



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce **O. S.**, zastoupeného JUDr. Annou Vyhlídkovou, advokátkou se sídlem Gočárova 535, Hradec Králové, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 1. 2007, č. j. 4316/110/2006-Ri, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2008, č. j. 30 Ca 35/2007 - 34,

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** právo na náhradu 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 pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým soud zamítl jeho žalobu proti shora uvedenému rozhodnutí žalovaného. Jím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Trutnově ze dne 27. 3. 2006, č. j. 21599/06/268930/6777, kterým mu byla dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 183 892 Kč. V jeho odůvodnění žalovaný zdůraznil, že správce daně po provedené kontrole žalobci doměřil daň ve výši 190 452 Kč, kterou však sám na základě žalobcova odvolání snížil na částku 183 892 Kč.

Žalobce se včasnou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného; důvody žaloby směřoval do nesprávného postupu žalovaného i správního orgánu prvního stupně. Zdůraznil, že výroková část rozhodnutí je v rozporu s jeho odůvodněním. Žalobci byla totiž doměřena daň po provedené daňové kontrole. K jeho odvolání však tentýž správce daně své rozhodnutí změnil a daň mu snížil o částku 6560 Kč. K tomuto novému rozhodnutí (snižujícímu daň) podal sice vyjádření a to dne 16. 5. 2006, v žádném případě se však nejednalo o odvolání. Protože však žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí uvedl, že zamítá odvolání ze dne 16. 5. 2006 a nerozhodoval již o odvolání, které podal dříve - dne 30. 8. 2005, trpí toto rozhodnutí vadou, pro kterou požaduje jeho zrušení.

Krajský soud žalobu zamítl; k danému žalobnímu důvodu podrobně vysvětlil, proč postup žalovaného zcela odpovídá postupu zákonnému.

První rozhodnutí o doměření daně za předmětné zdaňovací období správce daně vydal po provedené daňové kontrole, a to dne 24. 6. 2005; jím žalobci doměřil daň ve výši 190 452 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal podáním ze dne 30. 8. 2005. Protože však správce daně uznal některé z žalobcových námitek v odvolání uplatněných, rozhodl sám, a to postupem podle § 49 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Bylo tomu tak proto, že sám správce daně našel důvody, pro které shledal některé žalobcovy námitky oprávněnými. Rozhodl tak, že původně doměřenou daňovou povinnost snížil na částku 183 892 Kč.

Žalobce však k tomuto v pořadí druhému rozhodnutí učinil podání ke správci daně ze dne 16. 5. 2006, správce daně jej podle jeho obsahu posoudil jako odvolání a protože již nenacházel cesty k postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu, podle něhož by mohl sám zcela nebo alespoň z části odvolání vyhovět, postoupil věc k rozhodnutí příslušnému odvolacímu orgánu (žalovanému), který o věci s konečnou platností rozhodl. Správce daně byl k takovému postupu oprávněn, neboť § 21 daňového řádu jej zmocňuje každé podání posoudit podle jeho obsahu, což v daném případě také učinil. Z uvedených důvodů soud označil postup správce daně i žalovaného souladným se zákonem.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce včas kasační stížnost, svými důvody podřaditelnými pod § 103 odst. 1 písm. a) a písm. d) s. ř. s.

V kasační stížnosti (svým obsahem na samém pokraji přípustnosti) žalobce zopakoval průběh řízení před správcem daně i před krajským soudem. Setrval na stanovisku, že rozhodnutí žalovaného trpí vadou, neboť jeho výrok je v rozporu s jeho odůvodněním. Protože Finanční úřad v Trutnově rozhodnutím ze dne 27. 3. 2006 nerozhodoval o doměření daně, ale o částečném vyhovění žalobcovu odvolání. Žalovaný napadeným rozhodnutím nemohl zamítnout odvolání ze dne 16. 5. 2006, protože žalobce žádné nepodal, podle jeho obsahu se totiž jednalo pouze o podání.

Soud se nesprávně ztotožnil s postupem žalovaného, aniž by provedl důkaz spisem, svůj postup tak zatížil vadou. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti popřel, setrval na důvodech obsažených ve vyjádření k žalobě a navrhl, aby soud kasační stížnost zamítl.

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

Předmětem sporu je v daném případě charakter žalobcova podání ze dne 16. 5. 2006 a vliv posouzení jeho obsahu na další postup správních orgánů.

Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za vhodné upozornit na právní úpravu, která se vztahuje k vedení a průběhu odvolacího řízení.

Ta je podrobně rozvedena v části čtvrté daňového řádu. Jeho ustanovení § 49 nabízí správci daně, který rozhodnutí (zde dodatečný platební výměr) v prvním stupni vydal, k postupu dvě možnosti. Buďto správce daně shledá a uzná opodstatněnost námitek uplatněných ve včas podaném odvolání. V takovém případě je oprávněn rozhodnout o odvolání sám postupem podle § 49 odst. 1 daňového řádu, a to tak, že odvolání vyhoví buď zcela a nebo jen jeho části a nebo se s odvolacími námitkami neztotožní, o odvolání sám nerozhodne a postoupí jej podle § 49 odst. 4 daňového řádu k rozhodnutí odvolacímu orgánu.

Hodlá-li správce daně při postupu podle § 49 odst. 1 daňového řádu vyhovět jen některým odvolacím námitkám, své původní rozhodnutí změnit v té části, v níž odvolání vyhovuje. Důvody, pro které nevyhoví zbylým odvolacím námitkám, vyloží v odůvodnění tohoto rozhodnutí. Je nutno zdůraznit, že správce daně je ze zákona povolán vstoupit do práv odvolacího orgánu (přechází na něho totiž funkční příslušnost odvolacího orgánu). Pro takové případy však zákon sám přiznává právo dalších opravných prostředků; daňový subjekt má proto právo podat odvolání v obvyklé třicetidenní lhůtě proti té části rozhodnutí, kterou správce daně odvolací námitky odmítl pro nedůvodnost (nevyhověl jim). Kdyby však vyhověl odvolání v plném rozsahu, pak by již odvolání proti takovému rozhodnutí nebylo možno podat (toto pravidlo však na daný případ nedopadá).

V souzeném případě správce daně vyhověl odvolání částečně, zohlednil pouze některé žalobcovy námitky v odvolání uplatněné, změnil tedy rozhodnutí jen v jeho části a proto bylo jeho povinností připustit proti takovému svému rozhodnutí podání opravného prostředku. Této povinnosti správce daně zcela dostál; jeho rozhodnutí (ze dne 27. 3. 2006, č. j. 21599/06/268930/6777) o změně daňové povinnosti a daňové ztráty obsahovalo řádné poučení o možnosti podat proti němu další opravný prostředek (odvolání).

Jestliže v zákonné lhůtě (dne 16. 5. 2006) žalobce doručil správci daně podání, které sice nebylo označeno jako „odvolání“, ale jako „Dodatečný platební výměr č. 1050000264 ze dne 24. 6. 2005 - rozhodnutí o odvolání ze dne 27. 3. 2006“, považoval jej správce daně za odvolání a takto s ním také naložil. Pokud totiž správce daně o odvolání podle § 49 odstavců 1 a 2 daňového řádu sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí.

Ve shodě s tímto zákonným zmocněním (§ 49 odst. 4 daňového řádu) postupoval i správce daně v souzeném případě.

Pokud se žalobce domnívá, že správní orgány i soud zcela nesprávně posoudily jeho podání ze dne 16. 5. 2006 jako odvolání, pak se mýlí.

Jedna ze základních zásad daňového řízení ukládá správci daně povinnost posuzovat právní úkony daňových subjektů podle jejich materiálního obsahu, nikoliv pouze podle jejich formálních znaků. Tato zásada je pak rozvedena a zpřesněna pro podání, která subjekt činí ve vztahu ke správci daně v § 21 a § 22 daňového řádu.

Zde zmíněné podání (ze dne 16. 5. 2006) sice nebylo výslovně označeno jako „odvolání“, ale jak je zřejmé nejen z odkazu na rozhodnutí správce daně, jímž tento reagoval na původní žalobcovo odvolání uvedené v nadpisu podání (přesně viz shora), ale i z jeho obsahu samého a předně pak z petitu uvedeného v závěru podání: „...*v tomto smyslu žádá, aby odvolací orgán ve zbývajících částech dodatečný platební výměr zrušil*“, bylo na místě, že takové žalobcovo podání posoudil dle jeho obsahu a ve shodě s § 21 daňového řádu jako odvolání a postoupil jej spolu s dalšími náležitostmi k rozhodnutí žalovanému. S tímto hodnocením žalovaného i krajského soudu se Nejvyšší správní soud zcela ztotožnil. Žalobcovy námitky proto v tomto ohledu považuje za liché a postup správních orgánů i krajského soudu za zcela souladný se zákonem.

Poslední žalobcova výtky míří do absence dokazování správním spisem před krajským soudem. I zde však Nejvyšší správní soud neshledává žádného pochybení. Předně je nutno zdůraznit, že k výzvě soudu žalobce výslovně sdělil (přípisem ze dne 12. 4. 2007), že souhlasí s tím, aby soud rozhodl bez nařízení jednání.

Úkolem správních soudů je kontrola zákonnosti rozhodování správních orgánů, přičemž podklady pro jejich rozhodování, jakož i jednotlivé procesní kroky jsou obsaženy ve správním spisu. Soud pro vlastní rozhodování pak jednotlivá skutková zjištění ověřuje ze správního spisu.

Z odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že krajský soud vycházel z obsahu správního spisu, čerpal z něho údaje o po sobě jdoucích krocích správních orgánů a rovněž je uvedl i v napadeném rozsudku. O skutkovém stavu, o jehož posouzení v řízení šlo, si tak činil úsudek z obsahu správního spisu. Takový postup Nejvyšší správní soud neshledává, na rozdíl od žalobce, vadným.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji 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, ač ve sporu úspěšnému, náklady řízení o kasační stížnosti nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 2. července 2008

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu