



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **M. C.**, zastoupený Mgr. Zdeňkem Vaňátkem, advokátem se sídlem Národní 365/43, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2017, č. j. 11 Af 68/2016 – 47,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne ze dne 4. 12. 2017, č. j. 11 Af 68/2016 – 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 19. 10. 2016, č. j. 44232/16/5200-10421-711811 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 3 (dále jen „*správce daně*“), ze dne 6. 1. 2016, č. j. 7352793/15/2003-51521-104392, tak, že konkludentní vyměření daně z příjmů fyzických osob ze dne 20. 5. 2009 za zdaňovací období roku 2008 (týkající se žalobce jako daňového subjektu) se nahrazuje platebním výměrem na tuto daň a žalobci se vyměřuje daň ve výši 0 Kč, daňová ztráta ve výši 37 054 Kč a daňový bonus ve výši 0 Kč.

[2] Pro účely tohoto řízení o kasační stížnosti je významné, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rámci přezkumného řízení, vedeného podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „*zákon o správě daní*“). Toto řízení bylo nařízeno rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 9. 12. 2010, č. j. 15049/10-1100-100525 (dále jen „*rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení*“), k přezkoumání daňové

povinnosti žalobce na daň z příjmu za zdaňovací období roku 2008, jež mu byla vyměřena v souladu s podaným daňovým přiznáním.

[3] Žalobce proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji jako nedůvodnou zamítl rozsudkem ze dne 4. 12. 2017, č. j. 11 Af 68/2016 - 47.

[4] Žalobce v řízení před městským soudem předložil prakticky jedinou námitku, která se týkala vad doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Z vadného doručení tohoto rozhodnutí dovozoval nezákonnost přezkumného řízení, protože toto řízení bylo podle žalobce nařízeno až po marném uplynutí zákonné dvouleté lhůty pro jeho zahájení dle § 55b odst. 2 zákona o správě daní. Podle uvedeného ustanovení platilo, že přezkumné řízení *může být zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci*.

[5] Nejvyšší správní soud již na tomto místě považuje za vhodné uvést, že tutéž námitku vůči rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení žalobce uplatňoval i v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu žalovaného, který tehdy spatřoval v tom, že žalovaný prováděl úkony v rámci uvedeného přezkumného řízení (ve věci daňové povinnosti na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 2007 až 2008) po uplynutí lhůty pro stanovení daně a po uplynutí lhůty pro zahájení a vedení přezkumného řízení. Tuto žalobu městský soud zamítl; následně ji na základě kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud odmítl a napadený rozsudek městského soudu zrušil svým rozsudkem ze dne 2. 11. 2016, č. j. 6 Afs 161/2016 – 38; všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz. Ohledně podrobné rekapitulace uvedené námitky vadného doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení Nejvyšší správní soud odkazuje na odstavec [2] zmíněného rozsudku.

[6] V nyní projednávané věci městský soud tuto žalobní námitku označil za nedůvodnou. Uvedl, že žalobce sice podal žalobu, ve které se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, avšak jeho námitka vůči němu nesměřuje. Tato námitka totiž směřuje výlučně proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení.

[7] Městský soud poté odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 – 85), podle níž může být rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, je-li vydáno z moci úřední, přezkoumáno v rámci řízení o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). Z toho vyplývá, že se žalobce mohl svých práv, jejichž porušení nyní namítá, domáhat žalobou proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. V žalobě podané proti tomuto rozhodnutí tedy mohl vznést námitku nesprávného doručení a pozdě zahájeného přezkumného řízení.

[8] Dále městský soud dodal, že předmětem řízení v této věci není rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, proto se nemohl námitkou směřující proti tomuto rozhodnutí zabývat. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě žádnou (jinou) námitku proti rozhodnutí žalovaného nepředložil, zabýval se pak otázkou, zda jsou

pokračování

splněny zákonem stanovené podmínky pro projednání žaloby. Městský soud si byl vědom toho, že by přicházelo v úvahu odmítnutí žaloby, avšak vzhledem k tomu, že žalobce námitku v žalobě uplatnil (i když nesprávně), rozhodl „z důvodu opatrnosti“ ve věci samé a žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadá uvedený rozsudek městského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Rozsáhle rekapituluje daňové řízení a detailně opakuje svoji námitku ohledně nesprávného doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení. Uvádí dále, že nesouhlasí se závěrem městského soudu, že je žaloba nedůvodná. Jeho žaloba žalobní body obsahuje. Zdůrazňuje, že rozhodnutí žalovaného „akceptovalo prvotní nezákonnost“ vůči stěžovateli, která spočívala v nemožnosti stěžovatele seznámit se s rozhodnutím o nařízení přezkumného řízení. Dovojuje z toho, že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení i rozhodnutí žalovaného porušilo zásadu legality v neprospěch stěžovatele.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s názorem městského soudu, že stěžovatel měl své námitky ohledně přezkumného řízení uplatnit v žalobě proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, což neučinil.

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Stěžovatel pouze odkázal na zákonné vymezení tohoto kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ale již neuvedl, v čem důvody nepřezkoumatelnosti spatřuje. Nejvyšší správní soud žádný důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku neshledal. Napadený rozsudek je podrobně odůvodněn, městský soud správně rekapituloval a plně reagoval na předloženou žalobní námitku, také právní názor městského soudu na projednávanou právní otázku je z napadeného rozsudku plně seznatelný.

[14] I když stěžovatel důvody kasační stížnosti podřadil formálně pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., jeho kasační námitka míří výlučně na nesprávné právní posouzení věci [uplatňuje tedy důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Stěžovatel konkrétně namítá nesprávné hodnocení právní otázky, zda eventuální nezákonnost rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení lze zkoumat výlučně v rámci správní žaloby proti uvedenému rozhodnutí (což je stanovisko městského soudu vyjádřené v napadeném rozsudku), anebo zda lze takovou nezákonnost namítat i v nyní projednávané věci, tedy v rámci soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného jako konečného rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval procesním postupem městského soudu, jenž - jak plyne z napadeného rozsudku - uvažoval nejprve o odmítnutí žaloby proto, že neobsahuje žádný projednatelný žalobní bod, ale poté „z důvodu opatrnosti“ žalobu věcně projednal a jako nedůvodnou zamítl. Kasační soud k tomu uvádí, že městský soud nemůže volit určitý postup v řízení „z důvodu opatrnosti“; procesní předpisy je třeba aplikovat vždy způsobem odpovídajícím skutkové situaci, jednání účastníků řízení a v souladu s existující judikaturou. Kromě ne zcela vhodné zmínky o „opatrnosti“ však městský soud v důsledku postupoval správně, pokud žalobu věcně projednal. Co se týče samotné uplatnění žalobní námitky, tu městský soud posoudil nesprávně z důvodů uvedených níže.

[16] Soud v rámci přezkumu rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. posuzuje i zákonnost řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo. Podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. soud *zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*. Městský soud má obecně pravdu, pokud dovozuje z existující judikatury (konkrétně z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 75/2007 - 85), že rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení je samostatně přezkoumatelné jako rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. To však neznamená, že by stěžovatel měl povinnost svoje námitky proti nařízení přezkumného řízení uplatnit výlučně v rámci žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení.

[17] Rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení je *de facto* aktem nutným pro zahájení tohoto řízení. Je tedy jakousi „předehranou“ ke konečnému rozhodnutí v tomto řízení, a proto rozhodnutí o jeho nařízení s konečným rozhodnutím bezprostředně souvisí. Případná nezákonnost zahájení přezkumného řízení se konečného rozhodnutí, které je v tomto řízení vydáno, samozřejmě bezprostředně dotýká a má vliv na jeho zákonnost. Přezkumné řízení zde tvoří jeden celek a nelze z něj „vytrhávat“ prvotní rozhodnutí, jímž bylo toto řízení zahájeno, a pohlížet na něj zcela izolovaně od konečného rozhodnutí.

[18] Ačkoli je tedy správná úvaha městského soudu, že stěžovatel mohl tyto námitky uplatnit v žalobě proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení, současně mu nelze upřít právo je uplatnit také v žalobě proti konečnému rozhodnutí.

[19] Kontrolu zákonnosti přezkumného řízení v rámci posouzení žaloby podle § 65 s. ř. s. proti finálnímu rozhodnutí (tj. proti nyní posuzovanému rozhodnutí žalovaného) předpokládal Nejvyšší správní soud také v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 161/2016 - 39, týkajícím se související věci [zásahové žaloby téhož žalobce (tj. stěžovatele)]. Tehdy Nejvyšší správní soud odmítl jako nepřipustnou podle § 85 s. ř. s. žalobu stěžovatele proti nezákonnému zásahu a v odůvodnění svého rozsudku uvedl: „Bez významu není ani skutečnost, že výsledkem řízení o přezkoumání je vždy rozhodnutí, které je možné napadnout žalobou proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. (tímto rozhodnutím je právě rozhodnutí žalovaného v nyní projednávané věci – pozn. soudu) To je zároveň podstatná odlišnost oproti daňové kontrole nebo postupu k odstranění pochybností, u nichž je zásahová žaloba přípustná zejména s ohledem na skutečnost, že použití těchto institutů nemusí vždy vést k vydání rozhodnutí.

pokračování

*Naopak výsledkem přezkumného řízení dle § 55b zákona o správě daní bude rozhodnutí o zrušení, změně nebo nahrazení nezákonného rozhodnutí, popřípadě rozhodnutí o potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí. Obdobně v daňovém řádu jsou možné výsledky přezkumného řízení stanoveny v § 121 odst. 5 tak, že jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že přezkoumávané rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví. I proti těmto rozhodnutím se lze bránit žalobou dle § 65 s. ř. s.“ V následujícím odstavci citovaného rozsudku soud uzavřel svoje úvahy takto: „**Lze tedy shrnout, že zákonnost jednotlivých úkonů prováděných správcem daně v přezkumném řízení je možné podrobit soudnímu přezkumu v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. S ohledem na princip subsidiarity zásahové žaloby tak nelze činit v řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu dle § 82 a násl. s. ř. s.**“ (zvýraznění bylo přidáno nyní rozhodujícím senátem).*

[20] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1, věta první před středníkem s. ř. s.). V něm je městský soud ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem tohoto soudu tak, že věcně projedná a posoudí žalobní námitku stěžovatele ohledně tvrzené nezákonnosti přezkumného řízení, která má spočívat ve stěžovatelem vytčených vadách doručení rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení a nařízení přezkumného řízení po uplynutí zákonem stanovené dvouleté lhůty. V této souvislosti považuje kasační soud za vhodné zdůraznit, že se zde nijak nevyjadřuje k samotné důvodnosti této žalobní námítky. Rozhodnutí o této otázce nelze nyní předjímat; ta teprve bude předmětem posouzení městského soudu v dalším řízení.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. dubna 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu