



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu, složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobkyně: **STRABAG Rail, a. s.** (dříve Viamont DSP, a. s.), se sídlem Železničářská 1385/29, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2012, č. j. 6303/12-1200-505700, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 4. 2015, č. j. 15 Af 52/2013 - 75,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 23. 11. 2012, č. j. 6303/12-1200-505700, zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále „odvolací orgán“) odvolání stěžovatelky a potvrdilo dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále „finanční úřad“) ze dne 7. 9. 2011, č. j. 260255/11/214913505081. Tímto platebním výměrem finanční úřad podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů doměřil žalobkyni daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 6. 2007 do 31. 5. 2008 ve výši 171.990 Kč a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o správě daní a poplatků“) ve výši 34.398 Kč. Pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že působnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem přešla na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) stalo bez dalšího žalovaným. K přechodu působnosti došlo v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Rozhodnutí odvolacího orgánu napadla žalobkyně žalobou podanou ke krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“). Před podáním žaloby ke krajskému soudu podala

žalobkyně též žádost o přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu. Soudní řízení bylo přerušeno do doby rozhodnutí o této žádosti. Rozhodnutím ze dne 1. 7. 2013, č. j. 25041/13/7001-11001-013663, nařídilo Generální finanční ředitelství přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu a stanovilo jeho rozsah. Přezkumné řízení provedl žalovaný a rozhodnutím ze dne 7. 3. 2014, č. j. 5932/14/5000-14202-702271, přezkumné řízení zastavil.

Krajský soud poté pokračoval v řízení a neshledal důvodnou námitku nezákonnosti dodatečného platebního výměru, která měla spočívat v tom, že finanční úřad nezahájil doměřovací řízení zákonem stanoveným způsobem a jeho zahájení žalobkyni neoznámil.

Následně se soud zabýval námitkou žalobkyně založenou na absenci některých listin ve správním spise. Správní spis podle tvrzení žalobkyně neobsahoval dokumenty prokazující její seznámení s výsledkem dokazování v odvolacím řízení, doplnění odvolání ze dne 29. 11. 2012, ani doklad o doručení napadeného rozhodnutí. Tuto námitku shledal soud zčásti nedůvodnou. Doklad o doručení rozhodnutí odvolacího orgánu byl ve správním spisu nalezen. Absenci doplnění odvolání ve správním spise soud nepovažoval za podstatnou z hlediska možného dotčení práv žalobkyně, neboť doplnění odvolání bylo podáno až po vydání rozhodnutí odvolacího orgánu a odvolací orgán tak neměl povinnost se s ním vypořádat.

Podle názoru krajského soudu však mohla zákonnost rozhodnutí odvolacího orgánu ovlivnit absence listin týkajících se seznámení žalobkyně se skutečnostmi zjištěnými před vydáním rozhodnutí v průběhu odvolacího řízení. V odvolacím řízení byl případ vrácen odvolacím orgánem finančnímu úřadu k došetření s tím, že má provést výslech svědka T. T. Výslech byl poté proveden dne 13. 9. 2012. Podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) byl po provedení výslechu odvolací orgán povinen seznámit žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a s důkazy, které tyto skutečnosti prokazují, včetně závěrů, jež z dokazování dovodil. Současně byl povinen umožnit žalobkyni, aby se k těmto skutečnostem vyjádřila, případně navrhla provedení dalších důkazních prostředků, a stanovit jí k tomu lhůtu. Stěžovatel k výzvě soudu správní spis doplnil o tyto dvě písemnosti (tj. seznámení se skutečnostmi a důkazy zjištěnými v průběhu odvolacího řízení a výzvu k vyjádření v rámci odvolacího řízení). Z připojených doručenek soud zjistil, že tyto písemnosti byly doručeny dne 15. 10. 2012 do datové schránky společnosti Fučík & partneři, s. r. o., která však již od 11. 7. 2012 žalobkyni nezastupovala. Od uvedeného dne zastupovala žalobkyni společnost MAC, s. r. o. Písemnosti tedy nebyly žalobkyni doručeny, proto krajský soud shledal důvodnou její námitku ohledně porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

Krajský soud konstatoval, že žalovaný doručil předmětné písemnosti žalobkyni v rámci přezkumného řízení. Zároveň však uvedl, že tímto postupem stěžovatel nemohl zhojit vadu žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť k doručení písemností nedošlo před vydáním napadeného rozhodnutí, jak vyžaduje § 115 odst. 2 věta první daňového řádu. Žalobou napadené rozhodnutí tak rovněž neposkytuje odpověď na námitky žalobkyně obsažené v jejím vyjádření, které v důsledku pochybení odvolacího orgánu mohla uplatnit až v přezkumném řízení. Krajský soud tedy nesouhlasil s názorem stěžovatele, že vady napadeného rozhodnutí odstranil v přezkumném řízení. Podle názoru krajského soudu tyto vady musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení před vydáním rozhodnutí o odvolání. V opačném případě nebudou řádně šetřena procesní práva žalobkyně. Krajský soud proto napadené rozhodnutí odvolacího orgánu pro vady řízení zrušil.

Rozsudek krajského soudu napadl kasační stížností žalovaný (dále „stěžovatel“) z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“). Z obsahu kasační stížnosti však vyplývá, že stěžovatel uplatňuje také

stížnostní důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel uvedl, že v přezkumném řízení odstranil vadu odvolacího řízení spočívající v nedoručení předmětných písemností žalobkyni. Zároveň se žalovaný v přezkumném řízení věcně zabýval námitkami žalobkyně vznesenými v jejím vyjádření k doručeným písemnostem a neshledal je důvodnými. Jelikož v rámci přezkumného řízení neshledal žalovaný důvody pro změnu či zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu, řízení zastavil. Stěžovatel odkazuje na ust. § 123 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je správce daně při přezkumném řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.

Stěžovatel je toho názoru, že vadu odvolacího řízení (spočívající v nedoručení předmětných písemností žalobkyni) zhojil postupem v přezkumném řízení, zároveň posoudil s ohledem na uplatněné námitky zvýšení základu daně za předmětné zdaňovací období a dospěl k závěru, že není dán důvod pro změnu či zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně tedy nebyla zkrácena na svých právech. Podle názoru stěžovatele se soud nesprávně námitkami žalobkyně ohledně hodnocení důkazů (jež byly uplatněny v přezkumném řízení) nezabýval a pouze bez podrobného zdůvodnění neakceptoval způsob nápravy odvolacího řízení v řízení přezkumném. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud měl žalobou napadené rozhodnutí odvolacího orgánu posoudit komplexně, tj. ve znění rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení. Proto navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel měl žalobou napadené rozhodnutí v přezkumném řízení zrušit (ne řízení zastavit), neboť za stávající situace i po rozhodnutí v přezkumném řízení zůstalo v platnosti nezákonné rozhodnutí odvolacího orgánu, které je vadné z důvodu porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně souhlasí s právním názorem krajského soudu, podle něhož musí být vady řízení odstraněny pouze v odvolacím řízení. V rámci přezkumného řízení by vady odvolacího řízení mohly být odstraněny pouze tehdy, pokud by stěžovatel vadné rozhodnutí změnil. Nikoliv tedy tak, že stěžovatel odvolací řízení zastaví a nechá v platnosti nezákonné rozhodnutí.

Žalobkyně navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění podmínek řízení. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V řízení za něj jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním vyžadovaným zvláštními předpisy pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 věta druhá s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody. Přitom neshledal vady uvedené v ust. § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a poté dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

K povaze přezkumného řízení je třeba připomenout, že jej nová úprava v daňovém řádu koncipuje výlučně jako dozorcí prostředek umožňující přezkoumat rozhodnutí jen za situace, bylo-li vydáno v rozporu se zákonem (srovnej Baxa, J.; Dráb., O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha, 2011, komentář k § 121). Uvedený závěr vyplývá výslovně také z ustanovení § 108 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Tomu odpovídá i dikce § 121 odst. 1 věta první daňového řádu, podle něhož

správce daně z moci úřední nařídí přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem.

Přezkumné řízení podle daňového řádu tedy nelze chápat jako pokračování odvolacího řízení či jako řízení tvořící s odvolacím řízením jeden celek. Obdobně se k povaze přezkumného řízení staví také předchozí judikatura Nejvyššího správního soudu, která dovodila, že institut přezkumného řízení nelze považovat za jakousi „nástavbu“ řádných opravných prostředků (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2011, č. j. 9 Afs 36/2011 – 55). Jde tedy o samostatné řízení o dozorčím prostředku. Správce daně má možnost v tomto řízení zrušit nebo změnit původní rozhodnutí, zjistí-li v průběhu přezkumného řízení, že byly dány podmínky pro jeho zahájení (tj. že původní rozhodnutí je v rozporu s právním předpisem). Zjistí-li správce daně, že tyto podmínky dány nejsou, přezkumné řízení zastaví (srovnej § 123 odst. 5 daňového řádu). Tyto závěry podporuje i odborná literatura, která uvádí, že správce daně zastaví přezkumné řízení, pokud po jeho zahájení zjistí, že nebyly naplněny podmínky pro jeho konání (srovnej *Daňový řád: Komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha, 2011, komentář k § 123).

Rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení podle § 123 odst. 5 poslední věta daňového řádu tedy nemá vliv na původní rozhodnutí správce daně, které je v přezkumném řízení posuzováno. Takovým rozhodnutím správce daně pouze vyjadřuje, že nebyly dány podmínky pro konání přezkumného řízení, přičemž do původního rozhodnutí nijak nezasahuje. Rozhodnutí správce daně, kterým přezkumné řízení zastavil, proto nemá vliv ani na případné řízení o žalobě daňového subjektu podané proti původnímu rozhodnutí ve správním soudnictví.

Opačně by tomu bylo v případě, kdy by správce daně zjistil, že jsou dány podmínky pro konání přezkumného řízení a rozhodl o změně nebo zrušení původního rozhodnutí. V takovém případě by správní soud, který na základě žaloby daňového subjektu přezkoumává původní rozhodnutí, musel podanou žalobu odmítnout, neboť by odpadl předmět řízení (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2007, č. j. 7 Afs 143/2006 – 95).

Podle § 123 odst. 3 daňového řádu může správce daně při přezkumném řízení (ve vymezeném rozsahu) řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady. Doplnění řízení oproti řízení o původním rozhodnutí či odstranění vad řízení o původním rozhodnutí má však význam jen pro účely výsledného rozhodnutí v přezkumném řízení. Tyto možnosti procesního postupu jsou dány správci daně proto, aby mohl případně využít své oprávnění původní rozhodnutí změnit. Pokud by totiž nemohla být v přezkumném řízení odstraněna procesní pochybení z původního řízení a řízení by nemohlo být oproti původnímu řízení doplněno, neměl by správce daně provádějící přezkumné řízení jinou možnost, než původní rozhodnutí pro tyto procesní nedostatky vždy zrušit.

V případech, kdy po odstranění procesních vad původního řízení správce daně provádějící přezkumné řízení dospěje k závěru, že nejsou dány podmínky pro konání přezkumného řízení a přezkumné řízení zastaví, nemá takové rozhodnutí žádný vliv na původní rozhodnutí správce daně. Případné „odstranění“ procesních vad původního řízení tak má význam jen pro výsledek přezkumného řízení a nemůže samo o sobě zhojit vady původního rozhodnutí správce daně. Proto ani soud, který posuzuje ve správním soudnictví žalobu daňového subjektu proti původnímu rozhodnutí, nemůže přihlídnout k rozhodnutí o zastavení přezkumného řízení v tom smyslu, že by jeho závěry posuzoval jako jeden celek s žalobou napadeným původním rozhodnutím. Z pohledu správního soudu rozhodujícího o žalobě proti původnímu rozhodnutí, může výsledek přezkumného řízení ovlivnit obsah původního rozhodnutí (a tedy i jeho výsledné posouzení správním soudem) pouze v případě, kdy správce daně v přezkumném řízení původní rozhodnutí změní nebo zruší.

V projednávané věci nastala právě situace, kdy bylo přezkumné řízení správcem daně pouze zastaveno. Krajský soud proto dospěl ke správnému závěru, že vadu rozhodnutí napadeného žalobou nebylo možno takovým rozhodnutím správce daně zhojit. Je také třeba poznamenat, že opačný názor (prezentovaný stěžovatelem v kasační stížnosti) je problematický i z toho důvodu, že krajský soud byl (s ohledem na ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s.) povinen při rozhodování o žalobě vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání původního rozhodnutí. Nemohl proto přihlídnout k důvodům rozhodnutí, kterým bylo přezkumné řízení zastaveno, neboť rozhodnutí v přezkumném řízení bylo vydáno stěžovatelem až po vydání původního rozhodnutí napadeného žalobou. Také v tomto smyslu platí, že krajský soud by mohl vzít v úvahu pouze rozhodnutí v přezkumném řízení, kterým by správce daně zrušil nebo změnil původní rozhodnutí, neboť takové rozhodnutí správce daně by mělo vliv na existenci původního rozhodnutí a tedy i na existenci předmětu řízení před krajským soudem.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud se v projednávané věci nemohl zabývat ani námitkami žalobkyně uplatněnými v průběhu přezkumného řízení, neboť předmětem soudního přezkumu bylo původní rozhodnutí odvolacího orgánu, nikoliv rozhodnutí stěžovatelky v přezkumném řízení. Krajský soud ve svém rozsudku též zcela srozumitelně vysvětlil důvody, pro které neakceptoval obsah rozhodnutí stěžovatele v přezkumném řízení jako způsob nápravy vad odvolacího řízení. Rozhodnutí krajského soudu tedy netrpí nepřezkoumatelností. Samotný závěr krajského soudu o tom, že v odvolacím řízení nebyl dodržen postup podle § 115 odst. 2 daňového řádu, stěžovatel nenapadá. Nadto i z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že existenci této vady odvolacího řízení stěžovatel uznává. Za spornou považoval pouze otázku jejího zhojení rozhodnutím o zastavení přezkumného řízení.

Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) ani d) tedy nebyl dán. Proto Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle ustanovení § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšné žalobkyni. Ta však náhradu nákladů nežádala, a žádné jí vzniklé náklady ani jinak ze spisu nevyplývají. Nejvyšší správní soud proto náhradu nákladů žalobkyni nepřiznal.

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

V Brně dne 16. prosince 2015

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu