



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 žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010 – 138,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010 – 138, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- II. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- III. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o své kasační stížnosti.
- IV. Žalovanému **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 dne 2. 10. 2006 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 na základě podaného daňového přiznání stanovil dne 4. 10. 2006 daňovou povinnost žalobkyně podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Proti tomuto konkludentnímu vyměření daně se žalobkyně odvolala. O jejím 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 tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem 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.

[2] 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 i rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007. Správnost tohoto postupu potvrdil Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109.

[3] Po vrácení věci pokračoval Finanční úřad v Litvínově v zahájeném daňovém řízení. Rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, opětovně rozhodl o odvolání žalobkyně tak, že mu částečně vyhověl a změnil daňovou povinnost žalobkyně na 324.944.880 Kč. Odvolání žalobkyně proti posledně uvedenému rozhodnutí Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, zamítlo.

[4] Rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2010 napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem; ten rozsudkem ze dne 11. 12. 2013, č. j. 15 Af 97/2010-138, rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 10. 2010 i rozhodnutí finančního úřadu ze dne 27. 5. 2010 pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Odkázal přitom na svůj rozsudek ze dne 16. 10. 2013, č. j. 15 A 53/2010-106, jímž vyhověl žalobě na ochranu před nezákonným zásahem podané žalobkyní a konstatoval, že vedením daňového řízení po zrušení správních rozhodnutí rozsudkem krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 se finanční ředitelství dopustilo nezákonného zásahu.

[5] Proti v záhlaví uvedenému rozsudku krajského soudu podali kasační stížnost žalobkyně i žalovaný.

II. Kasační stížnost žalobkyně

[6] Žalobkyně podává kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) 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, že správní orgán vycházel ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spisech, a že rozsudek krajského soudu je stížen nepřezkoumatelností.

[7] Nesprávné posouzení spatřuje žalobkyně v tom, že krajský soud chybně posoudil otázku nicotnosti správních rozhodnutí. Krajský soud se s námitkou nicotnosti správních rozhodnutí neztotožnil a dovodil, že rozhodnutí jsou existující, ale nezákonná. Pokud by krajským soudem zrušená správní rozhodnutí byla deklarována nicotnými, znamenalo by to potvrzení neexistence konkludentního vyměření daně a daňová povinnost žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 2005 by byla rovna nule. Naopak existuje-li konkludentní vyměření daně, je nutné pokračovat v daňovém řízení a rozhodnout o odvolání podaném proti konkludentnímu vyměření daně.

[8] Podle žalobkyně konkludentní vyměření daně bez dalšího zaniklo a bylo nenávratně nahrazeno rozhodnutím finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 vydaného v rámci autoremedury. Rozhodoval-li po zrušení správních rozhodnutí krajským soudem v roce 2010 finanční úřad znovu o odvolání žalobkyně proti konkludentnímu vyměření, rozhodl o odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí. Jeho rozhodnutí je proto nicotné. K nicotnosti rozhodnutí finančního úřadu ze dne 27. 5. 2010 mělo finanční ředitelství přihlídnout z úřední povinnosti. V případě, že tak neučinilo, je i jeho rozhodnutí nicotné. Názor žalobkyně o nicotnosti předmětných rozhodnutí přitom vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu (zejména z rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75).

[9] Kromě nesprávného posouzení námitky nicotnosti krajský soud rovněž pochybil, pokud nerozpoznal, že správní orgány vycházely ze skutkového stavu, který nemá oporu ve spisech. Správce daně i finanční ředitelství vycházely z předpokladu, že existuje konkludentní vyměření daně. Poté, co však bylo rozhodnutí o konkludentním vyměření nevratně změněno v rámci autoremedury rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007, nemohlo již obživnout. Na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 daňové řízení skončilo. Správní orgány nemohly znovu rozhodovat o daňové povinnosti stěžovatelky k dani z příjmů právnických osob za rok 2005 z důvodu překážky věci rozsouzené.

[10] Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku spatřuje žalobkyně v tom, že se krajský soud nevypořádal s její argumentací ohledně nicotnosti napadených správních rozhodnutí. Ve svém rozsudku jen na okraj svého odůvodnění poznamenal, že námitku nicotnosti neshledal důvodnou. Nevypořádal se detailně ani s její argumentací o zániku konkludentního vyměření daně podpořenou rozhodovací praxí vrcholných soudů a názorem reprezentativní odborné literatury z oboru daňového práva.

[11] Dále žalobkyně namítla nesrozumitelnost rozsudku krajského soudu. Jednotlivé části odůvodnění rozsudku si podle ní odporují. Na straně 10 svého rozsudku krajský soud uvedl, že autoremedurní rozhodnutí vydané správcem daně nahrazuje prvoinstanční rozhodnutí správce daně. Na straně 11 však dále konstatoval, že konkludentní vyměření daně zůstalo po zrušení správních rozhodnutí rozsudkem krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 nedotčeno. Uvedené dílčí závěry si podle žalobkyně protiřečí a vychází z rozporných právních hodnocení. Rozsudek krajského soudu je tak podle žalobkyně stížen nepřezkoumatelností jak pro nedostatek důvodů, tak pro nesrozumitelnost.

III. Kasační stížnost žalovaného

[12] Proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal kasační stížnost i žalovaný. Namítal, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

[13] Meritem sporu je podle žalovaného charakter konkludentního vyměření daně v souvislosti s možností podání řádného opravného prostředku proti přiznané dani. V projednávané věci podala žalobkyně dne 2. 10. 2006 daňové přiznání, na jehož základě byla daň vyměřena konkludentně. Proti konkludentnímu vyměření podala žalobkyně odvolání, o němž rozhodl správce daně prvního stupně dne 17. 1. 2007 tak, že odvolání částečně vyhověl. Tím došlo k modifikaci výše konkludentně vyměřené daně. Žalobkyně podala odvolání i proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně prvního stupně. Jejím námitkám finanční ředitelství

v rozhodnutí ze dne 13. 7. 2007 částečně vyhovělo. Po vydání rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání tak platila všechna tři rozhodnutí v mezích provedených změn. Následně byla rozsudkem krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 zrušena rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 a ze dne 13. 7. 2007 a věc se vrátila žalovanému k dalšímu řízení. Rozhodnutí o konkludentním vyměření však zrušeno nebylo. Správce daně se dostal do procesní situace, kdy měl rozhodovat o odvolání do původního konkludentního vyměření daně. V rámci řízení měl napravit vady, které mu byly vytčeny.

[14] Stěžejní je, že konkludentní rozhodnutí o vyměření daně nebylo rozsudkem krajského soudu zrušeno. Bylo-li soudem zrušeno rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 1. 2007, došlo ke zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu, nikoliv rozhodnutí o vyměření daně, jak se snaží dovozovat žalobkyně. Po zrušení správních rozhodnutí krajským soudem tedy bylo nutné opětovně rozhodnout o odvolání a vycházet přitom z názorů soudů vyslovených správními soudy v řízení o žalobě proti rozhodnutí ze dne 13. 7. 2007. Existenci konkludentního vyměření daně potvrdil i krajský soud v nyní napadeném rozsudku. Vyvrátil tak názor žalobkyně o nulové povinnosti k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Existuje-li konkludentně vyměřená daň, je povinností správce daně rozhodnout o odvolání. Pokračování v daňovém řízení proto nepředstavuje nezákonné jednání správce daně. Judikaturu zmiňovanou žalobkyní, z níž plyne, že pro zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně nelze o dani znovu rozhodnout, na věc nelze aplikovat.

[15] Žalovaný rovněž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91. Jím byly zrušeny některé výroky rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 10. 2013, č. j. 15 A 53/2010 – 106, v němž soud konstatoval nezákonnost vedení daňového řízení vůči žalobkyni ze strany žalovaného. Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku zabýval povahou rozhodnutí správce daně vydaného v rámci autoremedury a dospěl k závěru, že pokračování v daňovém řízení po zrušení správních rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 a 13. 7. 2007 krajským soudem nebylo nezákonným zásahem. Výsledek řízení o kasační stížnosti v dané věci i právní závěr o skutkovém stavu je podstatný i pro nyní projednávanou věc.

[16] Z popsanych důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti žalovaného

[17] Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti namítla, že jí byla poskytnuta lhůta k vyjádření pouze jeden týden, zatímco žalovanému byla poskytnuta lhůta pro doplnění kasační stížnosti jeden měsíc. To podle ní nesvědčí o rovnosti účastníků v daném řízení.

[18] Dále zopakovala průběh daňového řízení a odmítla názor žalovaného, že závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu o nemožnosti znovu vyměřit daň pro zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně nejsou aplikovatelné na daný případ. Odkázala na svoji kasační stížnost, v níž uváděla, že zrušení správních rozhodnutí rozsudkem krajského soudu daňové řízení skončilo, neboť rozsudek krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 založil překážku věci pravomocně rozsoudené. Z usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007-75 tento závěr jasně vyplývá.

[19] Žalobkyně konstatovala, že vydání rozhodnutí finančního úřadu dne 27. 5. 2010 a finančního ředitelství dne 27. 10. 2010 bránil princip devolutivního účinku. Zákon o správě daní a poplatků neumožňuje, aby odvolací orgán věc předal správci daně I. stupně k rozhodnutí. V projednávané věci však v rozporu s úpravou funkční příslušnosti v zákoně o správě daní a poplatků finanční ředitelství postoupilo věc k rozhodnutí o odvolání finančnímu úřadu. Postup správních orgánů tak je protiprávní. Odkaz Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 1 Aps 14/2013-91 na závěry rozhodnutí č. j. 1 Afs 111/2006-56 je v projednávané věci nepřiléhavý, neboť v daném rozhodnutí byla řešena jiná skutková situace: odvolací orgán vrátil věc správnímu orgánu prvního stupně k provedení autoremedury, aniž by předtím ve věci rozhodl. V projednávané věci však došlo k vrácení věci po zrušení správních rozhodnutí krajským soudem. Správní orgány tak v rozporu s devolutivním účinkem odvolání znovu určily daňovou povinnost žalobkyně, ačkoliv o zpětném přesunu funkční příslušnosti již nebylo možné uvažovat.

[20] Vydal-li finanční úřad bez opory v zákoně o správě daní a poplatků v roce 2010 rozhodnutí, jedná se o rozhodnutí protiprávní. Byl porušen ústavní princip, že státní moc lze uplatňovat a daně vybírat jen v případech a mezích stanovených zákonem. Také navazující rozhodnutí finančního ředitelství je stíženo touto neodstranitelnou vadou. Protiprávnost postupu správních orgánů by měl Nejvyšší správní soud potvrdit. Žalobkyně proto navrhl, aby soud kasační stížnost žalovaného zamítl.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností žalobkyně a 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 nepřipustnost. K připustnosti kasační stížnosti žalobkyně, na základě jejíž žaloby krajský soud zrušil rozhodnutí správních orgánů ze dne 27. 5. 2010 i ze dne 27. 10. 2010, lze poznamenat následující. Pokud by žalobkyně v kasační stížnosti polemizovala pouze s důvody rozsudku krajského soudu, aniž by se domáhala jiného výroku rozhodnutí krajského soudu, bylo by nutné odmítnout její kasační stížnost podle § 104 odst. 2 s. ř. s. jako nepřipustnou. Žalobkyně, ačkoliv byla v řízení před krajským soudem procesně úspěšná, nyní namítá, že krajský soud měl místo zrušení správních rozhodnutí vyslovit jejich nicotnost. Dovolává se tedy jiného výroku, než jaký krajský soud ve svém rozsudku vynesl. Na její kasační stížnost tak nelze nahlížet jako na nepřipustnou (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2007, č. j. 1 Afs 57/2006-70; všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz).

[22] 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.).

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

[24] Nejprve se Nejvyšší správní soud vyjádřil k námitce nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu vznesené žalobkyní [V. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Poté se vyjádřil k námitce nesprávného právního posouzení důsledků zrušujícího rozsudku krajského soudu v předmětné věci, resp. k námitce nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí [V. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].

V. A) Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu

[25] Žalobkyně v podané kasační stížnosti namítala, že se krajský soud opomněl vyjádřit k námitce nicotnosti správních rozhodnutí, kterou vznesla v podané žalobě. Závěrem svého rozsudku se k této otázce vyjádřil, ovšem pouze „nad rámec“ svého rozhodnutí.

[26] Podle ustálené judikatury zdejšího soudu je rozhodnutí krajského nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“, a to zejména tehdy „jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů bude dána rovněž tehdy, „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[27] V projednávaném případě se krajský soud na straně 11 až 12 svého rozsudku zabýval námitkou nicotnosti napadeného správního rozhodnutí a jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně vydaného v rámci autoremedury. Tuto námitku neshledal důvodnou, neboť vyšel z předpokladu, že rozsudkem krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 bylo zrušeno rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 a rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007. Konkludentní vyměření daně však zůstalo nedotčeno. Na základě rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, krajský soud dovodil, že následně vydaná rozhodnutí správních orgánů byla rozhodnutími nezákonnými, nikoliv nicotnými. Z výše popsaného je zřejmé, že se krajský soud námitkou nicotnosti napadeného rozhodnutí (i jemu předcházejícího rozhodnutí finančního úřadu ze dne 27. 5. 2010) řádně zabýval a s odkazem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu vysvětlil, proč zjištěná vada daňového řízení způsobuje nezákonnost, nikoliv nicotnost. Pouhá skutečnost, že krajský soud své úvahy o nedůvodnosti této námítce zahájil slovy „Pro úplnost soud poznamenává (...)“, neznamená, že by k věcnému posouzení této námítce krajským soudem nemělo být přihlíženo, jak mylně dovozuje žalobkyně. Ostatně sama žalobkyně směřuje své námitky obsažené v kasační stížnosti především do nesprávného posouzení námítce nicotnosti krajským soudem. Polemizuje tedy s názorem krajského soudu k této právní otázce vysloveným na stranách 11 a 12 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud je přesvědčen, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku dostatečně vysvětlil důvody, pro které neshledal rozhodnutí správních orgánů nicotnými. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů tak není opodstatněná.

[28] Žalobkyně dále v kasační stížnosti namítala, že rozsudek krajského soudu je vnitřně rozporný. Zmíněná vada spočívá podle žalobkyně v tom, že krajský soud na straně 10

napadeného rozsudku uvedl, že autoremedurní rozhodnutí správce daně nahrazuje původní prvoinstanční rozhodnutí, nicméně na straně 11 dovozoval, že konkludentní vyměření daně na základě daňového přiznání zůstalo nedotčeno.

[29] V této souvislosti je nezbytné podotknout, že uvedenou námitkou žalobkyně krajskému soudu vytýká nedostatky odůvodnění rozsudku ve vztahu k jeho závěru o nezákonnosti daňového řízení. Jelikož tyto rozporované „důvody rozhodnutí“ nenacházejí v kasační stížnosti vyústění ve smyslu tvrzené nezákonnosti výroku napadeného rozsudku, jde o kasační námitku nepřipustnou (§ 104 odst. 2 s. ř. s.) a Nejvyšší správní soud se jí nemohl věcně zabývat. Vzhledem k tomu, že je Nejvyšší správní soud oprávněn přihlídnout k nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu i z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zvažoval, zda rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost netrpí. 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). Nejvyšší správní soud nesrozumitelnost ani vnitřní rozpor odůvodnění rozsudku krajského soudu neshledal.

V. B) Námitka nesprávného právního posouzení důsledků zrušujícího rozsudku

[30] Žalovaný v podané kasační stížnosti namítal, že krajský soud chybně vyhodnotil důsledky zrušujícího rozsudku krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 na správní rozhodnutí vydaná v rámci daňového řízení. Zmýlil se rovněž při hodnocení povahy rozhodnutí správce daně vydaného v rámci autoremedury a na projednávanou věc aplikoval nepřiléhavou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně se naopak domnívala, že krajský soud nesprávně ustal pouze u deklarování nezákonnosti daňového řízení, které následovalo po zrušení správních rozhodnutí soudem. Vady předmětného řízení měly krajský soud vést podle žalobkyně k vyslovení nicotnosti napadeného správního rozhodnutí i rozhodnutí finančního úřadu z 27. 5. 2010.

[31] K tomu je nutné poznamenat, že otázkou zákonnosti vedení daňového řízení po zrušení správních rozhodnutí v důsledku rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 176/2007-65 se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, ve věci žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Předmětem sporu ve zmíněné právní věci byla otázka zákonnosti vedení daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob žalobkyně za období roku 2005 po zrušení správních rozhodnutí krajským soudem.

[32] Vzhledem k tomu, že předmětem sporu v projednávané věci je otázka totožná, odkazuje Nejvyšší správní soud na svůj rozsudek ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, v němž konstatoval následující.

[33] 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.

[34] 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).

[35] 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.

[36] 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.

[37] 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 bezprostředně předcházela vydání rozhodnutí, která byla zrušena.

[38] 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.

[39] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti namítala, že žalovaný nebyl oprávněn po vrácení věci finančnímu ředitelství postoupit věc finančnímu úřadu, ale měl o věci sám rozhodnout. Pokud porušil pravidla stanovená v zákoně o správě daní a poplatků, je jeho rozhodnutí podle žalobkyně nezákonné a protiústavní a stejný závěr je nutno vyslovit i o rozhodnutí finančního ředitelství napadeného správní žalobou. Předmětné procesní pochybení postřehl Nejvyšší správní soud již v řízení o kasační stížnosti ve věci zásahové žaloby (sp. zn. 1 Aps 14/2013). V bodě 35 rozsudku č. j. 1 Aps 14/2013-91 konstatoval, že po vrácení věci finančnímu ředitelství v důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu mělo o podaném odvolání rozhodnout finanční ředitelství, nikoliv finanční úřad. Postoupení věci správci daně prvního stupně bylo na místě pouze v případech předvídaných v § 50 odst. 3 nebo 5 zákona o správě daní a poplatků, o něž se v dané věci nejednalo. I s odkazem na ustálenou judikaturu však Nejvyšší správní soud dovodil, že postoupení věci odvolacím orgánem správnímu orgánu prvního stupně v rozporu s § 50 zákona o správě daní a poplatků nemělo dopad do práv daňového subjektu; odkázal přitom na 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 do práv žalobkyně zasaženo 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. Jednalo se tak o vadu řízení, která nemohla ovlivnit zákonnost vydaného rozhodnutí. Vyslovené závěry Nejvyšší správní soud nehodlá nijak přehodnocovat. Ostatně ani nyní ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně netvrdila, že by zmíněný procesní postup nějak zasahoval do jejích práv.

[40] Podstatu své argumentace žalobkyně zakládala na jiných tvrzeních. Dovožovala, že správní orgány vůbec nemohly pokračovat ve vedení daňového řízení po zrušení rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 a 13. 7. 2007. Vycházela přitom ze závěrů vyslovených v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaného pod č. 1997/2010 Sb. NSS. V něm rozšířený senát konstatoval, že „*prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové.*“ Úvahy rozšířeného senátu se vztahují na situaci, kdy správní soudy kromě rozhodnutí o odvolání zruší i platební výměr vydaný správním orgánem prvního stupně. Jak již

bylo shora podrobně popsáno, v projednávaném případě je však situace odlišná. Správní soudem byla zrušena rozhodnutí vydaná v průběhu odvolacího řízení. Fáze vyměřovací tedy skončila vydáním rozhodnutí o konkludentním vyměření daně, které zrušeno nebylo. Závěry rozšířeného senátu nelze mechanicky přejímat na projednávaný případ jen z důvodu, že bylo správním soudem zrušeno i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (k tomu viz bod [38] shora).

[41] 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; 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 zrušujícího rozsudku krajského soudu a od této chvíle bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění.

[42] Ani námitku nicotnosti žalobou napadeného rozhodnutí neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Žalobkyně nicotnost správních rozhodnutí dovozovala z argumentace rozšířeného senátu obsažené v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publikovaného pod č. 1865/2009 Sb. NSS. Naopak krajský soud na základě téhož usnesení rozšířeného senátu dospěl k závěru, že rozhodnutí nejsou nicotná, ale toliko nezákonná. Otázkou, zda v případě nepřipustnosti nového rozhodnutí po zrušení platebního výměru, je toto nové rozhodnutí správce daně rozhodnutím nicotným nebo nezákonným, se skutečně rozšířený senát ve zmiňovaném usnesení zabýval. Vyslovil, že zákon o správě daní a poplatků „*nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, správce daně prvního stupně nemůže „pokračovat“ v daňovém řízení a vydat další platební výměr. Pokud tak učiní a platební výměr znovu vydá, pak ovšem ve srovnání s obecným chápáním nicotnosti nelze dojít k závěru, že tento platební výměr naplňuje znaky, které z něho činí nicotný akt. Je vydán orgánem, který je orgánem veřejné moci nadaným pravomocí vydávat platební výměry, a pokud netrpí jinou zjevnou těžkou vadou, vyvolá právní následky. Vylučuje-li zákon opětovné vydání platebního výměru správcem daně, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné*“ (srov. bod 65 citovaného usnesení). Podle závěrů rozšířeného senátu by se ani v případě, že by správní orgány vydaly nové rozhodnutí v situaci, kdy by zákon o správě daní a poplatků pokračování v daňovém řízení již neumožňoval, jednalo o rozhodnutí nezákonné, nikoliv nicotné. V projednávané situaci nicméně v souladu s výše uvedeným vydání nového rozhodnutí i po zrušení správních rozhodnutí rozsudkem krajského soudu č. j. 15 Ca 176/2007-65 přípustné bylo.

[43] Lze tak uzavřít, že krajský soud v projednávané věci nesprávně posoudil důsledky zrušujícího rozsudku krajského soudu. V daňovém řízení bylo možné pokračovat, neboť věc se vrátila žalovanému do otevřeného odvolacího řízení a bylo na místě o podaném odvolání znovu rozhodnout. Rozhodnutí, která byla v rámci daňového řízení vydána v roce 2010, proto z tohoto důvodu nemohou být nezákonná ani nicotná.

VI. Závěr a náklady řízení

[44] Závěrem Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vyjádřit se k výtce žalobkyně ohledně porušení zásady rovnosti při stanovení jiných lhůt pro vyjádření vůči účastníkům tohoto řízení. Nejvyšší správní soud je povinen postupovat v řízení tak, aby věc byla projednána a rozhodnuta bez zbytečných průtahů. Žalovanému byla usnesením ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014-49, poskytnuta lhůta jednoho měsíce k doplnění kasační stížnosti předpokládaná soudním řádem správním (§ 106 odst. 3 s. ř. s.). Pro vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného soud stanovil žalobkyni lhůtu jednoho týdne. Domnívala-li se žalobkyně, že je taková lhůta nepřiměřeně krátká a že není schopna se ve lhůtě určené soudem ke kasační stížnosti žalovaného z vážných důvodů odpovědně vyjádřit, mohla soud požádat o prodloužení této lhůty dle § 40 odst. 5 s. ř. s., případně mohla svoji argumentaci obsaženou ve vyjádření, které soudu včas zaslala, později doplnit. Zásada rovnosti tak v dané věci porušena nebyla.

[45] S ohledem na výše uvedené závěry Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost žalovaného důvodnou, a proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu 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 žalovaného (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podané žalobkyní 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; žalovanému v řízení o kasační stížnosti žalobkyně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu 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 19. března 2014

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu