

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, za účasti **H. K.**, zastoupené JUDr. Tomášem Plavcem, advokátem se sídlem v Chrudimi, Rooseveltova 335, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 4. 2005, č. j. 31 Ca 267/2004 - 27,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 4. 2005, č. j. 31 Ca 267/2004 - 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Napadeným rozsudkem krajského soudu bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 13. 9. 2004, č. j. 4495/110/2004-Ja, kterým bylo zamítnuto odvolání H. K. (dále též „daňový subjekt“) proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě („dále též správce daně“) ze dne 8. 9. 2003, č. j. 38486/03/274970/2168 a č. j. 38493/03/274970/2168, a ze dne 9. 9. 2003, č. j. 38577/03/274970/2168, a věc byla vrácena stěžovateli k dalšímu řízení. Současně bylo rozhodnuto o povinnosti stěžovatele uhradit daňovému subjektu náklady řízení ve výši 5650 Kč. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud vyslovil názor, že stěžovatel nemůže jedním rozhodnutím rozhodnout o odvolání proti třem platebním výměrům, když tuto skutečnost nikterak neošetřil ve výroku, neboť mu tento postup zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) neumožňuje. Rozhodnutí stěžovatele tak bylo dle názoru krajského soudu nezákonné, proto ho soud dle ust. § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítal, že krajský soud se vůbec nezabýval žalobními námitkami a podstatou věci. Daňový subjekt totiž ve své žalobě vůbec nenamítal, že bylo vydáno pouze jedno rozhodnutí o odvolání, přičemž tato skutečnost nebyla důvodem pro rušení rozhodnutí stěžovatele ani v předcházejících letech. Krajský soud v Hradci Králové tento postup pouze doporučil v případech, kdy se jedná o daňové penále. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že daňový subjekt podal pouze jedno odvolání, kterým napadl více rozhodnutí správce daně, nejednalo se tedy o tři odvolání, jak uvádí ve svém rozhodnutí krajský soud. Navíc jsou ve výroku rozhodnutí stěžovatele přesně specifikována rozhodnutí správce daně, která byla jeho předmětem, část odůvodnění rozsudku krajského soudu proto neodpovídá skutečnosti. Z rozhodnutí stěžovatele je taktéž patrné, že jím bylo rozhodováno o skutkově souvisejících věcech stejného daňového subjektu, na které dopadají i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu, což bylo rozhodující hledisko pro zvolený postup. Proto bylo z důvodu hospodárnosti přistoupeno k vydání společného rozhodnutí pro všechna tři zdaňovací období. Důvod, pro který se tak stalo, je zcela opačný, než jak uvádí krajský soud. Stěžovatel dále uvedl, že se ztotožnil s krajským soudem, neboť ust. § 48 zákona o správě daní a poplatků neřeší možnost vydání jednoho rozhodnutí o odvolání proti vícero rozhodnutím správce daně. Postup odvolacího orgánu je však upraven v ust. § 50 citovaného zákona. Stěžovatel přezkoumal každé rozhodnutí správce daně samostatně, přičemž o každém také samostatně rozhodl; společné odůvodnění nebylo na úkor srozumitelnosti věci. Stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, sp. zn. 6 A 38/2002. Navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci zpět k dalšímu řízení.

Daňový subjekt se ve svém vyjádření domnívá, že krajský soud rozhodl zákonně, neboť rozhodnutím o odvolání nelze spojit tři samostatná rozhodnutí, protože rozhodnutí správce daně a rozhodnutí stěžovatele tvoří jeden celek. Problémy by mohly vzniknout v případě, že by v jednom řízení byla povolena obnova či při použití dalších mimořádných opravných prostředků v rámci správy daní. Rovněž nemůže obstát tvrzení, že všechna řízení mají stejný skutkový základ, neboť vyměření daně za každé zdaňovací období už z podstaty věci vychází z jiného skutkového stavu. Daňový subjekt proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Z obsahu správního spisu, který soudu předložil stěžovatel, vyplynuly následující podstatné skutečnosti:

Předmětnými dodatečnými platebními výměry doměřil správce daně daňovému subjektu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 až 2001. Podkladem pro doměření těchto daní byla mimo jiných i zpráva z kontroly, provedená dle ust. § 16 zákona o správě daní a poplatků, ze dne 25. 7. 2003, č. j. 35284/02/274980/5150, kterou byla kontrolována mimo jiných i daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999, 2000 a 2001, a úřední záznam ke zprávě z kontroly pro stanovení daňového základu a dodatečné vyměření daňové povinnosti na základě pomůcek pro daň z příjmů fyzických osob pro roky 1999, 2000 a 2001 ze dne 29. 4. 2003. Podáním ze dne 25. 10. 2003 se daňový subjekt odvolal proti všem třem dodatečným platebním výměrům. V doplnění odvolání ze dne 11. 11. 2003 daňový subjekt namítal skutečnosti, pro které se domníval, že by platební výměry měly být zrušeny, dohromady, pro všechna rozhodnutí. Nespecifikoval tedy, jaké vady spatřuje v tom kterém z jednotlivých rozhodnutí. Stěžovatel pak ve výroku svého rozhodnutí uvedl „vaše odvolání ... a jeho doplnění ... do rozhodnutí Finančního úřadu ve Vysokém Mýtě č. j. 38486/03/274970/2168, ze dne 8. 9. 2003, o dodatečném vyměření

daně z příjmů fyzických osob za rok 1999 ve výši 194 709 Kč, č. j. 38577/03/274970/2168, ze dne 9. 9. 2003, kterým byla dodatečně vyměřena ztráta -52 758 Kč a dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 298 604 Kč za rok 2000, č. j. 38493/03/274970/2168, ze dne 8. 9. 2003 o dodatečném vyměření daně z příjmů fyzických osob ve výši 319 363 Kč za rok 2001 ...“ Odůvodnění rozhodnutí stěžovatele dále obsahuje větu „odvolací orgán veden zásadou hospodárnosti a při využití ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků spojil odvolání proti výše uvedeným rozhodnutím vedená pod čj. .... Takto bylo postupováno proto, že z obsahu odvolání vyplývá, že jde o skutkově související věci stejného daňového subjektu, na které dopadají i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu.“

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Zásadní stížní námitkou stěžovatele je jeho nesouhlas s právním posouzením krajského soudu, který v jeho procesním postupu v rámci odvolacího řízení, kdy rozhodl jedním rozhodnutím o odvolání daňového subjektu proti třem dodatečným platebním výměrům, shledal vadu řízení. Nejvyšší správní soud konstatuje, že se s touto stížní námitkou stěžovatele ztotožňuje a to z následujících důvodů.

Jak je zřejmé ze správního spisu, daňový subjekt své odvolání v daňovém řízení koncipoval tak, že jeho předmětem byly celkem tři dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob. Daňový subjekt v textu svého odvolání nerozlišoval skutečnosti rozhodné pro každé jednotlivé zdaňovací období a daň, nýbrž se vyjadřoval ke všem dodatečným platebním výměrům současně. Byl to tedy sám daňový subjekt, který provedl vyhodnocení o skutkové a právní souvislosti mezi jednotlivými dodatečnými platebními výměry, když proti všem podal pouze jediné odvolání. Ze správního spisu rovněž vyplynulo, že podnětem k doměření předmětných daní u daňového subjektu byla kontrolní zjištění učiněná správcem daně v rámci daňové kontroly, ze kterých vyplynulo, že účetnictví daňového subjektu trpí takovými vadami, které jej činí nezpůsobilým k použití pro vyměření daňového základu a daně, proto bylo přistoupeno ke stanovení daní na základě pomůcek. Vady, které vedly k nemožnosti použití účetnictví, byly pro jednotlivá zdaňovací období shodné. Jestliže tedy stěžovatel ve svém rozhodnutí prohlásil, že je jím rozhodováno o skutkově souvisejících věcech stejného daňového subjektu, na které dopadají i stejná ustanovení hmotného a procesního právního předpisu, a daňový subjekt proti tomuto konstatování ve své žalobě nic nenamítal, jedná se o skutečnost, která je mezi účastníky řízení o kasační stížnosti nesporná. Okolnost, že námitky proti tomuto postupu stěžovatele jsou obsahem vyjádření daňového subjektu ke kasační stížnosti, je nutno hodnotit pouze jako procesní taktiku účastníka řízení.

Z přezkoumávaného rozhodnutí stěžovatele je jasně patrné, o jakých rozhodnutích správce daně bylo rozhodováno, a to jak ze záhlaví předmětného rozhodnutí, tak i z výroku (jehož citace byla učiněna výše), když obsahem odůvodnění je rovněž vysvětlení tohoto procesního postupu (taktéž citované výše). Zjištění krajského soudu, že stěžovatel „tuto skutečnost nikterak neošetřil ve výroku rozhodnutí“, tak nemá oporu ve správním spise, protože z rozhodnutí stěžovatele vyplývá pravý opak. Shodně se lze vyjádřit i o tvrzení krajského soudu, že jediným důvodem postupu stěžovatele je zásada hospodárnosti.

Lze tak uzavřít, že postupem stěžovatele v žádném případě nebyla zkrácena práva daňového subjektu, naopak lze říci, že i daňový subjekt podáním pouze jednoho odvolání využil zásadu hospodárnosti zakotvenou v ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterou je v daňovém řízení nutno chápat nejen ve vztahu ke správci daně, nýbrž i k daňovému subjektu s tím, že daňový subjekt si sám provedl vyhodnocení o skutkové a právní souvislosti mezi jednotlivými dodatečnými platebními výměry, a proto podal proti všem pouze jediné odvolání.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného konstatuje, že nastíněný postup stěžovatele nevedl k nezákonnosti jeho rozhodnutí. Tento názor plně koresponduje s právními závěry vyjádřenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, č. j. 6 A 38/2002 - 53, dle kterého „Není v rozporu se zákonem, je-li jedním rozhodnutím rozhodováno o několika zdaňovacích obdobích, a to tehdy, je-li rozhodováno o věcech právně i skutkově shodných; jednotlivé výroky takového rozhodnutí však musejí splňovat požadavky zákona, při respektování požadavku srozumitelnosti, přehlednosti a určitosti celého rozhodnutí.“ Postup krajského soudu hodnotí Nejvyšší správní soud jako ryze formalistický, který nešetří práva účastníků řízení.

Protože rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové je nezákonné z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, kasační stížnost stěžovatele je s ohledem na dikci ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná. Nejvyšší správní soud tedy postupoval v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. tak, že napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání. V novém řízení se Krajský soud v Hradci Králové vypořádá se všemi žalobními body, které daňový subjekt uvedl ve své žalobě.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. ledna 2006

JUDr. Radan Malík
předseda senátu