



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, za účasti **JUDr. J. M.**, správce konkursní podstaty úpadce S., v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2006, č. j. 29 Ca 241/2004 - 50, ve znění usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2006, č. j. 29 Ca 241/2004 - 54,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 5. 8. 2004, č. j. 7615/02/FŘ/120. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání obchodní společnosti S., (dále jen „žalobce“), proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Kroměříži (dále jen „finanční úřad“) ze dne 7. 8. 2002, č. j. 82492/02/320911/6675, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Domnívá se, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem a dále nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů. Nesouhlasí především s právním závěrem krajského soudu ohledně zákonnosti

opakované daňové kontroly, neboť dle jeho názoru byl žalobce řádně seznámen s důvody i rozsahem daňové kontroly, což krajský soud popřel. Na podporu svých tvrzení stěžovatel cituje několik rozhodnutí Ústavního soudu, na jejichž základě lze usuzovat na existenci konstantní soudní judikatury v dané oblasti při zahájení opakované daňové kontroly v této věci. Stěžovatel zdůraznil, že od Policie České republiky zjistil nové skutečnosti, které nemohl bez svého zavinění použít v předchozím daňovém řízení, jednalo se přitom o skutečnosti, jež mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Přestože daňová kontrola neproběhla v rámci obnovy řízení, důvody uvedené v § 54 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), zde existovaly a daňová kontrola byla prováděna pouze v rozsahu souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Další kasační námitka stěžovatele se týká procesního pochybení soudu, stěžovatel shledává odůvodnění rozsudku krajského soudu vnitřně rozporuplné, své námitky směřuje proti hodnocení soudu týkajícímu se možnosti provedení výslechu svědků. Odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze dle stěžovatele považovat za řádné ve smyslu ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.

Vyjádření ke kasační stížnosti žalobcem podáno nebylo.

Ze správního spisu stěžovatele a spisové dokumentace krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 9. 5. 2000 byla zahájena finančním úřadem u žalobce daňová kontrola dle ustanovení § 16 ZSDP, mimo jiné i u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998. Tato kontrola byla ukončena zprávou o kontrole za rok 1998 č. j. 9058/01/320932/2390 ze dne 2. 5. 2001 a protokolem o ústním jednání č. j. 52221/01/320931/9025 z téhož dne. Proti dodatečně doměřeným daním se žalobce neodvolal.

Na základě zjištění nových skutečností (oznámených Policií České republiky, Službou policie pro odhalování korupce a závažné hospodářské trestné činnosti, expoziturou Brno, pracovištěm Zlín, zprávou ze dne 8. 10. 2001, č. j. OKH-85-14/7-2001) byla zahájena dne 18. 12. 2001 opakovaná daňová kontrola, a to opět i u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1998. Rozsah daňové kontroly byl konkretizován ve výzvě finančního úřadu ze dne 14. 3. 2002. Dodatečně bylo zjištěno, že předseda představenstva žalobce nebyl oprávněn samostatně jednat, po nápravě tohoto pochybení byl stejného dne, tj. 14. 3. 2002, sepsán řádně nový protokol o zahájení daňové kontroly. Na základě zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 5. 8. 2002 vydal správce daně dne 7. 8. 2002 dodatečný platební výměr, kterým žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1998 do 31. 12. 1998 ve výši 109 001 900 Kč. Žalobce podal dne 11. 9. 2002 proti tomuto platebnímu výměru odvolání.

Stěžovatel rozhodnutím ze dne 5. 8. 2004 odvolání žalobce dle ustanovení § 50 odst. 6 ZSDP zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí konstatoval skutkový stav a následně se vyjádřil k právní otázce zahájení opakované daňové kontroly. Dle jeho názoru byla dne 14. 3. 2002 protokolem o ústním jednání opakovaná kontrola řádně zahájena, žalobce byl informován o jejím rozsahu ve výzvě, která mu byla doručena téhož dne. Žalobcem navrhované důkazní prostředky, které by potvrdily jeho tvrzení o tom, že plnění, jež byla předmětem fakturace, se skutečně uskutečnila, nebyly stěžovatelem osvědčeny ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 ZSDP. Stěžovatel uvedl, že navrhované písemné důkazní prostředky

neprokazují uskutečnění plnění a ani výslech svědka není využitelný, neboť dotyčná osoba nemusela mít dostatečné informace o předmětných záležitostech a navíc ji nelze považovat za osobu nestrannou. Žalobce tedy neunesl podle stěžovatele důkazní břemeno a rozhodnutí správce daně o zvýšení žalobcova základu daně dle ustanovení § 23 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, je oprávněné.

Žalobce napadl výše označené rozhodnutí žalobou u krajského soudu, v níž především namítal, že finanční úřad při zahájení daňové kontroly v rozporu s § 16 odst. 1 ZSDP nevymezil její předmět. Dále poukázal na to, že předchozí kontrola se týkala stejného zdaňovacího období a správce daně si vyžádal stejné podklady pro rozhodnutí, z těchto důvodů tedy existovala překážka věci rozhodnuté, správce daně tak svým postupem porušil ustanovení § 27 odst. 1 písm. e) a § 28 odst. 1 ZSDP a mimo to i základní zásady daňového řízení, tj. zásadu zákonnosti a přiměřenosti. Postup obou správních orgánů pak byl dle žalobce v rozporu s ustanoveními článku 2 odst. 2 a článku 36 Listiny základních práv a svobod. Nepřípuštění žalobcem navrhovaných důkazů považuje stěžovatel za nedostatečně odůvodněné a nezákonné.

Krajský soud dospěl k závěru, že správce daně žalobci nesdělil důvody a cíl provedení opakované kontroly, a to ani v protokolu o zahájení daňové kontroly, ani ve výzvě dle § 16 ZSDP z téhož dne. Při zahájení kontroly tedy byly dle názoru krajského soudu porušeny základní zásady daňového řízení a ústavním pořádkem chráněná práva daňového subjektu, což konstatoval s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44. K poslední žalobní námitce uvedl, že správce daně mohl provést důkaz listinami a o navržený výslech svědka se mohl alespoň pokusit. Ze všech výše uvedených důvodů proto krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušil.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel uvádí důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, obsah kasační stížnosti těmto důvodům zcela odpovídá. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných stěžovatelem a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V článku 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod je výslovně uvedeno, že *státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*. Oprávnění správce daně provést daňovou kontrolu je zákonem upraveno v § 16 ZSDP. Možnost opakování daňové kontroly připustil ve svých rozhodnutích jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud, ovšem pouze při splnění zákonem stanovených podmínek a zachování práv daňových subjektů. Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003 konstatoval: „...daňovou kontrolu je možno opakovat jen ze závažných důvodů, zejména zjistí-li správce daně nové skutečnosti (tj. skutečnosti, které v době provádění původní daňové kontroly neměl k dispozici), které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti. Dále musí být opakovaná daňová kontrola prováděna v rozsahu, který bezprostředně souvisí s nově zjištěnými skutečnostmi. Aby se vyloučila (nebo alespoň omezila) možnost svévolného jednání správce daně jak ve vztahu k zahájení daňové kontroly vůbec, tak ve vztahu k jejímu rozsahu, musí být daňovému subjektu sdělen její důvod a cíl, a to zcela konkrétně tak, aby i daňový

subjekt měl určitou možnost 'kontroly' postupu správce daně.“ Tento svůj právní názor potvrdil Ústavní soud i v nálezu sp. zn. III. ÚS 510/02 z 15. 5. 2003, kde uvádí: *„... soud v žádném případě nepopírá právo finančního úřadu provádět daňové kontroly, a to i opakovaně, avšak z vymezení předmětu této opakované daňové kontroly musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly resp. musí uvést, jaké důvody či skutečnosti případně i dříve neznámé ho k takovému (dalšímu) postupu vedou.“*

Sdělení jednoznačných důvodů či skutečností vedoucích k provedení opakované daňové kontroly daňovému subjektu není formálním (a opominutelným) požadavkem, ale zákonnou povinností správce daně, vyplývající z výše citovaných ustanovení právních předpisů. S ohledem na tuto povinnost není tedy dostačující, jestliže správce daně zahájí po zjištění nových skutečností opakovanou daňovou kontrolu a řádně vymezí její rozsah. Je sice pravdou, že takový postup je správný a daňový subjekt nemůže účinně při zahájení takové kontroly namítat překážku *res iudicata* ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP (k tomu srov. obdobný názor vyjádřený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 86/99 ze 4. 11. 1999), na druhou stranu ovšem takový postup není dostatečný. Přestože ze spisové dokumentace správce daně vyplývá, že opakovaná daňová kontrola byla zahájena důvodně (tj. zjištění nových, do té doby neznámých skutečností), je nezbytné, aby informace o jejích důvodech a cílech byly předány daňovému subjektu. Pouze takový postup dává daňovému subjektu možnost využít jeho zákonem daných procesních práv, tj. tyto skutečnosti posoudit a případně na ně potřebným způsobem reagovat. Jak již bylo výše uvedeno, obdobný právní názor vyslovil i Nejvyšší správní soud, a to ve svém rozsudku ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005 - 44, v němž dospěl k závěru, že *„k provádění opakované daňové kontroly nepostačuje jen objektivní existence nových skutečností, které správce daně zjistil; správce daně musí též opakovanou daňovou kontrolu zahájit v souladu se zásadami daňového řízení a ctít ústavním pořádkem chráněná práva daňového subjektu. Z toho plyne požadavek seznámit daňový subjekt s důvody a cílem takové kontroly a provádět kontrolu pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s nově zjištěnými skutečnostmi.“*

Stěžovatel v kasační stížnosti namítl, že krajský soud k závěru o nezákonnosti opakované daňové kontroly dospěl z ryze formálních důvodů, nevycházel přitom z obsahu předloženého spisového materiálu a svůj závěr řádně nezdůvodnil, a dále zdůraznil, že rozsah opakované kontroly byl daňovému subjektu znám v den jejího zahájení z výzvy k dokazování. Podle názoru Nejvyššího správního soudu rozsudek krajského soudu není v rozporu s tímto tvrzením stěžovatele. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku naopak sám zmiňuje, že rozsah opakované daňové kontroly dovodit lze a výslovně uvádí, že nové skutečnosti odůvodňující její provedení ani nemusely být uvedeny přímo v protokolu o zahájení daňové kontroly. Z toho vyplývá, že se spokojil s uvedením rozsahu ve výzvě k dokazování a jeho rozhodnutí tak nelze označit za přepjatě formalistické. Dospěl-li k závěru, že správce daně ani v jednom z dokumentů (v protokolu o zahájení daňové kontroly, ani ve výzvě k dokazování), neuvedl důvody a cíl opakované kontroly, nesměřovala jeho výtka do neuvedení jejího rozsahu. Právě z toho lze jednoznačně usoudit i na to, že krajský soud při rozhodování vycházel z komplexně posouzené spisové dokumentace a svůj rozsudek v závěru také řádně odůvodnil.

Pokud stěžovatel dále v kasační stížnosti označuje několik rozhodnutí Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a krajských soudů, je třeba zdůraznit, že žádné z nich nevyvrací výše uvedenou právní konstrukci, s jejímiž závěry byl postup

správce daně v této věci v rozporu. Některá ze stěžovatelem zmíněných rozhodnutí jsou dokonce i citována výše v odůvodnění tohoto rozsudku. Stěžovatel z nich nesprávně použil na podporu svých právních názorů, argumentace a obhájení svého postoje pouze část odůvodnění či právních vět. V opačném případě by bezesporu dospěl ke stejnému právnímu názoru jako krajský soud a Nejvyšší správní soud.

Ani kasační námitce, že krajský soud se nikterak nezabýval výsledky dokazování k daňové účinnosti nákladů, nelze vyhovět. V případě, že krajský soud správně dospěl k závěru, že opakovaná daňová kontrola jako celek byla zahájena v rozporu se zákonem a ustálenou soudní judikaturou, neměl již dále povinnost zabývat se meritorně celou záležitostí. Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí krajského soudu v této věci je nesrozumitelné, nespĺňuje požadavky stanovené v ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s. na řádné, úplné a srozumitelné odůvodnění, a odkazuje na část odůvodnění rozsudku krajského soudu, kde je správci daně výslovně vytýkáno, že *mohl provést důkaz listinami, mohl se s nimi vypořádat a mohl se pokusit o výslech navrženého svědka*. Nejvyšší správní soud má za to, že tuto část odůvodnění rozsudku si stěžovatel nesprávně vyložil tak, že klade rovnítko mezi výrazy „mohl“ a „měl možnost“. Z kontextu celého rozhodnutí a skutkových okolností případu je však naopak na místě interpretace ve smyslu povinnosti provést daný důkaz, když jeho provedení, resp. obstarání nebránila nepřekonatelná překážka, tj. že správci daně nic nebránilo důkazy provést, ovšem on tak neučinil. Nejvyššímu správnímu soudu dále nepřísluší hodnotit příhodnost a vhodnost formulace odůvodnění rozhodnutí krajského soudu za situace, kdy nezpůsobuje nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

V poslední kasační námitce stěžovatel nesouhlasí s výtkou krajského soudu adresovanou správci daně, kdy dle stěžovatele krajský soud dostatečně neobjasnil, jak absence výslovného uvedení důvodu opakované daňové kontroly mohla zhoršit postavení kontrolovaného daňového subjektu, a pouze odkázal na judikát Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel se s tímto odůvodněním neztotožnil zvláště za situace, kdy ze spisové dokumentace bylo zřejmé, že nedošlo ke zkrácení práv daňového subjektu, který ani neunesl důkazní břemeno ohledně daňové účinnosti nákladů. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že výsledek daňové kontroly nemůže brát krajský soud v potaz za situace, že ho bylo dosaženo nezákonným postupem ve věci, a opětovně připomíná, že pokud krajský soud rozhodnutí správce daně zrušil z procesních důvodů, neměl již povinnost zabývat se celou věcí meritorně. Jak vyplývá z výše předložených judikátů Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, nelze se v žádném případě ztotožnit s právním názorem stěžovatele, že nebyla porušena práva kontrolovaného daňového subjektu. Ten má ústavním pořádkem zaručené právo na spravedlivý proces a zákonný postup ve věci a pokud bylo prokázáno, že tento postup nebyl dodržen nesdělením důvodu opakované daňové kontroly, byl zcela jistě na svých právech zkrácen. Tuto skutečnost konstatoval v závěru odůvodnění svého rozsudku i krajský soud a pokud tento názor odůvodnil nepřímou citací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, není taková argumentace nepřípustná.

Jestliže tedy krajský soud z uvedených důvodů zrušil žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s., postupoval zcela v souladu se zákonem.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní

soud dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalobci, jak vyplývá z obsahu spisu, náklady v tomto řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. března 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu