



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **M. K.**, zastoupené JUDr. Ladislavou Lebedovou, advokátkou se sídlem Husovo náměstí 65, Ledec nad Sázavou, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2007, č. j. 9689/06-1100-203537, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 10. 2009, č. j. 10 Ca 104/2007 - 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2880 Kč, a to k rukám její advokátky do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Výše uvedeným rozsudkem Městský soud v Praze zrušil v záhlaví označené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za rok 2002, vydaný dne 18. 7. 2006 Finančním úřadem v Kutné Hoře pod č. j. 47327/06/038920/0714, a to tak, že změnil ve výrokové části výši základu daně z částky - 220 762 Kč na částku - 218 762 Kč a výši daně z částky - 70 624 Kč na částku - 69 984 Kč a dále v části informace pro poplatníka celkem dodatečně stanovený základ daně z částky 538 124 Kč na částku 540 124 Kč a celkem dodatečně vyměřenou daň z částky 132 628 Kč na částku 133 268 Kč.

[2] Městský soud v odůvodnění rozsudku v první řadě uvedl, že rozhodnutí žalovaného trpí vadou neurčitosti výroku, neboť je z něj sice zřejmé, že odvolací orgán změnil původní

rozhodnutí (dodatečný platební výměr) co do výše doměřované daně či základu daně, avšak z výrokové části vůbec nevyplývá, jak bylo rozhodnuto o odvolání žalobkyně. Odvolací orgán sice může v rámci svého postupu napadené rozhodnutí k odvolání potvrdit, změnit nebo zrušit, avšak vždy by z jeho výrokové části mělo být patrné, jak vůbec s podaným odvoláním bylo naloženo a jak o něm bylo rozhodnuto. To však z výroku nevyplývá. Rozhodnutí žalovaného je proto nepřezkoumatelné ohledně toho, jak bylo o podaném opravném prostředku vůbec rozhodnuto.

[3] Městský soud se dále zabýval námitkami žalobkyně a i tyto shledal důvodnými. Pokud šlo o prokazování výdajů žalobkyně na nákup kožek, je v závěrech žalovaného rozpor – správce daně uznal žalobkyni uplatněné výdaje vynaložené na cesty uskutečněné za účelem výkupu kožek od drobných chovatelů, zároveň však odmítl uznat (a to ani z části) výdaje spočívající v nákupu těchto kožek. Tato rozporuplnost nebyla nijak vypořádána. Žalovaný si též neujasně, zda výdaje uplatněné žalobkyní v dodatečném daňovém přiznání nejsou výdaji, které již byly před tím uplatněny s tím, že se žalobkyně tímto postupem snaží již dříve uplatněné výdaje dodatečně doložit nebo zda se jedná o výdaje uplatněné řádně a včas. V rozhodnutí chybí také závěr, zda k podání dodatečného daňového přiznání došlo při zachování všech lhůt pro jeho podání.

[4] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost. Namítl, že výrok žalobou napadeného rozhodnutí je v souladu se zákonnou úpravou a nezakládá tak nepřezkoumatelnost tohoto rozhodnutí. Podle § 50 odst. 6 daňového řádu odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a v odůvodněných případech je změnit nebo zruší, jinak odvolání zamítne. Tímto je vymezen obsah výroku rozhodnutí, přičemž se jedná vždy o jeden určitý výrok a nelze současně v jednom rozhodnutí uplatňovat výroků více. V daném případě byl odvoláním napadený dodatečný platební výměr změněn. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je pak zřejmé, že odvolací orgán neuznal žádnou z odvolacích námitek. Ke změně tedy nedošlo na základě odvolacích námitek, ale v souladu s § 50 odst. 3 daňového řádu na základě zjištění odvolacího orgánu, neboť v rozhodnutí správce daně byl nesprávně uveden základ daně, který nebyl rozdílem vykázaných příjmů v dodatečném daňovém přiznání a prokázaných daňových výdajů. Odvolání tak nebylo vyhověno, a to ani částečně, a přesto bylo rozhodnutí správce daně změněno. Aby žalovaný vyhověl požadavku městského soudu, musela by výroková část rozhodnutí o odvolání obsahovat jak výrok o změně rozhodnutí, tak výrok o zamítnutí odvolání. Takový výrok by byl ale zmatečný a v rozporu s § 50 odst. 6 daňového řádu. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud předmětný rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[5] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěrem městského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného a navrhla její zamítnutí.

[6] Kasační stížnost není ve svém celku důvodná.

[7] Žalovaný v kasační stížnosti brojí proti závěru městského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti výroku žalobou napadeného rozhodnutí.

[8] Postupem odvolacího orgánu dle daňového řádu se Nejvyšší správní soud již komplexně zabýval (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Na tomto místě tak postačí připomenout, že odvolání jako řádný opravný prostředek zajišťuje dvojinstančnost správního řízení a byť i daňové řízení je řízením správním, je zde funkce odvolání koncipována odlišně. Rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami (s nimiž se musí odvolací

orgán v rozhodnutí o odvolání vypořádat), není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. V rámci tohoto doplnění mohou vyjít najevo i skutečnosti, které v odvolání uplatněny nebyly a mohou svědčit jak ve prospěch, tak i v neprospěch odvolatele. Daňový řád pro případ skutečností odůvodňujících stanovení vyšší daně, výslovně umožňuje odvolacímu orgánu překročit odvolací návrh. Neplatí tak zde zásada zákazu reformace *in peius*.

[9] Nezbytnou procesní podmínkou pro zahájení odvolacího řízení je podání přípustného a včasného odvolání osobou k tomu oprávněnou. Odvolací řízení však má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu prvního stupně.

[10] Pokud jde o varianty, jak může odvolací orgán o odvolání rozhodnout, nabízí současná právní úprava v § 50 daňového řádu dvě možnosti procesní, totiž vrácení věci správci daně prvního stupně k zamítnutí odvolání pro nesplnění výše uvedených procesních podmínek (odst. 3), či k provedení autoremedury (odst. 5; tento postup se uplatní pouze v případě přezkumu rozhodnutí o dani stanovené jinak než dokazováním), a tři možnosti meritorní, tedy že odvolací orgán napadené rozhodnutí změní, zruší nebo odvolání zamítne (odst. 5, 6). V případě vydání meritorního rozhodnutí se jedná o rozhodnutí konečné. Zároveň se ve všech způsobech rozhodnutí jedná o varianty, které se navzájem logicky vylučují (pokud nejde o dva či více samostatných výroků). Není tedy např. možné v odvolacím řízení současně zamítnout odvolání a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně změnit.

[11] Zde je též nutno zdůraznit, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně rozhodnutí pak platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn. Změna rozhodnutí ale spočívá výhradně ve změně výroku, protože pouze výrok je závaznou a vykonatelnou částí správního aktu, kterou se přiznává účastníkům řízení určité právo nebo se mu stanoví určitá povinnost, popř. se závazně deklaruje, že zde určité právo nebo povinnost je, či není. Změna výroku navíc musí být podepřena vyložním důkazního a právního stavu a z nich vyplývajících odlišností mezi důvody rozhodnutí správního orgánu prvního a druhého stupně.

[12] Při změně napadeného rozhodnutí závisí vyjádření výroku rozhodnutí o odvolání vždy na konkrétních okolnostech a vhodnosti vybraného řešení. Z formulace výroku však musí být jednoznačně zřejmé, jak se rozhodnutí mění a že bylo přezkoumáno v rozsahu požadovaném zákonem (§ 50 odst. 3 daňového řádu). Rozhodnutí o odvolání je tak v daňovém řízení nejčastěji koncipováno formálně jen jako rozhodnutí o změně prvoinstančního rozhodnutí. Je jen otázkou způsobu vyjádření, zda v odvolacím rozhodnutí je uvedeno nové celé znění výroku (včetně i částí jejíž formulace se fakticky nemění) a nebo jsou uvedena nová znění částí výroku, kde se formulace mění s tím, že ostatní části zůstávají nezměněny. Tomu odpovídá i žalobou napadené rozhodnutí.

[13] V daném případě žalovaný odvolací orgán napadený dodatečný platební výměr změnil způsobem uvedeným v odst. [1] tohoto rozsudku. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tak přitom učinil způsobem zcela odpovídajícím zákonu. Uvedl-li městský soud, že z takového výroku není zřejmé, jak žalovaný naložil s odvoláním a jak o něm vůbec rozhodl, požadoval vlastně po žalovaném více, než je na obsah výroku rozhodnutí odvolacího orgánu kladeno ustanovením § 50 daňového řádu.

[14] Je samozřejmě nutné, aby se s důvody odvolání odvolací orgán řádně vypořádal v odůvodnění rozhodnutí. A tedy z odůvodnění rozhodnutí musí být zřejmé, zda daňový subjekt byl se svým odvoláním úspěšný a do jaké míry. Nicméně výrok rozhodnutí odvolacího orgánu

musí vycházet ze všech v odvolacím řízení zjištěných skutečností (a to i z jiných, než v odvolání uplatněných), a tak i v případě, kdy by odvolání bylo nedůvodné, může odvolací orgán dospět k závěru o změně či zrušení napadeného rozhodnutí správce daně prvního stupně.

[15] Nevhodnost řešení plynoucího z právního názoru městského soudu je ostatně patrná právě v nyní souzené věci. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že nevyhověl žádné z odvolacích námitek. Vedle toho uvedl též důvody, pro něž napadené rozhodnutí změnil. Optikou městského soudu by tak v takovém případě měl žalovaný ve svém rozhodnutí uvést, že odvolání zamítá a zároveň by měl rozhodnutí změnit. Jak je však uvedeno již výše, kombinace těchto rozhodovacích modalit je navzájem vyloučena. Zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, a rozhodnutí žalovaného z tohoto hlediska ob stojí.

[16] Z rozsudku městského soudu navíc není patrný účel výslovného uvádění míry ne/vyhovění odvolání při změně rozhodnutí, rozhodoval-li meritorně odvolací orgán.

[17] K tomu lze nad rámec dodat, že jak plyne z daňového řádu, nemusí o odvolání splňujícím procesní podmínky nutně rozhodovat odvolací orgán. Odvolání tak může být vyřízeno správcem daně, který rozhodnutí (platební výměr) vydal, a to cestou autoremedury podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Tento postup správce daně je však podmíněn tím, že odvolání úplně či alespoň zčásti vyhoví. Autoremedura je tak vázána na možnost alespoň částečného vyhovění odvolání a přichází v úvahu jen tam, kde správce daně na základě odvolacích důvodů uzná, že pochybil.

[18] Ani v případě autoremedury však z daňového řádu (§ 49 odst. 1) neplyne, byť i imanentní, požadavek na výslovné uvedení rozsahu vyhovění odvolání ve výroku rozhodnutí o odvolání. Vyhovění odvolání je podmínkou změny funkční příslušnosti, tedy podmínkou, jež samotnému správci daně umožňuje vstoupit do postavení odvolacího orgánu a napravit svá předchozí pochybení. Je však zřejmé, že otázku rozsahu vyhovění odvolání nelze posuzovat formálně. Vyhověním se rozumí situace, kdy se rozhodnutí po materiální stránce změní tak, aby více korelovalo s představami odvolatele vyjádřenými v odvolání. Teprve posouzením rozhodnutí jako celku lze dospět k závěru o míře úspěšnosti podaného odvolání. I z tohoto pohledu je tak zjevné, že případné uvádění míry vyhovění odvolání i do výroku autoremedurního rozhodnutí je nadbytečné a nemělo by žádný vliv na materiální posouzení přípustnosti případného odvolání dle § 49 odst. 1 daňového řádu.

[19] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s důvody uvedenými v jediném stížním bodu předmětné kasační stížnosti, z hlediska věci samé však i přesto nemohl napadený rozsudek zrušit. Další důvody, na nichž stojí rozsudek městského soudu, které kasační stížností napadeny nebyly, jsou totiž dostatečným podkladem pro výrok o zrušení rozhodnutí žalovaného, vzhledem k dispoziční zásadě se jimi kasační soud věcně zabývat nemohl. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku pouze korigoval závazný právní názor městského soudu (srov. odst. 66. - 77. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS) v dotčené otázce obsahu výroku rozhodnutí odvolacího orgánu dle § 50 odst. 6 daňového řádu. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[20] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobkyně dosáhla v řízení o kasační stížnosti plného úspěchu, a proto má dle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Náklady řízení byly stanoveny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v tomto případě za jeden úkon právní služby spočívající

ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 19. 3. 2010, a náhrady hotových výdajů, tedy ve výši 1 x 2100 Kč a 1 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky], celkem 2400 Kč. Protože advokátka žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 480 Kč, odpovídající dani, kterou je advokátka povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyni se tedy vůči žalovanému přiznává náhrada nákladů v celkové výši 2880 Kč.

[21] Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch.

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

V Brně dne 17. června 2010

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu