

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobkyně: **Mgr. S. Č.**, zastoupené Mgr. Stanislavem Němcem, advokátem se sídlem Vinohradská 32, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 2. 2008, č. j. 655/05 – 130, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2010, č. j. 8 Ca 267/2008 - 201,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 5. 2010, č. j. 8 Ca 267/2008 - 201, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze, jímž byla zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2002 vydanému Finančním úřadem v Kolíně dne 16. 3. 2004, pod č. j. 28867/04/034912/4576, kterým byla stěžovatelce vyměřena daňová povinnost v částce 238 160 Kč.

Napadený rozsudek městského soudu je v dané věci již čtvrtým v pořadí. První rozsudek (ze dne 16. 5. 2006, č. j. 8 Ca 244/2005 - 61) vyšel z toho, že žalovaný věc posoudil správně po stránce hmotného práva (otázka daně z přidané hodnoty v případě zájezdů pořádaných cestovní kanceláří), avšak došlo k procesním pochybením v daňovém

řízení. Ve věci totiž bylo zahájeno vytýkací řízení, ačkoliv reálně šlo o daňovou kontrolu. Proto napoprvé městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek městského soudu byl ovšem zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2007, č. j. 2 Afs 169/2006 - 87, a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení se závazným právním názorem, aby posoudil, zda vedení vytýkacího řízení mohlo mít v daném případě vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, popř. do jakých práv stěžovatelky zasáhlo. Městský soud v Praze tedy dne 23. 7. 2007 vydal pod č. j. 8 Ca 158/2007 - 96 rozsudek, jímž žalobu zamítl, neboť dospěl k závěru, že vedení vytýkacího řízení v inkriminovaném případě nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. V poučení soud (nutno podotknout, že nesprávně) uvedl, že proti tomuto rozsudku není kasační stížnost přípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s."). Stěžovatelka přímo proti rozsudku městského soudu podala ústavní stížnost. O ní rozhodl Ústavní soud dne 19. 6. 2008 nálezem sp. zn. IV. ÚS 3114/07 tak, že rozsudek zrušil. Důvodem bylo, že (ve věci druhý) rozsudek městského soudu byl vydán bez jednání, aniž by s takovým postupem strany vyslovily souhlas, a stěžovatelce tedy bylo upřeno právo na soudní ochranu. Městský soud proto ve věci nařídil jednání a dne 30. 9. 2008 vydal pod č. j. 8 Ca 267/2008 – 138 třetí rozsudek, kterým žalobu zamítl. V něm městský soud vyšel opětovně z toho, že vedení vytýkacího řízení v inkriminovaném případě nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka tento rozsudek posléze napadla kasační stížností, jíž zdejší soud rozsudkem ze dne 24. 7. 2009, č. j. 2 Afs 30/2009 – 182, vyhověl, neboť shledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Městskému soudu vytknul opomenutí žalobních námitek, které se týkaly postupu správce daně v rozporu s pokynem Ministerstva financí DS-75 (dále jen „pokyn DS-75"), porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení a aplikace nesprávného znění zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH"), jakož i to, že se městský soud prakticky nezabýval hmotněprávní problematikou věci. Stěžovatelce však nepřisvědčil v názoru, že se městský soud nezabýval tím, zda na otázky, které její zástupce pokládal správci daně při ústním jednání, dostala od správce daně adekvátní odpověď. Nejvyšší správní soud tedy městský soud zavázal k tomu, aby žalobu stěžovatelky projednal v plném rozsahu žalobních bodů.

Městský soud v nyní napadeném čtvrtém rozsudku obsáhle konstatoval obsah svých předchozích rozhodnutí, a to včetně opakování zjištění ze správního spisu. Námitku aplikace nesprávného znění zákona o DPH posoudil jako nedůvodnou; konstatoval, že do práv stěžovatelky nebylo nikterak zasaženo tím, že nebyla provedena daňová kontrola, a očekávání stěžovatelky v tomto směru označil za neopodstatněné. Nepřisvědčil jí ani v názoru, že došlo k porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Pokud jde o hmotněprávní posouzení věci, ztotožnil se s žalovaným a ani v tomto smyslu neshledal ve věci žádná pochybení. Žalobu stěžovatelky proto zamítl.

Stěžovatelka proti tomu v kasační stížnosti uplatňuje důvody, které lze subsumovat pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka v nynější kasační stížnosti konkrétně uvádí, že, obdobně jako v předchozí kasační stížnosti, namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Městský soud v odůvodnění rozsudku pouze konstatoval, že stěžovatelka měla při ústním jednání před správcem daně právo klást otázky, ale již

se nezabýval tím, zda na tyto otázky dostala relevantní odpovědi. Dále se městský soud vůbec nezabýval závazností pokynu DS-75, který správci daně nařizuje vykonat daňovou kontrolu nebo místní šetření, pokud vzniknou pochybnosti při uplatnění nadměrného odpočtu DPH, ačkoliv právě k tomu jej Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku výslovně zavázal. Stěžovatelka na tento pokyn, v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, poukazovala jako na ustálenou správní praxi. Dále bylo rovněž jako jeden z žalobních bodů uvedeno porušení zásady dvojinstančnosti, neboť správce daně již v průběhu vytýkacího řízení konzultoval svůj postup s odvolacím orgánem. Městský soud však k tomuto bodu žaloby uvedl pouze to, že k porušení zásady dvojinstančnosti nedošlo, protože odvolací orgán nezměnil názor prvoinstančního orgánu. Stěžovatelka však uváděla, že rozpor mezi postupem správce daně a zásadou dvojinstančnoti nastal již v důsledku toho, že správce daně věc konzultoval s nadřízeným finančním ředitelstvím, přičemž ze spisu není patrné, zda mu konzultaci neposkytla stejná osoba, která posléze rozhodovala o odvolání stěžovatelky. Touto námitkou se však městský soud vůbec nezabýval. Konečně nepřezkoumatelnost způsobuje podle stěžovatelky i nedostatečné posouzení hmotněprávní otázky případu. Soud provedl výklad § 14 odst. 17 a § 17 odst. 6 zákona o DPH a dále se zabýval otázkou stanovení daně u cestovní přirážky, o čemž však nebyl spor. Klíčovou otázku, proč správce daně požaduje zdanit cestovní přirážku podle výše uvedených ustanovení, a to jako jednotlivou službu, však soud neposoudil. Ačkoliv se stěžovatelka snažila objasnit problematiku DPH v cestovním ruchu a poukázala na to, že nelze najít zákonnou oporu pro to, aby byl zdaněn výsledný produkt (cestovní služba) a zároveň jednotlivé dílčí služby v rámci cestovní služby, které nebyly poskytnuty samostatně, soud se tím nezabýval.

Ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelka namítá též vadu řízení před soudem, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť městský soud rozhodl bez jednání, ačkoliv k tomu strany nedaly souhlas.

Stěžovatelka rovněž poukazuje na ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*). Aby se stěžovatelka mohla před správcem daně úspěšně hájit, potřebovala vědět, jak je její činnost správcem daně posuzována (zda jako kombinace služeb cestovního ruchu, a pokud ano, proč tedy mají být zdaněny i jednotlivé služby). Proto kladla při ústním jednání dne 12. 3. 2004 otázky, kterými se chtěla dozvědět názor správce daně. V jeho odpovědích ovšem byly zjevné rozpory (stěžovatelka blíže poukazuje na protokol z jednání, který je součástí spisu). Soud nesprávně vyhodnotil odpovědi správce daně jako souladné proto, že na více než deset obsahově podobných otázek odpověděl správce daně s jedinou výjimkou stejně. Stěžovatelka ovšem v odpovědích vidí naprosté rozpory. Z protokolu podle ní plyne, že správce daně znal pouze částku, kterou doměřuje, ale nebyl s to odůvodnit, na základě jakých zákonných ustanovení tak činí. Správce daně byl nejenom zmaten v otázce zdaňování cestovních kanceláří (zda daňový subjekt prováděl kombinaci služeb či

poskytoval jednotlivé dílčí služby), ale i v procesních otázkách (zda je ve věci prováděna daňová kontrola).

Konečně stěžovatelka namítá též nesprávné hmotněprávní posouzení věci ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Správce daně chtěl zdanit jednak výsledný produkt (tj. cestovní službu), ale i jednotlivé služby v jejím rámci poskytnuté. Stěžovatelka takový postup považuje za zjevně absurdní, neboť služby poskytnuté v rámci kombinace jsou tak vlastně zdaněny dvakrát (jednou jako součást kombinace, podruhé samostatně). Tato situace je navíc zkomplikována tím, že v rozhodné době účinný zákon o DPH za standardní považuje způsob zdanění celého produktu, což je definováno v jeho § 14 odst. 17. Je ale povoleno, aby si daňový subjekt zvolil alternativní způsob, který je popsán v § 17 odst. 6 zákona, kdy jsou zdaněny jednotlivé služby, ale již není zdaněn výsledný produkt. Blíže stěžovatelka poukazuje na odbornou literaturu (Rambousek, J.: Cestovní kanceláře a daně. Praha: ASPI, 2003). Stěžovatelka uvádí, že z postupu správce daně ani z napadeného rozsudku není jasné, co vlastně stěžovatelka porušila. Stěžovatelka poskytovala jako výsledný produkt kombinaci služeb cestovního ruchu, nikoliv samostatně jednotlivé služby. Stěžovatelka základ daně vypočetla podle § 14 odst. 17 zákona o DPH. Ze zákona nevyplývá, že by měly být podle tohoto ustanovení zdaněny i jednotlivé služby, které byly použity pro kompletaci výsledné služby cestovního ruchu, a z teleologického výkladu je zřejmé, že se zdaňuje pouze výsledný produkt, nikoli současně také části, ze kterých je složen. Z tohoto důvodu je rozsudek Městského soudu v rozporu s § 10 odst. 1, 3 zákona o DPH.

Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podotýká, že námitky obsažené v kasační stížnosti jsou totožné s těmi, které stěžovatelka uváděla již v žalobě, k níž podal vyjádření v řízení před městským soudem. Důvody, na základě kterých byla stěžovatelce stanovena konkrétní výše daňové povinnosti, jsou podrobně rozvedeny v jeho rozhodnutí. Žalovaný proto v podrobnostech odkazuje na tyto písemnosti a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatelka je zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

Nejvyšší správní soud nicméně vážil, zda kasační stížnost není nepřípustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost *nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*. Výklad tohoto ustanovení provedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, publ. ve Sb. n. u. ÚS, Svazek č. 37, nález č. 119, str. 519; zde citovaná judikatura ÚS je dostupná rovněž na http://nalus.usoud.cz. V něm je uvedeno, že předmětné ustanovení *„zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto*

právním názorem řídil. Vztáhnout však citované ustanovení též na případy, kdy Nejvyšší správní soud pouze vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení, resp. nedostatečně zjištěný skutkový stav, by ve svých důsledcích mohlo vést k naprosté zbytečnosti Nejvyššího správního soudu, neboť by mohl tento soud v každé projednávané věci vždy prvním kasačním rozhodnutím vytknout jakoukoli (třebas i malichernou) procesní vadu a poté v druhém kasačním řízení kasační stížnost odmítnout, a tím odmítnout i věcný přezkum naříkaného rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva." V souzeném případě se Nejvyšší správní soud v předchozím rozhodnutí hmotněprávní stránkou sporu nezabýval. Rozsudek městského soudu byl zrušen pouze kvůli tomu, že v něm nebyly některé žalobní námitky městským soudem posouzeny. Nyní stěžovatelka ve své kasační stížnosti uplatňuje námitky, které zdejším soudem v předchozím řízení řešeny nebyly. Proto je kasační stížnost i v tomto směru přípustná.

Ze spisu vyplynulo, že za 3. čtvrtletí 2002 podala stěžovatelka daňové přiznání na daň z přidané hodnoty, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet v částce 229 938 Kč. V rozhodném období stěžovatelka působila s Ing. Š. a Ing. B. ve sdružení Dopravní kancelář MONATOUR a s Ing. Š. ve sdružení Cestovní kancelář MONATOUR. Výzvou podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád"), ze dne 14. 11. 2002 byla stěžovatelka vybídnuta k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání. Proběhlo několik místních šetření podle § 15 daňového řádu u účetní stěžovatelky M. R. (dne 7. 1., 19. 2., 21. 3., 28. 3. a 2. 4. 2003). Jak vyplynulo z úředního záznamu správce daně, skutečnosti zjištěné při místním šetření byly sděleny dne 30. 6. 2003 Ing. Š. (člen sdružení). Dále se uskutečnila ústní jednání – jak za účasti jmenované účetní (dne 12., 13. a 14. 11. 2003), tak stěžovatelky a daňového poradce Ing. Rambouska (dne 26. 11. 2003 a 12. 3. 2004). Jak vyplynulo z protokolu, naposledy uvedeného dne byli stěžovatelka i její zástupce (daňový poradce) seznámeni s provedeným šetřením a jeho výsledky a stěžovatelce, resp. jejímu zástupci, bylo umožněno klást správci daně k těmto výsledkům otázky, na něž pracovník správce daně odpovídal. Platebním výměrem vydaným Finančním úřadem v Kolíně dne 16. 3. 2004 byla stěžovatelce vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty v částce 238 160 Kč. Proti tomu podala stěžovatelka odvolání, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 2. 2005 zamítl. K námitce, že správce daně měl provádět daňovou kontrolu a nikoli vytýkací řízení, žalovaný uvedl, že správce daně pro přetrvávající pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání nemohl vytýkací řízení ukončit.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V logice přezkumu rozhodnutí krajských soudů se Nejvyšší správní soud musí nejdříve zabývat námitkami nepřezkoumatelnosti těchto rozhodnutí, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71; všechna zde citovaná rozhodnutí NSS jsou dostupná rovněž na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů již mnohokrát zabýval. Z konstantní judikatury zdejšího soudu vyplývá, že

nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74). V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, dospěl zdejší soud k závěru, že v situacích, kdy není 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, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. 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.

Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že se soud dostatečně nezabýval hmotněprávní problematikou věci, že neposoudil tvrzený nesoulad postupu správce daně s pokynem DS-75 a že se dostatečně nezabýval porušením zásady dvojinstančnosti daňového řízení.

Pokud jde o hmotněprávní posouzení věci, rozsudek městského soudu jisté odůvodnění v tomto smyslu obsahuje, což ostatně připouští sama stěžovatelka. Městský soud uvedl, jaká ustanovení zákona o DPH na věc dopadají a poukázal rovněž na pokyn Ministerstva financí D-218, jenž upravuje postup uplatňování DPH v cestovním ruchu. Dále konstatoval správnost závěrů žalovaného o výši daňové povinnosti stěžovatelky a ve stručnosti uvedl, na základě jaké úvahy k takovému závěru dospěl. Nelze mít tedy za to, že by z napadeného rozsudku nebylo množné zjistit, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatelky v žalobě. Argumentace stěžovatelky navíc zjevně směřuje spíše proti věcným závěrům soudu v této otázce, než proti nepřezkoumatelnosti jeho rozsudku. Obsahovou správnost závěru městského soudu však zdejší soud při úvahách o přezkoumatelnosti jeho rozhodnutí neposuzuje.

Stěžovatelce je nicméně nutno přisvědčit, že ani v nyní napadeném rozsudku se městský soud nezabýval otázkou, zda správce daně postupoval v souladu s pokynem DS-75. Podle jejího názoru byla tímto pokynem zavedena správní praxe, pročež byl správce daně povinen se jím řídit. Stěžovatelka se tedy domnívá, že mohla legitimně očekávat, že v její věci bude provedena daňová kontrola v souladu s tímto pokynem. Městský soud v rozsudku pouze konstatoval závěry vyslovené zdejším soudem v rozsudku sp. zn. 2 Afs 169/2006, že neprovedení daňové kontroly nelze samo o sobě považovat za zkrácení práv žalobkyně ani za důvod zrušení rozhodnutí žalovaného, aniž by se však zabýval výše uvedenými konkrétními námitkami týkajícími se závaznosti pokynu DS-75. Předpoklad stěžovatelky, že bude zahájena daňová kontrola, označil soud za lichý, neboť z Protokolu o ústním jednání Finančního úřadu v Kolíně ze dne 12. 3. 2004, č. j. 23870/04/034911/1045, nelze takový úmysl správce daně dovodit. Skutečnost, že stěžovatelka takový postup předpokládala právě na základě pokynu DS-75 však nikterak nezohlednil. Z odůvodnění

rozsudku není tím pádem jasné, jakým způsobem a zda vůbec městský soud o této námitce uvážil. Takové odůvodnění je proto nutné považovat za nedostatečné.

Porušení zásady dvojinstančnosti řízení spatřovala stěžovatelka v tom, že správce daně svůj postup konzultoval s nadřízeným orgánem. Z napadeného rozsudku je již na první pohled patrné, že tato námitka nebyla soudem zcela opomenuta. Soud k tomu uvedl, že pokud odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení odstraňuje vady předchozího řízení, doplňuje zjištění správního orgánu prvního stupně, nebo mu uloží, aby tak učinil sám, je povinen respektovat základní zásady daňového řízení, včetně zásady dvojinstančnosti. Dospěje-li odvolací orgán k odlišnému hodnocení věci na základě důkazů, které byly provedeny teprve v odvolacím řízení, má daňový subjekt právo být s takovými důkazy i s novým hodnocením věci seznámen, aby mohl předložit vlastní důkazy a polemizovat s věcnými závěry odvolacího orgánu. Soud konstatoval, že o takovou situaci se v nyní projednávané věci nejedná, a stěžovatelce proto v jejím názoru nepřisvědčil. Otázkou však zůstává, zda lze, s ohledem na obsah předmětné žalobní námitky, považovat její vypořádání městským soudem za dostatečné.

Nejvyšší správní soud se ve své judikatuře zásadou dvojinstančnosti daňového řízení již podrobně zabýval. V rozsudku ze dne 29. 6. 2006, č. j. 2 Afs 143/2004 – 105, uvedl: „*Zásada dvojinstančnosti daňového řízení tak vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvém stupni řádným opravným prostředkem, konkrétně odvoláním, za podmínek stanovených daňovým řádem (srovnej např. § 48 odst. 1 nebo § 51 odst. 5 daňového řádu). O odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejblíže vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvém stupni. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo. Z předkládací zprávy prvoinstančního správce daně nesporně plyne, že v konkrétní věci žalobkyně bylo konzultováno s pracovníkem jiného orgánu, že tento pracovník vyjádřil na věc svůj názor, správce daně prvého stupně se s ním ztotožnil a podle něj rozhodl. Z následného jednání u správce daně druhého stupně je pak zřejmé, že onen pracovník, který konzultaci poskytl, pracuje ve stejném oddělení jako pracovnice pověřené vyřízením odvolání žalobkyně. Nebylo dokonce vyloučeno, že tím pracovníkem mohla být jedna z nich. Každopádně věděly, o kterého pracovníka se jedná, tedy minimálně s ním musely o celé záležitosti hovořit. Z uvedeného je zřejmé, že v důsledku takového postupu se zásada dvojinstačnosti řízení otřásá v základech. Je samozřejmě povinností finančních ředitelství poskytovat finančním orgánům nižších stupňů metodickou pomoc, jak lze dovodit z ustanovení § 9 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Tento zákon, ani daňový řád, však neříkají nic o tom, že by pracovník finančního úřadu byl oprávněn konzultovat konkrétní daňový případ s pracovníkem finančního ředitelství, který může z titulu svého pracovního zařazení rozhodovat ve věci o odvolání daňového subjektu. Vždyť jak asi rozhodne o odvolání účastníka řízení pracovník finančního ředitelství, který již v téže věci poradil pracovníkovi finančního úřadu, jak má ve věci rozhodnout? Takový postup je dle Nejvyššího správního soudu flagrantním porušením zásady dvojinstančnosti, neboť možnost odvolání je poskytnuta pouze formálně.*“ Rovněž Ústavní soud se vyjádřil k významu a podstatě zásady dvojinstančnosti daňového řízení v nálezu ze dne 16. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 493/06, v němž uvedl: „*Zakotvil-li zákonodárce jako jednu ze zásad daňového řízení dvojinstančnost tím, že mimo jiné vyloučil pracovníky*

odvolacího orgánu z činnosti orgánu prvostupňového, je legitimním očekáváním daňových subjektů nestranné posouzení jejich věci odvolacím orgánem. Případné nerespektování zásady dvojinstančnosti stanovené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, spočívající např. v tom, že odvolací orgán dá v konkrétní věci orgánu prvního stupně pokyn, jak má být rozhodnuto, vedlo by k tomu, že by odvolání nemohlo dosáhnout zákonem sledovaného účelu dvojího posouzení věci ve správním řízení, což by ve svém důsledku podkopávalo důvěru občanů ve veřejnou správu, a tím i v demokratický právní stát samotný.“

Z výše citované judikatury je zřejmé, že k porušení zásady dvojinstančnosti dochází v daňovém řízení zejména tehdy, pokud v odvolacím řízení rozhoduje týž úředník, s nímž správce daně věc konzultoval v průběhu prvostupňového řízení. V nyní projednávané věci stěžovatelka v žalobě namítala, že právě taková situace mohla nastat, neboť v protokolu o ústním jednání ze dne 12. 3. 2004, je uvedeno, že správce daně zjištěné skutečnosti konzultoval na Finančním ředitelství v Praze; přitom nelze přehlédnout, že z protokolu není patrné, který pracovník finančního ředitelství správci daně konzultaci poskytl a zda se tedy nejednalo o tutéž osobu, která posléze rozhodovala o odvolání stěžovatelky. Bylo-li by tomu tak, jednalo by se nepochybně o postup v rozporu se zásadou dvojinstančnosti daňového řízení. Je třeba rovněž zdůraznit, že bylo na žalovaném, aby tvrdil a doložil, že námitka stěžovatelky nemá reálný podklad. Ten však pouze ve vyjádření k žalobě námitku obecně odmítl s tím, že poskytování metodické povinnosti správcům daně je jeho zákonnou povinností a v dalších písemných vyjádřeních ani ve vyjádřeních při jednání soudu k tomu nic konkrétního neuvedl. Městský soud se však předmětnou námitkou z tohoto hlediska vůbec nezabýval a jeho vypořádání žalobní námitky je provedeno ze zcela jiných hledisek, než na kterých stála žalobní námitka (viz bod IV. žaloby).

Nejvyšší správní soud proto dospívá k závěru, že pokud se městský soud ve svém rozsudku dostatečně nevypořádal s výše uvedenými otázkami, zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Chybějící úvahy městského soudu o žalobních námitkách však nemohou být nahrazeny kasačním soudem; bude proto na městském soudu, aby se v dalším řízení opětovně zabýval těmito otázkami, ve svém rozhodnutí se s nimi přezkoumatelným způsobem vypořádal a přitom zohlednil rovněž závěry plynoucí z výše citované judikatury.

Stěžovatelka v kasační stížnosti rovněž namítala, že řízení před městským soudem bylo zatíženou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť soud rozhodl bez jednání, ačkoliv k tomu nebyl dán souhlas účastníků. Soud správně po zrušení předchozího rozsudku znovu poučil účastníky řízení o možnosti rozhodnout o věci bez jednání. Stěžovatelce bylo poučení doručeno dne 30. 10. 2009 a bylo v něm mimo jiné uvedeno, že podle § 51 odst. 1 s. ř. s. může soud rozhodnout bez jednání, jestliže s takovým postupem účastníci souhlasí nebo jej sami navrhli, přičemž se má za to, že je souhlas udělen, nevyjádří-li účastník ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovým postupem. Stěžovatelka se však ve stanovené lhůtě nevyjádřila, a tudíž nastala zákonná fikce souhlasu s rozhodnutím bez jednání. Souhlas či nesouhlas s rozhodnutím soudu bez jednání může účastník změnit, pokud tak jednoznačně učiní dříve, než soud rozhodl. Stěžovatelka však v daném případě přípisem doručeným soudu až dne 3. 12. 2009 zaslala plnou moc udělenou daňovému

poradci a sdělila, že žádá, aby byl pro další jednání obeslán. Takové vyjádření však není dostatečně určitým sdělením, že původně udělený souhlas je odvoláván a že žalobkyně trvá na nařízení jednání soudu. Pokud soud za dané situace nepřistoupil k nařízení jednání, nelze mít za to, že by tím zatížil řízení vadou ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (k tomu viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2004, č. j. 6 Azs 36/2003 – 50, publ. pod č. 641/2005 Sb. NSS).

Na základě všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je městský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s).

Nejvyšší správní soud se za dané situace již nezabýval tím, zda je rozhodnutí městského soudu rovněž stiženo nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., či zda je zatíženo vadou řízení ve smyslu písm. b) citovaného ustanovení. Tyto otázky by mohl zdejší soud přezkoumat teprve tehdy, pokud by městského soudu v úplnosti posoudil všechny žalobní námitky, což dosud řádně neučinil.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti městský soud rozhodne v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 6. září 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu