



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: Z. a o. d. P., zastoupeného JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem se sídlem v Praze 1, U Bulhara 3, proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Plzni, Hálkova 14, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 3. 2003, čj. 10417/140/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 10. 2004, čj. 30 Ca 72/2003 - 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.
- II. Žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2001, čj. 12514/01/150960, Finanční úřad v Rokycanech stanovil žalobci povinnost uhradit daňový nedoplatek na dani z nemovitostí předchozího daňového poplatníka ve výši 623.260,30 Kč. Následně dne 11. 6. 2001 rozhodl o jeho odvolání (rozhodnutí čj. 43467/01/150960), jemuž vyhověl v plném rozsahu s tím, že ve věci bude rozhodnuto znovu. Stejněho dne vydal rozhodnutí čj. 43504/01/150960, jímž nově stanovil žalobci uhradit nedoplatek ve výši 623.333 Kč. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání, jemuž správce daně rozhodnutím ze dne 21. 9. 2001, čj. 61130/01/150960, částečně

vyhověl. Toto rozhodnutí žalobce znovu napadl odvoláním a žalovaný je rozhodnutím ze dne 12. 8. 2002, čj. 3096/140/2002 zrušil pro překážku věci rozhoduté. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 8. 2002, čj. 7309/140/2002, nařídil přezkoumání rozhodnutí správce daně ze dne 11. 6. 2001, čj. 43467/01/150960, a zavázal jej k vydání nového rozhodnutí. Správce daně vydal dne 10. 9. 2002 rozhodnutí o výsledku přezkoumání čj. 61109/02/150960, jímž uvedené rozhodnutí změnil tak, že odvolání proti rozhodnutí čj. 12514/01/150960 částečně vyhověl. Správce daně posléze rozhodnutím ze dne 11. 9. 2002, čj. 61165/02/150960 vyhověl odvolání žalobce proti rozhodnutí ze dne 11. 6. 2001, čj. 43504/01/150960, a toto rozhodnutí zrušil. Následné žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 3. 2003, čj. 10417/140/2002, zamítl.

Pro přehlednost lze uvést, že po vlastní přezkumné činnosti finančních orgánů zůstala v platnosti následující rozhodnutí, jež jsou relevantní pro posouzení věci:

- 1) rozhodnutí ze dne 9. 2. 2001, čj. 12514/01/150960 o stanovení daňové povinnosti;
- 2) rozhodnutí dne 11. 6. 2001, čj. 43467/01/150960, jímž správce daně vyhověl odvolání žalobce v plném rozsahu s tím, že ve věci bude rozhodnuto znovu;
- 3) rozhodnutí ze dne 12. 8. 2002, čj. 7309/140/2002, o nařízení přezkoumání rozhodnutí ad 2;
- 4) rozhodnutí ze dne 10. 9. 2002, čj. 61109/02/150960, o výsledku přezkoumání a změně rozhodnutí ad 1;
- 5) rozhodnutím ze dne 18. 3. 2003, čj. 10417/140/2002, o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí ad 4.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Plzni domáhal zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného a Finančního úřadu v Rokycanech čj. 61109/02/150960, včetně předchozího rozhodnutí žalovaného čj. 7309/140/2002. Konkrétně se jedná o rozhodnutí o výsledku přezkoumání a jemu předcházející rozhodnutí o nařízení přezkoumání. Svůj návrh odůvodnil následovně. Žalovaný nebyl oprávněn nařídít přezkoumání rozhodnutí správce daně. Rozhodnutími čj. 43467/01/150960 a čj. 12514/01/150960 nedošlo ke stanovení daně, proto nemohlo dojít ani ke stanovení daně v nesprávné výši, což je zákonnou podmínkou pro přezkoumávání daňových rozhodnutí dle § 55b zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Daň je možné dle § 32 odst. 8 citovaného zákona stanovit pouze platebním výměrem. Navíc rozhodnutí čj. 12514/01/150960 je vadným ve smyslu § 32 odst. 7 cit. zákona, neboť mu chybí základní náležitost dle § 32 odst. 2 písm. d) uvedeného zákona, a to uvedení právních předpisů, dle nichž bylo postupováno, ve výroku rozhodnutí.

Rozhodnutí správce daně čj. 43467/01/150960 bylo vydáno v souladu s § 49 odst. 1 daňového řádu. V tomto citovaném ustanovení není uvedeno, že by správce

daně nemohl vyhovět podanému odvolání tehdy, jestliže při vydání rozhodnutí aplikoval nesprávný právní předpis. Žalovaný tedy postupoval v rozporu s tímto ustanovením. Sám žalovaný popírá oprávněnost rozhodnutí o nařízení přezkumu čj. 61109/02/150960, neboť připouští, že v odůvodnění jeho rozhodnutí je uveden nesprávný důvod. Nesprávný důvod je uveden i v žalobou napadeném rozhodnutí. Ve věci bylo opakovaně rozhodnuto rozhodnutím čj. 43504/01/150960 a nikoliv rozhodnutím čj. 43467/01/150960, jehož přezkoumávání žalovaný nařídil. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal nedostatečně.

V rozhodnutí čj. 12514/01/150960 byl uveden nesprávný odkaz na v době rozhodování již neexistující § 13b zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, a taktéž nesprávný odkaz na § 31 odst. 1 daňového řádu, což představovalo i odvolací námitky v řízení před správcem daně. Odůvodnění žalovaného, že nedošlo k aplikaci nesprávného předpisu a nebyly splněny podmínky pro vyhovění odvolání v plném rozsahu, je v rozporu se skutečností.

Původní rozhodnutí čj. 12514/01/150960 správce daně zrušil svým rozhodnutím čj. 43467/01/150960 a zrušením tohoto posledně uvedeného rozhodnutí nedošlo k obnovení již zrušeného rozhodnutí čj. 12514/01/150960. Žalovaný se s touto námitkou řádně nevypořádal.

Konečně žalobce namítal, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí bez jednání se žalobcem, čímž jednal v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Krajský soud v rozsudku ze dne 15. 10. 2004, čj. 30 Ca 72/2003 - 31, žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 18. 3. 2003, čj. 10417/140/2002, zamítl.

Své rozhodnutí odůvodnil následujícím způsobem: Samotná žaloba proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání není přípustná, soud může proto přezkoumat, zda byly splněny podmínky pro nařízení přezkoumání až v tomto řízení. Správce daně, vázán právním názorem odvolacího orgánu, provedl přezkoumání a na jeho základě vydal rozhodnutí čj. 61109/02/150960. Jde o fakticky nové posouzení odvolání žalobce proti rozhodnutí čj. 12514/01/150960 o stanovení daně z nemovitostí k úhradě. K otázce, zda se jednalo o rozhodnutí o stanovení daně, odkázal na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 469/98, v jehož světle dospěl k závěru, že správce daně postupoval správně, jestliže vydal rozhodnutí (čj. 12514/01/150960) dle § 32 odst. 1 daňového řádu a § 13b odst. 2 zákona ČNR č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon a dani z nemovitostí“). Rozhodnutí čj. 12514/01/150960 bylo k odvolání žalobce (na základě nařízení přezkoumání původního rozhodnutí o odvolání čj. 43467/01/150960) změněno. Konečné znění rozhodnutí čj. 12514/01/150960 se změnami provedenými rozhodnutím čj. 61109/02/150960 obsahuje přehledné

vymezení daňových povinností. Trvání na podmínce označení rozhodnutí jako platebního výměru by bylo nutno považovat za přepjatý formalismus. Skutečnost, že tedy rozhodnutí takto označeno nebylo a neobsahovalo ani odkaz na § 32 odst. 8 daňového řádu, nelze hodnotit tak, že jím nebylo řádně stanoveno, jaké plnění se žalobci ukládá. Žalovaný se s námitkami žalobce dostatečně vypořádal. Vzhledem k tomu, že předmětnými rozhodnutími správce daně prvního stupně nepochybně došlo ke stanovení daně připadající na konkrétní nemovitosti, lze aplikovat ustanovení § 55b citovaného zákona.

Přezkoumání rozhodnutí čj. 43467/01/150960 bylo nařízeno, neboť není pravdou to, co se uvádí v přezkoumávaném rozhodnutí, totiž že by v rozhodnutí čj. 12514/01/150960 došlo k aplikaci nesprávného zákonného předpisu, a proto že bylo namíste odvolání vyhovět v plném rozsahu. Dle odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkoumání (čj. 7309/150/2002) byl postup správce daně při rozhodování o odvolání shledán závadným a taktéž vyšlo najevo, že výše daňového nedoplatku je jiná než původně stanovená. Nařízení přezkoumání z těchto důvodů soud shledal v souladu s § 55b citovaného zákona správným a zákonným. Rozhodnutí o odvolání (čj. 43467/01/150960) bylo změněno rozhodnutím o výsledku přezkoumání (čj. 61109/02/150960) a pouze tomuto posledně uvedenému rozhodnutí bylo možné odvoláním vytýkat vady, jimiž se žalovaný zabýval v žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobce v odvolací námitce nesouhlasil fakticky s rozhodnutím o nařízení přezkumu, proti němuž však zákon opravné prostředky nepřipouští, proto nebylo namíste, aby se žalovaný s takovou námitkou věcně vypořádával, avšak soud v tomto zaváhání žalovaného nespatřuje vadu, jež by mohla ovlivnit zákonnost takového rozhodnutí.

Rozhodnutím čj. 61109/02/150960 bylo změněno rozhodnutí o odvolání čj. 43467/01/150960 tak, že odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně (čj. 12514/01/150960) bylo vyhověno pouze částečně, tzn. že tímto rozhodnutím nedošlo ke změně původního rozhodnutí čj. 12514/01/150960, ale ke změně rozhodnutí o odvolání proti němu. Po nařízení přezkoumání se celá věc vrátila do stádia po podání odvolání proti rozhodnutí čj. 12514/01/150960 a o odvolání pak bylo rozhodnuto odlišně, tedy nebylo mu vyhověno v plném rozsahu, ale bylo pouze částečně změněno.

Namítané porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod soud neshledal, neboť právo zakotvené v uvedeném článku Listiny nezaručuje každému právo na to, aby jeho věc byla projednána ústně a daňový řád povinnost konat v odvolacím řízení ústní jednání nestanoví.

Konečně krajský soud poukázal nato, že uvedl-li správce daně ve svém rozhodnutí odkaz na § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, učinil tak správně, neboť znění zákona je třeba použít v podobě účinné v době, kdy nastala rozhodná skutečnost, zde ke dni přechodu povinnosti uhradit daňový nedoplatek na nového

poplatníka, tedy k prvnímu lednu zdaňovacího období, v průběhu něhož došlo ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem (1. 1. 1997).

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a c) s. ř. s., dle obsahu kasační stížnosti se však jedná o důvody pod písm. a) a d) s. ř. s., a domáhal se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatel krajskému soudu především vytkl, že nesprávně posoudil právní otázku naplnění podmínek pro nařízení přezkoumání rozhodnutí čj. 7309/140/2002, jímž bylo přezkoumáno rozhodnutí o odvolání čj. 43467/01/150960, neboť ani posledně uvedeným rozhodnutím, ani rozhodnutím čj. 12514/01/150960 nedošlo vůbec ke stanovení daně, tudíž nemohlo ani dojít k jejímu stanovení v nesprávné výši, což je zákonnou podmínkou pro přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Krajský soud se ve svém rozhodnutí nezabýval tím, zda došlo ke stanovení daně rozhodnutím o odvolání čj. 43467/01/150960, jehož přezkoumání bylo nařízeno. Rozhodnutí o odvolání nemá charakter rozhodnutí, jímž došlo ke stanovení daně. Soud se nevypořádal s námitkou, že pro nařízení přezkoumání rozhodnutí chyběla zákonná podmínka dle § 55b cit. zákona, tedy že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Výše nedoplatku byla stanovena rozhodnutím čj. 12514/01/150960, nikoliv rozhodnutím čj. 43467/01/150960 – tím bylo pouze nesprávné rozhodnutí zrušeno. Z tohoto důvodu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné.

Stěžovatel dále dovodil, že krajský soud bagatelizuje skutečnost, že finanční ředitelství rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí správce daně odůvodnilo tím, že správce daně nemohl v případě aplikace nesprávného právního předpisu vydat rozhodnutí podle ustanovení § 49 odst. 1 daňového řádu. Teprve v odůvodnění svého rozhodnutí čj. 10417/140/2002 bylo uvedeno, že se ve skutečnosti nejednalo o aplikaci nesprávného právního předpisu, ale že ve stejné věci bylo rozhodnuto opakovaně, neboť o odvolání bylo rozhodnuto pod čj. 43467/01/150960 a poté bylo v téže věci vydáno rozhodnutí čj. 43504/01/150960, obě rozhodnutí ze dne 11. 6. 2001. Pomineme-li skutečnost, že i důvod uvedený v rozhodnutí napadeném žalobou je nesprávný, neboť ve věci bylo opakovaně rozhodnuto rozhodnutím čj. 43504/01/150960 a nikoliv rozhodnutím čj. 43467/01/150960, jehož přezkoumání žalovaný nařídil, pak je nutno uvést, že daňový řád v § 55b a ani v jiném ustanovení nepřipouští dodatečnou změnu odůvodnění svého rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí. Takový postup žalovaného je v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

Skutečnost, že daňový řád nepřipouští opravné prostředky proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí neznamená, že by nesprávnost tohoto rozhodnutí nemohl stěžovatel namítat v rámci odvolání proti rozhodnutí o

výsledku přezkoumání. Dle § 55b odst. 5 citovaného zákona musí být rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí odůvodněno a při přezkumném řízení je správce daně dle § 55b odst. 6 vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil, proto důvody odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání mohou směřovat i proti důvodům uvedeným v odůvodnění rozhodnutí o nařízení přezkoumání. V opačném případě by byl daňový subjekt vystaven libovůli správních orgánů a byl by zbaven ochrany proti nezákonnému postupu při nařízení přezkumného řízení, čímž by mu bylo upřeno i jeho právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.

Rozhodnutí ze dne 11. 6. 2001, čj. 7309/140/2002, je z uvedených důvodů nezákonné a nezákonnými jsou i všechna následující rozhodnutí vydaná na základě uvedeného rozhodnutí, proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil.

Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 2. 2. 2005 uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, proto nepovažuje za nutné se ke kasační stížnosti vyjadřovat a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele zamítl.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil (vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti, podle § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) následovně:

Předně je nutno konstatovat, že stěžovatel svou kasační stížnost omezil pouze na procesní výtky v postupu správce daně, jenž vyústil v konečné rozhodnutí o vyměření daně z nemovitostí ve výši 571.932 Kč. Stěžovatel nezpochybňuje uloženou daňovou povinnost či její výši.

Stěžovatel namítá, že nebyly dány zákonné podmínky pro přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu, neboť jak přezkoumávaným rozhodnutím (čj. 43467/01/150960), tak i prvotním rozhodnutím o stanovení daňové povinnosti (čj. 12514/01/150960) nedošlo ke stanovení daňové povinnosti.

Se stěžovatelem lze souhlasit do té míry, že v řízení před finančními orgány došlo při vydávání rozhodnutí k řadě procesních pochybení. Za první pochybení lze označit procesní způsob rozhodnutí o odvolání proti prvotnímu rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Správce daně při rozhodování o odvolání zvolil postup dle § 49 odst. 1 daňového řádu, neboť dospěl k závěru, že odvolání vyhoví v plném rozsahu a rozhodne o něm sám. Postupoval však tak, že vydal dvě rozhodnutí. Ve stejný den (11. 6. 2001) vydal rozhodnutí čj. 43467/01/150960, jehož výrok zní: „Odvolání se vyhovuje v plném rozsahu a ve věci bude rozhodnuto nově.“, a rozhodnutí čj. 43504/01/150960, jímž daňovému subjektu nově stanovil daňovou povinnost. Prvé z uvedených rozhodnutí je však rozhodnutím, jež samostatně nemůže obstát.

Za další pochybení finančních orgánů lze považovat postup při vydání rozhodnutí čj. 7309/140/2002 o nařízení přezkoumání rozhodnutí (§ 55b odst. 4 daňového řádu) čj. 43467/01/150960, tedy rozhodnutí, jímž bylo pouze stanoveno, že se odvolání vyhovuje v plném rozsahu a že ve věci bude znovu rozhodnuto. V § 55b daňového řádu jsou zakotveny kumulativně podmínky pro povolení, event. nařízení, přezkoumání daňového rozhodnutí. Těmito podmínkami jsou: rozpor rozhodnutí s právními předpisy nebo významné vady řízení a k této podmínce přistupuje ze zákona nezbytně i podmínka okolností nasvědčujících tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. To znamená, že tento institut nelze použít pro nápravu vad řízení či rozporu s objektivním právem, ledaže by současně okolnosti nasvědčovaly tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že přezkoumávaným rozhodnutím nebyla daňovému subjektu stanovena žádná daňová povinnost.

I přes uvedené závěry však Nejvyšší správní soud nedospěl k závěru, že rozhodnutí napadené kasační stížností je třeba zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud souhlasí s výroky napadeného rozhodnutí, i když z jiných důvodů. Opětovně je nutno konstatovat, že stěžovatel kasační stížností nezpochybňuje uloženou daňovou povinnost či její výši a napadá pouze procesní postup finančních orgánů.

Jak již bylo uvedeno, rozhodnutím ze dne 9. 2. 2001, čj. 12514/01/150960, byla daňovému subjektu stanovena daň z nemovitostí k úhradě. Toto rozhodnutí napadl stěžovatel odvoláním. Předmětem dalšího řízení tedy mělo být rozhodnutí o odvolání. Ačkoliv finanční orgány v tomto řízení postupovaly v mnoha ohledech zcela vadným a zmatečným způsobem, rozhodnutím ze dne 10. 9. 2002, čj. 61109/02/150960, bylo o tomto odvolání rozhodnuto, byť z titulu § 55 odst. 1 daňového řádu, tak, že mu bylo částečně vyhověno a daňová povinnost byla stanovena ve výši 571.932 Kč (oproti původně uložené povinnosti ve výši 623.260,30 Kč). Stěžovateli zůstal zachován opravný prostředek, jehož využil a podal odvolání, o němž bylo dne 18. 3. 2003 rozhodnuto (čj. 10417/140/2002) tak, že ho finanční ředitelství zamítlo.

Jestliže stěžovatel nebrojí proti výši stanovené daňové povinnosti či ji vůbec nezpochybňuje, bylo by s ohledem na procesní ekonomii řízení nepřiměřené trvat na zrušení napadeného rozhodnutí, neboť takový postup by nemohl vést k účelnému řešení sporu a ke změně hmotněprávních práv a povinností daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud pro s ohledem na procesní ekonomii řízení dospěl k závěru, že kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Plzni není důvodná, a proto je zamítl (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, neboť mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst.1 s. ř. s., za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26.února 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu