



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **UNIPETROL RPA, s. r. o.**, se sídlem Záluží 1, 436 70 Litvínov, zastoupená Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem se sídlem Hořejší 241, 252 26 Kosoř, adresa pro doručování: WEIL, GOTSHAL & MANGES s. r. o., advokátní kancelář, Křižovnické nám. 193/2, 110 00 Praha 1, proti žalovaným: 1) **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem Nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, 170 00 Praha 7, a 2) **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti nezákonnému zásahu žalovaných, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně a žalovaného 2) proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2013, č. j. 15 A 53/2010 – 106,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2013, č. j. 15 A 53/2010 - 106, **se zrušuje** ve výrocích II. a VI. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o své kasační stížnosti.
- IV. Žalovaným **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

- I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala u Krajského soudu v Ústí nad Labem dne 11. 6. 2010 žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu. Uváděla, že je vůči ní nezákonně vedeno daňové řízení týkající se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Rozhodnutí správních orgánů obou stupňů vydaná 17. 1. 2007 a 13. 7. 2007 byla rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65, zrušena. Správnost tohoto názoru potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109. Následně ovšem správní orgány pokračovaly v daňovém řízení, přestože je žalobkyně na nemožnost pokračování řízení upozorňovala. Žalobkyně se proto domáhala, aby krajský soud zakázal jak správnímu orgánu prvního stupně, tak správnímu orgánu druhého stupně pokračovat v předmětném daňovém řízení.

[2] Na výzvu krajského soudu ze dne 8. 11. 2012, č. j. 15 A 53/2010-65, žalobkyně upřesnila žalobní petit a domáhala se určení, že vedení daňového řízení ze strany Finančního úřadu v Litvínově (nyní Specializovaného finančního úřadu) a Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (nyní Odvolacího finančního ředitelství) zahájeného dne 2. 10. 2006 podáním přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 od 11. 2. 2010, kdy byla žalobkyni doručena výzva Finančního úřadu v Litvínově, až do 1. 11. 2010, kdy bylo žalobkyni doručeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, bylo nezákonným zásahem.

[3] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 16. 10. 2013, č. j. 15 A 53/2010-106, ve vztahu k žalovanému 1) žalobu odmítl pro opožděnost (výrok I.). Dále určil, že vedení daňového řízení ze strany Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o daňové povinnosti žalobkyně za rok 2005 bylo od 25. 6. 2010 do 1. 11. 2010 nezákonným zásahem (výrok II.). Současně zamítl návrh na určení, že ze strany Finančního ředitelství v Ústí nad Labem docházelo vůči žalobkyni k nezákonnému zásahu od 11. 2. 2010 do 24. 6. 2010 (výrok III.). Rozhodl také o vrácení soudního poplatku žalobkyni (výrok V.) a o náhradě nákladů řízení (výroky IV. a VI.). Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podali kasační stížnosti žalobkyně i druhý žalovaný.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[4] Žalobkyně podává kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Domnívá se, že rozsudek krajského soudu trpí nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nezákonností rozhodnutí o odmítnutí návrhu.

[5] Shrnula dosavadní průběh řízení a uvedla, že krajský soud nesprávně posoudil běh lhůty pro podání žaloby vůči prvnímu žalovanému. Běh dvouměsíční lhůty pro podání žaloby krajský soud odvíjel od 11. 2. 2010, kdy byla žalobkyni doručena výzva Finančního úřadu v Litvínově k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. Závěr krajského soudu je však podle žalobkyně chybný, což podpořila odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004-110. Z něj plyne, že lhůta pro podání zásahové žaloby počíná běžet od okamžiku, kdy se daňový subjekt dozvěděl o vyřízení námitek, případně od okamžiku marného uplynutí lhůty pro vyřízení námitek.

pokračování

[6] Krajský soud správně konstatoval, že se žalobkyně dozvěděla o pokračování v daňovém řízení z výzvy finančního úřadu. Proti ní však dne 15. 3. 2010 podala námitku podle § 16 odst. 4 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Na její námitku finanční úřad nereagoval. Lhůta pro podání žaloby tak podle žalobkyně začala běžet třicet dnů od podání námitky z 15. 3. 2010, tj. 14. 4. 2010. Žaloba byla v projednávaném případě podána 11. 6. 2010, tedy před uplynutím zákonné dvouměsíční lhůty.

[7] Popsané skutečnosti dokládající včasnost podané žaloby žalobkyně tvrdila a dokládala již v řízení před krajským soudem. Sám krajský soud ve výzvě ze dne 8. 11. 2012 výslovně uvedl, že žaloba byla „*podána v zákonem stanovené lhůtě dne 11. 6. 2010.*“ O údajné opožděnosti žaloby se tak žalobkyně dozvěděla poprvé až z odůvodnění napadeného rozsudku. Jedná se proto o rozhodnutí překvapivé, neboť žalobkyně se k této otázce dříve nemohla jakkoliv vyjádřit.

[8] Žalobkyně dále nesouhlasí s výrokem III. rozsudku krajského soudu, jímž byl zamítnut návrh na určení, že ze strany druhého žalovaného docházelo v období od 11. 2. 2010 do 24. 6. 2010 k nezákonnému zásahu. Podanou žalobu považuje v plném rozsahu za důvodnou a domnívá se, že jí mělo být zcela vyhověno. Ostatně krajský soud na straně 10 napadeného rozsudku souhrnně uvedl, že „*daňové řízení vedené daňovými orgány vůči žalobci (...) bylo řízením nezákonným.*“

[9] Na napadených výrocích I. i III. jsou závislé výroky IV., V. a VI. o nákladech řízení. Žalobkyně proto ze všech shora uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil výroky I., III., IV., V. a VI. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Žalovaní se ke kasační stížnosti podané žalobkyní ve lhůtě poskytnuté soudem nevyjádřili, nicméně druhý žalovaný shrnul své výhrady proti argumentaci žalobkyně v jím podané kasační stížnosti.

III. Kasační stížnost druhého žalovaného

[11] Proti výrokům II. a VI. zmíněného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal kasační stížnost i druhý žalovaný. Má za to, že rozsudek krajského soudu je nezákonný jednak pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, jednak pro nepřezkoumatelnost z důvodu nesrozumitelnosti.

[12] Druhý žalovaný předně odmítá závěr krajského soudu, že daňové řízení týkající se daně z příjmů právnických osob žalobkyně za rok 2005 vedené správními orgány po 25. 6. 2010 bylo nezákonné.

[13] Detailně popsal průběh předcházejícího daňového řízení a konstatoval, že po zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 vydaného v rámci autoremedury a rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007 krajským soudem měl správce daně rozhodovat o odvolání proti rozhodnutí o konkludentním vyměření daně. To finanční

úřad učinil a vydal nové rozhodnutí o odvolání dne 27. 5. 2010. I proti zmíněnému rozhodnutí finančního úřadu podala žalobkyně odvolání, které finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010 zamítlo. Proti posledně uvedenému rozhodnutí podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. Konkludentní rozhodnutí o vyměření daně však zrušeno nebylo.

[14] Pro posouzení předmětné věci je podle druhého žalovaného zásadní ujasnit si pozici správce daně prvního stupně. V situaci, kdy rozhodoval o částečném vyhovění odvolání podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, vstoupil do postavení odvolacího orgánu a vydal rozhodnutí o odvolání. Byla-li krajským soudem obě rozhodnutí o odvolání pravomocně zrušena, bylo nutné opětovně rozhodnout o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně. Názor žalobkyně, že vydáním rozhodnutí o odvolání dne 17. 1. 2007 finanční úřad nahradil konkludentní vyměření daně, nemá oporu v zákoně a odporuje i judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 1 Afs 42/2010-54). Judikatura, z níž krajský soud vycházel, dopadá na skutkový stav, kdy v soudním řízení správním byl zrušen dodatečný platební výměr. V projednávaném případě však soud zrušil pouze rozhodnutí odvolacího orgánu, proto rozhodnutí o konkludentním vyměření daně zůstalo nedotčeno. To ostatně potvrdil i krajský soud v posledním odstavci napadeného rozsudku.

[15] Právě skutečnost, že krajský soud na jednom místě svého rozsudku hovoří o nulové daňové povinnosti účastníka řízení a na jiném místě potvrzuje platnost konkludentního vyměření daně, způsobuje podle druhého žalovaného rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku. Argumentace krajského soudu si protiřečí, což činí napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost.

[16] Pokud existuje konkludentně vyměřená daň, je povinností správce daně rozhodnout o podaném odvolání, bylo-li podáno. Pokračování v řízení po zrušení rozhodnutí krajským soudem v předmětné věci proto neznamenal nezákonnost jednání správce daně. Druhý žalovaný je přesvědčen, že vedením odvolacího řízení završeného vydáním rozhodnutí č. j. 9612/10-1200-506330 se nedopustil nezákonného zásahu do práv žalobkyně. Proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby předmětný rozsudek krajského soudu ve výrocích II. a VI. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti druhého žalovaného

[17] Žalobkyně ve svém vyjádření odmítla názory druhého žalovaného obsažené v kasační stížnosti. Odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejm. na rozhodnutí rozšířeného senátu č. j. 1 Aps 2/2008-76), z níž vyplývá, že po zrušení prvoinstančního rozhodnutí nemůže správce daně daň znovu vyměřit. I Nejvyšší soud judikuje, že rozhodnutí vydané v rámci autoremedury nastupuje na místo původního platebního výměru (viz rozhodnutí sp. zn. 20 Cdo 3554/2006).

[18] Neztotožnila se ani se závěry druhého žalovaného, že v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 4. 2. 2009 obživovalo již zaniklé konkludentní vyměření daně. K tomu žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího soudu, Nejvyššího správního soudu i soudu Ústavního. Již před krajským soudem tato rozhodnutí zmiňovala, nicméně krajský soud je ve své argumentaci pominul. Podle žalobkyně je vyloučeno, aby vedle

pokračování

prvoinstančního rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 1. 2007 stále existovalo (a čekalo na obživnutí) jiné předchozí rozhodnutí téhož správce daně v téže věci. To platí tím spíše v situaci, kdy konkludentní vyměření daně bylo nesprávné nejen z pohledu žalobkyně (která se proti němu odvolala), ale i z pohledu finančního úřadu (který konkludentní rozhodnutí v rámci autoremedury změnil). Konkludentní vyměření daně z roku 2006 proto bez dalšího zaniklo v roce 2007 a nemohlo zpětně obživnout. Překážka věci pravomocně rozhodnuté (předchozí zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 4. 2. 2009) brání tomu, aby správní orgány znovu rozhodovaly ve věci daně z příjmů žalobkyně za rok 2005. Vydaly-li správní orgány i přesto v roce 2010 nová rozhodnutí o daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 2005, jednalo se o rozhodnutí nicotná. S ohledem na výše uvedené žalobkyně navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost druhého žalovaného zamítl.

[19] Závěrem žalobkyně dodala, že se vyslovení nicotnosti rozhodnutí vydaných v daňovém řízení domáhala u krajského soudu samostatnou žalobou proti rozhodnutí finančního ředitelství. Na základě této žaloby krajský soud rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zrušil; nicotnost rozhodnutí však nevyslovil. Proti tomuto postupu brojí žalobkyně u Nejvyššího správního soudu samostatnou kasační stížností. Rozsudek krajského soudu i podanou kasační stížnost ve zmiňované věci připojila žalobkyně ke svému vyjádření.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností žalobkyně a druhého žalovaného hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobami oprávněnými, a není důvodné odmítnout kasační stížnosti pro nepřípustnost. Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost druhého žalovaného je důvodná; kasační stížnost žalobkyně důvodná není.

[22] Nejprve se Nejvyšší správní soud věnoval námitce nesprávného posouzení zákonnosti daňového řízení krajským soudem, kterou uplatnil v kasační stížnosti druhý žalovaný, a vyjádřil se i k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost [V. A); důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]. Poté hodnotil námitku žalobkyně, že krajský soud nesprávně posoudil otázku včasnosti žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému [V. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.].

[23] Pro posouzení těchto námitek je nezbytné stručně shrnout dosavadní průběh daňového řízení. Ze správního spisu vyplývá, že dne 2. 10. 2006 podala žalobkyně k Finančnímu úřadu v Litvínově přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005,

v němž vyčíslila daňovou povinnost na 335.873.460 Kč. Finanční úřad v Litvínově stanovil dne 4. 10. 2006 daňovou povinnost žalobkyně na základě podaného daňového přiznání podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pod č. j. 43952/2783. Proti konkludentnímu vyměření daně se žalobkyně dne 1. 11. 2006 odvolala. O podaném odvolání rozhodl dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783, Finanční úřad v Litvínově, tak že rozhodnutí o konkludentně vyměřené dani částečně změnil a stanovil žalobkyni daňovou povinnost ve výši 336.274.120 Kč. I proti rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 se žalobkyně odvolala. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem o podaném odvolání rozhodlo dne 13. 7. 2007, pod č. j. 9179/07-1200, tak, že rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 změnilo a stanovilo žalobkyni daňovou povinnost ve výši 324 944.880 Kč.

[24] Rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65, Krajský soud v Ústí nad Labem zrušil rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 a rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007. Správnost tohoto postupu potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109.

[25] Po vrácení věci pokračoval Finanční úřad v Litvínově v zahájeném daňovém řízení. Dne 11. 2. 2010, pod č. j. 7299/10/207971505865, vyzval žalobkyni k doplnění podaného odvolání, k prokázání oprávněnosti čerpání investiční pobídky a k doložení dalších důkazů ve lhůtě 15 dnů. Na základě žádosti žalobkyně byla lhůta k doložení požadovaných podkladů prodloužena do 15. 3. 2010 (rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 16. 2. 2010, č. j. 8151/10/207971505917). Dne 15. 3. 2010 podala žalobkyně námitku proti postupu správce daně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovozovala nemožnost pokračování v předmětném daňovém řízení po zrušení předchozích rozhodnutí správními soudy, a tím pádem i nezákonnost vydané výzvy.

[26] Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, Finanční úřad v Litvínově opětovně rozhodl o odvolání žalobkyně tak, že mu částečně vyhověl a změnil daňovou povinnost žalobkyně na 324.944.880 Kč. Podanou námitku proti postupu správce daně vyhodnotil jako doplnění odvolání. Samostatně o ní nerozhodoval, neboť její podání v průběhu odvolacího řízení podle finančního úřadu přípustné nebylo. I proti rozhodnutí ze dne 27. 5. 2010 se žalobkyně dne 25. 6. 2010 odvolala. Její odvolání Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, zamítlo.

V. A) Otázka zákonnosti vedení daňového řízení

[27] Druhý žalovaný v kasační stížnosti odmítl závěry krajského soudu, že daňové řízení, jež následovalo po zrušujícím rozsudku krajského soudu, bylo řízením nezákonným.

[28] Pro posouzení této námitky je stěžejní popsat charakter rozhodnutí správce daně vydaného v rámci autoremedury a důsledky zrušení takového rozhodnutí. Krajský soud v Ústí nad Labem s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 2/2008-76 zdůrazňoval, že rozhodnutí finančního úřadu o odvolání ze dne 17. 1. 2007 je nutno považovat za rozhodnutí správního orgánu prvního stupně. Dovojoval, že jeho zrušení znemožňuje správním orgánům pokračovat ve vedení daňového řízení, obdobně jako v případě zrušení dodatečných platebních výměrů.

[29] Postup správce daně po podání odvolání v daňovém řízení upravuje § 49 zákona o správě daní a poplatků. 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.*

[30] 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).

[31] 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.

[32] 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.

[33] 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.

[34] Pro projednávanou věc to znamená, že věc se vrátila do otevřeného odvolacího řízení, konkrétně do okamžiku po podání odvolání žalobkyní 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.

[35] 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 žalobkyni o možnosti odvolat se. Této možnosti žalobkyně využila, podala odvolání, o kterém poté finanční ředitelství rozhodlo. Zmíněným postupem správních orgánů tak do práv žalobkyně zasazeno nebylo; její námitky byly přezkoumány jak finančním úřadem v rámci rozhodování podle § 49 zákona o správě daní a poplatků, tak finančním ředitelstvím, a žalobkyni se dostalo dvojího přezkumu jejích námitek v rámci daňového řízení. Ostatně ani sama žalobkyně ve svých podáních netvrdí, že by zmíněný procesní postup do jejích práv nějak zasahoval.

[36] Svoji argumentaci žalobkyně 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,

pokračování

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 (k tomu viz bod [34] shora).

[37] Žalobkyně se dále mýlí, 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 jí 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 žalobkyní 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 rozsudku krajského soudu a od této chvíle bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění.

[38] Námitka nesprávného posouzení této právní otázky krajským soudem je proto důvodná.

[39] Nejvyšší správní soud nicméně nepřisvědčil druhému žalovanému, že rozsudek krajského soudu je nesrozumitelný a vnitřně rozporný, pokud krajský soud na jednom místě uvádí, že rozhodnutí o konkludentním vyměření daně nebylo zrušeno, ale na jiném místě uvádí, že správní orgány nebyly oprávněny v daňovém řízení pokračovat poté, co byla rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 a 13. 7. 2007 krajským soudem zrušena. Za rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost je v souladu s konstantní judikaturou zdejšího soudu považováno „*takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004

Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost může spočívat i ve vnitřní rozporuplnosti odůvodnění rozhodnutí krajského soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007-107). V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že svoji úvahu o existenci konkludentně vyměřené daně krajský soud vyslovil nad rámec rozhodovacích důvodů, jako tzv. *obiter dictum*. Tato část jeho rozhodnutí se tedy nestala závazným právním názorem soudu vůči správním orgánům (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), proto není třeba zvažovat, zda taková úvaha krajského soudu byla či nebyla v rozporu s rozhodovacími důvody krajského soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009-132). Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost tak není důvodná.

V. B) Včasnost podané žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému

[40] Žalobkyně v podané kasační stížnosti nesouhlasila se závěrem krajského soudu o opožděnosti žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému. Uváděla, že lhůta pro podání žaloby počala běžet až od okamžiku, kdy správci daně uplynula třicetidenní lhůta pro rozhodnutí o námitce žalobkyně ze dne 15. 3. 2010. Krajský soud ve vztahu k prvnímu žalovanému žalobu odmítl. Konstatoval, že lhůta pro podání žaloby počala běžet 11. 2. 2010, kdy byla žalobkyni doručena výzva Finančního úřadu v Litvínově k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. Lhůta pro podání žaloby vůči prvnímu žalovanému podle krajského soudu marně uplynula 11. 4. 2010.

[41] Podle § 84 odst. 1 s. ř. s. *musí být žaloba na ochranu před nezákonným zásahem 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. Zmeškání lhůty k podání žaloby přitom nelze prominout* (§ 84 odst. 2 s. ř. s.).

[42] Žalobkyně nezpochybňuje skutkové závěry krajského soudu, že žaloba byla u Krajského soudu v Ústí nad Labem podána dne 11. 6. 2010. Nepopírá rovněž, že dne 11. 2. 2010, kdy jí byla doručena výzva finančního úřadu k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky, byla zpravena o tom, že finanční úřad pokračuje v daňovém řízení týkajícím se daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 2005. Sporným je však posouzení, zda námitka podaná žalobkyní 15. 3. 2010 byla způsobilá oddálit počátek běhu lhůty pro podání žaloby dle § 84 s. ř. s. či nikoliv. Krajský soud v napadeném rozsudku důsledky podání námítky proti postupu správce daně výslovně nezvažoval.

[43] V kasační stížnosti žalobkyně namítala překvapivost rozsudku krajského soudu, která měla spočívat ve změně názoru na otázku včasnosti žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému krajským soudem. Ve výzvě k upřesnění petitu žaloby ze dne 8. 11. 2012, č. j. 15 A 53/2010-65, krajský soud uváděl, že žaloba „byla podána v zákonem stanovené lhůtě dne 11. 6. 2010“. V napadeném rozsudku ovšem krajský soud vyhodnotil žalobu ve vztahu k prvnímu žalovanému jako opožděnou. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětnou výzvu krajského soudu k upřesnění petitu je nutno chápat jako rozhodnutí, jímž se toliko upravuje vedení řízení; takovým rozhodnutím soud není vázán (přiměřeně srov. § 55 odst. 2 s. ř. s.). Svůj náhled na danou problematiku může kdykoli v průběhu řízení změnit. Krajskému soudu tedy nic nebránilo v tom, aby posoudil otázku včasnosti

pokračování

podané žaloby v napadeném rozsudku autonomně a celistvě. Z důvodů formulovaných žalobkyní tedy závěr krajského soudu o opožděnosti žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému vyslovený v napadeném rozsudku překvapivý být nemůže.

[44] Nejvyšší správní soud nicméně zvažoval správnost závěrů krajského soudu o opožděnosti podané žaloby vůči prvnímu žalovanému s ohledem na argumentaci žalobkyně, že lhůta pro podání žaloby mohla začít běžet až uplynutím 30 dnů po podání námítky proti postupu finančního úřadu. Hodnotil tedy, zda v dané procesní fázi daňového řízení byla žalobkyně vůbec oprávněna námitky proti postupu správce daně podat.

[45] Námitky proti postupu správce daně je možné uplatnit jednak v rámci vymáhacího a zajišťovacího řízení (dle § 52 zákona o správě daní a poplatků, což však není tento případ), jednak v rámci daňové kontroly dle § 16 odst. 4 písm. d) zákona. Nejvyšší správní soud dovodil, že obdobně jako v průběhu daňové kontroly je daňový subjekt oprávněn podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně i v případě, kdy správce daně provádí dokazování v rámci vyměřovacího řízení, avšak mimo daňovou kontrolu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-87, bod 17).

[46] Jak bylo vysvětleno výše, v projednávaném případě se věc po zrušujícím rozsudku krajského soudu vrátila do otevřeného odvolacího řízení (srov. zejm. bod [34] výše). Vyměřovací řízení bylo s konečnou platností ukončeno vydáním rozhodnutí o konkludentním vyměření daně. V průběhu odvolacího řízení již zákon o správě daní a poplatků podání námítky nepřipouští. Argumentace žalobkyně, že lhůta pro podání žaloby podle § 84 s. ř. s. počala běžet marným uplynutím lhůty pro vyřízení námítky, vychází z chybného předpokladu, že v dané fázi řízení bylo podání námítky přípustné. Nebylo-li proti výzvě správce daně k doplnění důkazních prostředků ze dne 11. 2. 2010 vydané v rámci odvolacího řízení přípustné podání námítky (ani jiného právního prostředku ochrany ve smyslu § 85 s. ř. s.), počala lhůta pro podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem běžet ode dne, kdy se žalobkyně o nezákonném zásahu dozvěděla, tj. ode dne převzetí zmiňované výzvy.

[47] Byť krajský soud ve svém rozsudku *explicite* nerozváděl, zda podání námítky proti výzvě správce daně ze dne 11. 2. 2010 mohlo oddálit běh lhůty pro podání žaloby, dospěl ke správnému závěru o opožděnosti žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému.

[48] Námitka nesprávného posouzení této otázky krajským soudem proto není důvodná.

[49] S ohledem na opožděnost žaloby ve vztahu k prvnímu žalovanému je nutno odmítnout také námitky žalobkyně, že krajský soud měl deklarovat nezákonný zásah druhého žalovaného i v období od 11. 2. 2010 do 24. 6. 2010. Jak žalobkyně v podané žalobě sama uváděla (a jak vyplynulo i ze správního spisu), ve zmiňovaném období prováděl úkony v daňovém řízení finanční úřad (správce daně prvního stupně). Pokud ve vztahu k němu byla žaloba podána až po uplynutí zákonem stanovené lhůty, nelze se zákonností úkonů finančního úřadu v daňovém řízení věcně zabývat. Úkony finančního

úřadu učiněné v průběhu daňového řízení nelze rovněž přičítat druhému žalovanému, vůči němuž byla žaloba podána včas.

VI. Závěr a náklady řízení

[50] K odkazům žalobkyně na řízení o žalobě proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2010, v němž nedávno krajský soud rozhodl, Nejvyšší správní soud uvádí, že námitky a výtky žalobkyně týkající se daného řízení budou předmětem přezkumu v řízení o jiné kasační stížnosti žalobkyně (vedeno u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 5/2014). V tomto řízení se jimi proto Nejvyšší správní soud nezabýval.

[51] S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost druhého žalovaného důvodnou, a proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil výroky II. a VI. napadeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem věc mu v tomto rozsahu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti druhého žalovaného (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[52] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podané žalobkyní proti výrokům I., III., IV., V. a VI. rozsudku krajského soudu rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o své kasační stížnosti; prvním ani druhému žalovanému v řízení o kasační stížnosti žalobkyně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se jim náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti žalobkyně nepřiznává.

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

V Brně dne 21. ledna 2014

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu