



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **P. P.**, zastoupeného JUDr. Liborem Petříčkem, advokátem se sídlem Kodymova 2526/4, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 8. 2005, č. j. 12670/05-1300, č. j. 12690/05-1300, č. j. 12691/05-1300, č. j. 12692/05-1300, č. j. 12693/05-1300, č. j. 12694/05-1300, č. j. 12695/05-1300, č. j. 12696/05-1300, č. j. 12697/05-1300, č. j. 12698/05-1300, č. j. 12699/05-1300, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 27. 4. 2006, č. j. 59 Ca 102/2005 - 28,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení označeného pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti shora uvedeným rozhodnutím žalovaného. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl žalobcova odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v České Lípě, jimiž mu byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2000.

V části odůvodnění rozsudku, jež je relevantní pro řízení o kasační stížnosti, soud k žalobnímu bodu, vytýkajícímu špatný postup žalovaného a tedy porušení § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), uvedl zejména,

že žalovaný skutečně pochybil, jestliže v řízení o odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně za užití důkazů (§ 50 odst. 3 daňového řádu), vrátil věc k rozhodnutí správci daně I. stupně postupem podle § 49 odst. 1 citovaného zákona. Takový postup je však možný pouze za situace, kdy odvolací orgán rozhoduje o dani stanovené za užití pomůcek, tedy podle § 50 odst. 5 citovaného zákona. Přes tento nesprávný postup žalovaného dospěl soud k závěru, že jím však žalobce nebyl krácen na právech, která mu přísluší takovým způsobem, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. V dané věci odvolací orgán (žalovaný) vrátil neformálně věc správci daně I. stupně s vyjádřením svého právního názoru a ponechal mu na zvážení postup podle § 49 odst. 1, tedy autoremedurní rozhodnutí. Správní orgán I. stupně seznámil žalobce s odchylným právním posouzením, vydal nová rozhodnutí za příslušná zdaňovací období a seznámil žalobce s možností podání řádných opravných prostředků proti nim. Žalobce tak měl možnost formulovat nové námitky, doplnit, předložit či navrhnout nové důkazy. To stejné platí i o rozhodnutí, kterým byla žalobci doměřena daň za zdaňovací období říjen 2000; jím bylo částečně vyhověno žalobcovu odvolání, rozhodnutí je přehledné a zřetelně označuje, které části napadeného platebního výměru se nahrazují. Přesto, že tedy žalovaný nepostupoval zcela zákonným způsobem, žalobce zkrácen na právech jemu příslušejících nebyl a proto soud i z tohoto důvodu žalobu zamítl.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se obsahem o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Nejprve stručně shrnul odůvodnění rozsudku a poté poukázal na nesprávný závěr soudu spočívající v tom, že rozhodnutí ze dne 5. 10. 2004 č. j. 61136/172911/5798, kterým správce daně I. stupně rozhodoval o dani za zdaňovací období říjen 2000 není v souladu s § 49 odst. 1 daňového řádu, přesto jím žalobce nebyl na svých právech krácen. Jedná se totiž o nové rozhodnutí ve věci, nikoliv o částečné vyhovění odvolání. V onom rozhodnutí byla sice snížena částka daně, byla ale současně použita i jiná sazba daně. Takové rozhodnutí nelze považovat za autoremedurní rozhodnutí, neboť takovou odvolací námitku (stran sazby daně) žalobce ani neuplatňoval. Navrhl proto zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel a zdůraznil, že se nejednalo o nové rozhodnutí ve věci, nýbrž o částečné vyhovění žalobcovu odvolání.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku soudem označil žalobce vliv postupu žalovaného na zákonnost rozhodnutí, neboť ten, ač nerozhodoval o dani stanovené podle pomůcek, užil § 50 odst. 5 daňového řádu a věc vrátil k rozhodnutí správci daně prvního stupně. O dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2000 tak správce daně rozhodl nepřípustně dvakrát.

Nejvyšší správní soud vyšel z následující úvahy:

Řádné opravné prostředky a jejich užití jsou předmětem právní úpravy části čtvrté daňového řádu. Základním opravným prostředkem je zcela jistě odvolání. Postup správce daně, který následuje po podání odvolání, je upraven v jeho § 48 a § 49.

Poté, co je tedy v daňovém řízení podáno daňovým subjektem odvolání, přichází v úvahu nejprve „procesní kroky“ správce daně prvního stupně; ten posoudí obsah odvolání a nemůže-li posoudit všechny jeho údaje z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní (je zde tedy i možnost správce daně prvního stupně řízení doplnit). Dospěje-li poté k závěru, že nastaly podmínky pro úplné vyhovění odvolání, či alespoň pro vyhovění částečné, může tak sám učinit a rozhodnout.

K této funkční příslušnosti rozhodnout o odvolání za situace, kdy mu lze zcela nebo částečně vyhovět, je zmocněn § 49 odst. 1 daňového řádu. V žádném případě to neznamena, že by bylo rozhodováno shodným správním orgánem v téže věci dvakrát, jak mylně dovozují žalobce. Zákon zde totiž přímo zakládá změnu funkční příslušnosti pro rozhodnutí o odvolání správnímu orgánu prvního stupně, který může nahradit činnost odvolacího orgánu, avšak pouze ve zmíněných zákonem stanovených mezích.

Tento způsob, či možnost autoremedurního rozhodnutí není výlučným institutem daňového řízení, ale je zažitým institutem i jiných procesních řádů; jeho cílem a smyslem je jistá „procesní ekonomie“, zrychlení i zhospodárnění průběhu řízení, nastanou-li pro takový postup podmínky. Odvolací orgány tak nejsou zatěžovány rozhodováním o námitkách, které se, například po doplnění řízení, ozřejmí či názor na jejich řešení správce daně změní. Je však skutečností, že daňový řád zakládá v tomto ohledu oprávnění správce daně (na rozdíl od jiných procesních řádů) rozhodnout ve věci i tak, že odvolání vyhoví pouze částečně. Pro takový případ pak také přiznává daňovému subjektu právo podat odvolání do té části rozhodnutí, v němž správce daně odvolacím námitkám nevyhověl.

Podstatné v této souvislosti je zmínit, že rozhodnutí, kterým správce daně vyhoví odvolání jen částečně, musí být odůvodněno a je proti němu připuštěno odvolání. Daňový subjekt je tak seznámen s důvody svých neúspěšných odvolacích námitk; proti rozhodnutí může opět brojit odvoláním.

Dospěje-li však správce daně k závěru, že podmínky pro rozhodování postupem podle § 49 odst. 1 daňového řádu nenastaly, věc spolu s předkládací zprávou a odvoláním postoupí odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

Postup odvolacího orgánu upravuje § 50 daňového řádu. Podle jeho odstavce 3 odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Vyjdou-li však při přezkoumávání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Při tom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně se stanovením přiměřené lhůty.

Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5 (při stanovení daně za užití pomůcek), rozhodnutí v odůvodněných případech změni nebo zruší, jinak odvolání zamítne.

Z uvedeného je zcela zřejmé, že poté, co obdrží od správce daně předložené odvolání, musí již odvolací orgán ve věci rozhodnout. Zákon nepočítá s variantou, že věc lze vrátit zpět správci daně k rozhodnutí. Takový postup by připadal v úvahu pouze za předpokladu,

že byla správcem daně stanovena daň za užití pomůcek a odvolací orgán by podmínky pro její stanovení neshledal.

Postoupil-li odvolací orgán věc k rozhodnutí zpět správci daně, pak pochybil.

Podmínkou pro zrušení napadeného rozhodnutí je však nejen postup správních orgánů, který je v rozporu se zákonem, ale především faktický dopad takového postupu do žalobcových práv, především omezení možnosti jeho obrany.

V souzeném případě správce daně poté, co mu byla věc postoupena zpět, rozhodl znovu a své původní rozhodnutí změnil tak, že daň snížil a své rozhodnutí odůvodnil a poučil žalobce o možnosti odvolat se. Této možnosti také žalobce využil, podal odvolání, o kterém poté žalovaný rozhodl.

V kasační stížnosti žalobce ani netvrdí své zkrácení na právech, neuvádí, v čem by mělo spočívat jeho krácení na procesních či jiných právech; trvá pouze na tom, že postup žalovaného byl nezákonný a je přesvědčen, že v jeho věci bylo o dani rozhodnuto týmž správcem daně dvakrát. V tom se však mylí.

Jak bylo naznačeno shora, daňový řád přiznává správci daně prvního stupně postavení odvolacího orgánu, to však pouze za zákonem předvídaných předpokladů. Rozhoduje-li tedy správce daně o odvolatelově oprávněném prostředku podle § 49 odst. 1 daňového řádu, je v postavení odvolacího orgánu, i když nikoliv v celém rozsahu. Nemůže totiž odvolání sám zamítnout.

Proto znovu na tomto místě Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že daňový řád tak založil změnu funkční příslušnosti správce daně pro rozhodování o odvolání v případě, hodlá-li mu zcela nebo zčásti vyhovět. Z logiky věci se pak podává, že má-li mít správce daně (v určité mezi) postavení odvolacího orgánu, musí být pro svá rozhodnutí ve stejném rozsahu nadán rovněž shodnými právy i povinnostmi, jimiž disponuje odvolací orgán (§ 50 odst. 3). Správnou se proto jeví interpretace dovozující, že vyjdou-li při přezkoumávání věci před správcem daně najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, mající však podstatný vliv na výrok rozhodnutí, může k nim rovněž přihlídnout. Shledal-li správce daně pro změnu svého rozhodnutí další důvody, než které uplatnil žalobce v odvolání a které měly současně vliv na výrok rozhodnutí (např. změna výše sazby daně), bylo proto namístě, že k nim přihlédl a zohlednil je ve svém rozhodnutí.

Nebylo by správné, ani jakkoli rozumné, nazírat na odvolací řízení probíhající před správcem daně (v důsledku zákonné změny funkční příslušnosti) a shodné řízení probíhající před odvolacím orgánem, odlišně. Je-li vedeno odvolací řízení a rozhodováno o odvolání, pak k tomu oprávněné rozhodující orgány musí mít shodné podmínky, práva i povinnosti.

K této otázce soud uzavírá, že správce daně nerozhodoval o téže věci dvakrát; zmíněný postup daňový řád zavedením funkční příslušnosti správce daně (pro určitý okruh rozhodování) připouští; pokud žalovaný rozhodl o odvolání proti takovému rozhodnutí věcně, tedy neoznačil je za nicotné, postupoval v souladu se zákonem.

Jen pro názornost zde soud připomíná, že § 27 daňového řádu zmiňuje jako důvod pro zastavení řízení situaci, kdy bylo již o věci rozhodnuto, avšak pravomocně.

Pokud bylo však žalobcovo odvolání podáno včas (o tom není sporu), rozhodnutí o dani nebylo pravomocné a mohlo být o něm v odvolacím řízení rozhodnuto – byť správcem daně prvního stupně.

Z výše uvedených důvodů se zdejší soud zcela ztotožnil s hodnocením i právními závěry krajského soudu, nepřisvědčil tedy námitkám stěžovatele a kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Žalobce nedosáhl v řízení procesního úspěchu, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 120, § 60 odst. 1 s. ř. s.), žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 21. března 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu