzvu správce daně, a to ze dne 21. 9. 2009, č. j. 103478/09/243931608200. Tou pak byl vyzván jen k „*vysvětlení skutečností uváděných v daňovém přiznání a k prokázání dále uvedených skutečností. Měl tedy doložit jakýmkoliv důkazním prostředkem, že (i) práce uvedené na přijatých fakturách byly skutečně provedeny, že (ii) je převzal a (iii) že skutečně částky vynaložil a vyplatil osobě uvedené na dokladech*“. Jinak řečeno, měl tedy prokázat oprávněnost a správnost uplatněných výdajů. Tomu požadavku ale vyhověl. Navrhl důkazy a svědecké výpovědi, které byly provedeny. Podle zprávy o výsledku kontroly, správce daně již nerozporoval, zda práce byly provedeny na konkrétních zakázkách. Tímto směrem se již důkazní řízení neubíralo. Bylo jen zpochybňováno převzetí hotovosti deklarováným dodavatelem. Tyto skutečnosti ale doložil v průběhu všech svých tří odvolání. Teprve v posledním rozhodnutí o odvolání ze dne 13. 1. 2012 žalovaný uvedl, že důvodem k doměření daně bylo neprokázání předání peněžních prostředků za provedené práce V. P. a že jako žalobce neprokázal, že by tento dodavatel pracoval na jeho zakázkách. Toto rozhodnutí ale zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 31 Af 32/2013. Následně žalovaný vydal nové rozhodnutí ze dne 12. 12. 2012, v němž setrval na svém názoru, že nebylo prokázáno provedení a předání prací V. P. a že tento dodavatel skutečně pracoval na jeho zakázkách (tedy z jiných důvodů nežli byly důvody prvostupňového rozhodnutí).

Krajský soud nesprávně posoudil po právní stránce otázku, že jako daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, které na něm vázlo. Tak tomu ale není. Správce daně mu nesdělil kvalifikované pochybnosti o jeho výdajích. Kdyby tomu tak bylo, samozřejmě by adekvátně reagoval. Namísto toho však správce daně zpochybňoval pouze předání hotovosti. O neprokázání fakticity dodaných prací (tedy o věc před správcem daně již nerozpornou) pak opřel své rozhodnutí až žalovaný po zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 27. 9. 2012. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu lze mít ale za to, že předložením dokladů a návrhu důkazů k výzvě správce daně ze dne 21. 9. 2009 přešlo důkazní břemeno na správce daně. Pokud za tohoto stavu ani správce daně ani žalovaný žádným hmatatelně doložitelným způsobem nesdělili daňovému subjektu své další pochybnosti, vázlo důkazní břemeno nikoliv na něm, ale na správním orgánu. Tento ale již žádnou okolnost prokazovat nechtěl a nesdělil mu žádné další pochybnosti, které by opětovně aktivovaly jeho důkazní břemeno. Nemůže proto obstát závěr krajského soudu, že to byl daňový subjekt, kdo neunesl důkazní břemeno a neprokázal ve smyslu zákona o daních z příjmů vynaložení sporného výdaje ve výši 571.000 Kč. Ničím tedy nebylo řádně aktivováno jeho důkazní břemeno. Na tom nic nemění ani závěr krajského soudu, že tak mohl učinit žalovaný ve svém rozhodnutí. Pokud na tyto rozhodné skutečnosti krajský soud nereflektoval, nesprávně posoudil po právní stránce otázku důkazního břemene daňového subjektu, ale současně porušil i jeho právo na spravedlivý proces dle čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Vzhledem k tomu, že se daňový subjekt kvalifikovaně nedozvěděl pochybnosti o své daňové evidenci a fakticitě sporných výdajů, ani v odvolacím řízení (ve formě výzvy), ale až v rozhodnutí žalovaného (po prvním zrušení správním soudem), jde o vadu řízení s materiálním aspektem do jeho práv. Motivace předkládat důkazní prostředky nemůže být ale vykládána jako důvod pro to, že vady řízení u odvolacího orgánu jsou zhojeny.

Stěžovatel ale nesouhlasí ani s hodnocením provedených důkazů (svědeckých výpovědí), zejména v kontextu s postupem správního orgánu, který mu v průběhu daňového řízení nesdělil své pochybnosti. Zdůrazňuje, že dokazování (navrhování důkazů a provádění svědeckých výpovědí) proto probíhalo za situace, kdy mu správce daně nesdělil pochybnosti (správce daně je ani neměl). Respektive pochybnosti stěžovateli sdělil až rozhodnutím, kterým se řízení končilo (v rozhodnutí o odvolání ze dne 12. 12. 2012). Je proto zcela logické, že pokud by měl být od počátku spor o fakticitě subdodavatelských prací od dodavatele V. P., směřoval by tímto směrem i své dotazy na svědky, popřípadě by předložil další - jiné důkazy prokazující jeho tvrzení. Tímto postupem mu bylo zabráněno v tom, aby mohl vznést relevantní důkazní návrhy a vyvrátit domněnky odvolacího správního orgánu. Tato okolnost byla také důvodem, proč navrhoval správnímu soudu doplnit dokazování (před správním orgánem mu to uvedeným postupem odvolacího správního orgánu nebylo umožněno). Jde-li o již provedené výpovědi, tak tyto výpovědi byly provedeny za stavu, kdy správce daně nečinil spornou otázku o faktické realizaci prací vykonávaných dodavatelem P. Nebylo tak žádného důvodu k tomu, aby byly kladeny svědkům otázky, které by byly sto bližší osvědčit dodavatelem P. fakticky vykonávané činnosti (kde, co konkrétně, v jakých termínech apod. přesně pro něho vykonával).

Stěžovatel však má i za to, že v této souvislosti nebyl dostatečně přesně zjištěn ani skutkový stav věci. Správní orgány a popřípadě i správní soud měly v tomto směru vést další dokazování nebo alespoň mu jako žalobci umožnit - poté co byl obeznámen s pochybnostmi odvolacího správního orgánu - doplnit své důkazní návrhy. Toto mu ale žalovaný neumožnil [sdělil mu své pochybnosti posledním úkonem v řízení (konečným rozhodnutím)]. Tento vadný procesní postup vzal nepřipadně za svůj i krajský soud, který důkazní návrhy chybně odmítl.

Krajský soud také nesprávně po právní stránce posoudil i další vadu v řízení před žalovaným. Uvedl, že žalovaný již nebral jako důvod k doměření daně okolnost, že je dodavatel P. nekontaktní. Tak tomu ale ve skutečnosti není. Žalovaný opět vzal jako jeden z důvodů

pokračování

k doměření daně i nekontaktnost dodavatele P. Nikoliv tedy jako pouhou indicii - pochybnost, ale relevantní důvod k doměření daně. Že takový postup není přípustný, není třeba blíže rozvádět.

Závěry krajského soudu proto nemají ani oporu ve skutkovém stavu věci (konkrétně jde-li o hodnocení „*dalších okolností projednávané věci*“). Příkladem je závěr, že k doměření daně došlo i s ohledem na nedoložení stavebních deníků, které měly být podle krajského soudu vyžadovány správcem daně, ale nebyly předloženy. Ve skutečnosti ale stavební deníky správce daně vůbec nevyžadoval, resp. tento požadavek daňovému subjektu vůbec nesdělil. Poprvé otázku stavebních deníků předestřel až žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí. Takže i zde žalovaný správní orgán znemožnil daňovému subjektu unést důkazní břemeno a vlastní nesprávný postup přičetl k jeho tíži. Pokud nyní krajský soud dovozuje, že stavební deníky požadoval již správce daně, vyšel z nesprávně zjištěného skutkového stavu věci.

Obdobně platí i pro správním soudem blíže neuvedené „*údajné nedostatky v daňové evidenci*“. Zde krajský soud bez jakéhokoliv odůvodnění sdělil, že byly nedostatky v daňové evidenci (str. 13 rozsudku). Soud tak zřejmě souhlasil s názorem žalovaného, že dle kterého byly faktury zaneseny do knihy závazků v aktuálním čase. Neuvedl však ani o jaké chyby šlo, ani zda je lze daňovému subjektu přičítat k tíži, ani jakou pro to má oporu v právních předpisech. V této souvislosti a s odkazy na zákonná ustanovení § 7b odst. 1, 2 a 4 zákona o daních z příjmů, § 2, § 13 odst. 1 a 2 zákona o účetnictví a § 17 a § 18 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je třeba zdůraznit, že způsob řazení příjmů a výdajů v daňové evidenci nebo časové zachycení závazků v knize závazků ust. § 7b zákona o daních z příjmů nepožaduje. Krajský soud proto přičítá k tíži stěžovatele okolnosti, které na něj nedopadají. Není tak ani pravdou, že se dopustil „určitých nepřesností“, jak dovozuje krajský soud.

Obdobně lze hodnotit i závěr krajského soudu ohledně vystavení faktur dodavatele v počítačovém programu, který používá i stěžovatel, pročez mělo dojít k oslabení jeho důkazní pozice. Stěžovatel používal účetní program „Účto“ (Tichý a spol., Palackého nám. 184, Nový Bor, www.ucto2000.cz). Tento účetní program patří k nejrozšířenějším účetním programům v České republice. Není při tom vůbec určen jen pro plátce daně z přidané hodnoty, ale pro jakéhokoliv plátce daně - tedy i pro dodavatele V. P., který plátcem daně z přidané hodnoty nebyl. Správním orgánem předestřený argument je tak zcestný a ničím nepodložený. Pokud jej pak bez dalšího převzal i krajský soud, platí uvedené i k jeho rozsudku.

Rozsudek krajského soudu je také vnitřně rozporný, neboť trpí logickým rozporem. Na jedné straně tento soud uvádí, že podpisy dodavatele P. na fakturách nejsou jeho podpisem, a na straně druhé akceptuje, že mu daňový subjekt vyplatil částku 571.000 Kč. Argumentace žalovaného i krajského soudu je v tomto směru nelogická.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s právním hodnocením jeho žalobní námítky ohledně důsledků možného podvodného jednání ze strany obchodního partnera V. P. a judikátů Soudního dvora, které tuto problematiku upravují, jimiž se ale krajský soud blíže nezabýval.

Krajský soud postupoval vadně a zřejmě i k jeho tíži, pokud ze svého rozhodování vyňal otázku nákladů řízení (nerozhodl o nákladech řízení) z důvodu existující rozporné judikatury Nejvyššího správního soudu. Svým postupem mu tak znemožnil, aby mohl předestřít kasačnímu soudu své výhrady vůči jeho názoru v otázce nákladů řízení. Takový vědomý postup krajského soudu rovněž nemá oporu v zákoně.

Žalované Odvolací finanční ředitelství považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Krajský soud se ve svém rozsudku důkladně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele. Není pravdou, že by nebyl stěžovatel vyzván k dokazování rozhodných skutečností. Dokazování prováděl jak správce daně, tak žalovaný. Po celý průběh správy daně byl stěžovatel vyzván k unesení důkazního břemene. Daňový řád rovněž nestanoví, že pokud správce daně úspěšně zpochybní deklarované zdanitelné plnění, resp. toto není prokázáno po stránce faktické, aby zjišťoval, jak skutečně došlo k zdanitelnému plnění, je-li zřejmé, že uskutečněno být muselo. V dalším pak odkazuje na napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

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

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je posuzována zákonnost v pořadí druhého rozsudku krajského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Judikatura dovodila, že citované ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci Nejvyšším správním soudem by se tím popřel. Citované ustanovení tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Obdobně je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl. (v podrobnostech viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Námitky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřipustné (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, nebo ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36, dostupné na www.nssoud.cz).

pokračování

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil svým předchozím rozsudkem ze dne 1. 7. 2014, č. j. 7 Afs 82/2014 – 31, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 3. 2014, č. j. 31 Af 22/2013 – 73, pro zásadní vadu řízení a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, nevyslovil v tomto kasatorním rozsudku závazný právní názor k věci samé. Z pohledu procesní situace proto nepřichází v úvahu odmítnutí nyní projednávané kasační stížnosti z důvodu uvedeného v ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., které by znamenalo nepřípustné odmítnutí věcného přezkumu soudního rozhodnutí z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu a důvodů uvedených shora proto Nejvyšší správní soud projednal kasační stížnost věcně.

Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podává nejen z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a pro vady řízení, spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, ale také pro nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu. Je tomu tak v souvislosti s jeho námitkami na vrub závěrů krajského soudu ohledně hodnocení „dalších okolností projednávané věci“ - nedoložených stavebních deníků, hodnocení údajných nedostatků v daňové evidenci stěžovatele a v souvislosti s krajským soudem dovozovaným oslabením důkazní pozice stěžovatele, jakož i s dovozovaným logickým rozporem rozsudku při hodnocení podpisů dodavatele P. a jím přijaté úhrady za stěžovateli poskytnuté subdodavatelské služby.

Nepřezkoumatelnost je vlastnost rozsudku, ke které je kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. K posouzení této námitky musel Nejvyšší správní soud přistoupit přednostně před právním posouzením věci samé. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se nejdříve zabýval právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný, či založený na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. náleží 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, náleží 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 především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleží 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 náleží 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 důlích 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“. Nejvyšší správní soud též judikoval v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění soudního rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění tohoto 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 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 musí být též patrné, jak se správní soud vypořádal se všemi vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací.

Těmto požadavkům posuzovaný rozsudek krajského soudu dílem nevyhovuje. Je proto nepřezkoumatelný, a to pro nedostatek důvodů.

Kraj

ský soud v napadeném rozsudku především obsáhle rekapituloval průběh předchozího řízení a s odkazem na závěry Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 1 Afs 39/2010) vyslovil stěžejní právní závěr, že správní orgány nezatížily své řízení vytykanými vadami při dokazování a že k doměření daně z příjmů za rok 2007 došlo proto, že neunesl stěžovatel důkazní břemeno, které na něm vázlo v otázce uplatněných výdajů od dodavatele P. Stěžovatel nepředložil jednoznačné, především listinné důkazy svědčící o provedení jednotlivých konkrétních stavebních prací ze strany jejich dodavatele V. P. Z rozsudku je v tomto rozsahu dostatečně zřejmé, z jakých důvodů dospěl krajský soud k závěru, že stěžovateli byla daň z příjmů za rok 2007 doměřena v souladu se zákonem. Z napadeného rozsudku krajského soudu rovněž vyplývá, z jakých důvodů nepřistoupil na návrh stěžovatele k doplnění dokazování.

Z napadeného rozsudku krajského soudu však již není zřejmé, ačkoliv mělo jít o stěžejní okolnosti svědčící neunesení důkazního břemene stěžovatelem, na základě jakých rozhodných

pokračování

skutkových okolností dospěl k závěru, že ze strany správce daně byly po stěžovateli výslovně vyžadovány stavební deníky dle jednotlivých staveb v souvislosti s pracemi, které měl na těchto stavbách vykonávat právě dodavatel V. P. Uvedené platí tím spíše, reagoval-li stěžovatel řádně a včas na jedinou výzvu správce daně ze dne 21. 9. 2009 a tvrdí-li, že jeho důkazní břemeno nebylo po té nijak aktivováno.

Obdobně z napadeného rozsudku krajského soudu není patrné, jaké nedostatky v daňové evidenci (jaké konkrétní porušení konkrétního právního předpisu upravující vedení daňové evidence stěžovatelem), měl krajský soud na mysli, pokud od nich také dovozoval neunesení důkazního břemene stěžovatelem (popřípadě, od nichž dovozoval, že svědčily ve prospěch pochybností správce daně). Není tak na jisto postaveno, jaká porušení právních předpisů krajský soud stěžovateli ve skutečnosti vytýká, ani která z těchto porušení, a v jaké formě, měl uvádět sám stěžovatel.

Z rozsudku krajského soudu rovněž nevyplývá, jak naložil s žalobní námitkou a k ní se vztahující argumentací směřující proti závěru (domněnce) správních orgánů, že sporné faktury byly vystaveny stěžovatelem, když deklarovaný dodavatel měl používat stejný software, ačkoliv nebyl plátcem daně.

Krajský soud tak z uvedených důvodů zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů.

Uvedl-li krajský soud ve svém rozsudku, bez jakékoliv bližší konkretizace, že se dalšími žalobními námitkami již nezabýval, byť tomu tak bylo údajně z toho důvodu, že rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok rozsudku, je jeho rozsudek rovněž nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že je základní povinností krajského soudu, nechce-li vybočit z mantinelů ústavně garantovaného spravedlivého procesu, aby jednotlivé žalobní body stěžovatele nejen vymezil, ale aby také o nich i jednotlivě uvážil. To znamená, že krajský soud je povinen posoudit zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného v mezích všech jednotlivých žalobních bodů (nikoliv souhrnně a bez bližší specifikace), popřípadě je povinen účastníkům řízení vždy ozřejmit, z jakých skutkových a právních důvodů považuje ty které žalobní body za liché, mylné, či vyvrácené. Takto ale krajský soud v projednávané věci nepostupoval. Namísto toho jen uvedl, že se „*dalšími žalobními námitkami nezabýval, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé výrok rozsudku změnit*“. I z tohoto důvodu je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Jde-li pak o věc samou, stěžovatel namítal, že krajský soud vadně posoudil otázku neunesení důkazního břemene a vad v řízení před správními orgány při dokazování, které tomuto závěru předcházely a na něj i navazovaly. Konkrétně poukazoval na okolnost, že mu správce daně nesdělil pochybnosti, které měl o oprávněnosti stěžovatelem uplatněných výdajích za subdodavatelské práce od V. P. (resp. že mu tyto pochybnosti správního orgánu sdělil žalovaný a že tak učinil až v konečném rozhodnutí). Tím ovšem de facto zabránil stěžovateli (nejednalo-li by se o vadu řízení), aby unesl důkazní břemeno ve správním řízení. Tomu pak nezbylo nic jiného než se domáhat doplnění dokazování před krajským soudem.

Krajský soud nepřisvědčil shora stěžovatelem vytýkaným zásadním vadám v řízení před správními orgány. Podle jeho názoru na projednávanou věc dopadal rozsudek kasačního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 120. Ten měl podle krajského soudu judikovat, že pokud teprve v napadených rozhodnutích o odvolání žalovaný kvalifikovaně vyjádřil pochybnosti o věrohodnosti a správnosti daňových dokladů předložených stěžovatelem, nejde

ještě o nezákonnost. Je tomu tak proto, že podle ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků odvolacímu správnímu orgánu příslušelo odstraňovat vady řízení před správními orgány.

Poukaz krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 39/2010 není ale přiléhavý. V poukazované věci nešlo o daň z příjmů fyzických osob jako v projednávané věci, ale o daň z přidané hodnoty, jejíž podstata je jiná (srov. vynaložené náklady a oprávněnost uplatněných odpočtů daně). Vydání rozhodnutí odvolacího orgánu v poukazované věci - oproti nyní projednávané věci - ze strany správců daně předcházelo rozsáhlé daňové řízení (kontrola), kde zcela evidentně byla zkoumána fakticita tam deklarovaných zdanitelných plnění ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (opakovaná místní šetření, dožádání správců daní dodavatelů), na která relevantně reagoval i kontrolovaný daňový subjekt dalšími důkazními návrhy. Správce daně v poukazované věci tedy dohledatelným a ověřitelným způsobem pečlivě a podrobně zjišťoval skutkový stav věci a prováděl rozsáhlé dokazování. Formální pojmenování pochybností správce daně v poukazované věci (v rozhodnutí o odvolání), tak bylo jen formálním a logickým vyústěním do té doby probíhajícího daňového řízení. Proto takový postup nebylo možno ze strany tohoto soudu (ve věci sp. zn. 1 Afs 39/2010) považovat za natolik zásadní vadu v řízení při zjišťování skutkového stavu věci, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu a mohla být i důvodem k jeho zrušení. Tak tomu ale podle obsahu předloženého správního spisu v nyní projednávané věci nebylo.

Správce daně zahájil dne 8. 4. 2009 u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2007. Dne 21. 9. 2009 vydal správce daně výzvu, kde mj. požadoval doložení a prokázání konkrétních výdajů stěžovatele. Tomuto požadavku stěžovatel řádně a včas vyhověl a navrhl i důkazy, které posléze správce daně provedl. Následně správce daně bez dalšího vyhotovil zprávu o daňové kontrole a dodatečný platební výměr na daň ve výši 220.700 Kč. K podaným odvoláním stěžovatele, po doplnění dokazování k návrhu stěžovatele (svědeckých výpovědí), pak byla postupně (2x autoremedurou) doměřená daň snížena na částku 101.756 Kč. Následně bylo žalovaným dne 13. 1. 2012 odvolání zamítnuto apriori z důvodu neprokázání úhrady faktur a provedení deklarovaných prací. Toto rozhodnutí bylo však zrušeno krajským soudem. V novém rozhodnutí ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925, žalovaný opět odvolání stěžovatele zamítl. Zde však již explicitně vyslovil, že stěžovatel neprokázal důkazními prostředky skutečné provedení a převzetí deklarovaných prací od dodavatele V. P. Žalovaný zde současně uvedl, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno (nepředložil stavební deníky) a dostal se do důkazní nouze. Jinými slovy vyjádřeno, v nyní projednávané věci fakticky poprvé v průběhu daňového řízení až odvolací správní orgán ve svém rozhodnutí ze dne 12. 12. 2012 vyslovil kvalifikované pochybnosti o fakticitě stěžovatelových výdajů ve výši 571.000 Kč od dodavatele P., a to i přes to, že vynaložení tohoto výdaje (jeho úhrada) byla jinak prokázána. Oproti krajským soudem poukazované věci sp. zn. 1 Afs 39/2010, v nyní projednávané věci nelze v žádném případě hovořit o vyústění či jen o odstranění formálního nedostatku v postupu správce daně, které předcházelo vydání žalobou napadeného rozhodnutí, ale o originálním (prvotním) pojmenování kvalifikovaných pochybností žalovaným (nikoliv správcem daně) ve vztahu k stěžovatelem původně uplatněným výdajům na dosažení zajištění a udržení příjmů (pozn. nikoliv přijatým zdanitelným plněním).

Za tohoto skutkového stavu věci nelze přisvědčit názoru krajského soudu, že by procesní postup žalovaného byl souladný se zákonem. Pokud tedy žalovaný vydal své zamítavé rozhodnutí z důvodu neunesení důkazního břemene stěžovatelem a teprve až v tomto rozhodnutí, kterým zároveň daňové řízení končí, sdělil své pochybnosti, nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že žalovaný svým postupem neumožnil stěžovateli, aby důkazní břemeno unesl, resp. aby vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal oprávněnost jím vynaložených výdajů

pokračování

uhrazených dodavatelí V. P. V zásadě je proto nutno trvat na tom, aby sdělení konkrétních a kvalifikovaných pochybností o správnosti či průkaznosti zaúčtovaných výdajů předcházelo konečnému rozhodnutí o výši daně (zde rozhodnutí odvolacího správního orgánu). Jinak by daňovému subjektu (zde stěžovateli) nezbylo, než aby se domáhal doplnění dokazování před správním soudem a ten byl povinen, i v zájmu zachování principu rovnosti zbraní, doplnění skutkového stavu umožnit. Tak tomu v této věci ale nebylo.

Krajský soud tak vadně po právní stránce posoudil otázku unesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení a s tím související vadu v řízení před správními orgány.

K dalším stěžovatelem uplatněným stížnostním námitkám se Nejvyšší správní soud nevyjádřil, neboť by tento jeho názor mohl být přinejmenším předčasný. Je tomu tak proto, že před jejich posouzením je třeba nejprve řádně umožnit stěžovateli, aby prokázal oprávněnost výdajů na dosažení zajištění a udržení příjmů, které mu nebyly uznány jako oprávněné. Teprve pak bude na místě posoudit, zda na případ stěžovatele přiměřeně dopadají judikatorní závěry kasačního soudu, o které se ve své žalobě opírá (např. sp. zn. 2 Afs 93/2007, 5 Afs 16/2012), resp. zda bylo skutečně na místě stanovit stěžovateli daň dokazováním nebo za použití pomůcek. Obdobné platí, i pokud jde o stěžovatelem dovozovanou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a k ní se vztahující napadený názor krajského soudu.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.).

V dalším řízení bude na krajském soudu, aby v mezích platné a účinné právní úpravy znovu posoudil důvodnost stěžovatelem vytýkaných vad řízení před správními orgány a zákonnost rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2012, č. j. 7655/12-1100-602925. Správní soud proto musí především umožnit stěžovateli, aby ten mohl prokázat oprávněnost svých výdajů jak po faktické tak i po formální stránce, t.j., že sporné výdaje za plnění od dodavatele V. P. vynaložil na dosažení zajištění či udržení příjmů. Teprve poté a v mezích žalobního návrhu (všech žalobních bodů a argumentů k nim se vztahujícím) posoudí krajský soud, vycházející ze všech závěrů vyslovených v odůvodnění tohoto rozsudku, opětovně opodstatněnost podané žaloby, a vydá rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu 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 krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. května 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl předsedou senátu JUDr. Jaroslavem Hubáčkem v právní věci žalobce: **M. Š.**, zastoupen JUDr. Ivetou Petrovou, advokátkou se sídlem Nádražní 2151, Nové Město nad Metují, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o opravě chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015 - 35, **se opravuje** tak, že za poslední odstavec odůvodnění, který zní „*V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)*.“, **se vkládá** text: „**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.“

O d ů v o d n ě n í :

Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015 - 35, tak, že

„Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 2. 2015, č. j. 31 Af 22/2013 - 143, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení“.

Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu dále obsahuje odůvodnění, které končí posledním odstavcem, jenž zní „*V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.)*“ a poté bez poučení o opravném prostředku ve smyslu ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. v rozsudku následuje „*V Brně dne 21. května 2015*“ „JUDr. Jaroslav Hubáček, předseda senátu“.

Ze shora uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku nepoučil v důsledku „chyby v psaní a počtech a jiné zjevné nesprávnosti“ účastníky řízení o opravném prostředku, ačkoliv jde o obligatorní náležitost soudního rozhodnutí (§ 54 odst. 2 s. ř. s.).

Podle ust. § 54 odst. 4 s. ř. s. předseda senátu opraví v rozsudku i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti. Týká-li se oprava výroku, vydá o tom opravné usnesení a může odložit vykonatelnost rozsudku do doby, dokud opravné usnesení nenabude právní moci.

Nyní jde o posouzení právní otázky, zda pod pojem „chyby v psaní a počtech a jiné zjevné nesprávnosti“ lze podřadit i případ, kdy správní soud ve svém rozsudku vůbec neuvedl poučení o opravném prostředku, a zda jej lze změnit opravným usnesením.

Pro výklad pojmu „chyby v psaní a počtech a jiné zjevné nesprávnosti“ v ust. § 54 odst. 4 s. ř. s. se lze obrátit k judikatuře vztahující se k ust. § 164 o. s. ř., podle které předseda senátu opraví v rozsudku kdykoliv i bez návrhu chyby v psaní a počtech, jakož i jiné zjevné nesprávnosti.

Podle rozhodnutí Nejvyššího soudu, které bylo uveřejněno pod R 37/1969, opravit rozsudek podle § 164 o. s. ř. je možné jen v případech, kde jde o chyby v psaní a počtech a dále o takové chyby, které jsou jako zřejmé nesprávnosti podobného původu jako chyby v psaní a počtech, tj. k nimž došlo jen zjevným a okamžitým selháním v duševní či mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti došlo k vyhlášení nebo vyhotovení rozsudku, a které jsou každému zřejmé; zřejmost takové nesprávnosti vyplývá zejména z porovnání výroku rozsudku s jeho odůvodněním, případně i z jiných souvislostí (*např. z údajů ve veřejných rejstřících, nebo i z díkce zákona*).

Nejvyšší správní soud, resp. předseda senátu tohoto soudu, má za to, že podle ust. § 54 odst. 4 s. ř. s., ve světle judikátu R 37/1969, který je použitelný i v soudním řízení správním, lze provést uvedenou opravu již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015 - 35.

Skutečnost je taková, že při zpracovávání písemného vyhotovení shora uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo k chybě v psaní a ke zjevné nesprávnosti v té části, která měla být věnována poučení o opravném prostředku. Je tomu tak proto, že v této části rozsudku nebylo uvedeno žádné poučení o opravném prostředku, ačkoliv to předpokládá ust. § 54 odst. 2 s. ř. s. Neuvedení poučení účastníků řízení o opravném prostředku je evidentní chybou, resp. zjevnou nesprávností, která vznikla při písemném vyhotovování konečného znění uvedeného rozsudku v důsledku zjevného selhání v mechanické činnosti osoby, za jejíž účasti došlo k vyhotovení rozsudku (zkrácené písemné vyhotovení rozsudku, které bylo vyvěšeno na úřední desce soudu, obsahovalo řádné poučení o opravném prostředku). Tuto chybu bylo možno snadno opravit způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení, neboť chyba nemá žádné dopady do právního postavení účastníků řízení. Pro rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které je konečné, stále platí, že opravné prostředky jsou přípustné, jen stanoví-li tak tento zákon (§ 53 odst. 3 s. ř. s.). Tak tomu ale v případě zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 85/2015 - 35, není.

Z těchto důvodů bylo proto rozhodnuto způsobem uvedeným ve výroku tohoto usnesení.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. července 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu