



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **COMPAG SEVER s. r. o.**, se sídlem V Lukách 95/IV, Mímoň, zastoupena JUDr. Petrem Doušou, advokátem se sídlem Laurinova 1049, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Finanční úřad v Novém Boru**, se sídlem B. Egermanna 245, Nový Bor, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 20. 6. 2008, č. j. 59 Ca 93/2007 – 66,

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 d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec ze dne 20. 6. 2008, č. j. 59 Ca 93/2007 – 66, byla zamítnuta žaloba podaná žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“), kterou se domáhala ochrany před nezákonným zásahem Finančního úřadu v Novém Boru (dále jen „finanční úřad“) spočívajícím ve výzvě ze dne 10. 9. 2007, č. j. 38299/175930/1399, k prokázání jaká konkrétní plnění a jakého rozsahu nastala ze strany likvidátora vůči stěžovatelce v období od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002, za které je odměna vyčíslena. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ze dne 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 – 42, bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 28. 2. 2005, č. j. 12173/120/04, zrušeno pro nepřezkoumatelnost a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 8. 2007, č. j. 2 Afs 203/2006 – 68, v řízení o kasační stížnosti právní závěr krajského soudu potvrdil. Výrok rozsudku ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. není žádnou bezobsažnou frází, ale právně relevantním zákonným pokynem soudu určeným správnímu orgánu. Krajský soud označil žalobní námitku stěžovatelky, že výzvou ze dne 10. 9. 2007 dochází k nezákonnému opakování daňové kontroly, za neopodstatněnou. Otázka opakované kontroly již byla řešena ustálenější judikaturou, podle níž k nezákonnému opakování daňové kontroly dochází v případech, kdy finanční úřad

dospěje po provedené daňové kontrole k názoru, že daňový subjekt zkrátil daňovou povinnost a vydá platební výměr, aniž by současně byly splněny zákonné podmínky souměřitelné se zákonnými důvody obnovy řízení podle ust. § 54 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). O takový případ se zde zjevně nejedná. Finanční úřad od počátku daňového řízení zpochybňuje uznatelnost odměny likvidátora za dané zdaňovací období a tento svůj názor formuloval i v rozhodnutí, s nímž se ztotožnilo i finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 28. 2. 2005. Podstatou projednávané věci tudíž je to, zda tento právní závěr byl dostatečně důkazně podložen či nikoli, popř. řádně odůvodněn. I soudy dospěly k názoru, že v dané věci se s ohledem na zcela jiné skutkové okolnosti nemůže jednat o opakování daňové kontroly. Soudy konkrétně nestanovily, a ani nemohly, zda a případně jaké konkrétní důkazy mají být provedeny, i když připustily možnost, že dokazování může být doplněno i že to bude daňový subjekt, který je ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků povinen prokázat svá tvrzení. Proto vydání výzvy ze dne 10. 9. 2007, která je předmětem tohoto řízení, není opakováním daňové kontroly.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázky a dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a pro vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, kterou spatřuje v tom, že byla porušena zásada rovného postavení účastníků řízení. Stěžovatelka uvedla, že daňová kontrola byla u ní ukončena dne 15. 3. 2004, a přesto jí správce daně zaslal dne 10. 9. 2007 výzvu k prokázání skutečností, které byly již jednou projednávány v předchozím řízení. Tato výzva má nepochybně charakter dalšího dokazování a je tak součástí daňové kontroly. Taková kontrola je vzhledem ke stejnému předmětu nezákonná. Na její ukončení nemá vliv ani následné zrušení rozhodnutí finančního úřadu vydané na základě zjištění z této kontroly. Daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze závažných důvodů, zjistí-li správce daně nové skutečnosti, tj. které neměl v době původní kontroly k dispozici (viz náleží Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, Sb. n. u. ÚS sv. 30, č. 63, s. 129). Předmětná výzva však kromě informace o zrušení rozhodnutí finančního ředitelství, o kterém již byla stěžovatelka informována, žádné nové skutečnosti neobsahovala. Vydáním výzvy jí správce daně uložil povinnost nad rámec stanovený zákonem a porušil tak zásadu zakotvenou v čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a § 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků a zasáhl do hmotných práv stěžovatelky. Pokud by byla z ohledem na právní předpisy a judikaturu případně přípustná situace, že po zrušení tohoto rozsudku pro vady řízení či nezákonnost by bylo možno znovu ve věci rozhodnout i bez existence nových skutečností opravňujících k tomuto jednání, pak by musel existovat právní předpis umožňující také stěžovatelce znovu doplňovat ve věci nové důkazy a podat novou žalobu. Taková situace však nemohla nastat, a principiálně je nepřipustná, s ohledem na dispoziční zásadu uplatňovanou v právním řádu České republiky. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2005, č. j. 59 Ca 115/2005 – 35, který se zabýval otázkou, kdo z účastníků daňového řízení má nést negativní důsledky procesních pochybení správce daně, dále na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004, ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004, ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004, dostupné na www.nssoud.cz, a nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, Sb. n. u. ÚS sv. 28, č. 143, s. 271, a ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02. Zdůraznila, že důvodem zamítnutí její žaloby je názor krajského soudu vyslovený již v dřívějším rozsudku ze dne 9. 8. 2006, sp. zn. 59 Ca 47/2005, kterým byla připuštěna možnost, že dokazování může být v dalším řízení správcem daně doplněno. Z tohoto rozsudku, a ani ze žádného navazujícího, však pokyn pro další dokazování neplyne. Uvážení krajského soudu, že byl dán finančnímu úřadu pokyn k provedení nových důkazů, nemá odraz v odůvodnění rozsudků. Stěžovatelka upozornila v této souvislosti na to, že v době podání žaloby jí rozsudek Nejvyššího správního soudu nebyl

doručen. Proto stěžovatelka navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl v plném rozsahu zrušen a věc vrácena tomu soudu k dalšímu řízení.

Finanční úřad se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěrem krajského soudu a cítí se jím být vázán. Odkázal na své vyjádření ke kasační stížnosti ve věci sp. zn. 7 Afs 97/2008 včetně doplnění a vyjádření k žalobě. Argumentace stěžovatele podle finančního úřadu nemá oporu ani v právní úpravě, ani ve spisové dokumentaci, a proto navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z předloženého spisu vyplynulo, že správce daně zahájil daňovou kontrolu za období před vstupem daňového subjektu Technické služby Nový Bor, s. r. o. do likvidace (od 1. 1. 2002 do 31. 7. 2002) a za období likvidace (od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002). Na základě provedené daňové kontroly dospěl správce daně k závěru, že daňový subjekt neprokázal oprávněnost a správnost zaúčtování nákladů ve prospěch účtu – Dohadné položky pasivní ve výši 720 022 Kč, a proto dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 4. 2004, č. j. 12352/04/175970/5134, dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002 v celkové výši 226 610 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal daňový subjekt odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 28. 2. 2005, č. j. 12173/120/04. Rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání bylo na základě žaloby daňového subjektu zrušeno pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozsudkem krajského soudu 9. 8. 2006, č. j. 59 Ca 47/2005 – 42, a věc byla vrácena finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podalo finanční ředitelství kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 7. 2007, č. j. 2 Afs 203/2006 – 68, zamítl a v jeho odůvodnění potvrdil správnost závěrů krajského soudu ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného správního rozhodnutí finančního ředitelství. Finanční ředitelství poté vrátilo věc správci daně k doplnění odvolání s tím, aby vyzvalo ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt k předložení důkazních prostředků, kterými lze prokázat jaká konkrétní plnění a jakého rozsahu nastala ze strany likvidátora vůči poplatníkovi v období od 1. 8. 2002 do 31. 12. 2002. Následně byl daňový subjekt vymazán z obchodního rejstříku dne 27. 2. 2008 a jeho právním nástupcem je stěžovatelka.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku, kterou stěžovatelka spatřovala jednak v nedostatku důvodů a dále ve vadě řízení spočívající v principu porušení rovnosti účastníků řízení, aniž by tyto námitky blíže specifikovala. Pokud by tyto námitky byly důvodné, již tato okolnost by byla důvodem pro zrušení napadeného rozsudku. Krajský soud je v souladu s ust. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. povinen v mezích žalobních bodů přezkoumat napadené výroky správního rozhodnutí. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz) vyplývá, že není-li z odůvodnění rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka řízení klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Podle názoru Nejvyššího správního soudu napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí. Naopak, jak vyplývá z výše uvedené rekapitulace, krajský soud své závěry zdůvodnil, přičemž je z jeho rozhodnutí patrné, jakými

úvahami byl při posuzování dané otázky veden. Kasační námitka v tomto směru proto není důvodná. Namítala-li stěžovatelka nepřezkoumatelnost spočívající v jiné vadě řízení, kterou spatřuje v porušení principu rovnosti účastníků řízení, jedná se o její úvahy vztahující se k věci samé, jejíž přezkum není předmětem tohoto řízení.

Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve vztahu k výzvě ze dne 10. 9. 2007. Tato výzva je podle stěžovatelky nezákonným zásahem, neboť představuje opakování daňové kontroly. Otázkou opakování daňové kontroly se Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře zabýval, např. v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 6 Aps 3/2006 – 74, dostupný na www.nssoud.cz, v němž uvedl, že výzvy k doložení důkazních prostředků po ukončení daňové kontroly, jež jsou vydávány v rozsahu řízení odpovídajícího daňové kontrole, mohou být zásahem právě v podobě této opakované daňové kontroly (blíže viz také rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 - 110, www.nssoud.cz). Také Ústavní soud v nálezu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02, Sb. n. u. ÚS sv. 28, č. 143, s. 271, na který upozorňuje stěžovatelka, uvedl, že správce daně není oprávněn poté, co soud ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí správce daně I. a II. stupně, „pokračovat“ v daňové kontrole, která již byla ukončena, neboť zákon takový postup nepředvídá. Ústavní soud a Nejvyšší správní soud také ve svých rozhodnutích opakovaně vyslovily, že možnost opakování daňové kontroly není vyloučena jen tehdy, zjistí-li správce daně nové skutečnosti, které by mohly mít vliv na správné stanovení daňové povinnosti (blíže viz nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II.ÚS 334/02, Sb. n. u. ÚS sv. 30, č. 63, s. 129, na něž odkazuje i stěžovatelka, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 7 Afs 67/2008 - 59, dostupný na www.nssoud.cz).

Proto je třeba posoudit zákonnost postupu správce daně za situace, kdy finanční ředitelství pokračuje v odvolacím řízení proti dodatečnému platebnímu výměru, který zrušen nebyl, v jehož rámci je vydána předmětná výzva. Pokud by takový postup neměl oporu v zákoně o správě daní a poplatků, bylo by na místě zkoumat splnění dalších podmínek pro posouzení, zda by výzva mohla být právně kvalifikována jako nezákonný zásah. Otázkou postupu finančního ředitelství v odvolacím řízení ve smyslu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75 (publikovaném zatím jen na www.nssoud.cz) mimo jiné uvedl, že „rozsah přezkumu je sice v základu vymezen odvolacími námitkami, není jimi však omezen. Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. To může činit sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně. Vzhledem k tomu, že zákon nestanoví, kdy je na místě, aby tak učinil sám, a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, přičemž rozhodující je zejména rozsah nezbytného doplnění řízení. Vycházet je třeba z toho, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, což bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně prvního stupně. 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*.“.

V dané věci vydání výzvy v odvolacím řízení sleduje naplnění účelu odvolacího řízení ve smyslu ust. § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, zejména vypořádání se s odvolací námitkou týkající se prokázání konkrétních plnění likvidátora a jeho rozsahu, a to ve vztahu k jednotlivým částkám uvedeným na fakturách vystavených v roce 2003. Stěžovatelka v odvolání uváděla řadu aktivit společnosti, na nichž se měl likvidátor podílet, a proto bylo nutné v odvolacím řízení upřesnit její tvrzení, a to jaké části odměny likvidátora, podle jednotlivých

faktur, byly vyplaceny, za jaké jeho činnosti, příp. které části odměny byly vyplaceny v souvislosti s tím, že se likvidátorovi podařilo zvrátit původně nepříznivé ekonomické a právní postavení stěžovatelky a přivodit jí zásadní ekonomické výhody v roce 2002 tak, aby tyto skutečnosti byly prokázány ve vztahu k fakturám vystaveným v roce 2003. Takový postup odpovídá povaze institutu dohadných položek i principu časové a věcné souvislosti (§ 23 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Tento názor ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 8. 7. 2007, č. j. 2 Afs 203/2006 – 68.

Vydání předmětné výzvy správcem daně tak samo o sobě nepředstavuje postup, který by neměl oporu v ustanoveních zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publikovaném pod č. 603/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, vyslovil, že ochrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením ("zásahem" správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování „zásahu“ (6. podmínka). Vzhledem k tomu, že není splněna podmínka č. 2, neboť postup správce daně není nezákonným rozšířením jeho pravomocí a vybočením z ústavních kautel ve smyslu čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, nejedná se ve vztahu ke stěžovatelce o nezákonný zásah ve výše uvedeném smyslu.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 30. dubna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu