



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera, v právní věci žalobkyně V. a. s., zast. JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2004, čj. 38 Ca 204/2002 - 51,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2004, čj. 38 Ca 204/2002 - 51, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla kasační stížností shora označený rozsudek Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 8. 1. 2002, čj. FŘ 5180/15/01, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 20. 4. 2001, čj. 116438/01/010516/6775 o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1996. Jednalo se o řízení zahájené na základě dodatečného daňového přiznání žalobkyně k dani z příjmů právnických osob za rok 1996 ze dne 29. 3. 2001 a zastavení řízení bylo odůvodněno nepřipustností takového podání pro jeho opožděnost, neboť nerespektovalo zmeškání zákonné lhůty dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Městský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku s žalobními body vypořádal následovně. Předně se neztotožnil s právním názorem žalobkyně, že ustanovení § 38r zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rozhodné

období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) je speciální úpravou k ustanovení § 41 odst. 4 daňového řádu, tedy že je nutné lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání posuzovat podle znění § 47 odst. 1 daňového řádu modifikovaného ovšem speciální právní úpravou § 38r zákona o daních z příjmů. Již z dikce těchto ustanovení je dle soudu zřejmé, že § 41 odst. 4 daňového řádu řeší problematiku lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti, kdežto § 38r zákona o daních z příjmů řeší lhůtu pro vyměření v případech, kdy daňovému subjektu vznikla ztráta, tedy zcela odlišnou problematiku. Již z toho důvodu nemůže být mezi oběma ustanoveními vztah speciality. Lhůty pro podávání dodatečného daňového přiznání je tak třeba posuzovat podle ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu, a to i v těch případech, kdy se bude jednat o věci řešené v § 38r zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení je speciálním ve vztahu k § 47 daňového řádu, protože obě tato ustanovení se týkají lhůt pro vyměření daně, ale ani jedno z nich lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání. Z ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů tak proto v žádném případě nelze dovodit, že dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu lze platně podat do konce lhůty pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit. Soud rovněž nesouhlasil s žalobcovým názorem o vztahu § 41 odst. 4 a § 47 odst. 1 daňového řádu. Dle názoru soudu za situace, kdy ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu upravuje délku lhůty a ustanovení § 47 odst. 2 téže normy podmínky běhu lhůty, potom jestliže ustanovení § 41 odst. 4 zákona o daních z příjmů hovoří v odkazu, že dodatečné daňové přiznání lze platně podat do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu, nelze z toho vyvodit jiný závěr, než že dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 41 odst. 4 zákona o daních z příjmů může být platně podáno pouze ve lhůtě uvedené v § 47 odst. 1 daňového řádu, tedy ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Městský soud proto konstatoval, že pro podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 1996, kdy byla uplatněna daňová ztráta, skončila lhůta 31. 12. 2000 a jelikož žalobkyně podala toto dodatečné daňové přiznání až 29. 3. 2001, bylo zahájené řízení právem zastaveno z důvodů nepřipustnosti dle § 27 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Městský soud nepovažoval za opodstatněnou ani druhou žalobní námitku, že správní orgány porušily při svém rozhodování zásadu dvojinstančnosti. Do působnosti finančních ředitelství patří i řízení finančních úřadů po metodické stránce. Konzultací dané problematiky s finančním ředitelstvím proto prvostupňový správce daně zákon neporušil. Proti jeho rozhodnutí podala žalobkyně opravný prostředek, ve kterém uplatnila řadu nových argumentů, se kterými se pak žalovaný při svém rozhodování musel vypořádat.

Soud také neshledal nicotným prvostupňové správní rozhodnutí, protože nebylo opatřeno otiskem razítka, který by byl v souladu s právními předpisy o státních symbolech a užívání státního znaku. Podle soudu je z rozhodnutí zřejmé, který orgán ve věci rozhodoval a rozhodnutí je opatřeno otiskem úředního razítka, běžně používaným i jinými státními orgány. Pokud snad tento otisk nerespektuje zcela přesně ustanovení uvedených předpisů, nemůže být z toho důvodu rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu neplatné, protože smyslem a účelem otisku razítka je,

že rozhodnutí vydal příslušný státní orgán a o tom v daném případě nemůže být pochyb. Seznal proto postup daňových orgánů zákonným a žalobu zamítl.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a namítla rovněž nicotnost rozhodnutí daňových orgánů.

Zopakovala, že podala v roce 1997 přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1996, ve kterém vykázala daňovou ztrátu 1 952 692 Kč. Dne 7. 2. 2001 zjistila, že její daňová ztráta za rok 1996 má být vyšší. Proto dne 29. 3. 2001 podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a vykázala daňovou ztrátu 26 421 662 Kč. Správce daně však daňové řízení zastavil s odkazem na § 47 odst. 1 daňového řádu, neboť měla být zmeškána zákonná lhůta tří let v něm uvedená. Městský soud podle žalobkyně posoudil nesprávně právní otázku vztahu § 41 odst. 4 daňového řádu, § 47 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů. Dle žalobkyně je nutno přihlídnout k propojení, které svým textem mezi ustanoveními vytváří právě § 47 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 41 odst. 4 daňového řádu totiž odkazuje na lhůtu pro vyměření daně. Proto je možné aplikovat § 38r zákona o daních z příjmů, neboť upravuje stejnou lhůtu jako § 47 odst. 1 daňového řádu. Pokud by zákonodárce chtěl stanovit pro podání dodatečného daňového přiznání lhůtu tříletou a žádnou jinou, uvedl by ji přímo v ustanovení § 41 daňového řádu, pro použití odkazu na jiné ustanovení by nebyl důvod. Pripustit, že stát má delší lhůtu pro vyměření daně (jak může vyplývat z § 47 odst. 2 nebo ze zvláštních právních předpisů podle § 47 odst. 1 daňového řádu), než daňový subjekt pro podání dodatečného daňového přiznání, by znamenalo připustit hlubokou nerovnost mezi státem na straně jedné a daňovými subjekty na straně druhé, neboť stát by svým úkonem (úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému vyměření ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu) mohl lhůtu pro vyměření daně až do vypršení objektivní desetileté lhůty prodloužovat, zatímco daňový subjekt by žádným svým úkonem lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání prodloužit nemohl. Na podporu svého názoru žalobkyně odkázala na důvodovou zprávu k zákonu č. 323/1996 Sb., kterým došlo k novelizaci ustanovení § 41 odst. 4 daňového řádu a na rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 6. 2. 2002, čj. 30 Ca 7/2000 - 21 a Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 9. 2001, čj. 22 Ca 529/2000 - 22. V obou těchto rozsudcích se soudy přiklonily k názoru, že odkaz na § 47 odst. 1 uvedený v § 41 odst. 4 daňového řádu je odkazem na lhůtu pro vyměření jako takovou a že výklad, že ustanovení § 41 odst. 2 platí pouze pro vyměření či doměření daně a nelze jej aplikovat na dodatečné přiznání k dani, není přijatelný, neboť nastoluje nerovnost účastníků řízení v rozporu s čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Dle žalobkyně není důvodu se při takovém právním závěru domnívat, že není možné použít speciální právní úpravu lhůt pro vyměření tam, kde je upravena, tedy i v § 38r zákona o daních z příjmů.

V souvislosti s těmito námitkami žalobkyně považuje Nejvyšší správní soud za vhodné poznamenat, že žalobkyně v průběhu daňového i soudního řízení neuvedla, že by byla subjektem, kterému byla dle zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, poskytnuta investiční pobídka. Právě tento zákon totiž vložil do zákona o daních z příjmů ustanovení § 38r. Nic takového netvrdila ani v kasační stížnosti. Neargumentovala tedy tím, že by na ni uvedené ustanovení mělo dopadat z toho

titulu, že je daňovým subjektem spadajícím pod režim citovaného zákona, ale omezila se na argumentaci shora podrobně popsanou.

Dále žalobkyně v kasační stížnosti namítla také nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů rozhodnutí, když se soud s argumentací žalobkyně vypořádal nedostatečně. Za důvod nepřezkoumatelnosti považovala žalobkyně zejména konstatování soudu, že „se především ztotožňuje s právním názorem obou správních orgánů ... a v podrobnostech na něj odkazuje“.

Městský soud podle žalobkyně nesprávně posoudil také otázku nicotnosti napadených rozhodnutí. Podle § 32 odst. 2 daňového řádu patří totiž k základním náležitostem rozhodnutí v daňovém řízení výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Ve výroku obou rozhodnutí je uvedeno, že bylo rozhodováno podle daňového řádu. Oba orgány však byly povinny posoudit podání dodatečného daňového přiznání nejen podle daňového řádu, nýbrž také podle zákona o daních z příjmů. Pokud se tato skutečnost ve výroku rozhodnutí neodrazila, je na místě vyslovit nicotnost obou rozhodnutí, která touto vadou byla způsobena.

Pochybení Městského soudu spatřovala rovněž v nesprávném posouzení žalobní námítky, kterou namítala porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. V předkládací zprávě ze dne 27. 5. 2001 uvedl Finanční úřad pro Prahu 10, že rozhodnutí o zastavení řízení bylo vydáno „po konzultaci s oddělením metodiky správy daní“. Jak posléze vyšlo najevo, bylo tím míněno oddělení metodiky Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu. Z protokolu o ústním jednání ze dne 3. 10. 2001, kterým bylo doplněno odvolání žalobkyně proti rozhodnutí prvoinstančního orgánu, pak jednoznačně vyplývá, že odvolacího řízení se účastnili (a o odvolání patrně rozhodovali) titíž pracovníci, kteří byli před tím v téže věci konzultováni. Tím však byla dle žalobkyně hrubě porušena jedna ze základních zásad daňového řízení, tedy že daňový subjekt má nárok na přezkoumání prvostupňového rozhodnutí orgánem nejbližší vyššího stupně. V dané věci tak odvolací orgán přezkoumával v podstatě své vlastní rozhodnutí. Metodickým řízením nelze rozumět konzultaci k otázce rozhodnutí o jednom konkrétním podání. Takový postup správce daně je v rozporu i s čl. 2 odst. 2 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle nichž lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

V doplnění kasační stížnosti žalobkyně namítla, že soud pochybil, pokud daňová rozhodnutí neshledal nicotnými také z důvodu porušení § 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu, dle kterého je jednou z náležitostí každého rozhodnutí otisk úředního razítka se státním znakem. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 takovým otiskem opatřeno nebylo, protože neobsahovalo malý státní znak ve smyslu zákona č. 3/1993 Sb., o státních symbolech, nýbrž pouze obrys tohoto malého státního znaku bez příslušného barevného provedení, jak vyžaduje zákon. Neobsahovalo také označení sídla orgánu, který je užívá. Stejnými vadami trpí i rozhodnutí žalovaného. I tato vada tak dle žalobkyně způsobuje nicotnost rozhodnutí, neboť rozhodnutí městského soudu je podle ní navíc při hodnocení této otázky také nepřezkoumatelné pro nedostatečné zdůvodnění.

Ve druhém doplnění kasační stížnosti žalobkyně ještě rozvedla svoji argumentaci ohledně porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení. Postupem správce daně byl podle ní porušen jeden z principů právního státu, „*nemo iudex in causa sua*“, tedy princip, že nikdo nesmí rozhodovat ve své vlastní záležitosti. O tom, že uvedený princip platí i v daňovém řízení svědčí ustanovení § 26 odst. 2 daňového řádu, podle něhož je pracovník správce daně z daňového řízení vyloučen, jestliže se v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně. Tím spíš musí být vyloučen pracovník, pokud se řízení zúčastnil bez oprávnění a o věci spolutrochoval jako pracovník orgánu druhého stupně. Ze všech shora uvedených důvodů proto navrhla, aby rozsudek Městského soudu v Praze byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že kasační stížnost obsahuje shodné námitky jako žaloba. Souhlasil s názorem městského soudu, že ustanovení § 41 odst. 4 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů řeší zcela odlišnou problematiku. Pokud by zákonodárce chtěl vyjádřit, že se odkaz v ustanovení § 41 odst. 4 zákona o správě daní týká lhůty jako takové, tedy nejen délky, ale i jejího běhu, potom by muselo být v tomto ustanovení přímo stanoveno, že příslušné dodatečné daňové přiznání lze podat do lhůty stanovené v § 47 daňového řádu. Jelikož však ustanovení § 47 odst. 1 daňového řádu upravuje délku lhůty a ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu podmínky běhu lhůty, potom za stavu, kdy § 41 odst. 4 hovoří v odkazu, že dodatečné daňové přiznání lze platně podat do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, nelze vyvodit jiný závěr, než že dodatečné daňové přiznání může být platně podáno pouze ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 daňového řádu, tedy ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Odkázal rovněž na závěry soudu ohledně namítaného porušení zásady dvojinstančnosti. Metodické řízení neznamená přímou závaznost, ale doporučující návod k postupu. Pracovník odvolacího orgánu se nezúčastnil daňového řízení u prvostupňového správce daně a nebyl tedy důvod pro užití § 26 daňového řádu. Konzultace s oddělením metodiky správy daní finančního ředitelství byla nezávazná a proti vydanému rozhodnutí bylo připuštěno odvolání. Vyvráceny byly podle žalovaného také námitky týkající se neplatnosti rozhodnutí dle § 32 daňového řádu. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

K tomuto vyjádření podala žalobkyně ještě repliku, ve které uvedla, že žalovaný nereagoval na její námitky týkající se slov „pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak“ v textu § 47 odst. 1 daňového řádu. Nevypořádal se rovněž se zmíněnou judikaturou krajských soudů, ústavněprávní dimenzí řešeného problému a nutností dodržovat princip rovnosti účastníků řízení a princip vykládat normu ve prospěch daňového subjektu, pokud není vyjádřena dostatečně jasně. Ohradila se také proti tvrzení žalovaného, že v dané věci šlo o obecnou konzultaci. Dle jejího názoru šlo o konzultaci ve zcela konkrétní záležitosti, kterou bylo žalobkyní podané dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. Nešlo tedy o výkon metodického řízení podřízeného orgánu státní správy. Na svém návrhu proto setrvala.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

V první řadě se musel zabývat námitkou nicotnosti rozhodnutí, neboť pokud by se ukázala oprávněnou, mělo by to za následek neexistenci takových rozhodnutí, jejichž zákonnost by v důsledku toho ani být přezkoumávána nemohla. Žalobkyně odvozovala nicotnost rozhodnutí odkazem na § 32 odst. 7 daňového řádu z důvodu neuvedení základních náležitostí rozhodnutí, konkrétně z absence uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno (§ 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu), a z absence otisku úředního razítka se státním znakem (§ 32 odst. 2 písm. g) daňového řádu).

Dle § 32 odst. 7 daňového řádu chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí (viz. § 32 odst. 2), která dle povahy rozhodnutí musí být jejím obsahem nebo odůvodnění v případech, kdy je zákon předepisuje, a nejde-li jen o zřejmou chybu v psaní či počítání, má to za následek neplatnost rozhodnutí.

Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný vztah. Totéž platí i o pojmu nezákonnosti, s nímž pracuje soudní řád správní. Je proto zapotřebí mezi těmito pojmy rozlišovat.

Vady, které způsobují nicotnost musí být takové intenzity, že již nelze vůbec o správním aktu hovořit. Jedná se například o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy, nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Nicotným je tedy správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí považovat nelze. Tyto vady musí být natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného právního aktu.

Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 daňového řádu je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku nebo neuvedení čísla účtu či lhůty k plnění) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí. Důvodem nicotnosti ovšem nebudou kritéria vyjmenovaná v § 32 odst. 7 daňového řádu (tedy nedostatek základních náležitostí či absence odůvodnění), ale toliko kritéria, jež budou dovozena judikaturou, a z nichž některá explicitně stanovuje nový správní řád, zákon č. 500/2004 Sb. Z důvodů tvrzených žalobkyní tak napadená rozhodnutí nicotná být nemohou a Nejvyšší správní soud neshledal ani jiné takové vady těchto rozhodnutí, které by jejich nicotnost způsobily.

Ohledně důvodů neplatnosti rozhodnutí podle § 32 odst. 7 Nejvyšší správní soud ještě uvádí, že ani je nelze vykládat formálně či formalisticky. To znamená, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 daňového řádu nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí rovněž dosahovat určité intenzity. Tak tomu ovšem v souzené věci nebylo. Smyslem otisku

úředního razítka se státním znakem je poskytnout i po formální stránce jistotu, že daňové rozhodnutí skutečně vydal kompetentní státní orgán. Z tohoto hlediska není rozhodné, že otisk úředního razítka se státním znakem nebyl barevný, ani že postrádal označení sídla orgánu. Ani žalobkyně ostatně nenamítá, že by rozhodnutí vydaly státní orgány, které k tomu neměly pravomoc. Nejvyšší správní soud k tomuto závěru vede i názor již dříve vyslovený Ústavním soudem v rozhodnutí sp. zn. III ÚS 103/03, který k významu náležitosti razítka z hlediska zkrácení práv účastníka daňového řízení (týkající se nedostatku barevnosti otisku razítka) uvedl, že argumentace neplatným barevným provedením malého státního znaku v otisku razítka státního orgánu je typickým příkladem právního formalismu a postrádá jakékoliv atributy rozumného a smysluplného výkladu. Ke stejnému závěru nutno dojít i ohledně údajné absence citace zákona o daních z příjmů ve výroku rozhodnutí. Podstatné je, podle jakých právních předpisů správní orgán fakticky rozhoduje, nikoliv jejich formální uvedení v záhlaví rozhodnutí. V přezkoumávané těžko věci dovést, v čem byla žalobkyně zkrácena na svých právech, pokud zmíněná citace zákona o daních z příjmů v rozhodnutí správce daně absentovala. Nejvyšší správní soud připomíná, že ohledně posouzení této námitky judikoval shodně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, čj. 6 A 76/2001 - 96.

Dále Nejvyšší správní soud posoudil stížní námitku týkající se porušení zásady dvojinstančnosti daňové řízení, respektive jejího chybného právního posouzení soudem. Ze správního spisu zjistil, že v předkládací zprávě Finančního úřadu pro Prahu 10, kterou tento úřad přiložil ke správnímu spisu, když jej po podání odvolání žalobkyně zasílal finančnímu ředitelství, je uvedena následující věta: „Po konzultaci s oddělením metodiky správy daní bylo dne 20. 4. 2001 pod čj. 116438/01 vydáno rozhodnutí o zastavení řízení, ...“. Následně dne 3. 10. 2001 proběhlo ústní jednání podle § 12 daňového řádu, při kterém zástupce daňového subjektu odkázal na uvedenou citaci a zeptal se, zda se jedná o oddělení, jehož zaměstnancem je některý z pracovníků, který se zúčastňuje tohoto jednání. Bylo mu odpovězeno : „Ano“. Jiné skutečnosti o této otázce správní spis sice neobsahuje, ale již na základě shora zjištěného, musel dát Nejvyšší správní soud žalobkyni v této stížní námitce za pravdu.

Daňové řízení je v zásadě dvoustupňové. Musí vycházet ze spolehlivě a co nejúplněji zjištěného skutkového stavu věci, účastníci v něm musí mít rovná procesní práva a povinnosti a musí mít reálnou příležitost, aby mohli svá práva a zájmy účinně hájit. K tomu jim daňový řád dává řadu procesních instrumentů, mimo jiné i rozložení řízení do dvou stupňů, což umožňuje přezkoumávání rozhodnutí, je pojistkou proti přijímání nezákonných a nesprávných rozhodnutí a posiluje tak důvěru ve správnost rozhodování a právní jistotu.

Zásada dvojinstančnosti daňového řízení tak vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvním 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 nejbližší 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 prvním 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 dvojinstančnosti řízení otrásá 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. Důvodným pochybnostem žalobkyně, že o jejím podání rozhodovala v obou stupních daňového řízení fakticky tatáž osoba, musel Nejvyšší správní soud přisvědčit, protože nebyly žalovaným spolehlivě rozptýleny. Daňové řízení tak bylo poznamenáno vadou, pro kterou měl soud žalobou napadené rozhodnutí zrušit. Pokud tak neučinil, zatížil soudní řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. K takovému pochybení přihlíží Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. z úřední povinnosti, nebyl tedy vázán rozsahem kasační stížnosti. V daném případě ale žalobkyně na tuto nezákonnost v žalobě i v kasační stížnosti správně poukazovala. Zjištěná vada soudního řízení byla tak sama o sobě dostatečným důvodem pro zrušení přezkoumávaného rozhodnutí soudu.

Nejvyšší správní soud se ale musel zabývat ještě stížní námitkou, kterou žalobkyně napadala nesprávnost právních závěrů městského soudu ohledně posouzení vztahu § 41 odst. 4 daňového řádu, § 47 odst. 1 daňového řádu a § 38r zákona o daních z příjmů a dovozovala z toho důvodu jeho nezákonnost. K tomu uvádí Nejvyšší správní soud následující.

Dne 1. 5. 2000 nabyl účinnosti zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, který novelizoval i zákon o daních z příjmů. Nově zařazené ustanovení § 38r obsahuje speciální úpravu lhůt pro vyměření daně a modifikuje lhůty upravené v § 47 daňového řádu.

Podle § 38r ods. 1 zákona o daních z příjmů byla-li poskytnuta investiční pobídka formou slevy na dani, běží lhůty pro vyměření dle § 47 odst. 1 daňového řádu po dobu 15 let od konce kalendářního roku, v němž byl poprvé uplatněn nárok na slevu na dani. Podle odstavce 2 téhož ustanovení platí, že lze-li uplatnit daňovou ztrátu nebo její část ve zdaňovacích obdobích následujících po zdaňovacím období, v němž daňová ztráta

vznikla, jako položku odčitatelnou od základu daně, končí lhůta pro vyměření dle § 47 daňového řádu, jak pro zdaňovací období, v němž daňová ztráta vznikla, tak i pro všechna zdaňovací období, za která lze tuto daňovou ztrátu nebo její část uplatnit, současně se lhůtou pro vyměření za poslední zdaňovací období, za které lze daňovou ztrátu nebo její část uplatnit.

Jak již bylo řečeno, zákonem č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a o změně některých zákonů, bylo do zákona o daních z příjmů vloženo i diskutované ustanovení § 38r, které obsahuje v odstavci 2 zvláštní úpravu běhu lhůt pro vyměření daně. Pokud zákon v tomto samostatném ustanovení stanovil odchýlný způsob pro běh lhůt pro vyměření, nutno historickým i logickým výkladem dospět k závěru, že tak učinil pouze ve vztahu k novým podmínkám, které nastaly právě přijetím zákona o investičních pobídkách. Žádný jiný důvod svědčící nutnosti obecného prodloužení lhůty stanovené v § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu nelze shledat. Nelze totiž nepřihlédnout k okolnostem provázejícím zakotvení sporného ustanovení § 38r do právního předpisu a na základě těchto okolností posoudit účel a smysl právní úpravy. Ty lze spatřovat u zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a změně některých zákonů, právě v úpravě všeobecných podmínek pro poskytování investičních pobídek. Nejvyšší správní soud proto v souladu se svoji dosavadní judikaturou v této věci přistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem k relevantním právním principům a dospěl k názoru, že prodloužení lhůty pro vyměření a doměření daně z příjmů u jiných daňových subjektů, než u těch, kterým byla poskytnuta investiční pobídka podle zákona č. 72/2000 Sb., nelze z ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů dovodit. Protože ze správního spisu nevyplývá, že by k takovým subjektům žalobkyně patřila, a netvrdila to ani ona sama, je zřejmé, že na ni ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů nedopadá a že se jej nemůže dovolávat ani ohledně prodloužení lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Na dotvrzení svého závěru odkazuje Nejvyšší správní soud ještě na důvodovou zprávu ke zmíněnému ustanovení zákona č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách a změně některých zákonů. I z ní je zřejmé, že prodloužení lhůt pro vyměření daně vyvolala právě možnost kontroly splnění podmínek pro uplatnění investičních pobídek. Možnost aplikovat prodloužení lhůt i u jiných daňových subjektů, nelze z textu důvodové zprávy dovodit.

Nejvyšší správní soud proto dospěl při posouzení předestřené právní otázky v důsledku ke stejnému závěru jako městský soud, tedy že lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 1996 skončila žalobkyni v dané věci dne 31. 12. 2000, i když na základě jiné právní argumentace.

Neseznal rovněž, že by napadený rozsudek trpěl nesrozumitelností pro nedostatek důvodů, jak namítala žalobkyně. Tuto skutečnost nelze dovozovat ani z formulace obsažené v odůvodnění rozsudku, kdy soud uvedl, že se „... především ztotožňuje s právním názorem obou správních orgánů, který vyjádřily ve svých rozhodnutích k problematice výkladu ustanovení § 41 odst. 4 a § 47 daňového řádu a jejich vztahu k ustanovení § 38r zákona o daních z příjmů a v podrobnostech na ně odkazuje.“ V následných pasážích odůvodnění totiž soud přistoupil bez ohledu na toto své vyjádření k podrobné argumentaci a své závěry týkající se této problematiky podrobně odůvodnil.

Na tom nic nemění fakt, že Nejvyšší správní soud, jak je ze shora uvedeného zřejmé, nepovažoval některé z těchto argumentů za relevantní pro posouzení dané věci.

Na základě shora uvedeného Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán (odst. 3 téhož ustanovení).

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

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. června 2006

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu