



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 **žalovaným: 1) Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, **2) 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.** Ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu **se žaloba odmítá.**
- II.** **Určuje se, 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.**
- III.** Návrh 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, **se zamítá.**
- IV.** Specializovaný finanční úřad a žalobce nemají vůči sobě právo na náhradu nákladů řízení.
- V.** Žalobci se vrací soudní poplatek ve výši 1 000,- Kč z účtu Krajského soudu v Ústí nad Labem, který mu bude vrácen do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- VI.** Odvolací finanční ředitelství je **p o v i n n o zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **6 663,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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.

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 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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. Dne 1.11.2006 podal opravný prostředek proti konkludentnímu vyměření daně. Dne 17.1.2007 Finanční úřad v Litvínově rozhodl o částečném vyhovění tomuto opravnému prostředku. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 13.7.2007. 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 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 ze dne 11.2.2010, č.j. 7299/10/207971505865, kterou byl vyzván k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. I 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.

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1.11.2010, č.j. 9612/10-1200-506330, bylo následné žalobcovo odvolání 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 poukazuje 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 žalovaný Finanční úřad v Litvínově ve svém písemném vyjádření k žalobě navrhl její odmítnutí případně zamítnutí v plném rozsahu.

Původně žalovaný Finanční úřad v Litvínově ve svém vyjádření zrekapituloval žalobní námítky a stručně shrnul průběh řízení v dané věci.

Trval 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 žalovaný Finanční úřad v Litvínově nesouhlasil s názorem žalobce, že dalšímu řízení ve věci bránila překážka věci rozsouzené. Zdůraznil, 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 úřadu v Litvínově tedy správní orgány konaly pouze svoji povinnost.

Dále původně žalovaný Finanční úřad v Litvínově zdůrazňoval, 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 žalovaný Finanční úřad v Litvínově trval 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.

Obsahově zcela totožné vyjádření k žalobě předložilo soudu i původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem.

Na vyjádření původně žalovaných reagoval žalobce replikou, ve které 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 domnívá, 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 trvá na to, že vydáním těchto nicotných právních aktů nemohl skončit nezákonně vedené daňové řízení, které vůči němu bylo vedeno. Za této situace trvá 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 podání 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.

Následně žalovaný 1) zaslal soudu doplnění vyjádření k žalobě. V něm zejména zdůraznil, že neshledává žádnou oporu pro právní názor žalobce, že zrušením rozhodnutí správce daně o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně a rozhodnutí druhostupňového orgánu o odvolání proti tomuto rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, nedošlo ke zrušení konkludentního vyměření daně na základě daňového přiznání žalobce. Trval tedy na tom, že daň z příjmů právnických osob je stále ve vztahu k žalobci za zdaňovací období roku 2005 řádně stanovena. Rovněž trval na

tom, že původně žalovaní se svým postupem nemohli dopustit nezákonného zásahu do práv žalobce.

Při jednání soudu právní zástupce žalobce přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení ve znění doplnění a repliky. Žalobce odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 15/2007 a 1 Aps 2/2008, na které navázala konzistentní judikatura. Dále konstatoval, že má za to, že argumentace žalované strany je neudržitelná, a to s ohledem na závěry stávající doktríny, která jednoznačně hovoří o tom, že autoremedurní rozhodnutí má povahu prvoinstančního rozhodnutí. Trval na tom, že vedle sebe nemohou existovat dvě prvoinstanční rozhodnutí. Autoremedurní rozhodnutí o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně dle jeho názoru jednoznačně nahradilo konkludentní vyměření daně, tj. ve věci se jedná o nové rozhodnutí, a to prvoinstanční. Trvá na tom, že po původním odvolacím řízení není možno vést další odvolací řízení. Dle žalobce zrušením autoremedurního rozhodnutí ze dne 17.1.2007 a na něj navazujícího odvolacího rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, došlo k ukončení daňového řízení.

Při tomtéž jednání soudu uvedl pověřený pracovník žalovaného 1), že navrhuje odmítnutí žaloby, protože žalobce se mohl domáhat ochrany jinými prostředky v podobě žaloby proti správnímu rozhodnutí dle § 65 a násl. s.ř.s. Dále konstatoval, že autoremedurním rozhodnutím ze dne 17.1.2007 nedošlo ke zrušení konkludentního vyměření daně, když ve smyslu judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp.zn. 1 Afs 42/2010) je třeba vycházet z toho, že při změně rozhodnutí platí obě rozhodnutí společně v mezích provedených změn. Autoremedurním rozhodnutím nedošlo k zániku konkludentního vyměření daně ale pouze k jeho modifikaci. Je proto přesvědčen, že správce daně mohl pokračovat v daňovém řízení. V této souvislosti zdůraznil, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem sp.zn. 15 Ca 176/2007 byla zrušena pouze obě „odvolací“ rozhodnutí a nikoliv konkludentní vyměření daně. Konkludentní platební výměr dle jeho názoru tedy existuje. Z toho důvodu dle jeho názoru správce daně musel pokračovat v řízení. Dále uvedl, že dle jeho názoru se závěry rozšířených senátů citované žalobcem vztahují pouze k platebním výměrům v situacích, kdy daňovým subjektům nesvědčí žádná daňová povinnost. Dle názoru žalovaného 1) si je žalobce vědom, že mu svědčí daňová povinnost.

Při tomtéž jednání soudu uvedla pověřená pracovnice žalovaného 2), že taktéž navrhuje odmítnutí žaloby pro nesplnění podmínek pro vedení řízení dle § 82 a násl. s.ř.s. Rovněž ona konstatovala, že dle jejího názoru v důsledku autoremedurního rozhodnutí ze dne 17.1.2007 nedošlo k zániku konkludentního vyměření daně. Dle žalovaného 2) Krajský soud rozsudkem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, zrušil jednak dotýčené autoremedurní rozhodnutí a dále i na něj navazující odvolací rozhodnutí, a proto je stále nutno brát v potaz původní konkludentní vyměření daně. Z toho důvodů je dle jejího názoru dána nutnost daňové řízení ve věci konkludentního vyměření daně ukončit. Trvá na tom, že žalobcem zmiňovaná judikatura rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu na daný případ nedopadá, když tato judikatura pojednává o zrušení platebních výměrů, tj. rozhodnutí o dani, což v daném případě nebylo v důsledku původního konkludentního vyměření daně. Trvá na tom, že žalobcem tvrzený zásah spočívající ve vedení odvolacího řízení nepředstavuje nezákonný zásah.

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 nepřípustná, 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.

Primárně se soud zabýval otázkou včasnosti podané žaloby. V ustanovení § 84 odst. 1 s.ř.s. je uvedeno, že žaloba musí být podána do dvou měsíců ode dne, kdy se žalobce dozvěděl o nezákonném zásahu. Nejpozději lze žalobu podat do dvou let od okamžiku, kdy k němu došlo. V odst. 2 citovaného ustanovení je pak uvedeno, že zmeškání lhůty nelze prominout.

Otázkou včasnosti podání žaloby se zabýval soud samostatně ve vztahu k jednotlivým žalovaným.

Sám žalobce ve svých podáních i žalobním petitu uvádí, že dle jeho názoru nezákonný zásah vůči němu ze strany původně žalovaného Finančního úřadu v Litvínově začal dne 11.2.2010, kdy mu byla doručena výzva č.j. 7299/10/207971505865 vyhotovená právě původně žalovaným Finančním úřadem v Litvínově, kterou byl vyzván mimo jiné k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. Subjektivní dvouměsíční lhůta pro podání žaloby dle výše citovaného ustanovení § 84 s.ř.s. začala běžet právě doručením této výzvy a uplynula dne 11.4.2010. Předmětná žaloba však byla podána osobně u zdejšího soudu až dne 11.6.2010. Ve vztahu k žalovanému 1) tedy byla dle soudu předmětná žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu podána až po marném uplynutí zákonem stanovené subjektivní lhůty pro její podání. Zmeškání lhůty v souladu s § 84 odst. 2 s.ř.s. nelze prominout. Proto nezbylo soudu než žalobu ve vztahu k žalovanému 1) v souladu s § 46 odst. 1 písm. b) s.ř.s. výrokem ad I. odmítnout, neboť žaloba byla podána opožděně.

Dále se soud zabýval otázkou běhu lhůty pro podání žaloby na ochranu proti nezákonnému zásahu ve vztahu k žalovanému 2). Dle názoru soudu zásah ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem nemohl začít dříve, než se předmětné řízení dostalo do jeho dispozice. K tomu došlo dle soudu zahájením odvolacího řízení, ve kterém původně žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem vystupovalo v pozici druhoinstančního orgánu. Odvolací řízení bylo zahájeno doručením odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně ze dne 27.5.2010, č.j. 29125/10/207971505917. Toto odvolání bylo původně žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem doručeno dle obsahu správního spisu dne 25.6.2010, tedy až po podání původní žaloby ze dne 11.6.2010. V době podání předmětné žaloby tedy k

zásahu ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ve vztahu k žalobci nedocházelo. Ovšem před vyřízením žaloby nastaly skutečnosti, ve kterých by bylo možno eventuelně spatřovat zásah ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ve vztahu k žalobci – zahájení odvolacího řízení. Na tuto skutečnost reagoval žalobce doplněním žaloby doručeným soudu dne 8.7.2010. S ohledem na změnu skutkového stavu před rozhodnutím soudu o dané žalobě a doplnění žaloby doručené soudu dne 8.7.2010 shledal soud žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu ve vztahu k žalovanému 2) za projednatelnou.

Dále se žalobce zabýval otázkou přípustnosti žaloby ve vztahu k žalovanému 2). V ustanovení § 85 s.ř.s. ve znění platném do 31.12.2011 bylo uvedeno, že žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky nebo domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Ovšem zákonem č. 303/2011 Sb., došlo k novelizaci mimo jiné i předmětného ustanovení, které po novele zní: Žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případech, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. V přechodném ustanovení obsaženém v čl. II. bodu 1. zák. č. 303/2011 Sb. je mimo jiné uvedeno, že není-li dále stanoveno jinak, použije se zákon č. 150/2002 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, i pro řízení zahájená přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. S přihlédnutím ke znění novelizovaného ustanovení § 85 s.ř.s., znění přechodných ustanovení a znění upraveného petitu, kterým se žalobce domáhá výlučně určení, že zásah ze strany žalovaných byl nezákonný, soud dospěl k závěru, že námitky žalovaných, že žaloba je nepřípustná, jsou nedůvodné a předmětnou žalobu ve znění jejích doplnění shledal jako přípustnou, aniž by se musel zabývat otázkou, zda se žalobce mohl domáhat ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce podal dne 2.10.2006 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Dne 1.11.2006 podal žalobce odvolání proti rozhodnutí správce daně, jímž byla ke dni 2.10.2006 ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), konkludentně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. O tomto odvolání autoremedurně rozhodoval správce daně a odvolání rozhodnutím ze dne 17.1.2007, č.j. 2130/07/207971/2783, změnil tak, že daňová povinnost se mění z částky 335 873 460,- Kč na částku 336 274 120,- Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 16.2.2007 odvolání. O odvolání rozhodovalo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které rozhodnutím ze dne 17.7.2007, č.j. 9179/07-1200, částečně vyhovělo odvolání a změnilo daňovou povinnost z částky 336 274 120,- Kč na částku 324 944 880,- Kč. Toto rozhodnutí žalobce napadl žalobou v rámci správního soudnictví. Rozsudkem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil jak rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem tak i rozhodnutí správce daně o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně a věc vrátil Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem k dalšímu řízení. Kasační stížnost podaná Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109. Následně správce daně vydal dne 27.5.2010 nové rozhodnutí o odvolání, č.j. 29125/10/207971505917, ve kterém odvolání žalobce bylo částečně vyhověno tak, že daňová povinnost byla za předmětné zdaňovací období změněna z částky 336 274 120,- Kč na částku 324 944 880,- Kč. Proti tomuto

rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém rozhodlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/1200-506330, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto.

Spornou otázkou mezi účastníky je skutečnost, zda byl v souladu se zákonem postup původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, které pokračovalo v daňovém řízení i poté, co bylo soudem zrušeno autoremedurní rozhodnutí o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně vydané původně žalovaným Finančním úřadem v Litvínově i druhostupňové rozhodnutí týkající se vyměření daně.

Obdobnou otázkou se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutích ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1865/2009, a ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1997/2010.

V rozhodnutí ze dne 14.4.2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval především otázkou charakteru a významu rozhodnutí druhoinstančního orgánu o odvolání dle daňového řádu. V citovaném usnesení dospěl rozšířený senát mimo jiné k následujícím závěrům:

- *„Daňový řád nezná možnost zrušení platebního výměru a vrácení věci správci daně prvního stupně dalšímu řízení. Z toho plyne, že rozhodnutím o odvolání daňové řízení končí, bez ohledu na to, o jaké rozhodnutí se jedná.“*
- *„Při vrácení odvolání k autoremedurnímu rozhodnutí, je rozhodnutím o odvolání až rozhodnutí správce daně prvního stupně v rámci této autoremedury, pokud je odvolání vyhověno zcela. Pokud je vyhověno odvolání jen částečně, je zde možné další odvolání, neboť jde o nové rozhodnutí, po němž může následovat i nové odvolací řízení. Změna rozhodnutí (platebního výměru), nebo jeho zrušení však jsou rozhodnutím konečným. Jiný závěr zákon neumožňuje.“*
- *„Pokud tedy neshledá odvolací orgán důvod k postoupení věci správci daně prvního stupně k zamítnutí odvolání pro nesplnění procesních podmínek, ani k provedení autoremedury v případě postupu podle § 50 odst. 5 daňového řádu, ani rozhodnutí sám nezmění, může odvolání jen zamítnout, pokud nebylo důvodné, anebo může rozhodnutí zrušit. Toto zrušení však s ohledem na nemožnost pokračování v řízení přichází v úvahu jen tam, kde důvodnost odvolání spočívala v závěru, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena. Podobně chápe zrušení rozhodnutí v odvolacím řízení správní řád, který však takové rozhodnutí výslovně spojuje se zastavením řízení [§ 90 odst. 1 písm. a) – zruší a zastaví]. Ani v řízení podle správního řádu však skutečnost, že by se zrušením rozhodnutí nebylo řízení současně zastaveno, neznamena, že by mohlo dojít k pokračování řízení před správním orgánem prvního stupně; to totiž vyžaduje, aby byla věc správnímu*

orgánu prvního stupně odvolacím orgánem k dalšímu řízení vrácena. Ve správním řízení to lze, v daňovém s výjimkami výše uvedenými, které však jsou procesním postupem a nikoliv odvolacím rozhodnutím, nikoliv. Skutečnost, že daňový řád neumožňuje zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení nemůže být vykládána tak, že v tom případě správce daně prvního stupně může pokračovat v řízení po té, kdy byl platební výměr zrušen. Odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a zpět se může vrátit jen v důsledku jeho rozhodnutí, které však daňový řád vylučuje, či zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích.“

Rozšířený senát rovněž v citovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že vydá-li správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nejedná se však o rozhodnutí nicotné.

Důsledkem závěrů obsažených ve výše citovaném usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu pro případy, kdy bylo zrušeno rozsudkem soudu jak rozhodnutí prvoinstanční tak i rozhodnutí o odvolání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozhodnutí ze dne 24.11.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-76. V citovaném rozhodnutí dospěl rozšířený senát k závěru, 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. Dále dovodil, že zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení, a to přesto, že bylo prvoinstanční rozhodnutí zrušeno soudem z procesních důvodů a vráceno druhoinstančnímu orgánu k dalšímu řízení. Dle závěrů rozšířeného senátu jediným správným postupem daňového orgánu po zrušení prvoinstančního rozhodnutí soudem je zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí důvodu řízení. Tímto rozhodnutím byla podstatně změněna dosavadní rozhodovací praxe správních soudů, ze které vycházel i Krajský soud v Ústí nad Labem při vydání rozsudku ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, a která byla tehdy akceptována i v potvrzujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26.8.2009, č.j. 1 Afs 49/2009-109.

Na tomto místě je třeba, aby se soud zabýval charakterem autoremedurního rozhodnutí správce daně, kterým bylo vyhověno odvolání daňového subjektu pouze částečně. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 13.7.2007, č.j. 8 Afs 24/2006-68) vyplývá, že prvoinstanční správce daně, rozhoduje-li o odvolání postupem podle § 49 daňového řádu, je v postavení odvolacího orgánu. Ovšem toto postavení odvolacího orgánu je nutno chápat z hlediska procesního a z hlediska procesních možností, které má správce daně v rámci autoremedurního rozhodování k dispozici. Z hlediska charakteru samotného rozhodnutí vydaného v rámci autoremedury je nutno dovodit, že se jedná o prvoinstanční rozhodnutí vydané správcem daně v rámci odvolacího řízení. Autoremedurní rozhodnutí vydané správcem daně postupem dle § 49 daňového řádu nahrazuje původní prvoinstanční rozhodnutí správce daně. Jde o nové rozhodnutí ve věci. Skutečnost, že v případě autoremedurního rozhodnutí jde o prvoinstanční rozhodnutí jednoznačně dokládá i fakt, že proti rozhodnutí, kterým je odvolání daňového subjektu vyhověno pouze částečně je

přípustné odvolání, které vyřizuje odvolací orgán běžným postupem dle ustanovení § 50 daňového řádu.

Zdejší soud zastává názor, že ačkoli se většinou ve výše citovaných rozhodnutích rozšířeného senátu uvádí jako prvostupňové rozhodnutí platební výměr, je třeba s ohledem na charakter právní úpravy obsažené v ustanovení § 49 a § 50 daňového řádu výše uvedené závěry plně vztáhnout i na případ, který je předmětem daného řízení, kdy prvostupňovým rozhodnutím, které bylo rozsudkem soudu zrušeno současně s rozhodnutím druhostupňovým, bylo rozhodnutí správce daně v rámci autoremedury postupem dle § 49 odst. 1 daňového řádu. Závěry obsažené ve výše citovaných rozhodnutích rozšířeného senátu je tedy dle soudu možno plně aplikovat i na daný případ.

V tomto směru dle soudu nezbývá než konstatovat, že daňové řízení vedené daňovými orgány vůči žalobci po právní moci rozhodnutí Krajského soudu 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, bylo řízením nezákonným.

Žaloba podle § 82 a násl. s.ř.s. v případě návrhu na určení, že zásah byl nezákonný, je důvodná, jsou-li, a to kumulativně, splněny následující podmínky. Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka). Dle názoru soudu byly uvedené podmínky naplněny, a to ve vztahu k původně žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem v období od zahájení odvolacího řízení dne 25.6.2010 do dne 1.11.2010, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/10-1200-506330. Tento závěr plně koresponduje se závěry Nejvyššího správního soudu obsaženými v rozsudku ze dne 22.12.2009, č.j. 1 Aps 2/2008-87, kde je konstatováno, že *„vede-li správce daně vůči daňovému subjektu „dodatečně vyměřovací řízení“ jsou jednotlivé úkony činěné v rámci takového řízení, jakož i toto řízení jako celek, zajisté způsobí přímo zasáhnout do právní sféry daňového subjektu. Vybočuje-li takové řízení (či jeho jednotlivé úkony) ze zákonných mezí, dochází, obdobně jako u nezákonné daňové kontroly, k porušování množství ústavně zaručených práv daňového subjektu, v úvahu zde přichází zejména porušení práva na sféru osobní svobody či porušení práva na ochranu vlastnictví.“*

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je zcela důvodné, aby bylo určeno (viz výrok ad II.), že daňové řízení o daňové povinnosti žalobce na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 vedené Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem vůči žalobci v období od 25.6.2010 do 1.11.2010 bylo nezákonným zásahem.

Ovšem vzhledem k tomu, že žalobce bez rozlišení fází řízení či jiného rozlišení se domáhal určení ve vztahu k oběma původně žalovaným, že z jejich strany se jednalo o nezákonný zásah v období od 11.2.2010 do 1.11.2010 o nezákonný zásah, musel se soud rovněž ve výroku vypořádat ve vztahu k původně žalovanému Finančnímu ředitelství v Ústí

nad Labem s návrhem na určení, že ze strany tohoto původně žalovaného byl vůči žalobci veden nezákonný zásah i v období od 11.2.2010 do 25.6.2010.

Jak již bylo v úvodu uvedeno, dle názoru soudu zásah ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem nemohl začít dříve, než se předmětné řízení dostalo do jeho dispozice. Do dispozice původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem se věc dostala až podáním odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí podaného dne 25.6.2010. Do té doby nebylo vedeno vůči žalobci ze strany původně žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem žádné řízení a nemohlo tedy docházet z jeho strany vůči žalobci k žádnému zásahu. Proto soud výrokem ad III. žalobu na určení, že v období od 11.2.2010 do 24.6.2010 docházelo ze strany žalovaného 2) k nezákonnému zásahu zamítl.

Výrok ad IV. o náhradě nákladů řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 3 s.ř.s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

Jelikož řízení skončilo odmítnutím žaloby ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu, soud podle § 10 odst. 3 věty druhé zák. č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, rozhodl výrokem ad V. také o vrácení zaplaceného soudního poplatku v částce 1 000,- Kč žalobci, k němuž dojde prostřednictvím účtu krajského soudu v obvyklé lhůtě.

Žalobce měl v projednávané věci vůči žalovanému 2) pouze částečný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty druhé s.ř.s. uložil žalovanému 2) ve výroku ad VI. povinnost zaplatit mu poměrnou část nákladů řízení o žalobě ve výši jedné čtvrtiny do třiceti dnů od právní moci rozsudku ve výši 6 663,- Kč, která se skládá z jedné čtvrtiny částky 1 000,- Kč odpovídající soudnímu poplatku ve výši 250,- Kč, z jedné čtvrtiny částky 12 600,- Kč za šest úkonů právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté zástupcem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M. [převzetí věci, podání žaloby a čtyři písemná podání soudu podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradních advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31.12.2012] ve výši 3 150,- Kč, z jedné čtvrtiny částky 6 200,- Kč za dva úkony právní pomoci poskytnuté zástupcem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M. [účast na jednání dne 16.10.2013 za každé započaté dvě hodiny podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradních advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013] ve výši 1 550,- Kč a z jedné čtvrtiny částky 2 400,- Kč za s tím souvisejících osm režijních paušálů po 300,- Kč ve výši 600,- Kč, a z částky 1 113,- Kč odpovídající 21% DPH z výše uvedených přiznaných částek kromě soudního poplatku.

Pro úplnost soud poznamenává, že považuje za nesprávný závěr žalobce, že jej v důsledku výše popsaného průběhu daňového a soudního řízení tíží daňová povinnost ve výši 0,- Kč. Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4.2.2009, č.j. 15 Ca 176/2007-65, byla rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 17.1.2007, č.j. 2130/07/207971/2783, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 13.7.2007, č.j. 9179/07-1200, zrušena ex tunc. Konkludentní vyměření daně na základě daňového přiznání žalobce tak zůstalo nedotčeno. Z toho vyplývá, že i v případě, že by rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 27.5.2010, č.j. 29125/10/207971505917, a rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27.10.2010, č.j. 9612/1200-

506330, bylo následně zrušeno, stále by ve vztahu k žalobci existovala řádně vyměřená daňová povinnost vyměřená konkludentně na základě žalobcem podaného daňového přiznání.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 16. října 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová