



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **COMPAG SEVER, s. r. o.**, se sídlem V Lukách 95/IV, Mimoň, zastoupena JUDr. Petrem Doušou, advokátem se sídlem Laurinova 1049, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 26. 6. 2008, č. j. 59 Ca 94/2007 – 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci rozsudkem ze dne 26. 6. 2008, č. j. 59 Ca 94/2007 – 28, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 6. 8. 2007, č. j. 10016/07-1500, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí o vrácení přeplatku ze dne 7. 12. 2006, č. j. 48072/06/175970/1875, jímž byla stěžovatelce vrácena pouze část jí požadovaného přeplatku na dani z příjmů právnických osob. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že se ztotožňuje s názorem finančního ředitelství vysloveným v napadeném rozhodnutí, a to že rozsudkem tohoto soudu ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 - 42, bylo rozhodnuto pouze o zrušení rozhodnutí o odvolání ze dne 28. 2. 2005, č. j. 12173/120/04, a věc vrácena finančnímu ředitelství, aby znovu provedl odvolací řízení. Dodatečný platební výměr ze dne 19. 4. 2004, č. j. 12352/04/175970/5134, tímto rozsudkem nebyl dotčen a je nadále ve smyslu ustanovení § 32 odst. 13 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě

daní a poplatků“) vykonatelný. Ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. sice umožňuje zrušit i správní rozhodnutí prvostupňové, avšak v tomto případě ke zrušení dodatečného platebního výměru nedošlo. Podle názoru krajského soudu totiž napadené rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2005, č. j. 12173/120/04, nebylo možno podrobit přezkumu z důvodu nedostatečného odůvodnění. Vzhledem k tomu, že rozsudek neměl vliv na vykonatelnost daňové povinnosti za část roku 2002 vyměřené dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 4. 2004, č. j. 12352/04/175970/5134, postupovalo finanční ředitelství zcela správně, když konstatovalo, že na osobním daňovém účtu stěžovatelky nemohl z důvodu zrušení jeho rozhodnutí vzniknout přeplatek ve výši daně doměřené předmětným dodatečným platebním výměrem. Žalobní námitku stěžovatelky, že se finanční ředitelství v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádalo se všemi odvolacími důvody, neshledal krajský soud důvodnou. Ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka v odvolání ze dne 27. 12. 2006 pouze prezentovala svoji domněnku, že rozsudkem krajského soudu č. j. 59 Ca 47/2005 – 42, byl implicitně zrušen i dodatečný platební výměr. S touto námitkou se ovšem finanční ředitelství v napadeném rozhodnutí vypořádalo dostatečně. Stejně tak jako nedůvodnou posoudil krajský soud námitku, že finanční ředitelství svým postojem a výkladem zrušujícího rozsudku v rozporu se zavedenými zvyklostmi porušilo čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 1 a čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Protože přeplatek ve výši 223 510 Kč nevznikl, nemohlo podle krajského soudu dojít k porušení jmenovaných článků Listiny.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti vyslovila nesouhlas se závěry krajského soudu, že rozsudkem ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 – 42, bylo rozhodnuto pouze o zrušení rozhodnutí o odvolání a že dodatečný platební výměr zůstal nedotčen a je vykonatelný. Napadený rozsudek však neobsahoval žádný pokyn pro příslušný finanční úřad k postupu podle § 50 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka se odvolala proti dodatečnému doměření daně, a to částečnému neuznání jedné konkrétní věci, kterou je jednorázová odměna likvidátora. Pokud by však v nově nařízeném odvolacím řízení mělo dojít k novému rozhodnutí ve věci, jednalo by se zcela jistě o rozhodnutí, které by bylo v rozporu se zásadou „non bis in idem“. Stěžovatelka má za to, že zrušil-li krajský soud rozhodnutí odvolacího orgánu, vyhověl tak jejím žalobním námitkám o nezákonnosti doměření sporné částky ve výši 223 510 Kč správci daně obou stupňů. Ze znění ust. § 78 odst. 3 s. ř. s., kde je soudu dána možnost podle okolností zrušit spolu s napadeným rozhodnutím i prvoinstanční rozhodnutí, pak nelze dovodit tvrzení krajského soudu, že se jedná o úmysl a zrušením rozhodnutí odvolacího orgánu pro nezákonnost není dotčena doměřená částka orgánu I. stupně. Stěžovatelka je naopak toho názoru, že právní mocí rozsudku ze dne 9. 8. 2006 a jeho závazností pro správní orgán byl i dodatečný platební výměr změněn a bylo na odvolacím orgánu provést patřičné úkony. Vykonatelnost dodatečného platebního výměru pak byla podle ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků právní mocí uvedeného rozsudku zrušena pro nezákonnost. Stěžovatelka dále namítala, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 203/2006 – 73, vyslovil názor, podle kterého ani jeden z obou správců neunesl svoji zákonnou povinnost, když uvedl, že „lze proto shrnout, že předmětné rozhodnutí o odvolání nesplňovalo kritérium řádného odůvodnění, ze kterého by úvahy správního orgánu byly alespoň v základních rysech seznatelné“. Stěžovatelka se cítí poškozena nečinností k vrácení finanční částky, kterou finanční ředitelství odůvodňuje řízením ve věci kasační

stížnosti proti rozsudku krajského soudu č. j. 59 Ca 47/2005 - 42, které doposud nebylo skončeno. Finanční ředitelství přitom nevyužilo možnosti uvedené v ust. § 73 a § 107 s. ř. s. a podaná kasační stížnost tak neměla odkladný účinek, čímž nečinnost ztratila oporu v zákoně. Z těchto důvodů navrhla rozsudek krajského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na všechna svá předešlá vyjádření k věci a správní spisy. V dokumentacích jsou obsaženy podrobné informace k jednotlivým námitkám stěžovatelky. Stejně jako v předcházejících podáních prezentuje stěžovatelka svůj právní názor, tentokrát na postup soudu přezkoumávajícího činnost správních orgánů rozhodujících ve věci. Finanční ředitelství se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu a současně se jím cítí být vázáno. Krajský soud se vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky a spornou právní otázku posoudil správně a úplně. Argumentace stěžovatelky týkající se nezákonnosti napadeného rozsudku nemá oporu ani v zákoně, ani ve spisové dokumentaci, a proto finanční ředitelství navrhlo kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Z předloženého spisu vyplynulo, že správce daně na základě provedené daňové kontroly vydal dodatečný platební výměr ze dne 19. 4. 2004, č. j. 12352/04/175970/5134, kterým daňovému subjektu Technické služby Nový Bor, s. r. o. dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002 v částce 226 610 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2005, č. j. 12173/120/04. Toto rozhodnutí bylo následně zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 - 42, pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů a věc byla vrácena finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Dne 15. 11. 2006 podal daňový subjekt žádost o vrácení přeplatku, o které bylo rozhodnuto dne 7. 12. 2006 tak, že mu byla vrácena pouze část požadované částky, a to 60 320 Kč. Odvolání proti rozhodnutí o přeplatku pak bylo napadeným rozhodnutím finančního ředitelství zamítnuto. Daňový subjekt byl vymazán z obchodního rejstříku dne 27. 2. 2008 a jeho právním nástupcem je stěžovatelka.

Podle ustanovení § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušuje-li soud rozhodnutí, může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předchází.

Podle ustanovení § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutí vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění.

Podle ustanovení § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Argumentace stěžovatelky, že případné nové rozhodnutí ve věci by bylo v rozporu se zásadou „ne bis in idem“ se nevztahuje k přezkoumávanému rozhodnutí, neboť se jedná o její právní názor na možnou budoucí situaci, kdy bude rozhodnuto o odvolání.

Další argumentace uvedená v kasační stížnosti se týkala nečinnosti finančního ředitelství po podání kasační stížnosti proti rozsudku krajského soudu ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 - 42, aniž by toto požádalo o přiznání odkladného účinku. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že obecně lze s ohledem na dříve vyslovené judikatorní závěry Nejvyššího správního soudu konstatovat, že zruší-li krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je jeho povinností pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném rozsudku. To platí i tehdy, je-li ve věci podána kasační stížnost, není-li s jejím podáním ze zákona spojen odkladný účinek nebo nebyl-li vysloven soudním rozhodnutím, přičemž je to i správní orgán, který může navrhnout, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, č. j. 2 Ans 3/2006 - 49, www.nssoud.cz). Stěžovatelka však pro obranu svých práv zvolila podání žádosti o vrácení přeplatku a posléze žaloby proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o přeplatku. Jestliže se domnívala, že nečinností finančního ředitelství po podání kasační stížnosti ze dne 22. 8. 2006 je zasaženo do jejích práv, mohla se proti tomuto postupu bránit žalobou ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s. S ohledem na výše uvedené nelze otázku případné nečinnosti správního orgánu řešit v nynějším řízení.

Jádro argumentace stěžovatelky obsažené v kasační stížnosti vychází z jejího názoru, že zrušením rozhodnutí o odvolání byla dotčena i vykonatelnost dodatečného platebního výměru.

Nejvyšší správní soud již dříve vyslovil, že okolnosti vhodné pro postup správního soudu podle ust. § 78 odst. 3 s. ř. s., tedy pro zrušení také rozhodnutí správního orgánu I. stupně, nejsou dány tam, kde důvodem pro zrušení jsou odstranitelné vady daňového řízení. Za této situace je pak nutné vady odstranit postupem podle § 50 zákona o správě daní a poplatků, a to v odvolacím řízení (viz rozsudek ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 113/2006 - 70, usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, dostupné na www.nssoud.cz). Je ponecháno výlučně na úvaze soudu, zda shledá důvody i pro zrušení rozhodnutí správního orgánu I. prvního stupně. Procesní postup soudu je tedy zcela mimo dispoziční sféru účastníka řízení. Zruší-li však soud i prvostupňové rozhodnutí, vyjádří to ve výroku rozsudku a je jeho povinností takový postup řádně odůvodnit (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, ze dne 26. 7. 2007, č. j. 1 Afs 57/2006 - 70, a ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 - 106, dostupné na www.nssoud.cz).

Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2005, č. j. 12173/120/04, bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 9. 8. 2006 pod č. j. 59 Ca 47/2005 - 42, pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů, neboť se finanční ředitelství nevypořádalo se všemi odvolacími námitkami. Prvostupňové rozhodnutí tímto rozsudkem nebylo dotčeno, neboť krajský soud ve výroku uvedl, že se zrušuje rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2005 a věc se vrací finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl následně potvrzen i rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 203/2006 - 68. Tvrzení stěžovatelky, že právní mocí tohoto rozsudku byl změněn i dodatečný platební výměr, tedy neodpovídá skutečnosti. Rozsudky krajského soudu a Nejvyššího správního soudu totiž nebyla věc řešena meritorně, když napadené rozhodnutí finančního ředitelství bylo zrušeno pro nepřezkoumatelnost. Je-li napadené správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, nemůže se soud, jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, zabývat skutkovým a právním posouzením věci, v daném případě oprávněností nákladů vynaložených na odměnu likvidátora v roce 2002. Neobstálo-li napadené správní rozhodnutí proto, že finanční ředitelství se nevypořádalo se všemi odvolacími námitkami, řízení se vrací do fáze před tímto rozhodnutím. V odvolacím řízení je nutné tuto vadu nejprve odstranit a poté znovu rozhodnout o odvolání. Odvolací řízení nemá vliv na vykonatelnost dodatečného platebního výměru ze dne 19. 4. 2004, jak se domnívá stěžovatelka, neboť z ust. § 48 odst. 12 ve spojení § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že podání odvolání nemá odkladný účinek. Tudíž až do pravomocného rozhodnutí o změně či zrušení platebního výměru zůstává tento vykonatelný. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na již citované usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, v němž zdůraznil specifičnost odvolacího daňového řízení právě s ohledem na skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků vylučuje suspenzivní účinek odvolání, čímž v podstatě zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 30. dubna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu

