



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Faisala Husseiniho v právní věci žalobce: **Ing. J. T.**, zast. advokátkou JUDr. Marií Martinovou, Roháčova 2614, Tábor, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 6. 2021, čj. 23315/21/5300-22444-713071, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 4. 2022, čj. 77 Af 12/2021-38,

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 :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj vydal dodatečné platební výměry na DPH, a to na základě daňových přiznání žalobce z roku 2014. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. V roce 2017 finanční úřad odvolání zamítl jako nepřijatelná a řízení zastavil, neboť dle jeho názoru se doměřená daň neodchylovala od daně tvrzené žalobcem [§ 113 odst. 1 písm. c) ve spojení s 144 odst. 4 daňového řádu].

[2] Proti tomuto zamítnutí se žalobce opět odvolal. Žalovaný odvolání zamítl a napadená rozhodnutí správce daně potvrdil. Rozhodnutí žalovaného zrušil Krajský soud v Plzni výrokem II rozsudku ze dne 31. 7. 2019, čj. 30 Af 28/2018-97, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Kasační stížnost žalovaného proti výroku II uvedeného rozsudku zamítl NSS rozsudkem ze dne 3. 9. 2020, čj. 1 Afs 313/2019-83. NSS ve shodě s krajským soudem konstatoval, že odvolání lze posoudit jako nepřijatelné podle § 144 odst. 4 daňového řádu pouze tehdy, nevzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového tvrzení. Správce daně nemůže v platebních výměrech odkázat na

výsledky daňové kontroly a zároveň nepřipustit odvolání s odkazem na § 144 odst. 4 daňového řádu.

[3] Následně žalovaný postupoval podle § 116 odst. 3 daňového řádu a spis vrátil finančnímu úřadu. Ten měl podle žalovaného postupovat podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu, zrušit napadená rozhodnutí, kterými odvolání stěžovatele proti platebním výměrům zamítl jako nepřipustná a řízení zastavil, a odvoláními se věcně zabývat. Dne 31. 3. 2021 finanční úřad vyhověl odvolání žalobce a zrušil svá rozhodnutí, kterými odvolání stěžovatele proti platebním výměrům zamítl jako nepřipustná a řízení zastavil.

[4] Proti rozhodnutím ze dne 31. 3. 2021 se žalobce znovu odvolal. Namítl, že krajský soud věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, a proto měl o daných odvoláních rozhodnout žalovaný (nikoliv finanční úřad).

[5] Rozhodnutím ze dne 14. 6. 2021 žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil napadená rozhodnutí, kterými správce daně zrušil rozhodnutí, kterými odvolání stěžovatele proti platebním výměrům zamítl jako nepřipustná a řízení zastavil. Své rozhodnutí odůvodnil tím, že díky postupu podle § 116 odst. 3 daňového řádu nemusel finanční úřad čekat na odvolací rozhodnutí, ale mohl rovnou vyhovět odvolání žalobce a následně přistoupit k meritornímu posouzení.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu. Namítl, že rozhodnutí finančního úřadu ze dne 31. 3. 2021 se měla zabývat i hmotněprávními otázkami. Žalovaný měl rozhodnutím ze dne 14. 6. 2021 změnit rozhodnutí, kterými správce daně zamítl odvolání stěžovatele proti platebním výměrům jako nepřipustná a řízení zastavil, a zároveň zrušit dodatečné platební výměry.

[7] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

2. Kasační řízení

[8] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvedl, že finanční úřad rozhodl o odvolání proti svým rozhodnutím, kterými odvolání stěžovatele proti platebním výměrům zamítl jako nepřipustná a řízení zastavil, podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu, avšak bez posouzení meritorní otázky. V řízení přitom nemohl pokračovat a následně vydat meritorní rozhodnutí, protože daňový řád neumožňuje zrušit rozhodnutí finančního úřadu a věc mu vrátit k dalšímu řízení. Věcné posouzení měl finanční úřad učinit již v procesním rozhodnutí o odvolání, nikoliv až v dalším samostatném rozhodnutí. Podle stěžovatele lze správnost takového postupu dovodit z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 6. 2021, čj. 10 Af 12/2019-74, a z rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2017, čj. 1 Afs 28/2017-25.

[9] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a také rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

pokračování

[10] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a odkázal na svou předchozí argumentaci. Žalovaný postupoval podle § 116 odst. 3 daňového řádu a zavázal finanční úřad, aby se po zrušení napadených rozhodnutí věcně zabýval důvodností odvolání stěžovatele (a následně rozhodl některým ze způsobů podle § 113 daňového řádu, tj. autoremedurou). V dané věci tedy bylo namíste nejprve rozhodnout o odvolání stěžovatele proti rozhodnutím, kterými správce daně zamítl odvolání stěžovatele proti platebním výměrům jako nepřipustná a řízení zastavil. To finanční úřad učinil. Podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu plně vyhověl stěžovateli a tato rozhodnutí zrušil. Následně mohl finanční úřad znovu (věcně) rozhodnout.

[11] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Stěžovatel uplatnil toliko jednu kasační námitku. Podle něj krajský soud nesprávně posoudil, zda finanční úřad měl za okolností nyní projednávané věci procesně i hmotněprávně rozhodnout v jediném rozhodnutí, nebo zvolil správný postup, jestliže nejprve odklidil nezákonná rozhodnutí o nepřipustnosti odvolání a zastavení řízení a teprve následně se zabýval meritem věci.

[14] Podle § 116 odst. 3 daňového řádu *zjistí-li odvolací orgán, že jsou u správce daně prvního stupně splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1, může vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně s odůvodněním obsahujícím právní názor, kterým je správce daně prvního stupně vázán, jinak o odvolání rozhodne sám.*

[15] Podle § 113 odst. 1 daňového řádu *správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, a) rozhodne o odvolání sám, pokud mu v plném rozsahu vyhoví a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, b) rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4, nebo c) odvolání zamítne a zastaví odvolací řízení, pokud je podané odvolání nepřipustné nebo bylo podáno po lhůtě.*

[16] Podle odst. 2 *nemůže-li správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, posoudit všechny údaje uvedené v odvolání z výsledků již provedeného řízení, řízení doplní o nezbytné úkony. Podle odst. 3 pokud správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, o odvolání nerozhodne sám, postoupí odvolání s příslušnou částí spisu a se svým stanoviskem bez zbytečného odkladu odvolacímu orgánu.*

[17] Podle NSS z žádného ustanovení daňového řádu nelze dovodit, že finanční úřad byl za daných okolností povinen rozhodnout jedním rozhodnutím, v němž by jednak zrušil svá rozhodnutí o zamítnutí odvolání pro nepřipustnost a zastavení řízení, a dále též zrušil dodatečné platební výměry. Jestliže správce daně odklízí nezákonné procesní rozhodnutí, kterým původně věc skončil, nemusí být v daném okamžiku ještě zřejmé, zda lze ihned rozhodnout také meritorně. Naopak § 113 odst. 2 daňového řádu předpokládá, že vyvstane

potřeba, aby správce daně doplnil řízení o nezbytné úkony. Citované ustanovení se přitom může uplatnit také tehdy, jestliže odvolací orgán vrátí věc správci daně postupem podle § 116 odst. 3 daňového řádu. Popsaná situace v nyní projednávané věci nastat nemusí, *a priori* ji však vyloučit nelze. Takový závěr by byl předčasný. Vyvstane-li potřeba doplnit nezbytné úkony, bude správce daně teprve poté postupovat některým ze způsobů podle § 113 odst. 1 nebo 3 daňového řádu. Z výše uvedeného je zřejmé, že řízení před správcem daně prvního stupně může pokračovat i po zrušení nezákonného procesního rozhodnutí. Teprve následně správce daně (příp. odvolací orgán) rozhodne o hmotněprávních otázkách.

[18] Nesprávnost postupu finančního úřadu nelze dovodit ani z rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 6. 2021, čj. 10 Af 12/2019-74. V tomto rozsudku městský soud zrušil rozhodnutí o odvolání, kterým žalovaný (totožný s žalovaným v této věci) zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně, jímž bylo zamítnuto opožděné odvolání a zastaveno řízení. Městský soud žalovaného upozornil, že může využít pravomoci podle § 116 odst. 3 daňového řádu a „*správci daně, u něhož jsou zjevně v daném případě splněny podmínky pro rozhodnutí podle § 113 odst. 1 písm. a) daňového řádu, věc vrátit k rozhodnutí a závazně jej přitom instruovat k tomu, aby při novém rozhodování o odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí tomuto odvolání v plném rozsahu vyhověl, tj. aby nepovažoval odvolání [...] za opožděné.*“ Dále městský soud konstatoval, že nic nebrání tomu, aby správce daně o odvolání sám (opět při využití autoremedury) rozhodl a věcně posoudil hmotněprávní otázky. V citovaném rozsudku městský soud nezaujal stanovisko, že by správce daně měl učinit pouze jedno rozhodnutí, v němž by rozhodl o včasnosti odvolání a zároveň též o merituu věci.

[19] Takový názor neplyne ani z rozsudku NSS ze dne 16. 5. 2017, čj. 1 Afs 28/2017-25. V něm NSS konstatoval, že § 116 odst. 3 daňového řádu má sloužit pro případy procesních pochybení správce daně prvního stupně, např. při nesprávném posouzení přípustnosti odvolání. Tehdy je namístě vrátit věc k rozhodnutí správci daně prvního stupně s odůvodněním a pokyny pro další řízení. „*To i z toho důvodu, že až poté, co správce daně rozhodne sám věc i meritorně, může poté i odvolací orgán (k odvolání účastníka) věc přezkoumat meritorně.*“ V citovaném rozsudku NSS neučinil závěr, že správce daně prvního stupně musí rozhodnout jedním rozhodnutím o procesních a hmotněprávních otázkách vznesených v původním odvolání.

[20] NSS shrnuje, že krajský soud při posouzení nyní projednávané věci nepochybil. V odůvodnění napadeného rozsudku přílehavě konstatoval, že předmětem řízení před daňovými orgány byla (v nyní řešené fázi) pouze procesní otázka, zda bylo odvolání stěžovatele přípustné. Za takového stavu bylo namístě, aby žalovaný v souladu s § 116 odst. 3 daňového řádu vrátil věc finančnímu úřadu s odůvodněním, které obsahuje závazný právní názor. Finanční úřad postupoval správně, jestliže nejprve zrušil nezákonné procesní rozhodnutí, čímž odstranil překážku ukončeného odvolacího řízení. Následně se mu otevřela možnost věcného posouzení a vydání meritorního rozhodnutí věci (příp. postoupení odvolání odvolacímu orgánu). Kasační námitka stěžovatele není důvodná.

4. Závěr a náklady řízení

pokračování

[21] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[22] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 26. ledna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu