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 Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, za účasti společnosti **C. a.s.** (dříve C. s.r.o.), zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 9. 2006, č. j. 22 Ca 28/2005 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 3. 12. 2004, č. j. 7239-2/120/2004. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání obchodní společnosti C. a.s. (dříve C. s.r.o.; dále jen „žalobce“) proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ostravě (dále jen „finanční úřad“) ze dne 25. 2. 2004, č. j. 29014/04/ 390912/0282, jímž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999.

Stěžovatel označil za důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že napadený rozsudek je nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem. Nesouhlasí především s právním názorem krajského soudu na otázku zákonnosti opakované daňové kontroly, když dle jeho samotného byl dán dostatečný důvod k jejímu zahájení a finanční úřad postupoval v souladu se zákonem i po procesní stránce.

Žalobce ve svém stručném vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu, se kterým se ztotožňuje, a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, v němž je dle slov žalobce uvedená problematika podrobně rozebrána.

Ze správního spisu stěžovatele Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 17. 5. 2000 byla správcem daně zahájena u žalobce daňová kontrola dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), mimo jiné i u daně z příjmů právnických osob za období roku 1999. Ukončena byla zprávou o daňové kontrole ze dne 22. 7. 2002, která byla projednána dne 12. 8. 2002, a o jejímž projednání byl téhož dne sepsán protokol o ústním jednání. V předmětné zprávě bylo jako kontrolní zjištění u daně z příjmů právnických osob za rok 1999 uvedeno, že „*provedenou kontrolou nebyly zjištěny nedostatky ani rozdíly oproti předloženému přiznání k dani z příjmů právnických osob*“. Ve vztahu k dalšímu řízení pak bylo v poučení uvedeno, že „*právo finančních orgánů provést následnou podrobnější kontrolu zůstává, bez ohledu na výsledek této kontroly, nedotčeno*“. Návrhy na doplnění, návrhy na změny, ani jiné námitky k výsledkům uvedeným ve zprávě vzneseny přítomným zástupcem žalobce nebyly.

V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce eviduje ve svém účetnictví fakturu od obchodní společnosti U. L. C. L., se sídlem v U. (dále jen „dodavatel“), a to za poskytnutí poradenských a konzultačních služeb. Žalobce byl dne 4. 6. 2002 finančním úřadem vyzván k prokázání a doložení uskutečnění těchto plnění. Z předložené dokumentace nabyl finanční úřad pochybnosti o skutečném plnění ze strany dodavatele a za účelem ověření poskytnutí předmětných služeb bylo proto orgánu příslušnému dle sídla dodavatele zasláno mezinárodní dožádání. Vzhledem k časové náročnosti vyřízení tohoto dožádání byla daňová kontrola ukončena ještě před obdržením výsledku šetření. Ve zprávě o daňové kontrole ani v protokolu o jejím projednání přitom není o rozporování skutečného poskytnutí uvedených služeb žádná zmínka. Na základě provedeného dožádání byly zjištěny nové skutečnosti, když dožádaným subjektem bylo především sděleno, že neexistují žádné důkazy o skutečném fungování dodavatele a že ten na adrese uvedené na faktuře nikdy nevyvíjel svou činnost. Z tohoto důvodu byla dne 6. 1. 2004 zahájena opakovaná daňová kontrola, přičemž při jejím zahájení sdělil finanční úřad žalobci výslovně její důvod. K prokázání oprávněnosti uplatnění služeb poskytnutých žalobci dodavatelem jako daňově účinného nákladu předložil žalobce finančnímu úřadu prohlášení dodavatele. To samo o sobě dle zprávy o daňové kontrole ze dne 3. 2. 2004, č. j. 15395/04/390931/ 3417, pouze potvrzuje vystavení faktury ze strany dodavatele, nepřináší však žádné důkazní prostředky o skutečném poskytnutí fakturovaných služeb. Jelikož žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky prokazující oprávněnost zaúčtování platby za poskytnutí předmětných služeb, vydal finanční úřad dne 25. 2. 2004 dodatečný platební výměr, kde nově stanovil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání.

Stěžovatel rozhodnutím ze dne 3. 12. 2004, č. j. 7239-2/120/2004, odvolání žalobce dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí konstatoval skutkový stav a následně se vyjádřil k právní otázce oprávněnosti zahájení opakované daňové kontroly. Dle jeho názoru byla dne 6. 1. 2004 protokolem o ústním jednání opakovaná kontrola řádně zahájena a prováděna byla pouze v rozsahu,

který bezprostředně souvisel s nově zjištěnými skutečnostmi. Stěžovatel uvedl, že provedená šetření jsou dostačující pro to, aby si bylo možno učinit jasný závěr o neexistenci důkazů svědčících pro skutečné fungování dodavatele v roce 1999, tedy v období, kdy byla vystavena faktura za poskytnutí služeb. Finanční úřad tedy dle názoru stěžovatele postupoval v souladu s platnými právními předpisy, a proto nebyl dán důvod pro zrušení či změnu jeho rozhodnutí.

Žalobce napadl výše označené rozhodnutí žalobou u krajského soudu podanou dne 2. 2. 2005, v níž především namítal, že finanční úřad porušil zákon, konkrétně ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a § 16 odst. 4 písm. c), d), e) a f) téhož zákona, když odeslal dožádání za účelem šetření až po ukončení daňové kontroly. Žalobce přitom neinformoval, že v řízení pokračuje. Informace získaná na základě mezinárodního dožádání tak byla dle žalobce získána v rozporu s ustanovením § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a pro další řízení (opakovanou daňovou kontrolu) ji nebylo možno použít. Finanční úřad navíc ze získaných informací dospěl k závěru, který neměl žádnou oporu ve zjištěných skutečnostech. Vzhledem k uvedenému a namítanému porušení ustanovení Ústavy České republiky, Listiny základních práv a svobod a zákona o správě daní a poplatků navrhl žalobce zrušení rozhodnutí žalovaného a dodatečného platebního výměru vydaného finančním úřadem pro nezákonnost a vady řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Dle jeho právního názoru nemůže být daňová kontrola opakována „*mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí*“. V této věci došlo k vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 konkludentně na základě podaného daňového přiznání a ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, mohla být opakovaná daňová kontrola u žalobce zahájena jen na základě povolení obnovy řízení dle ustanovení § 54 a § 55 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož se tak nestalo, byl nezákonný jak postup finančního úřadu, tak i postup stěžovatele.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel formálně opírá kasační stížnost o důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. o nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, a obsah kasační stížnosti tomuto důvodu 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 v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že tato 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 jednoznačně vyplývá z ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků. Možnost provádět daňovou kontrolu při splněných určitých, přesně stanovených, podmínek i opakovaně připustil s poukazem na nutnost brát zřetel k § 2 odst. 2 citovaného právního předpisu ve svých rozhodnutích jak Nejvyšší správní soud, tak i Ústavní soud. Posledně jmenovaný ve svém nálezu sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003 konstatoval, že „*...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, ve kterém „*v žádném případě nepopírá právo finančního úřadu provádět daňové kontroly, a to i opakovaně, avšak musí být z vymezení předmětu této opakované daňové kontroly jednoznačně patrno, 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.*" Ono uvedení důvodů či skutečností vedoucích k provedení opakované daňové kontroly je nutno v souvislosti s prvně zmíněným nálezem interpretovat jako povinnost sdělit je daňovému subjektu. S ohledem na tuto povinnost není tedy ani dostačující, jestliže správce daně zahájí opakovanou daňovou kontrolu a řádně vymezí její rozsah. Je sice pravdou, že takový postup je správný a daňový subjekt pak nemůže oprávněně při zahájení takové kontroly namítat překážku res iudicata ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) zákona o správě daní a poplatků (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.

Vzhledem k procesním ustanovením obsaženým v zákoně o správě daní a poplatků je však nutno mít na zřeteli i další rozměr zákonnosti zahájení opakované daňové kontroly. Byť ze spisové dokumentace správce daně třeba vyplývá, že opakovaná daňová kontrola byla zahájena oprávněně (tzn. mimo jiné že správce daně disponuje potřebnými informacemi, které zavdávají dostatečný důvod k jejímu zahájení a provedení), je nezbytné, aby byly dodrženy i formální náležitosti stanovené pro postup finančního úřadu zákonem o správě daní a poplatků. Pro správný výklad posouzení zákonnosti opakované daňové kontroly i v tomto rozměru je třeba vyjít z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaného pod č. 868/2006 Sb. NSS, o který v této věci opírají své právní závěry žalobce i krajský soud. V tomto rozhodnutí poskytl Nejvyšší správní soud ucelený a komplexní výklad problematiky daňové kontroly a opakované daňové kontroly. Mimo jiné dospěl i k závěru, že „*daňová kontrola jako jeden z nástrojů ke zjišťování skutkového stavu v rámci daňového řízení nemůže být opakována mimo rámec a logiku procesních instrumentů, které jako jediné připouštějí opakování samotného daňového řízení, jehož je daňová kontrola jako dílčí procesní postup vždy součástí. Opakování daňové kontroly je proto možné toliko v rámci nového daňového řízení po povolení jeho obnovy podle § 54 a § 55 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, anebo – v případě, že v daňovém řízení nebylo ještě vydáno pravomocné rozhodnutí, nebo naopak bylo zrušeno – za předpokladu, že ve vztahu ke skutečnostem či důkazům, jež mají být opakovanou daňovou kontrolou prověřovány, jsou naplněny podmínky obdobné těm, jež jsou obsaženy v ustanovení § 54 odst. 1 písm. a) citovaného zákona*".

V projednávané věci byla první daňová kontrola zahájena a provedena v souladu s ustanovením § 16 zákona o správě daní a poplatků, o čemž mezi účastníky není sporu. Tato daňová kontrola byla ukončena zprávou o kontrole a výsledky v ní uvedené byly se zástupcem žalobce projednány. Jelikož jako výsledek provedené kontroly nebylo vydáno konstitutivní rozhodnutí (dodatečný platební výměr), považuje se za den vyměření daně v souladu s § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Je tedy možno přisvědčit krajskému soudu v závěru o tom, že k vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 došlo „konkludentně",

a ve věci tak bylo rozhodnuto. Na základě výše uvedeného shrnutí skutkového stavu a závěrů učiněných v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatuje, že ačkoli správce daně dostál svým povinnostem co do splnění podmínek pro řádné zahájení opakované daňové kontroly, jeho procesní postup byl nezákonný. Byla-li daňová kontrola u určité daně za konkrétní zdaňovací období ukončena s tím, že v jejím průběhu nebyly zjištěny nedostatky ani rozdíly oproti podanému daňovému přiznání, přičemž tento závěr byl uveden ve zprávě o daňové kontrole a následně i prezentován žalobci u ústního jednání konaného za účelem projednání zprávy o kontrole, nebylo možno další daňovou kontrolu zahájit u stejné daně za shodné zdaňovací období znovu mimo rámec obnovy řízení v souladu s ustanovením § 54 a následujících zákona o správě daní a poplatků. Jestliže stěžovatel postupoval v rozporu s uvedeným právním názorem, byl jeho postup nezákonný, zcela jistě znamenal i porušení principu právní jistoty pro žalobce vystupujícího v pozici daňového subjektu a stěžovatel jím překročil svou pravomoc danou mu zákonem. V řízení je nutno mít na zřeteli také omezení zakotvené v ustanovení § 55 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kde zákon stanoví, že *správce daně nařídí obnovu řízení z úřední povinnosti, pokud nezaniklo právo na vyměření daně*. Toto ustanovení je třeba vykládat ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků, kde se obecně mimo dalších případů uvádí, že daň nelze vyměřit ani doměřit *po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání*.

Dále Nejvyšší správní soud uvádí, že se neztotožnil se závěrem stěžovatele, že výše uvedená interpretace příslušných zákonných ustanovení prakticky popírá možnost dodatečného vyměření daně podle § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, neboť i to by bylo podmíněno obnovou řízení. Pro případ, že správce daně zjistí nesprávně stanovenou daňovou povinnost, je oprávněn v souladu s citovaným ustanovením předepsat dodatečně stanovenou daň, přičemž zákon o správě daní a poplatků pro tento případ výslovně uvádí, že právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Jelikož však pro daňovou kontrolu zákon stejné či obdobné ustanovení neobsahuje, je třeba vycházet z limitů uplatnění státní moci (v souladu s článkem 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a nutností šetření práv jednotlivců – daňových subjektů. Podrobněji byl tento právní názor odůvodněn v již citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, a na tomto místě je na něj z důvodu přehlednosti, avšak i úplnosti, rozhodnutí odkázáno.

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. Zástupce žalobce se s věcí nemusel znovu seznamovat a připravovat se na zastoupení v této věci, neboť žalobce zastupoval již v řízení před krajským soudem. Jediným procesním vyústěním zastupování žalobce v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem byl přípis, ve kterém zástupce z důvodu hospodárnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí

krajského soudu a na (zde několikrát citovaný) rozsudek Nejvyššího správního soudu. Takové podání obsahově není písemným podáním soudu týkajícím se věci samé ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu. Proto soud rozhodl, že se žalobci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 20. června 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu