U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně **H. H.**, zastoupené JUDr. Ladislavem Novotným, advokátem se sídlem Tábor, třída 9. května 1282, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Prokišova 5, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Ca 107/2003 - 15 ze dne 23. 7. 2003,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e o d m í t á** .

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadla rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 10 Ca 107/2003 - 15 ze dne 23. 7. 2003. Žalovaný rozhodnutím č. j.: 2502/110/2003 ze dne 25. 3. 2003 zamítl její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Třeboni č. j.: 17885/02/088970/1775 ze dne 25. 4. 2002, kterým byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 1995 ve výši 23 450 Kč. Žaloba proti tomuto rozhodnutí žalovaného byla Krajským soudem v Českých Budějovicích zamítnuta. Soud ve svém rozsudku uvedl, že postupem žalovaného, kdy po zahájení daňové kontroly v roce 2002 zajistil důkazy a jednal v souladu s ust. § 10 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se zástupcem žalobkyně, bylo procesní pochybení žalovaného při předchozí kontrole vztahující se ke stejnému roku odstraněno, neboť v dalším daňovém řízení již stěžovatelka nebyla na svých právech zkrácena. Daňová kontrola z roků 1998 a 1999 a daňová kontrola z roku 2002 podle soudu netvoří jeden celek a nenavazují na sebe. K důkazním prostředkům předchozí daňové kontroly proto přihlédnout nelze a neučinily tak ani finanční orgány. Jestliže provedením daňové kontroly postupem odpovídajícím zákonu č. 337/1992 Sb. byl opatřen bezvadný podklad pro rozhodnutí o základu daně a o dani, a tento podklad nahradil vadně zajištěný důkazní prostředek, nemůže se stěžovatelka úspěšně bránit argumentací o pochybení úřadu při vyrozumívání zástupce stěžovatelky o úkonu v původní daňové kontrole. Z těchto důvodů krajský soud žalobu dle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uvádí, že předcházející řízení trpí vadou spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mělo vliv na zákonnost rozhodnutí, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Stěžovatelka tedy uplatňuje důvod obsažený v ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Stěžovatelka namítá, že rozhodnutí správce daně, kterým byl povolen přezkum, jakož i následná rozhodnutí jsou nicotnými akty, neboť je jimi rozhodováno o povolení přezkumného řízení, když původní rozhodnutí, tj. dodatečný platební výměr, trpělo procesní vadou. K tvrzení žalovaného, že tato procesní vada, spočívající v nedostatku zastoupení stěžovatelky při daňové kontrole v letech 1998 a 1999, je odstranitelná po povolení přezkumu tím, že bude provedena nová kontrola, při níž bude stěžovatelka řádně zastoupena, stěžovatelka namítá, že o povolení přezkumu a o změně původního rozhodnutí o dodatečném vyměření daně nemělo být vůbec rozhodováno. Stěžovatelka odkazuje na ust. § 32 zákona č. 337/1992 Sb., z něhož vyplývá, že chybí-li v rozhodnutí některá ze základních náležitostí a nejde-li o zřejmou chybu v psaní nebo počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí. Stěžovatelka považuje za takovou základní náležitost podle ust. § 32 odst. 2 písm. c) cit. zákona i přesné označení příjemce rozhodnutí. Rozhodnutí Finančního úřadu v Třeboni ze dne 14. 6. 1999 o dodatečném platebním výměru č. 990000251 však takové přesné označení příjemce rozhodnutí neobsahovalo, když příjemcem měl být tehdejší daňový poradce stěžovatelky Ing. J. K., zatímco v rozhodnutí byla jako příjemce označena sama žalobkyně. Z toho stěžovatelka dovozuje, že toto rozhodnutí bylo od samého počátku neplatné a mělo být při řízení o opravných prostředcích, která žalobě předcházela, zrušeno. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, došlo dle stěžovatelky k procesnímu pochybení, které ani žalovaný při svém rozhodování neodstranil. Ze všech výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas se stěžovatelkou tvrzenou nicotností rozhodnutí o přezkoumání daňového rozhodnutí. Poplatníkem daně je v daném případě stěžovatelka a jí ukládá správce daně rozhodnutí povinnost zaplatit daň v určené výši. Jedině ona tedy může být příjemcem rozhodnutí. Vzhledem ke skutečnosti, že se stěžovatelka nechala v daňovém řízení zastoupit daňovým poradcem, vznikla správci daně povinnost vydané rozhodnutí dle § 17 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. doručit též tomuto zástupci. Daňový poradce se však nestává poplatníkem daně a správce daně mu tedy rozhodnutím nemůže uložit povinnost zaplatit daň namísto zastupovaného. Žalovaný má za to, že správce daně označil příjemce rozhodnutí správně, a proto považuje platební výměr i na něj navazující rozhodnutí za rozhodnutí platná. Dále se žalovaný domnívá, že stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti námitku, kterou v řízení před soudem neuplatnila, a proto je tedy kasační stížnost nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného se stěžovatelka domáhala zrušení tohoto rozhodnutí. Podle žaloby byla zkrácena na svých právech, když k daňové kontrole za rok 1995, kterou u žalobkyně provedl Finanční úřad v Třeboni ve dnech 3. 12. 1998 až 4. 6. 1999, nepřizval tehdejšího zástupce stěžovatelky. Znemožnění účasti zástupce při daňové kontrole dle stěžovatelky způsobilo, že daňová kontrola byla provedena v rozporu se zákonem a že její výsledky jsou jako důkaz v daňovém řízení nepoužitelné. V žalobě stěžovatelka dále uvedla, že napadeným rozhodnutím byla zkrácena na svých právech v důsledku porušení práva na zastoupení v daňovém řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí, neboť s jejím zástupcem nebylo jednáno ve vztahu k daňové kontrole, ale ani v dalším průběhu daňového řízení. Nebyly

mu doručovány písemnosti či rozhodnutí, byť měl finanční úřad jednat přímo s ním, když stěžovatelka byla tímto daňovým poradcem řádně zastoupena. Žádné jiné námitky v žalobě ani v dalším průběhu soudního řízení stěžovatelka neuplatnila a i krajský soud svým rozsudkem přezkoumal rozhodnutí žalovaného v mezích uvedených žalobních bodů.

Před případným přezkoumáním napadeného rozsudku v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností se Nejvyšší správní soud musel nejprve zabývat otázkou, zda je podaná kasační stížnost přípustná ve smyslu ust. § 102 až 104 s. ř. s. Podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, pokud se opírá jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Právní úprava správního soudnictví tu klade důraz na to, aby všechny důvody, pro něž je rozhodnutí správního orgánu napadáno, byly uplatněny již v řízení před krajským soudem, pokud je to možné. Jinými slovy, zákon vyžaduje, aby již v žalobě byly uplatněny všechny důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí nebo všechny vady řízení, které mu předcházelo, tak, aby již krajský soud měl možnost se řádně a v úplnosti se všemi žalobními námitkami vypořádat. Pouze tehdy, jestliže stěžovatel nemohl důvody v řízení před krajským soudem uplatnit, může o ně opřít kasační stížnost, avšak v takovém případě je třeba v kasační stížnosti uvést skutečnosti, které bránily takové důvody uplatnit dříve, nejde-li o případ, kdy je taková skutečnost zřejmá z povahy věci, např. jsou-li nově uplatněny důvody týkající se výlučně řízení před krajským soudem. Pokud takové skutečnosti neexistují a ani nejsou tvrzeny, a přesto je kasační stížnost opřena výhradně o důvody před krajským soudem neuplatněné, je kasační stížnost nepřípustná ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. s.

V daném případě je jediným tvrzeným důvodem, o kterou se kasační stížnost opírá, skutečnost, že dodatečný platební výměr č. 990000251 ze dne 14. 6. 1999 (správně č. 990000249) neměl náležitosti výslovně stanovené v ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., a že tedy tento platební výměr je ve smyslu ust. § 32 odst. 7 cit. zákona neplatný. Z toho dovozuje stěžovatelka, že nicotná jsou i všechna další rozhodnutí správních orgánů, včetně žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Tvrzenou vadou platebního výměru je podle stěžovatelky nesprávné uvedení příjemce rozhodnutí, když namísto ní měl být v rozhodnutí jako příjemce rozhodnutí uveden její zmocněný zástupce. Žádné jiné důvody v kasační stížnosti uvedeny nejsou. Jak bylo podáno výše, v řízení před krajským soudem byly stěžovatelkou namítány procesní vady spočívající v tom, že nebylo jednáno či doručováno zástupci stěžovatelky, nikoliv však neplatnost rozhodnutí plynoucí z vadného označení příjemce. Je-li v kasační stížnosti namítáno pouze vadné označení příjemce dodatečného platebního výměru (a z toho plynoucí nicotnost navazujících individuálních správních aktů), kdežto v řízení před krajským soudem bylo namítáno, že tento platební výměr nebyl správně doručen a že v řízení nebylo jednáno se zástupcem stěžovatelky, nejedná se o jeden a tentýž důvod. Zatímco v prvém případě je namítáno pochybení v otázce identifikace subjektu daňového řízení, v případě druhém je namítáno porušení procesních pravidel o zastupování subjektu daňového řízení. Výlučný důvod, o nějž se opírá kasační stížnost, tak nebyl stěžovatelkou uplatněn v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ačkoliv tak učiněno mohlo být. Za dané situace je kasační stížnost ve smyslu ust. § 104 odst. 4 s. ř. nepřípustná, a jako takovou ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. usnesením odmítl.

Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud k důvodu kasační stížnosti uvádí následující: Tvrzenou vadou platebního výměru je podle stěžovatelky nesprávné uvedení příjemce rozhodnutí, když namísto ní měl být v rozhodnutí jako příjemce rozhodnutí uveden její zmocněný zástupce. Přesné označení příjemce rozhodnutí je základní náležitostí rozhodnutí

ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Podle konstantní judikatury Ústavního soudu rozhodnutí v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt (srov. např. judikát Ústavního soudu č. ÚS 141/1998). Pokud by tedy uvedené daňové rozhodnutí skutečně neobsahovalo jednu z povinných náležitostí a bylo tak nicotné, pak by nebylo možné ani připustit přezkum tohoto rozhodnutí postupem dle § 55b cit. zákona, nýbrž by bylo třeba vydat rozhodnutí zcela nové.

To, kdo je příjemcem rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 zákona č. 337/1992 Sb., je nutno vyvodit ze znění jeho odst. 1. Příjemcem rozhodnutí je daňový subjekt, kterému jsou daňovým rozhodnutím ukládána práva nebo povinnosti. Příjemci rozhodnutí se pak předmětné rozhodnutí doručuje, s výjimkou případů, kdy má příjemce rozhodnutí zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, neboť v takových případech se rozhodnutí doručuje takovému zástupci (§ 17 odst. 7 cit. zákona). Příjemcem rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 cit. zákona tak není zmocněný zástupce daňového subjektu, a to i když se mu má dané rozhodnutí doručit. V předmětné věci byla platebním výměrem doměřena daň z příjmu fyzických osob stěžovatelce jakožto daňovému subjektu, a toto rozhodnutí tedy ukládalo povinnosti pouze stěžovatelce. Proto správní orgán prvního stupně nepochybil, když jako příjemce rozhodnutí označil stěžovatelku a nikoliv jejího zmocněného zástupce. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem žalovaného, že daňový poradce se nestává poplatníkem daně a správce daně mu tedy rozhodnutím nemůže uložit povinnost zaplatit daň namísto zastupovaného. Dané rozhodnutí tedy netrpělo vadou namítanou stěžovatelkou, a proto dané rozhodnutí, ani rozhodnutí na něj navazující, nelze považovat za neplatná, resp. nicotná ve smyslu ust. § 32 odst. 7 cit. zákona.

Podle § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. nemá při odmítnutí kasační stížnosti žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. 3. 2004

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu