



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **N. s. r. o.**, zast. Mgr. Ing. Jiřím Proškem, advokátem se sídlem Plzeň, Sady 5. května 46, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 4. 11. 2005, č. j. 58 Ca 66/2004 – 101,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2004, č. j. 7270/04 - 120. Žalovaný tímto rozhodnutím změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Karlových Varech ze dne 29. 9. 2003, č. j. 135948/03/128913/2126 tak, že daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 14. 5. 1999 do 31. 12. 1999 se mění z částky 5 065 550 Kč na částku 6 795 950 Kč. Žalovaný změnu zdůvodnil dodatečným zjištěním příjmu ve výši 140 000 USD (4 943 400 Kč), u něhož k výzvě daňový subjekt neprokázal, že se jedná o příjem od daně osvobozený. V ostatním pak vyvrátil odvolací námitky argumentací o neprokázání tvrzených půjček, a stejně tak odmítl námitky nepřípustně opakované daňové kontroly a porušení procesních práv daňového subjektu.

Krajský soud zaujal v napadeném rozsudku právní názor, že v žalobě podané v zákonné lhůtě byly vzneseny pouze dvě námitky, a to námitka neprovedení vytykácího řízení a námitka porušení procesních práv žalovaným při zvýšení daně bez možnosti vyjádření se k novým skutečnostem a bez možnosti návrhu důkazů. Obě tyto námitky shledal nedůvodnými. Vytykácí řízení není na místě tam, kde je prováděna daňová kontrola. Procesní práva byla zcela zachována seznámením s novými skutečnostmi a se závěry, které z nich žalovaný dovozoval, a výzvou k prokázání tvrzených skutečností.

Stěžovatel kasační stížnost opírá o ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Zejména namítá, že krajský soud měl konstatovat nicotnost napadeného správního rozhodnutí, neboť bylo vydáno v řízení, které vůbec nemělo být zahájeno. Za zdaňovací období r. 1999-2000 byla vydána pravomocná rozhodnutí správce daně dne 17. 9. 2002. Další daňové řízení za téže období vůbec nemělo proběhnout a nemohlo být vydáno další rozhodnutí. Poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2004, č. j. 52 Ca 12/2004, kdy ve věci stavební bylo rozhodnutí jako nicotné zrušeno pro překážku *rei iudicatae*.

Stěžovatel shrnuje skutkový děj a zdůrazňuje, že mu daň byla vyměřena na základě včasného daňového přiznání a první kontrola za toto zdaňovací období u něho byla provedena v době od 15. 3. 2002 do 11. 6. 2002; na jejím základě byl vydán dodatečný platební výměr dne 17. 9. 2002. Stěžovatel považuje za rozporné s ust. § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu provádět další daňovou kontrolu za totéž zdaňovací období, a proto řízení o této druhé kontrole mělo být zastaveno. K tomu také poukazuje na nálezy Ústavního soudu, které předložil krajskému soudu s podáním ze dne 9. 8. 2005. Ostatně i krajský soud v rozsudku konstatoval, že byla provedena opakovaná kontrola. Žalovaný na základě informací získaných mezinárodní výměnou informací FÚKV uzavřel, že peníze obdržené stěžovatelem od zahraničních právnických osob nelze považovat za půjčky. Toto zjištění bylo základem druhého dodatečného platebního výměru, vydaného na základě druhé daňové kontroly. Všechny doklady, které se těchto půjček týkaly, ovšem byly stěžovatelem předloženy správci daně při kontrole první, aniž při nich byly smlouvy zpochybněny. V rámci odvolacího řízení pak žalovaný tvrdil, že vyšly najevo další nové skutečnosti ohledně jedné půjčky a dodatečný platební výměr změnil. Při tom ovšem nedal stěžovateli možnost řádného vyjádření k těmto novým skutečnostem v souladu se základními zásadami daňového řízení.

Proto se stěžovatel domáhal žalobou zrušení rozhodnutí žalovaného. Protože se žalovaný v rámci svého vyjádření řádně nevyjádřil ke všem žalobním námitkám, pokusil se stěžovatel v rámci doplnění žaloby ze dne 9. 8. 2005 specifikovat jeho pochybení, přičemž předpokládal možnost postupu podle § 62 s. ř. s., tedy, že žalovaný učiní opatření v jeho prospěch. Stěžovatel tak konstatuje, že žalovaný sice postupoval v souladu s daňovým řádem, ovšem nakonec vydal nezákonné rozhodnutí. V rámci postupu podle § 50 odst. 4 daňového řádu je odvolací orgán oprávněn přiměřeně použít i § 43, tedy není povinen provádět vytykácí řízení; v daném případě však proběhnout mělo v zájmu zachování práv daňového subjektu.

Žalovaný měl podle § 2 odst. 3 daňového řádu přihlížet ke skutečnosti, že vzhledem k zahraničnímu prvku a časovému odstupu není možné spolehlivě a rychle prokazovat požadované skutečnosti. Zejména pak nezohlednil, že při první daňové kontrole nebyly zjištěny žádné pochybnosti a v mezidobí mezi kontrolami jistě došlo k určitým změnám v zahraničních společnostech, které mu poskytly půjčky. Důvodem půjček bylo navýšení jeho základního kapitálu, v souladu s dohodami byly převedeny na jeho účet a teprve po té bylo

zjištěno, že nebude realizován plánovaný podnikatelský záměr. Proto následně byly se zahraničními subjekty sepsány písemné smlouvy o půjčkách. Z tohoto postupu a ze skutečnosti, že finanční prostředky mu byly převedeny z účtů těchto subjektů, je zřejmé, že se o půjčky skutečně jednalo. Následně byly pohledávky z těchto půjček postupovány dalším subjektům, což bylo spojeno i surčitými pochybnostmi o osobách věřitelů, proto stěžovatel půjčky nevracel a vyčkával vyzvání k plnění. Znovu stěžovatel zdůrazňuje, že veškeré skutečnosti, které mohly ve správci daně vyvolat pochybnost o existenci půjček, mu byly známy již při první kontrole a i to považuje za důvod k postupu žalovaného podle § 62 odst. 1 s. ř. s.

Stěžovatel shrnuje kasační důvody tak, že správní orgán vycházel ze skutkové podstaty, při jejímž zjišťování byl porušen zákon tak, že to ovlivnilo zákonnost rozhodnutí. Pro tuto opakovaně vytýkanou vadu měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit. V tom spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Krajský soud pak ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nesprávně posoudil právní otázku doplnění žaloby. Nejednalo se o její nepřijatelné rozšíření, ale o specifikaci žaloby vznesené v zákonné lhůtě tak, aby nebyla tak stručná, a aby bylo zřejmé, jak závažným porušením zákona byl stěžovatel vystaven. Za rozhodné nelze považovat označení podání ze dne 9. 8. 2005 jako „doplnění žaloby“, neboť podání je třeba posuzovat podle jeho obsahu, jímž bylo rozšíření podání v duchu žaloby ze dne 19. 8. 2004. Soud však striktně vymezil pouze dva žalobní body, čímž žalobu nesprávně právně posoudil. Stěžovatel tak utrpěl újmu v tom, že o žalobě nebylo rozhodováno v celém rozsahu. Zejména pak krajský soud nepřihlédl k nicotnosti druhého rozhodnutí v daňovém řízení, které nemělo být vůbec pro překážku *rei iudicatae* vydáno. Soud měl rozhodnout o nicotnosti rozhodnutí a s poukazem na ust. § 109 odst. 3 s. ř. s. stěžovatel žádá, aby k ní přihlédl Nejvyšší správní soud. Ze všech těchto důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s právním názorem krajského soudu a bližší vyjádření nepovažuje za potřebné. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

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

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. Není ovšem rozhodné, jakým zákonným ustanovením stěžovatel kasační důvody pořadil, rozhodné je, o jaké důvody se podle jejich obsahového vymezení jedná.

Vytýká-li tedy stěžovatel krajskému soudu nesprávné posouzení právní otázky, které mělo spočívat v nesprávném posouzení obsahu žaloby, a v tom, že soud nerozhodl z moci úřední o nicotnosti správního rozhodnutí, nejde rozhodně o kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze totiž napadat nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Soud by se tedy musel dopustit nesprávného právního závěru o právní otázce řešené správním orgánem v předcházejícím správním řízení. Nelze tak přisvědčit stěžovateli v tom, že nesprávným posouzením obsahu žaloby a nezkoumáním nicotnosti správního rozhodnutí z moci úřední, se soud dopustil nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., neboť to je pojmově vyloučeno. Je-li však tato námitka posuzována podle jejího obsahu, lze dospět k závěru, že se jedná o námitku spadající pod ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

(vadnost postupu soudu, který nesprávně posoudil obsah žaloby a v důsledku toho nerozhodl o některých kasačních námitkách a nezkoumal nicotnost rozhodnutí žalovaného, ač tak učinit měl).

Ze spisu žalovaného vyplývají následující skutečnosti:

První daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za období r. 1999, 2000 byla zahájena dne 15. 3. 2002. Ve zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1999 a 2000 provedené ve dnech 15. 3.- 11. 6. 2002 (č. j. 74433/02/128932/0131), je k r. 1999 uvedeno, že společnost v r. 1999 neprovozovala žádnou podnikatelskou činnost a náklady měla zejména z placených úroků a z kursových ztrát. Smlouvy k půjčkám požadoval správce daně právě ve vztahu k placeným úrokům a nebylo mu vyhověno. Jednalo se o úroky z půjčky od společnosti M. H. s.r.o. a z půjček od zahraničních subjektů v celkové výši 21 850 093 Kč. K půjčkám poskytnutým zahraničními subjekty je konstatováno, že nebyly daňovým subjektem předloženy požadované smlouvy, a to ani na výzvy správce daně. Závěr správce daně pak směřoval jen k neprokázání úroků z těchto půjček jako oprávněných nákladů. Spis obsahuje výzvy daňovému subjektu a zprávu ČSOB, a. s. ze dne 29. 4. 2002 o úhradách na účet daňového subjektu s uvedením dat a zasílajících společností. V rámci projednání zprávy o kontrole předložil dne 8. 7. 2002 daňový subjekt smlouvy o půjčce uzavřené se společnostmi T. T. GmbH - 140 000 USD, S. H. S. A. - 163 000 USD, G. I. C. - 49 940 USD, E. O. Ltd. - 69 971,50 USD, A. T. INC. - 149 993 USD, I. E. Ltd. - 87 200 USD, F. I. LLC. - 43 000 USD, přičemž všechny tyto smlouvy jsou datovány v lednu 2000.

Na základě této kontroly byl vydán dodatečný platební výměr ze dne 12. 9. 2002, č. j. 127235/02/128914/1421, za zdaňovací období r. 1999 nově stanovící výši daňové ztráty.

Spis obsahuje ve složce označené „nenahlížet“ žádosti správce daně z července 2002 adresované Ministerstvu financí - Ústřední daňové správě o zajištění mezinárodní pomoci, a to k ověření poskytnutých půjček zahraničními subjekty (T. T. GmbH - 140 000 USD, E. O. Ltd. - 69 971,50 USD, A. T. INC - 149 993 USD, G. I. CORP. - 49 940 USD, F. I. LLC. - 43 000 USD).

Protokolem ze dne 23. 6. 2003 byla zahájena další daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1999 a r. 2000. V něm je konstatována daňová kontrola ukončená 4. 9. 2002 a opatření nových důkazních prostředků cestou mezinárodní výměny informací. Ve spise jsou založeny zprávy Ministerstva financí z července 2003 obsahující zjištění o neexistenci prověřovaných společností, resp. jejich zániku před uzavřením rozhodných smluv.

Ve zprávě o této druhé daňové kontrole daně z příjmů právnických osob (zpráva FÚ Karlovy Vary č. j. 102877/03/128932/0131) je uvedeno, že daňovému subjektu měly být v těchto letech poskytnuty půjčky v celkové výši 21 850 093 Kč, aniž k nim byly předloženy smlouvy o půjčkách. Přitom podle zprávy banky ke všem těmto zahraničním platbám byl na základě potvrzení daňového subjektu přiřazen platební titul 933/380 - ostatní služby obchodní povahy. Následně byly k půjčkám předloženy smlouvy sepsané, až na jednu výjimku, v lednu r. 2000. Cestou mezinárodní výměny informací bylo zjištěna neexistence subjektů, které měly půjčky poskytnout a také převod předmětných plateb z jiných zemí, než měly společnosti sídlit. Jednalo se o půjčky od společností A. T. INC., S. H. S.A. a G. I.

C., E. O. Ltd. Zpráva byla projednána dne 15. 9. 2003 a daňový subjekt se ke zjištění vyjádřil do protokolu a následně i písemným podáním.

Na základě těchto zjištění byl vydán dodatečný platební výměr dne 29. 9. 2003, č. j. 135948/03/128913/2126, doměřující na dani z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 14. 5. 1999 do 31. 12. 1999 částku 5 065 550 Kč.

V odvolání daňový subjekt namítl, že kontrola byla provedena v rozporu se zákonem a doměření daně stojí na zprávách, že o zahraničních věřitelích nebyly získány žádné informace. To ovšem neznamená, že neexistují, a také bylo zjištěno, že peněžní prostředky od nich na účet daňového subjektu ve skutečnosti došly. Správce daně nesprávně posoudil smlouvy o půjčkách jako neplatné. V odvolacím řízení byla vydána výzva č. j. 38 411/04/128932/0202 k doložení půjčky od společnosti T. T. GmbH - 140 000 USD, k níž bylo zjištěno, že osoba, která měla podepsat smlouvu, u této společnosti nikdy nepracovala a společnost sdělila, že daňovému subjektu půjčku nikdy neposkytla. Daňový subjekt k tomu uvedl, že smlouvu uzavíral v dobré víře, že se jedná o zástupce označené společnosti a prostředky na účet skutečně obdržel. Vzhledem k neoprávněnosti přijetí plnění proto částku vrátí na účet, z něhož mu byla zaslána.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 7. 2004 změnil dodatečný platební výměr právě z důvodů zpochybnění této půjčky, provedl rozbor důkazní situace u ostatních půjček a k námitce opakovanosti kontroly uvedl, že takový postup je v souladu se zákonem, vyjdou-li najevo nové skutečnosti, což se v daném případě stalo. Správce daně v době ukončení první kontroly neměl k dispozici zjištění získané mezinárodní výměnou informací a novou kontrolu provedl pouze v rozsahu těchto nových informací.

V žalobě datované 19. 8. 2004 je namítnuto pouze, že žalovaný zcela opominul ohledně zvýšení daně provedení vytykácího řízení podle § 43 daňového řádu, a prakticky tak v odvolacím řízení zvýšil daňovou povinnost na základě skutečností při kontrole nezjištěných. Tím byl žalobce zkrácen na svých procesních právech ve vztahu ke skutečnostem týkajícím se zvýšení daně v rozhodnutí o odvolání, bez možnosti se k těmto skutečnostem vyjádřit. Současně bylo požádáno o přiznání odkladného účinku.

Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 10. 2004 byl žalobce vyzván k doplnění tvrzení ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. a žalobce doplnil žalobu o skutečnosti vztahující se k požadavku na přiznání odkladného účinku. Podáním ze dne 9. 8. 2005, doručeným krajskému soudu dne 10. 8. 2005, žalobce doplnil žalobu o tři stránky argumentace. Zde namítl zahájení daňové kontroly v rozporu se zákonem, neboť byla opakovaná a týkala se stejných dokladů a skutečností, které byly kontrolovány při kontrole první. V důsledku toho byl nezákonně vydán druhý dodatečný platební výměr. Prostředky z půjček mu byly skutečně poskytnuty, pokud o tom správce daně pochyboval, pak na základě smluv předložených mu při první kontrole. Shrnuje, že kontrola byla nezákonná, závěr o neplatnosti smluv o půjčce je nesprávný, a přiřazení nesprávného konstantního symbolu k platbám je nerozhodné.

Při jednání soudu dne 4. 11. 2005 zástupce žalobce poukázal na žalobu ze dne 19. 8. 2004 a na její doplnění ze dne 9. 8. 2005, navrhl výslech svědka uzavírajícího smlouvy o půjčce, v čemž mu soud nevyhověl. Po rozhodnutí soudu o žalobě žalobce písemně zaslal krajskému závěrečný návrh dne 9. 11. 2005 o třech stranách argumentace obdobné doplnění žaloby.

Jak bylo výše uvedeno, žaloba podaná stěžovatelem v zákonné lhůtě (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) obsahovala pouze dvě žalobní námítky, a to opomenutí vytýkacího řízení a porušení procesních práv v odvolacím řízení, to vše ve vztahu k důvodům změny dodatečného platebního výměru odvolacím rozhodnutím. Žaloba tedy v dostatečné míře splňovala náležitosti předepsané ust. § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žalovaný ji řádně vymezil, z jakých důvodů napadá správní rozhodnutí, a vymezil tím rozsah přezkumné činnosti soudu (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Pokud by tomu tak nebylo, soud by ho k odstranění vady vyzval, jak také učinil ve vztahu k neodůvodněnému návrhu na přiznání odkladného účinku. Uvedení důvodů, pro které považuje žalobce správní rozhodnutí za nezákonné, je vyjádřením dispoziční zásady, na níž je správní soudnictví postaveno. Je to žalobce, který brojí proti určitému rozhodnutí, a je to on, kdo svým podáním stanoví rozsah přezkumu soudem. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. žalobce může kdykoliv za řízení žalobní body omezit; rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby. Vznesení žalobních bodů je tedy koncentrováno do doby zákonem stanovené. Po uplynutí lhůty k podání žaloby lze tedy doplnit žalobu jen rozšířením (prohloubením) argumentace, která není novým žalobním bodem a nezakládá povinnost soudu hodnotit zákonnost napadeného rozhodnutí z dalších hledisek, která z žaloby ve lhůtě podané nevyplývala. Rozvedením žalobních námitek tedy nelze uplatnit námítky nové.

Další otázkou proto je, zda doplnění žaloby ze dne 10. 8. 2005 je pouhým doplněním argumentace žaloby ze dne 19. 8. 2004, nebo zda se jedná o vznesení nových žalobních výtek. Z tohoto posouzení pak vyplyne, zda byl soud povinen se s doplněním žaloby v rozsudku rovněž věcně vypořádat. Žalobce v části II. doplnění žaloby podrobně popsal průběh daňové kontroly, důvody, pro které ji považuje za nezákonně opakovanou, napadl právní názor žalovaného o neplatnosti uzavřených smluv o půjčkách a nesprávnost závěru dovozovaného ze zprávy banky. V části III. doplnění žaloby shrnul závěry z části II. vyplývající, a to, že daňová kontrola byla provedena v rozporu se zákonem, posouzení platnosti smluv o půjčkách bylo nesprávné, a tvrzení dovozované z nesprávného konstantního symbolu užitého při platbách bylo nesmyslné. Po skutkové i právní stránce tedy doplněním žaloby byly vzneseny zcela nové žalobní námítky, v žádném případě se nemůže jednat o argumentační posílení žalobních bodů uplatněných v žalobě ze dne 19. 8. 2004. Je zcela nerozhodné, čím byl žalobce při „doplnění žaloby“ motivován. Z obsahu lze dovodit jediný závěr, a to, že jde o nepřípustné rozšíření žalobních bodů a že soud postupoval v souladu s zákonem, pokud se jimi věcně nezabýval. Vymezením rozsahu žalobních bodů a rozsahem vypořádaných žalobních námitek krajský soud nenaplnil kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. vymezuje nejen, v jakém rozsahu je soud napadené rozhodnutí přezkoumávat povinen, ale i rozsah, v jakém je k tomu oprávněn. Rozsah přezkumného oprávnění ovšem není bez výjimek, které rovněž zákon stanoví. Tyto výjimky pamatují zejména na případy, kdy vadnost rozhodnutí dosahuje takové míry, že vylučuje posouzení důvodnosti žalobních námitek. Mezi tyto případy patří i zjištění nicotnosti rozhodnutí či jeho části. Nicotnost rozhodnutí vysloví soud i bez návrhu (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Stěžovatel také kasační stížností namítá, že v jeho případě byl dodatečný platební výměr rozhodnutím nicotným, protože opakovaným, a že z těchto důvodů měl krajský soud vyslovit nicotnost rozhodnutí žalovaného, a to bez ohledu na obsah žalobních námitek. Současně požaduje, aby k nicotnosti rozhodnutí žalovaného přihlédl Nejvyšší správní soud ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s. Tento poslední požadavek je poněkud nejasný. Cit. ustanovení totiž určuje vázanost kasačními námítkami (v tom případě všemi, a není třeba na dané ustanovení

poukazovat jen v souvislosti s tvrzenou nicotností) a dále umožňuje Nejvyššímu správnímu soudu překročit rozsah kasačních námitek v případě rozhodnutí nicotného. Je-li však nicotnost rozhodnutí kasační stížností, tak jako v tomto případě, namítána, není třeba, aby k ní soud přihlížel z moci úřední.

Posouzení, zda v daném případě rozhodnutí žalovaného je rozhodnutím nicotným, je však nezbytné právě k tomu, aby bylo možno zjistit, zda krajský soud měl nad rámec žalobních bodů jeho nicotnost vyslovit, a zda tedy opačným postupem pochybil a tím naplnil kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Daňový řád zná pojem neplatnosti rozhodnutí (§ 32 odst. 7), který ovšem s pojmem nicotnosti nelze zaměňovat, a stěžovatel také tvrdí, že v tomto případě se jednalo o rozhodnutí nicotné. Co lze rozumět nicotností správního aktu, vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (zveřejněno in Sb. NSS 793/2006): *Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí.*

Obdobně pojímá nicotnost správního rozhodnutí i nový správní řád (§ 77 odst. 1, 2 zákona č. 500/2004 Sb.).

Nelze vycházet ze stěžovatelovy argumentace o nepřípustnosti opakovaného rozhodnutí vydaného ve stavebním řízení a z jeho poukazu na judikaturu pojmající takové rozhodnutí jako nicotné. Ve stavebním řízení jako obecně ve většině správních řízení platí zásada *ne bis in idem*. I z ní jsou však výjimky, umožňující další rozhodnutí v téže věci, které však musí být výslovně upraveny příslušným zákonem. Pokud jde o řízení daňové, zná daňový řád možnost dodatečného stanovení daně přesto, že daň již dříve byla pravomocně vyměřena (§ 46 odst. 7). Neznamena to jistě, že daň může být správcem daně opakovaně doměřována za libovolných podmínek, libovolným postupem či v libovolném časovém prostoru. Porušení těchto podmínek však nezpůsobuje nicotnost, ale nezákonnost rozhodnutí. Byl-li tedy druhý platební výměr vydán správcem daně na základě nezákonně opakované daňové kontroly, bylo by to možno posoudit jen jako nezákonný postup vedoucí k nezákonnému, nikoliv nicotnému rozhodnutí. K podmínkám opakované daňové kontroly je třeba pouze připomenout, že ani Ústavní soud možnost opakování daňové kontroly nevyklučuje, stanoví jen meze, za nichž je takový postup přípustný. Ke konkrétním podmínkám opakování daňové kontroly lze poukázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 30. 3. 2006, č. j. 8 Afs 34/2005 - 55 a ze dne 24. 1. 2005, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57 (oba dostupné na www.nssoud.cz, druhý z nich zveřejněn in Sb. NSS 868/2006).

Ani to však nic nemění na závěru, že se jedná o případy nezákonnosti, která musí být v žalobě řádně namítána. Pokud tak stěžovatel neučinil, nebylo povinností soudu zkoumat zákonnost opakované kontroly, ani zda je napadené rozhodnutí nezákonné také z jiných než žalobcem namítaných důvodů. Rozhodnutí žalovaného nebylo nicotným a tím, že soud nezkoumal další, byť potenciálně možné důvody jeho nezákonnosti, nedopustil se porušení zákona a nenaplnil tak kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nebyla-li v řízení před krajským soudem řádně uplatněna určitá žalobní námitka, která přitom uplatněna být mohla, je vyloučeno, aby se jí zabýval Nejvyšší správní soud v kasačním řízení (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Lze jen zopakovat, že námitky týkající se opakované daňové kontroly a z toho plynoucí vadnosti rozhodnutí správce daně i žalovaného mohl žalobce řádně uplatnit (ostatně to zčásti učinil již součástí odvolání), ale neučinil tak.

Kasační námitka opřena o ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. směřuje k vadám řízení před Finančním úřadem v Karlových Varech i před žalovaným, zejména napadá porušení procesních předpisů, což vykládá ve vztahu k posouzení všech půjček, jejichž neuznání vedlo k dodatečnému doměření daně. Napadá tedy skutečnosti a postup týkající se celé doměřené daňové povinnosti. To znamená, že i zde kasačními námitkami stěžovatel překročil meze žaloby. V žalobě totiž výslovně napadl pouze postup žalovaného v odvolacím řízení (část II. žaloby ze dne 19. 8. 2004), to, že na základě zjištění v průběhu odvolacího řízení, mimo rámec provedené kontroly, žalovaný zvýšil daňovou povinnost, neprovedl ohledně tohoto zjištění vytýkací řízení ve smyslu ust. § 43 daňového řádu, a tím zkrátil žalobce ve vztahu k těmto novým skutečnostem na jeho procesních právech, která ani právně nespecifikoval. Jen tím se krajský soud mohl zabývat a také tak učinil, a jen skutečnost, že by tyto žalobní námitky neposoudil správně, by mohla být důvodem kasačním. Tvrzení o porušení povinnosti finančním úřadem a žalovaným ve vztahu k celé doměřené dani (tedy mimo zvýšení, které mělo původ v neuznané půjčce ve výši 140 000 USD), je tedy opět kasační námitkou nepřipustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Řádně uplatněným žalobním námitkám tedy koresponduje v kasační stížnosti námitka uvedená v její části IV. spočívající v tvrzení, že žalovaný sice nebyl povinen v rámci odvolacího řízení použít ust. § 43 daňového řádu a provést vytýkací řízení, ale že daňový řád tuto možnost připouští, a tudíž v daném případě, s ohledem na jistotu zachování práv daňového subjektu, vytýkací řízení proběhnout mělo.

Podle § 50 odst. 3 daňového řádu lze změnit rozhodnutí v odvolacím řízení i v neprospěch odvolatele, vyjdou-li najevo nové skutečnosti. V rámci odvolacího řízení totiž odvolací orgán může řízení doplňovat. Podle odst. 4 téhož ustanovení je odvolací orgán oprávněn přiměřeně užít i § 43. Jak již uvedl krajský soud v napadeném rozsudku, v daném případě doplnění řízení probíhalo v rámci daňové kontroly a souběh daňové kontroly a vytýkacího řízení je vyloučen. Toto právní posouzení ani stěžovatel nenapadá, jen považoval za vhodné, aby vůči němu bylo prostředků vytýkacího řízení užito. Nepoužití vhodného postupu (pokud by užití vytýkacího řízení přicházelo v úvahu) však není nezákonností, která by mohla vést k nezákonnému rozhodnutí. Vztahuje-li stěžovatel argumentaci o vhodnosti takového postupu k porušení svých procesních práv, nelze mu přisvědčit. Lze jen podotknout, že v rámci vytýkacího řízení by v tomto případě bylo lze užít obdobných prostředků, jako bylo fakticky užito - tj. výzvy a vyjádření k ní. Staví-li stěžovatel námitku porušení procesních práv i na úvaze o nemožnosti řádného prokázání požadovaných skutečností s ohledem na časový odstup a obtížnou dostupnost zahraničních subjektů, lze jen připomenout, že důkazní povinnost podle § 31 odst. 9 daňového řádu stíhá daňový subjekt a nedostatek písemných podkladů o půjčce či vyvrácení tvrzení deklarovaných smlouvou jde k jeho tíži. Rozhodně v tom nelze shledávat nedostatek skutkových zjištění, který stěžovatel vytýká žalovanému. Ostatně stěžovatel ani k výzvě, která vycházela ze skutečnosti, že společnost, jež měla předmětnou půjčku poskytnout, toto popírá a tvrdí, že u ní nikdy nepracovala osoba, která smlouvu o půjčce měla uzavřít, nenabídl žádné důkazy, jimiž by své původní tvrzení podložil, jen uvedl, že jednal v dobré

víře a půjčku je ochoten poskytovateli vrátit. Jinak porušení procesních práv stěžovatel opět vztahuje k opakovanosti kontroly, čímž se však Nejvyšší správní soud zabývat nemůže. Nebylo proto shledána důvodnou ani námitka krajským soudem nezohledněných vad správního řízení podle § 103 odst.1 písm. b) s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1, 2 (§ 120) s. ř. s., když stěžovatel ve věci úspěšný nebyl a žalovanému náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 9. ledna 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu