

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **P. P.,** zastoupený JUDr. Zdeňkem Bučkem, advokátem se sídlem Jungmannova 1031, Kyjov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 98/4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, č. j. 29 Ca 204/2009 - 55,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 3. 2011, č. j. 29 Ca 204/2009 – 55, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 8. 2009, č. j. 11403/09-1100-709857, rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 8. 2009, č. j. 11405/09-1100-709857, rozhodnutí Finančního úřadu v Kyjově ze dne 25. 2. 2009, č. j. 16830/09/310912709258, a rozhodnutí Finančního úřadu v Kyjově ze dne 25. 2. 2009, č. j. 16831/09/310912709258, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 13 640 Kč do šedesáti (60) dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Zdeňka Bučka, advokáta.

Odůvodnění:

Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89414/08/310912709258, vydaným podle § 55 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v obnoveném řízení zrušil Finanční úřad v Kyjově rozhodnutí o konkludentním

vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a vyměřil žalobci daň ve výši 599 020 Kč. Dalším rozhodnutím ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89425/08/310912709258, vydaným podle § 55 odst. 8 zákona o správě daní v obnoveném řízení zrušil Finanční úřad v Kyjově rozhodnutí o konkludentním vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 a vyměřil žalobci za toto zdaňovací období daň ve výši 366 772 Kč.

Proti oběma rozhodnutím o vyměření daně podal žalobce odvolání. Finanční úřad v Kyjově však rozhodnutími ze dne 25. 2. 2009, č. j. 16830/09/310912709258 a č. j. 16831/09/310912709258, řízení o odvolání podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní zastavil. V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvedl, že žalobce podal odvolání dne 15. 1. 2009. Vzhledem k tomu, že odvolání neobsahovala předepsané náležitosti, byl žalobce vyzván podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní k jejich doplnění ve lhůtě 15 dnů od dne následujícího po dni doručení výzev. Výzvy byly žalobci doručeny dne 20. 1. 2009, lhůta k doplnění tedy uplynula dne 5. 2. 2009. Žalobce však doplnil odvolání až po uplynutí stanovené lhůty, neboť podání, jimiž byla odvolání doplněna, byla předána k poštovní přepravě dne 11. 2. 2009 a doručena správci daně dne 12. 2. 2009. Z tohoto důvodu správce daně řízení o odvolání zastavil.

Proti oběma rozhodnutím o zastavení řízení podal žalobce další odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 26. 8. 2009, č. j. 11403/09-1100-709857 a č. j. 11405/09-1100-709857, zamítl. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně nepochybil, neboť jeho postup odpovídal zákonu. Zcela správně vyzval žalobce k doplnění náležitostí odvolání výzvami ze dne 19. 1. 2009, v nichž uvedl chybějící zákonné náležitosti odvolání. K doplnění odvolání stanovil správce daně lhůtu 15 dnů a upozornil žalobce na následky nedoplnění odvolání. Vzhledem k tomu, že žalobce stanovenou lhůtu nedodržel, dospěl žalovaný k závěru, že správce daně oprávněně zastavil odvolací řízení.

Žalobce podal proti uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 3. 2011, č. j. 29 Ca 204/2009 - 55, zamítl. Krajský soud v prvé řadě uvedl, že nesouhlasí s tvrzením žalobce, že odvolání proti rozhodnutím o vyměření daně obsahovala pouze chyby v psaní. V této souvislosti uvedl, že odvolání byla označena jako „Odvolání proti rozhodnutí F. Ú. Kyjov č. j. 89425/08/310912709258, vydaného Finančním úřadem v Kyjově dne 16. 12. 2008“ a „Odvolání proti rozhodnutí F. Ú. Kyjov č. j. **894114**/08/310912709258, vydaného Finančním úřadem v Kyjově dne 16. 12. 2008“ (důraz doplněn). Krajský soud dále poukázal na to, že žalobce byl označen rodným číslem s jinou „koncovkou“, než jaká mu byla přidělena. V textu obou odvolání pak bylo nesprávně uvedeno, že se odvolání podává proti rozhodnutí č. j. **894114**/08/310912709258 a že tímto rozhodnutím správce daně doměřil daň z příjmů právnických osob za rok 2001. Podle krajského soudu správce daně řádně poučil žalobce o uvedených vadách odvolání a vyzval ho k doplnění odvolání ve lhůtě 15 dnů od doručení výzev. Žalobce odstranil uvedené vady podáními, která byla předána k poštovní přepravě a doručena správci daně až po uplynutí stanovené lhůty. Z tohoto důvodu se krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného, že byly dány důvody k zastavení řízení. Dále uvedl, že v odvoláních chyběla řada zákonných náležitostí vymezených v § 48 odst. 4 zákona o správě daní, zejména jednoznačná identifikace napadeného rozhodnutí, neboť v obou odvoláních bylo uvedeno neexistující jednací číslo rozhodnutí: **894114**/08/310912709258.

Z odvolání nebylo zřejmé ani to, zda je podal žalobce, neboť v nich bylo uvedeno chybné rodné číslo. V textu bylo navíc nesprávně uvedeno, že žalobci byla doměřena daň z příjmů právnických osob, přičemž předmětná rozhodnutí se týkala vyměření daně z příjmů fyzických osob. Krajský soud proto dospěl k závěru, že byly dány důvody k vydání výzev k doplnění odvolání. Ostatně žalobce těmto výzvám správce daně vyhověl a vady, byť opožděně, odstranil. Krajský soud dále s poukazem na dřívější judikaturu správních soudů uvedl, že předmětem projednání může být pouze odvolání se všemi náležitostmi. Pokud si tedy správce daně postupem podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní ujasňoval, která rozhodnutí byla napadena, nelze to považovat za zbytečné zatěžování účastníka řízení.

V souvislosti s další žalobní námitkou krajský soud konstatoval, že správce daně neměl zastavovat řízení s odkazem na § 27 odst. 1 písm. g) zákona o správě daní, nýbrž pouze s odkazem na § 48 odst. 5 zákona o správě daní. Podle krajského soudu se však nejedná o vadu, pro kterou by bylo třeba rozhodnutí zrušit. Důvodnou neshledal krajský soud ani námitku, podle níž nebyla napadená rozhodnutí žalovaného žalobci řádně doručena. Žalobce v této souvislosti namítal, že v době doručení nebyl zastoupen dřívějším zástupcem JUDr. Andrýskem, jemuž byla rozhodnutí doručena, neboť od 16. 7. 2009 pověřil zastupováním JUDr. Bučka. Podle krajského soudu ovšem je rozhodující, že se správce daně dozvěděl o odvolání plné moci až po doručení rozhodnutí žalovaného JUDr. Andrýskovi a tato rozhodnutí tak byla doručena v souladu se zákonem. Krajský soud dále shledal nedůvodnou i námitku, že v řízení před finančními orgány došlo k porušení práva na spravedlivý proces a principu dobré správy. Pokud jde o žalobní námitky týkající se tvrzeného uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně, otázky doměření daně do budoucna, možnosti zahájení namátkové daňové kontroly a tvrzeného porušení práva na vyměření daně ve správné výši, konstatoval krajský soud, že nemají přímou souvislost s důvody zastavení řízení.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností. Uvedl, že ji opírá o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a e) s. ř. s., ve skutečnosti však uplatnil pouze námitky podřaditelné pod § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Stěžovatel zároveň navrhl, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek podle § 107 ve spojení s § 73 odst. 2 až 4 s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2011.

Stěžovatel v prvé řadě namítá prekluzi práva na vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2000 a 2001. Uvedl přitom, že z důvodu prekluze práva na vyměření daně zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 14. 1. 2010, č. j. 29 Ca 40/2008 – 46, rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2007, č.j. 21064/07-1102-705050, a rozhodnutí správce daně ze dne 2. 11. 2007, č. j. 83305/07/310912/9258, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002.

Dále stěžovatel namítá, že nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro zastavení řízení. Výzvy k doplnění odvolání proti rozhodnutí správce daně podle jeho názoru jsou nezákonné, neboť podaná odvolání měla všechny zákonem stanovené náležitosti. Obsahovala chyby v psaní, přesto však bylo zřejmé, čeho se odvolání týkají, a byly namítány nesprávnosti rozhodnutí správce daně. Stěžovatel na výzvy k doplnění odvolání reagoval, byť pozdě, ale ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení byla odvolání perfektní. Správce daně postupoval podle názoru stěžovatele při odstraňování vad formalisticky, pokud se nezabýval věcně námitkami uplatněnými v odvoláních.

Stěžovatel dále nesouhlasí se závěry krajského soudu ohledně pochybení správce daně spočívajícího v tom, že nesprávně opřel rozhodnutí o zastavení řízení vedle § 48 odst. 5 zákona o správě daní také o § 27 odst. 1 písm. g) téhož zákona. Podle stěžovatele se jedná o zásadní pochybení, které činí rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení nezákonnými a které mělo vést ke zrušení napadených rozhodnutí.

Pokud jde o otázku doručení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, namítá stěžovatel, že tato rozhodnutí nebyla řádně doručena stěžovateli ani jeho zástupci. Stěžovatel nebyl v době doručení rozhodnutí, tj. 28. 8. 2009, zastoupen JUDr. Andrýskem, jehož oprávnění k výkonu advokacie zaniklo z důvodu prohlášení konkursu na jeho majetek. Od 16. 7. 2009 proto pověřil stěžovatel zastupováním JUDr. Zdeňka Bučka, jemuž měly být písemnosti doručovány. Krajský soud neposoudil ukončení plné moci JUDr. Andrýska z hlediska § 8b odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii (dále jen „zákon o advokacii“). K tomu stěžovatel dodal, že správce daně nebyl oprávněn pravomocně doměřit daň do doby 31. 12. 2009, neboť se jednalo o budoucí termín.

Stěžovatel dále doplnil, že v důsledku postupu správce daně došlo k porušení jeho práva na nezávislou soudní kontrolu moci výkonné, práva na spravedlivý proces a práva na vyměření daně ve správné výši. Další námitkou je rozpor s principem dobré správy a veřejné správy jako služby, neboť postup finančních orgánů nutí stěžovatele k podávání žalob a oddaluje konečné vyřízení věci. V této souvislosti stěžovatel s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že rozhodnutí finančních orgánů o zastavení řízení je rozhodnutím, které podléhá soudnímu přezkumu.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na závěry krajského soudu, s nimiž souhlasí, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl především to, že uplatněný důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze považovat za opodstatněný, neboť krajský soud žalobu projednal, tedy neodmítl žalobu ani nezastavil řízení. Podle žalovaného je podstatné, že rozhodnutí o zastavení řízení lze přezkoumat pouze v rozsahu splnění podmínek pro zastavení řízení podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní. Pokud jde o vady předmětných odvolání proti rozhodnutím správce daně, uvedl žalovaný, že stěžovatel některé části své argumentace uplatnil až v podané kasační stížnosti. Takto formulované námitky proto podle jeho názoru nelze brát v potaz. V souvislosti s námitkou týkající se změny zastoupení stěžovatele v řízení před finančními orgány uvedl žalovaný, že stěžovatel udělil plnou moc JUDr. Bučkovi dne 16. 7. 2009, ale správci daně byla doručena až dne 21. 9. 2009 a podáním doručeným 5. 10. 2009 stěžovatel sdělil správci daně, že došlo ke dni 29. 5. 2009 k ukončení zastoupení JUDr. Andrýskem. Stěžovatel neupřesnil, jakým způsobem došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces tím, že rozhodnutí žalovaného byla doručena JUDr. Andrýskovi, přestože stěžovatel zastoupený JUDr. Bučkem podal proti těmto rozhodnutím včasnou žalobu.

Nejvyšší správní soud usnesením ze dne 21. 7. 2011, č. j. 5 Afs 35/2011 – 119, přiznal kasační stížnosti odkladný účinek spočívající v tom, že až do skončení řízení před Nejvyšším správním soudem se pozastavují účinky rozhodnutí Finančního úřadu v Kyjově ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89414/08/310912709258, ve spojení s rozhodnutím Finančního úřadu v Kyjově ze dne 25. 2. 2009, č. j. 16830/09/310912709258, a s rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 8. 2009, č. j. 11403/09-1100-709857, a rozhodnutí Finančního úřadu v Kyjově ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89425/08/310912709258, ve spojení s rozhodnutím

Finančního úřadu v Kyjově ze dne 25. 2. 2009, č. j. 16831/09/310912709258, a s rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 8. 2009, č. j. 11405/09-1100-709857.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V posuzované věci stěžovatel brojí proti dvěma rozhodnutím žalovaného, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dvěma rozhodnutím správce daně o zastavení řízení o odvolání podle § 48 odst. 5 věty páté zákona o správě daní. Povahou přezkoumávaných rozhodnutí je dán také rozsah soudního přezkumu napadených rozhodnutí finančních orgánů. Vzhledem k tomu, že se rozhodnutí správce daně o zastavení řízení, jakož i související rozhodnutí žalovaného opírají výlučně o zákonem stanovené důvody pro zastavení odvolacího řízení, aniž by se finanční orgány zabývaly meritorním posouzením námitek, které stěžovatel uplatnil proti rozhodnutím správce daně, jimiž byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a 2001, je soudní přezkum rozhodnutí finančních orgánů omezen pouze na otázku, zda byly v daném případě naplněny zákonem stanovené důvody pro zastavení odvolacího řízení či nikoliv. Soudy ve správním soudnictví nemohou v daném případě meritorně posuzovat otázku, zda stěžovateli byla rozhodnutím správce daně prvního stupně řádně vyměřena daň z příjmů fyzických osob či nikoliv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 17/2003 - 52, publikovaný pod č. 340/2004 Sb. NSS). Z uvedeného důvodu se tedy Nejvyšší správní soud nemohl zabývat meritorními námitkami, kterými stěžovatel brojil přímo proti vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a roku 2001. To se týká námitky prekluze práva na vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní (jakkoli by v řízení o žalobě směřující přímo proti odvolacímu a prvostupňovému rozhodnutí o vyměření daně musel správní soud přihlížet k případné prekluzi daně z úřední povinnosti), námitky zahájení namátkové daňové kontroly a námitky porušení práva na vyměření daně ve správné výši. Stejně tak se Nejvyšší správní soud nezabýval ani značně nesrozumitelným tvrzením stěžovatele, že správce daně nebyl oprávněn doměřit daň do 31. 12. 2009, neboť se jednalo o budoucí termín.

Nejvyšší správní soud se proto zabýval v mezích uplatněných stížních námitek posouzením otázky, zda byly v daném případě splněny zákonem stanovené podmínky pro zastavení odvolacího řízení. Zastavit řízení o odvolání podle § 48 odst. 5 věty páté zákona o správě daní lze pouze za splnění zákonem stanovených podmínek, tedy v případech, kdy z důvodu obsahových nedostatků, které brání přezkumu rozhodnutí prvního stupně, nelze odvolání vůbec projednat a stěžovatel nevyhoví výzvě k doplnění chybějících náležitostí. Nejvyšší správní soud proto v prvé řadě zkoumal, zda podaná odvolání proti rozhodnutím správce daně skutečně trpí takovými nedostatky, které je činí

ve svém důsledku neprojednatelnými, jak uvedl v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud.

Podle § 48 odst. 4 zákona o správě daní musí odvolání obsahovat tyto náležitosti:
a) přesné označení správce daně,
b) přesné označení odvolatele,
c) číslo jednací, případně číslo platebního výměru nebo jinou jednoznačnou identifikaci rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje,
d) uvedení rozporu s právními předpisy či skutkovým stavem nebo jiné důvody osvědčující nesprávnost nebo nezákonnost napadeného rozhodnutí,
e) návrh důkazních prostředků k tvrzením v odvolání uvedeným, není-li odvoláním namítán jen rozpor s právními předpisy,
f) navrhované změny či zrušení rozhodnutí.

V daném případě finanční orgány vytýkaly stěžovateli, že podaná odvolání obsahují nesprávná označení odvolatele, neboť je zde uvedeno nesprávně rodné číslo, a že jsou nesprávně označena rozhodnutí správce daně, proti nimž odvolání směřují, neboť v textu obou předmětných odvolání je uvedeno neexistující jednací číslo rozhodnutí a nesprávný údaj o tom, že napadeným rozhodnutím byla stěžovateli doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Dále správce daně vyzval stěžovatele, aby jednoznačně identifikoval protokol o zahájení daňové kontroly, na nějž stěžovatel poukazoval v odvoláních, uvedl důvody jeho nesprávnosti či nezákonnosti a dále aby uvedl, čeho se domáhá, neboť v odvoláních navrhl zrušení neexistujícího rozhodnutí. Poté, co stěžovatel vytýkané vady ve stanovené lhůtě neodstranil, správce daně řízení o odvolání zastavil. Tímto postupem tedy byl vyloučen meritorní přezkum rozhodnutí, jimiž byla stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob.

Z obsahu podání, která jsou součástí správního spisu, je zřejmé, že odvolání skutečně obsahují všechny uvedené nedostatky, k jejichž odstranění správce daně stěžovatele vyzval. Nicméně s výtkami finančních orgánů lze souhlasit pouze do té míry, že obě předmětná odvolání, která jsou obsahově takřka totožná, jsou psána nedbale a obsahují zjevné nesprávnosti, zejména pokud jde o uvedení jednacího čísla napadených rozhodnutí a uvedení chybného rodného čísla stěžovatele. I přes tyto nesprávnosti však podaná odvolání obsahují všechny skutečnosti nezbytné pro jeho projednání. Nelze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že si žalovaný nemohl být jist, jaká rozhodnutí jsou odvoláními napadena a kdo odvolání podal. Z obsahu odvolání je totiž zřejmé, že stěžovatel řádně označil správce daně, a lze jednoznačně identifikovat i rozhodnutí, jež odvoláními napadal. Uvedl také dostatečně konkrétní údaje o své osobě jako odvolateli a podrobně popsal důvody, pro které rozhodnutí správce daně napadal, tedy uvedl podrobnou argumentaci, proč se domnívá, že rozhodnutí správce daně jsou nezákonná.

Pokud jde o označení odvoláními napadených rozhodnutí, je třeba v prvé řadě poukázat na to, že stěžovatel již v záhlaví obou odvolání označil správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřovalo, tj. Finanční úřad v Kyjově, a v případě odvolání proti rozhodnutí, kterým mu byla doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001, uvedl v záhlaví i v označení věci zcela správně, že se jedná o odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89425/08/310912709258. Jestliže stěžovatel dále v odvolání uvedl nesprávně, že napadá rozhodnutí

č. j. 894114/08/310912709258, jedná se nejspíše o chybu v psaní, která ovšem pochybnosti o tom, které rozhodnutí je napadeno, nevyvolává. To potvrzuje i skutečnost, že stěžovatel v odvolání uvedl, že napadeným rozhodnutím mu byla vyměřena daň ve výši 366 772 Kč, což bezpochyby také svědčí o tom, že stěžovatel tímto odvoláním napadl rozhodnutí správce daně ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89425/08/310912709258. Obdobně je třeba hodnotit i vytýkané nedostatky identifikace napadeného rozhodnutí v odvolání proti rozhodnutí ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89414/08/310912709258, kterým správce daně vyměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000, pouze s tím rozdílem, že zde odvolatel i v záhlaví a v označení věci uvedl „č. j. **894114**/08/310912709258“ namísto správného označení „č. j. **89414**/08/310912709258“.

Vytkl-li správce daně stěžovateli, že v odvoláních neuvedl, čeho se domáhá, neboť v nich navrhl zrušení neexistujícího rozhodnutí, je třeba i toto pochybení vnímat v kontextu celého obsahu obou odvolání. Z obsahu odvolání je zjevné, že stěžovatel napadá rozhodnutí správce daně ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89425/08/310912709258, a rozhodnutí ze dne 16. 12. 2008, č. j. 89414/08/310912709258. Pokud tedy stěžovatel v závěru odvolání uvedl, že se domáhá zrušení rozhodnutí, pak je třeba dovodit, že se domáhal zrušení právě těchto rozhodnutí, přestože v návrzích uvedl nesprávná čísla jednací napadených rozhodnutí. Nic nenasvědčuje tomu, že by měl stěžovatel navrhovat zrušení jiných rozhodnutí správce daně.

Jako nesprávný se pak jeví rovněž názor krajského soudu, že si správce daně nemohl být jist, kdo podal odvolání, neboť stěžovatel je v odvoláních označen chybným rodným číslem. Finanční orgány i krajský soud v této souvislosti pominuly skutečnost, že obě odvolání obsahují zcela konkrétní údaje o jménu a bydlišti, jimiž je stěžovatel jednoznačně identifikován. Byť stěžovatel v obou odvoláních uvedl nesprávné rodné číslo X, namísto Y, je přesto zcela zřejmé, že se jedná o pouhou nepřesnost v psaní, která v daném případě nemohla mít na identifikaci odvolatele žádný vliv. Ostatně správce daně a následně žalovaný i nadále jednaly v řízení jako s odvolatelem právě se stěžovatelem a s nikým jiným. Ani jim tedy žádné pochybnosti o osobě odvolatele nevznikly.

Je proto třeba konstatovat, že výtky finančních orgánů, které dospěly k závěru, že odvolání neobsahují zákonem stanovené náležitosti nezbytné pro projednání věci, jsou neoprávněné. V daném případě tyto náležitosti i přes zjištěné nepřesnosti obě odvolání obsahovala. Z jejich obsahu je zřejmé, kdo odvolání podal, která rozhodnutí správce daně byla napadena a z jakých důvodů, i čeho se stěžovatel domáhal. Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že obě odvolání obsahovala všechny zákonem stanovené náležitosti a byla i přes zjištěné nedostatky meritorně projednatelná.

Nejvyšší správní soud shledal pochybení finančních orgánů i v tom, že nepřihlédly ke skutečnosti, že stěžovatel zjištěné nesprávnosti odvolání ještě před vydáním rozhodnutí o zastavení řízení opravil, byť tak učinil až po uplynutí stanovené patnáctidenní lhůty. Obdobnou situací, kdy správce daně před vydáním rozhodnutí o zastavení řízení obdržel žádané doplnění odvolání, byť po lhůtě k tomu stanovené, se zabýval již Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 25. 8. 2006, č. j. 10 Ca 184/2005 – 21, publikovaném pod č. 1019/2007 Sb. NSS, v němž uvedl následující (pozn.: jako „daňový řád“ je v citaci označován zákon o správě daní): „***Ust. § 48 odst. 5 daňového řádu spojuje zastavení řízení se skutečností, že odvolatel nevyhoví výzvě k doplnění odvolání, nikoli tedy, že výzvě nevyhoví***

*„**ve stanovené lhůtě**“. Smyslem této lhůty a procesní sankce zastavení řízení, je přimět odvolatele, aby vady odvolání odstranil. Pokud tak neučiní, je správce daně oprávněn řízení zastavit. **Pokud však správce daně bezprostředně po uplynutí stanovené lhůty o zastavení řízení nerozhodne a v době rozhodnutí o zastavení řízení již má k dispozici z hlediska zákonem stanovených náležitostí perfektní odvolání a byla tedy odstraněna překážka odvolacího řízení, bylo by přepjatým formalismem, který neodpovídá dikci ani účelu ust. § 48 odst. 5 daňového řádu, odvolací řízení zastavit.** Odvolací daňové řízení není ovládáno koncentrační zásadou. Podle ust. § 48 odst. 7 daňového řádu může odvolatel odvolání doplňovat a pozměňovat až do doby, kdy je o něm rozhodnuto. Obdobně podle ust. § 48 odst. 5 daňového řádu, vyhoví-li odvolatel plně výzvě k doplnění odvolání, má se za to, že bylo podáno včas a řádně. V souladu s ust. § 14 odst. 10 daňového řádu nelze prodloužit nebo navrátit lhůtu pro podání odvolání. Jestliže však odvolání bylo podáno včas a posléze doplněno tak, že obsahuje i podle hodnocení správce daně veškeré zákonem stanovené náležitosti, bylo by v rozporu s právem na spravedlivý proces zakotveným v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod v takové situaci řízení o tomto odvolání zastavit.*“ (Důraz doplněn.)

S uvedeným názorem městského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožnil již ve svém rozsudku ze dne 19. 8. 2011, č. j. 5 Afs 63/2010 - 64, dostupném na www.nssoud.cz. Nedodrží-li odvolatel lhůtu, kterou mu správce daně stanovil k odstranění vad odvolání, vystavuje se vždy riziku, že správce daně v době, kdy nebude mít k dispozici perfektní odvolání, odvolací řízení zastaví, neboť správce daně je za takových okolností oprávněn tak v souladu s § 48 odst. 5 zákona o správě daní učinit, a to kdykoli po marném uplynutí jím stanovené lhůty. Pokud tak ovšem správce daně do doby, než obdrží náležité doplnění odvolání, neučiní, je povinen, jestliže ve věci byly dány ostatní podmínky řízení a jestliže neshledal důvod k úplné nebo částečné autoremeduře (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní), postupovat podle § 49 odst. 4 zákona o správě daní, tedy postoupit odvolání se spisovým materiálem a předkládací zprávou odvolacímu orgánu k meritornímu rozhodnutí. Obdobným způsobem upravuje postup při odstraňování vad odvolání a důsledky jejich případného neodstranění také § 112 odst. 2 a 3 nového daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.), účinného od 1. 1. 2011.

Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že v daném případě nebyly splněny podmínky pro zastavení odvolacího řízení podle § 48 odst. 5 věty páté zákona o správě daní. Byť stěžovatel odstranil vytýkané vady odvolání až po stanovené lhůtě, finanční orgány se měly meritorně zabývat posouzením důvodnosti podaných odvolání. Vzhledem k tomu, že tak neučinily, došlo k neoprávněnému vyloučení zákonem zaručeného práva stěžovatele na přezkum rozhodnutí správce daně odvolacím orgánem. Lze proto přisvědčit i názoru stěžovatele, že postup finančních orgánů byl v rozporu s právem na spravedlivý proces zakotveným v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a ve svých důsledcích i s čl. 36 odst. 2 Listiny, neboť rozhodnutí správce daně o vlastní daňové povinnosti stěžovatele mohou být na základě případné žaloby přezkoumána ve správním soudnictví teprve po té, co budou vyčerpány řádné opravné prostředky v daňovém řízení, tedy o odvoláních stěžovatele proti těmto rozhodnutím bude žalovaným meritorně rozhodnuto. Vzhledem k tomu, že krajský soud nesprávně posoudil danou otázku, přestože stěžovatel již v žalobě namítal, že postup finančních orgánů byl nezákonný, shledal Nejvyšší správní soud uvedenou stížní námitku důvodnou.

Pokud jde o stížní námitku, podle níž v důsledku změny zástupce stěžovatele nebyla žalobou napadená rozhodnutí žalovaného řádně doručena stěžovateli ani jeho zástupci, souhlasí Nejvyšší správní soud s názorem krajského soudu, že rozhodující pro posouzení této otázky je skutečnost, že stěžovatel oznámil správci daně, že si zvolil nového zástupce JUDr. Bučka, až poté, co byla obě rozhodnutí žalovaného dne 28. 8. 2009 doručena předchozímu zástupci stěžovatele JUDr. Andrýskovi. Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel udělil JUDr. Bučkovi dvě plné moci, obě datované dnem 16. 7. 2009. První z nich stěžovatel doručil správci daně dne 21. 9. 2009, druhou až dne 5. 10. 2009, v obou případech tedy oznámil stěžovatel udělení plné moci JUDr. Bučkovi až poté, co byla žalobou napadená rozhodnutí doručena předchozímu zástupci JUDr. Andrýskovi a nabyla právní moci. Tvrdí-li stěžovatel, že JUDr. Andrýskovi byl v důsledku prohlášení konkursu na jeho majetek pozastaven výkon advokacie, je třeba v prvé řadě konstatovat, že neoznámil-li tuto skutečnost včas finančním orgánům, nelze ani žalovanému vytýkat, že rozhodnutí doručil zástupci, jehož plná moc byla v té době založena ve spise. Navíc ze znění zákona o advokacii vyplývá, že samotné pozastavení výkonu advokacie nezpůsobuje přímo zánik zastoupení advokátem v řízení před správními orgány ani soudy. Vznikne-li na straně advokáta překážka, které mu brání ve vykonávání advokacie, dochází ke změně zastoupení a přechodu práv a povinností na jiného advokáta až postupem podle § 27 zákona o advokacii. Uvedenou stížní námitku proto shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnou.

Obdobně hodnotí Nejvyšší správní soud i námitku týkající se tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o zastavení řízení spočívající v tom, že správce daně nesprávně odkázal vedle § 48 odst. 5 zákona o správě daní též na § 27 odst. 1 písm. g) téhož zákona. Ve shodě s krajským soudem je Nejvyšší správní soud toho názoru, že toto pochybení samo o sobě nemohlo zapříčinit nezákonnost rozhodnutí správce daně, ta je ovšem způsobena tím, že odvolací řízení vůbec neměla být zastavována.

Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že rozhodnutí správce daně o zastavení řízení o odvolání a na ně navazující rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, neboť v daném případě nebyly splněny podmínky pro postup podle § 48 odst. 5 zákona o správě daní. Odvolání podaná stěžovatelem proti rozhodnutím správce daně o vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 a roku 2001, před i po odstranění vytýkaných vad, obsahují všechny náležitosti stanovené v § 48 odst. 4 zákona o správě daní a jsou bezpochyby projednatelná. Finanční orgány se proto budou muset v dalším řízení meritorně zabývat posouzením důvodnosti podaných odvolání, a to zejména z hlediska uplatněných odvolacích důvodů.

Vzhledem k uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost jako celek je důvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012]. Vzhledem k tomu, že v dané věci by krajský soud v souladu s vysloveným závazným právním názorem neměl jinou možnost, než zrušit napadená rozhodnutí žalovaného a případně i rozhodnutí správce daně o zastavení řízení, na něž se důvod nezákonnosti také vztahuje, rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s.

tak, že sám rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně o zastavení odvolacího řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm budou finanční orgány postupovat podle právního názoru vysloveného v tomto rozsudku.

Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s., ve znění účinném od 1. 1. 2012, rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel byl v řízení před krajským soudem i v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem JUDr. Zdeňkem Bučkem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených se zastoupením. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta za zastupování ve výši 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], v paušální náhradě hotových výdajů advokáta ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 1440 Kč. Dále stěžovateli náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 2000 Kč a kasační stížnosti ve výši 3000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 13 640 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 29. června 2012

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu