



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: UNIPETROL RPA, s.r.o.**, IČ 27597075, se sídlem Záluží 1, Litvínov, zastoupeného Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem advokátní kanceláře WEIL, GOTSHAL & MANGES s.r.o., se sídlem Křížovnické nám. 193/2, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,

t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16.10.2013, č.j. 15 A 53/2010-106, nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou ve znění jejího doplnění ze dne 7.7.2010 a 21.11.2012 domáhal určení, že vedení daňového řízení ve strany Finančního úřadu v Litvínově a Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o daňové povinnosti žalobce za rok 2005 zahájené dne 2.10.2006 podáním přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 bylo v době ode dne 11.2.2010, kdy byla žalobci doručena výzva Finančního úřadu v Litvínově ze dne 11.2.2010, č.j. 7299/10/207971505865, až do dne 1.11.2010, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, nezákonným zásahem vůči žalobci.

Dne 1.1.2012 vstoupil v účinnost zákon č. 370/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, kterým byl zřízen Specializovaný finanční úřad. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) ve spojení s ustanovením § 9a zák. č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění zák. č. 370/2011 Sb., se od 1.1.2012 místo původního žalovaného Finančního úřadu v Litvínově stal žalovaným Specializovaný finanční úřad. Řízení ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu již bylo pravomocně ukončeno, jak bude soudem rozvedeno níže.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 s.ř.s. ve spojení s ustanoveními § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

V žalobě žalobce stručně zrekapituloval průběh správního řízení. Konstatoval, že dne 2.10.2006 podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Na základě daňového přiznání byla žalobci konkludentně vyměřena daň ve výši 335 873 460,- Kč. Tato částka byla na účet správce daně uhrazena. Dne 1.11.2006 podal žalobce opravný prostředek proti konkludentnímu vyměření daně. Dne 17.1.2007 Finanční úřad v Litvínově rozhodl o tomto opravném prostředku rozhodnutím č.j. 2130/07/207971/2783 s tím, že nově vyměřil předmětnou daň ve výši 336 274 120,- Kč, tedy navýšil daň o 400 660,- Kč. Částka 400 660,- Kč byla rovněž ze strany žalobce na účet správce daně uhrazena. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 13.7.2007, č.j. 9179/07-1200, kterým byla výše daně změněna na částku 324 944 880,- Kč. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo napadeno žalobcem žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Na základě této žaloby Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem tak i autoremedurní rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v Litvínově ze dne 17.1.2007. Kasační stížnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109.

Dne 11.2.2010 obdržel žalobce výzvu od Finančního úřadu v Litvínově č.j. 7299/10/207971505865, kterou byl vyzván k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. Přes námitky a vyjádření žalobce pak bylo pokračováno v daňovém řízení a dne 27.5.2010 bylo Finančním úřadem v Litvínově vydáno autoremedurní rozhodnutí ve věci o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, č.j. 29125/10/207971505917, kterým byla stanovena daň ve výši 324 944 880,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí opět žalobce podal odvolání. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1.11.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, bylo žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o stanovení výše daně v rámci autoremedury zamítnuto.

Žalobce trval na tom, že po pravomocném zrušení rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, již nebylo možno pokračovat v daňovém řízení. V této souvislosti žalobce poukázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne

24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76. V tomto usnesení dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Dále poukázal rovněž na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, ve kterém bylo konstatováno, že rozhodnutím o zrušení platebního výměru daňové řízení končí a toto rozhodnutí zakládá překážku věci rozhodnuté.

Dále žalobce trval na tom, že konkludentní vyměření daně zaniklo a na jeho místo nastoupilo prvoinstanční rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně. V důsledku zrušení tohoto rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, tak dle žalobce nebyla vyměřena žádná daň z příjmů právnických osob a s ohledem na překážku věci pravomocně rozhodnuté a nezbytnost zastavení řízení, již ani vyměřena být nemůže. Daňová povinnost žalobce dle jeho názoru je tedy za dané zdaňovací období 0,- Kč.

Původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhlo její odmítnutí případně zamítnutí v plném rozsahu.

Původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ve svém vyjádření zrekapitulovalo žalobní námítky a stručně shrnulo průběh řízení v dané věci.

Trvalo na tom, že tím, že soud zrušil původní prvoinstanční i druhoinstanční rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, vrátilo se řízení opět před správní orgán prvního stupně s tím, že je nutno vést správní řízení v souladu s právním názorem obsaženým v rozsudku soudu a rozsudku o kasační stížnosti. Původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem nesouhlasilo s názorem žalobce, že dalšímu řízení ve věci bránila překážka věci rozsouzené. Zdůraznilo, že rozsudkem soudu, kterým bylo v předmětné věci v rámci správního soudnictví rozhodováno, byla věc vrácena druhoinstančnímu orgánu k dalšímu řízení. Bylo proto povinností správních orgánů provést řízení. Soud neuložil ve svém rozhodnutí správnímu orgánu, jak má postupovat. Dle názoru původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem tedy správní orgány konaly pouze svoji povinnost.

Dále původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zdůrazňovalo, že žalobu na ochranu před nezákonným zásahem je možno uplatnit jako prostředek ochrany pouze v případě, kdy jiné prostředky uplatnit nelze vůbec nebo pokud již byly vyčerpány. Původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem trvalo na tom, že proti žalobcem označenému zásahu se může žalobce bránit jinými právními prostředky, a to žalobou podle ustanovení § 65 a násl. s.ř.s. podanou proti konečnému rozhodnutí v daňovém řízení.

Žalobce ve své replice uvedl, že trvá na tom, že ze strany žalovaných došlo k zásahu do jeho veřejných subjektivních práv a je zcela oprávněn domáhat se proti tomuto zásahu ochrany. Ve vztahu k možnosti pokračování daňového řízení i po předchozím rozhodnutí soudu, kterým bylo zrušeno druhostupňové i prvostupňové rozhodnutí daňových orgánů znovu žalobce poukázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v rozhodnutí ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76. Trval na tom, že žalovaní nebyli oprávněni v daňovém řízení vůči žalobci pokračovat a byli povinni toto řízení zastavit. Skutečnost, že tak žalovaní neučinili a v řízení pokračovali, vede žalobce k závěru, že se žalovaní dopustili vůči němu nezákonného zásahu do jeho práv ve smyslu § 82 s.ř.s.

Dále zdůraznil, že předmětná žaloba nesměruje proti nicotným rozhodnutím původně žalovaných vydaným v rámci nezákonného daňového řízení, ale že touto žalobou se žalobce

brání proti nezákonnému zásahu spočívajícímu ve vedení daňového řízení jako celku – nikoli pouze vůči vybraným dílčím zásahům do jeho práv. Žalobce se domníval, že nemá žádné jiné možnosti ochrany svých práv.

Dále žalobce uvedl, že považuje rozhodnutí vydaná původně žalovanými v rámci daňového řízení vedeného po právní moci rozhodnutí soudu, kterým bylo zrušeno druhostupňové i prvostupňové rozhodnutí daňových orgánů, za nicotné právní akty. Žalobce trval na to, že vydáním těchto nicotných právních aktů nemohlo skončit nezákonně vedené daňové řízení, které vůči němu bylo vedeno. Za této situace trval na tom, že předmětný nezákonný zásah vůči němu stále trvá.

Dále žalobce navrhl přerušení řízení do pravomocného rozhodnutí o žalobě, kterou u zdejšího soudu napadl správní rozhodnutí vydaná na základě daňového řízení vedeného původně žalovanými po právní moci rozhodnutí soudu, kterým bylo zrušeno druhostupňové i prvostupňové rozhodnutí daňových orgánů. Poukázal při tom právě na to, že v rámci této žaloby má být posouzena otázka nicotnosti zmiňovaných správních rozhodnutí. Posouzení této otázky může mít významný vliv na rozhodnutí soudu o věci samé v dané žalobě na ochranu před nezákonným zásahem.

Následně pak žalobce po dotazu soudu v reakci na změnu právní úpravy upravil žalobní petit tak, že se domáhá určení, že vedení daňového řízení ze strany Finančního úřadu v Litvínově a Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o daňové povinnosti žalobce za rok 2005 zahájeného dne 2.10.2006 podáním přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 bylo v době ode dne 11.2.2010, kdy byla žalobci doručena výzva Finančního úřadu v Litvínově ze dne 11.2.2010, č.j. 7299/10/207971505865, až do dne 1.11.2010, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, nezákonným zásahem vůči žalobci.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s., bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalované Odvolací finanční ředitelství se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřilo.

Předmětnou žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného soud posoudil podle části třetí třetího dílu hlavy druhé zákona s.ř.s. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu se podle § 82 odst. 1 s.ř.s. může každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, domáhat ochrany proti takovému zásahu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Dle § 83 s.ř.s. je žalovaným správní orgán, který podle žalobního tvrzení provedl zásah. Podle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Podle ust. § 87 odst. 1 s.ř.s. platí, že soud o této žalobě rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. V ust. § 87 odst. 2 s.ř.s. je pak zakotveno, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.

V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 16.10.2013, č.j. 15 A 53/2010-106. V uvedeném rozhodnutí dospěl soud k závěru, že předmětná žaloba ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu byla podána opožděně. Proto soud žalobu ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu odmítl.

Dále soud dospěl k závěru, že ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem v období od 11.2.2010 do 24.6.2010 ve vztahu k žalobci nedocházelo k nezákonnému zásahu, a proto v tomto rozsahu žalobu zamítl.

Ve vztahu k období od 25.6.2010 do 1.11.2010 dospěl Krajský soud v Ústí nad Labem k závěru, že vedení daňového řízení ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o daňové povinnosti žalobce za rok 2005 bylo nezákonným zásahem. Soud totiž dospěl k závěru, že z hlediska charakteru rozhodnutí vydaného v rámci autoremedury se jedná o prvoinstanční rozhodnutí vydané správcem daně v rámci odvolacího řízení. Současně konstatoval, že závěry obsažené v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, kde bylo konstatováno, že pokud prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem, je nutno aplikovat i na daný případ, kdy prvostupňovým rozhodnutím bylo rozhodnutí vydané v rámci autoremedury. V důsledku toho dle závěrů soudu bylo tedy daňové řízení vedené daňovými orgány vůči žalobci po právní moci rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, kterým bylo pravomocně zrušeno jak rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem tak i rozhodnutí správce daně o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, řízením nezákonným. Proto soud určil, že vedení daňového řízení ze strany Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o daňové povinnosti žalobce za rok 2005 bylo v období od 25.6.2010 do 1.11.2010 nezákonným zásahem.

Proti tomuto rozsudku podal včasnou kasační stížnost žalobce i žalované Odvolací finanční ředitelství. O kasačních stížnostech rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91. Nejvyšší správní soud citovaným rozsudkem kasační stížnost žalobce zamítl a na základě kasační stížnosti žalovaného Odvolacího finančního ředitelství zrušil výroky, které se vztahovaly k řízení vedenému před původně žalovaným Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem v období od 25.6.2010 do 1.11.2010 a k náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a Odvolacím finančním ředitelstvím a věc vrátil soudu v tomto rozsahu k dalšímu řízení. Tento rozsudek Nejvyššího správního soudu nabyt právní moci dne 6.2.2014.

Nabytím právní moci uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo pravomocně ukončeno řízení ve vztahu k žalovanému Specializovanému finančnímu úřadu. Rovněž došlo k pravomocnému ukončení soudního řízení ve vztahu k návrhu na určení, že v období od 11.2.2010 do 24.6.2010 docházelo ze strany Finančního ředitelství v Ústí nad Labem k nezákonnému zásahu vůči žalobci.

Předmětem řízení zůstala pouze otázka, zda vedení daňového řízení ze strany finančního ředitelství v Ústí nad Labem o daňové povinnosti žalobce za rok 2005 bylo v období od 25.6.2010 do 1.11.2010 nezákonným zásahem či nikoli, přičemž ze závěrů Nejvyššího správního soudu vyplývá, že se nejednalo o nezákonný zásah.

V citovaném rozsudku ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91, Nejvyšší správní soud ve vztahu k otázce, která zůstala předmětem řízení, vyslovil následující závěry:

„Postup správce daně po podání odvolání v daňovém řízení upravuje § 49 zákona o správě daní a poplatků (zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – pozn. soudu). Z jeho prvního odstavce vyplývá, že správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Správce daně může rozhodnout o odvolání i v případě, že mu vyhoví pouze částečně. Proti takovému rozhodnutí je přípustné odvolání. Podle čtvrtého odstavce citovaného ustanovení pak platí, že pokud správce daně o odvolání podle odstavců 1 a 2 sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

Poté, co je 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. Dospěje-li poté k závěru, že nastaly podmínky pro úplné vyhovění odvolání, či alespoň pro vyhovění částečné, může o podaném odvolání sám rozhodnout. Vyhoví-li správce daně prvního stupně odvolání pouze částečně, je daňovému subjektu zachováno právo podat odvolání do té části rozhodnutí, v němž správce daně odvolacím námitkám nevyhověl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.3.2007, č.j. 1 Afs 111/2006-56, publikovaný pod č. 1888/2009 Sb. NSS; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

Funkční příslušnost správního orgánu prvního stupně rozhodnout o odvolání za situace, kdy mu lze zcela nebo částečně vyhovět, zakotvuje § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Autoremedura je vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil. Přestože autoremedurní rozhodnutí je rozhodnutím správce daně prvního stupně, při plném vyhovění se proti němu nelze odvolat; naopak odvolání je přípustné při vyhovění částečném. Autoremedura představuje výjimku ze zásady dvojinstančnosti; do postavení odvolacího orgánu se dostává orgán prvostupňový, jehož možnosti, jak s odvoláním naložit jsou omezeny – nemůže odvolání věcně zamítnout. V důsledku přenesení funkční příslušnosti k rozhodnutí o odvolání na správce daně prvního stupně je správce daně prvního stupně v tomto řízení nadán v mezích své rozhodovací pravomoci shodnými právy a povinnostmi, jakými disponuje odvolací orgán (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 76/2007-48, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 27). Rozhodnutí vydané správním orgánem prvního stupně v rámci autoremedury je proto nutné chápat jako rozhodnutí o odvolání.

V předmětné věci bylo vyměřovací řízení ukončeno konkludentním vyměřením daně dne 4.10.2006. Odvolací řízení bylo zahájeno podáním odvolání k finančnímu úřadu dne 1.11.2006 a skončeno vydáním rozhodnutí finančního ředitelství dne 27.10.2010. Rozhodnutí o odvolání ze dne 17.1.2007 vydané správním orgánem prvního stupně v rámci autoremedury tak představuje rozhodnutí vydané v rámci odvolacího řízení a touto optikou je nutno vnímat i důsledky rozsudku krajského soudu, kterým bylo takové rozhodnutí zrušeno.

Obecně platí, že zruší-li správní soud rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátí k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s.ř.s., dostává se věc do fáze před vydáním odvolacího rozhodnutí. V intencích soudem vysloveného závazného právního názoru (§ 78 odst. 5 s.ř.s.) je žalovaný povinen v nově otevřeném odvolacím řízení znovu rozhodnout. Krajský soud v Ústí nad Labem v projednávané věci rozsudkem č.j. 15 Ca 176/2007-65 zrušil nejen rozhodnutí tehdejšího žalovaného (rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13.7.2007), ale i rozhodnutí finančního

úřadu o odvolání ze dne 17.1.2007 vydané v rámci autoremedury. V důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu se věc vrátila do té procesní fáze řízení, jež neprodleně předcházela vydání rozhodnutí, která byla zrušena.

Pro projednávanou věc to znamená, že věc se vrátila do otevřeného odvolacího řízení, konkrétně do okamžiku po podání odvolání žalobcem dne 1.11.2006. Neobstojí proto závěr krajského soudu, že po zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.1.2007 již nebylo možno v daňovém řízení pokračovat, obdobně jako v případě zrušení dodatečných platebních výměrů správním soudem. Na rozdíl od případu popisovaného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaného pod č. 1997/2010 Sb. NSS, kdy byla zrušena rozhodnutí vydaná v průběhu řízení vyměřovacího, v projednávaném případě byla správním soudem zrušena rozhodnutí vydaná v rámci odvolacího řízení. Krajský soud chybně kladl důraz na to, že správní soud zrušil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, aniž by zohlednil, v jaké fázi daňového řízení bylo rozhodnutí vydáno. Jeho úvahy proto neobstojí. V dané věci není podstatné, zda o odvolání rozhodl správní orgán prvního stupně nebo orgán odvolací, ale skutečnost, že rozhodnutí ze dne 17.1.2007 i 13.7.2007 byla vydána v rámci odvolacího řízení.

Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že místo aby o podaném odvolání po vrácení věci finančnímu ředitelství v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu rozhodlo právě finanční ředitelství, věc byla předána finančnímu úřadu k postupu podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, aniž by takový postup § 50 zákona umožňoval. Postoupení věci správci daně prvního stupně by bylo na místě pouze v případech předvídaných v § 50 odst. 3 nebo 5 zákona o správě daní a poplatků. Z judikatury Nejvyššího správního soudu nicméně vyplývá, že postoupení věci odvolacím orgánem správnímu orgánu prvního stupně v rozporu s § 50 zákona o správě daní a poplatků nemá dopad do práv daňového subjektu (srov. shora citovaný rozsudek č.j. 1 Afs 111/2006-56). Poté, co byla věc postoupena finančním ředitelstvím zpět finančnímu úřadu, finanční úřad rozhodl znovu podle § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Své původní rozhodnutí změnil tak, že daň snížil. I nové rozhodnutí finanční úřad odůvodnil a poučil žalobce o možnosti odvolat se. Této možnosti žalobce využil, podal odvolání, o kterém poté finanční ředitelství rozhodlo. Zmíněným postupem správních orgánů tak do práv žalobce zasazeno nebylo; jeho námitky byly přezkoumány jak finančním úřadem v rámci rozhodování podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, tak finančním ředitelstvím, a žalobci se dostalo dvojího přezkumu jeho námitek v rámci daňového řízení. Ostatně ani sám žalobce ve svých podáních netvrdí, že by zmíněný procesní postup do jeho práv nějak zasahoval.

Svoji argumentaci žalobce zakládá na jiných tvrzeních. Konstatuje, že správní orgány vůbec nemohly pokračovat ve vedení daňového řízení po zrušení rozhodnutí ze dne 17.1.2007 a 13.7.2007. Vychází přitom ze závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaného pod č. 1997/2010 Sb. NSS. V něm rozšířený senát konstatoval, že „prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové.“ Úvahy rozšířeného senátu se vztahují na situaci, kdy správní soudy kromě rozhodnutí o odvolání zruší i platební výměr vydaný správním orgánem prvního stupně. Jak již bylo shora podrobně popsáno, v projednávaném případě je však situace odlišná. Správní soudem byla zrušena rozhodnutí vydaná v průběhu odvolacího řízení. Fáze vyměřovací tedy skončila vydáním rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, které zrušeno nebylo. Závěry rozšířeného senátu nelze mechanicky přejímat na projednávaný případ jen z důvodu, že bylo správním soudem zrušeno i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

Žalobce se dále mylí, pokud argumentuje, že rozhodnutí vydané v rámci autoremedury „pohlcuje“ a s konečnou platností nahrazuje rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a je-li zrušeno, rozhodnutí o konkludentním vyměření daně nemůže „obživnout“. Ani z jím zmiňované judikatury takové závěry dovodit nelze. Jak bylo vyloženo výše, rozhodnutí správce daně prvního stupně o odvolání podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, je rozhodnutím vydaným v odvolacím řízení. Pokud správce daně v rámci autoremedury podanému odvolání částečně vyhoví a své původní rozhodnutí změní, existují tato rozhodnutí vedle sebe paralelně. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.6.2010, č.j. 1 Afs 42/2010-52, na který správně upozornil žalovaný; shodně i žalobcem zmiňované usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23.10.2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006, www.nsoud.cz, které se však již nevyjadřuje k důsledkům zrušení rozhodnutí odvolání). Je-li následně měnící rozhodnutí vydané v odvolacím řízení zrušeno, původní rozhodnutí správního orgánu prvního stupně platí tak, jak bylo původně vydáno (v nezměněném stavu). Zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.1.2007 správním soudem tedy neovlivnilo existenci původního rozhodnutí o konkludentním vyměření daně. Změny, k nimž došlo rozhodnutím vydaným v rámci autoremedury, pozbyly platnosti právní mocí zrušujícího rozsudku krajského soudu a od této chvíle bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění.“

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16.10.2013, č.j. 15 A 53/2010-106, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91, žalobce napadl ústavní stížností. Tato ústavní stížnost byla Ústavním soudem usnesením ze dne 16.10.2014, sp. zn. III. ÚS 1305/14, odmítnuta.

Žalobce po odmítnutí jeho ústavní stížnosti zaslal soudu další podání, ve kterém zopakoval své závěry obsažené v původní žalobě a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu, která dle jeho názoru jeho závěry podporuje.

Na tomto místě soud poukazuje na ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. V tomto ustanovení je uvedeno, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na tomto místě tedy musí soud podotknout, že žalobcova argumentace s odkazem na jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu, kterou soudu předestřel ve svém vyjádření doručeném po vydání odmítavého usnesení Ústavního soudu, je v daném případě zcela nepříhodná, neboť v souladu s výše citovaným ustanovením § 110 odst. 4 s.ř.s. je soud v daném případě vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 21.1.2014, č.j. 1 Aps 14/2013-91.

Jak bylo výše uvedeno Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17.1.2007 je rozhodnutím odvolacím, a tudíž ani zrušení tohoto autoremedurního rozhodnutí a odvolacího rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16.10.2013, č.j. 15 A 53/2010-106, nezaložilo překážky pro další pokračování daňového řízení ve smyslu závěrů obsažených v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, a ze dne

24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, neboť rozhodnutí ve vyměřovacím řízení zůstalo nedotčeno a byla zrušena pouze rozhodnutí vydaná v řízení odvolacím.

S ohledem na tuto skutečnost nezbyvá soudu než konstatovat, že ani v období od 25.6.2010 do 1.11.2010, kdy bylo ze strany původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem pokračováno v daňovém řízení, nedošlo ve vztahu k žalobci ze strany původně žalovaného k nezákonnému zásahu. Proto soud výrokem ad I. žalobu zamítl.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle ust. § 87 odst. 3 s.ř.s. zamítl. Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16.10.2013, č.j. 15 A 53/2010-106, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec nevznikly. Pro posouzení úspěchu ve věci má význam míra úspěchu v konečném rozhodnutí ve věci a nikoli úspěch v některé z fází řízení.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 8. prosince 2014

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová