



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **DF STAVBY, s. r. o.**, se sídlem Letkov 165, zastoupen JUDr. Pavlem Šímou, advokátem se sídlem Radobyčická 8, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2014, č. j. 15037/14/5000-14203-711413, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 10. 2016, č. j. 57 Af 33/2014 – 114,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 11. 10. 2016, č. j. 57 Af 33/2014 – 114, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce dne 9. 11. 2010 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Na základě výsledků daňové kontroly vydal správce daně dne 11. 12. 2013 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, kterými žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2008 daňovou povinnost vyšší o 3.385.200 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 677.040 Kč (platební výměr č. j. 1648106/13/2301-24903-400595), a za zdaňovací období roku 2009 daňovou povinnost vyšší o 4.982.200 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 996.440 Kč (platební výměr č. j. 1648111/13/2301-24903-400595).

[2] Žalobce podal proti těmto platebním výměrům odvolání z důvodu, že již uplynula lhůta pro vyměření stanovených daní. S touto námitkou se žalovaný neztotožnil a v záhlaví specifikovaným rozhodnutím odvolání zamítl a napadené platební výměry potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou, ve které namítal jednak uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření předmětných daní a dále také podjatost zaměstnanců správce daně, nesprávný postup úředních osob při daňové kontrole a nesprávné vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Uvedené žalobní námítky neshledal krajský soud důvodnými.

[4] Krajský soud však považoval za důvodnou námitku týkající se závěru žalovaného, že při přezkoumání platebních výměrů nevyšly najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem v odvolání neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Odkázal přitom na § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ze kterého dovedl, že žalovaný byl povinen v rámci odvolacího řízení mimo námitku uplatněnou v odvolání přezkoumat také námítky uplatněné v žádosti žalobce ze dne 17. 12. 2013 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně při daňové kontrole. Dle krajského soudu měl žalovaný jako odvolací orgán posoudit skutečnosti zde žalobcem tvrzené jako nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem neuplatněné v odvolání ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu, ale přesto skutečnosti, které vyšly najevo po vydání dodatečných platebních výměrů, a jež mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

[5] Ke kasační stížnosti žalovaného však Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil (rozsudkem ze dne 16. 3. 2016, č. j. 1 Afs 8/2016 - 57); zabýval se spornou otázkou, jestli námítky uplatněné v žádosti žalobce ze dne 17. 12. 2013 o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně měl stěžovatel, coby orgán rozhodující o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, vypořádávat i ve svém rozhodnutí o odvolání. Dospěl k závěru, že nikoliv, a pro důvodnost této kasační námítky rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[6] V bodech 15. – 20. předchozího rozsudku Nejvyšší správní soud provedl skutkový rozbor postupu správních orgánů i žalobce a uzavřel, že stěžovatel v daném případě nebyl povinen se z úřední povinnosti v rozhodnutí o odvolání zabývat také námítkami v tomto odvolání neuplatněnými, které shledal nedůvodnými již v rámci vyřízení žádosti žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně.

[7] Krajský soud proto rozhodoval ve věci znovu rozsudkem, který je nyní předmětem opakované kasační stížnosti žalovaného; spornou kasační námitku posoudil krajský soud shodně jako poprvé. Uvedl, že pokud žádost žalobce o prošetření způsobu vyřízení stížnosti došla správci daně až po vydání prvostupňových dodatečných platebních výměrů, nemohl žalovaný tyto námítky v odvolacím řízení pominout a byl povinen se s nimi vypořádat jako s námítkami odvolacími. To však žalovaný neučinil a zabýval se pouze jedinou odvolací námitkou a to prekluzí práva vyměřit daň. Toto pochybení mohlo mít vliv na zákonnost dokazování i na zákonnost rozhodnutí o dani.

Kasační stížnost žalovaného

[8] Opakovanou kasační stížností žalovaný brojí proti rozsudku krajského soudu; namítá, že krajský soud byl při rozhodování vázán rozsudkem Nejvyššího správního soudu a neměl již posouzenou věc pojednat odlišně. Podrobně popsal postup, který se vztahoval k vedené daňové kontrole za období roku 2008 a 2009, popsal proceduru, která se vztahovala k rozhodnutí o stížnostech žalobce, a znovu oddělil oba procesní postupy – o stížnosti proti postupu správce daně (který byl ukončen vyrozuměním o prošetření způsobu vyřízení stížnosti) a řízení o odvolání proti dodatečným platebním výměrům. Žalovaný opakovaně zdůraznil, že žalobce

výslovně poučil, že námitky, které se týkají sestavení daně (tedy námitky proti provádění důkazů apod.), lze uplatnit v odvolání proti dodatečným platebním výměrům. To proto, že proces dokazování je ve svém celku ukončen až na závěr daňové kontroly (projednání výsledku kontroly se samozřejmě má daňový subjekt právo účastnit) a správní úvaha týkající se dokazování se projeví na výši daňové povinnosti, proti které může brojit odvoláním. Přes tato vysvětlení a poučení však žalobce v odvolání uplatnil jen jedinou námitku – prekluzi práva vyměřit daň - a tou se také stěžovatel podrobně zabýval. Stěžovatel zdůraznil, že veškeré tyto argumenty již soudům sdělil v předchozích řízeních. Uzavřel, že krajský soud nedbal právního názoru, který vyslovil v předcházejícím rozsudku Nejvyšší správní soud, a proto navrhl, aby ten nyní opakovaně zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Ve věci se však jedná o opakovanou kasační stížnost žalovaného.

[10] K přípustnosti kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. *je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.* Ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je nutno v souladu s ustálenou judikaturou interpretovat tak, že brání Nejvyššímu správnímu soudu v tom, aby se v řízení o opakované kasační stížnosti za nezměněného skutkového a právního stavu vyjadřoval k námitkám, které již dříve posoudil a vyslovil závěr o nich, neboť také tímto závěrem svého předchozího rozsudku v dané věci je vázán. V opakované kasační stížnosti může účastník řízení napadnout jediné nesprávnou realizaci závazného právního názoru či pokynu a závěry z ní vyplývající, případně zpochybnit otázky, které nemohly být předmětem první kasační stížnosti [srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, publikované pod č. 2365/2011 Sb. NSS, bod 28 nebo náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 136/05 ze dne 8. 6. 2005 (N 119/37 Sb. NU 519)].

[11] Kasační stížnost je přípustná, neboť stěžovatel namítá, že krajský soud nepostupoval v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[12] Důvodnost kasační stížnosti poté posoudil Nejvyšší správní soud v mezích této námítky a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu (bod 20. rozsudku č. j. 1 Afs 8/2016 - 57); zde soud vyslovil, že stěžovatel v daném případě nebyl povinen se z úřední povinnosti v rozhodnutí o odvolání zabývat také námitkami v tomto odvolání neuplatněnými. Takovou povinnost stěžovatel neměl proto, že se jednalo o námitky vznesené žalobcem ve stížnosti na postup správce daně, které se vztahovaly k průběhu daňové kontroly. Stěžovatel zvolil tento způsob vyřízení svých námitek ve fázi probíhající daňové kontroly. Tento postup byl uzavřen vydáním vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 29. 11. 2013, v němž správce daně vysvětlil žalobci, že nelze posoudit jednotlivé námitky proti správní úvaze

správce daně při dokazování dříve, než je dokazování ukončeno a předjímat tak jeho výsledek; tyto námitky bude možno posuzovat až při projednání výsledku daňové kontroly. Do té doby má žalobce právo navrhnout důkazy. Správce daně zdůraznil, že pokud by nebyl žalobce uspokojen při projednání výsledků daňové kontroly, může v odvolání napadat postup, který má vliv na výši daně. Přes všechna poučení žalobce zvolil jiný způsob obrany (v době vedení daňové kontroly), přičemž projednání výsledku zprávy o daňové kontrole se neúčastnil a v odvolání proti doměření daně již uplatnil pouze jednu námitku a to prekluzi práva vyměřit daň. Bylo proto namístě, že žalovaný (odvolací orgán) posoudil v souladu s dispoziční zásadou pouze námitku, kterou žalobce uplatnil v odvolání, aniž by se zabýval námitkami, které v dřívější době směřovaly do (v době rozhodování o odvolání) již uzavřené daňové kontroly.

[15] Podstatné je, že výsledek daňové kontroly vtělený do zprávy z daňové kontroly byl žalobci sdělen, zpráva z daňové kontroly mu byla doručena dne 9. 12. 2013 a v ní se správce daně vypořádal i s námitkami žalobce ve vztahu k dokazování (jak bylo uvedeno i v předchozím rozsudku Nejvyššího správního soudu). Není tedy pravdivý závěr soudu, že se správce daně námitkami nezabýval. Ostatně v dodatečných platebních výměrech správce daně výslovně uvedl, že výsledek zprávy o kontrole (která měla 90 stran a přílohy) se považuje ve shodě s § 147 odst. 4 daňového řádu za odůvodnění tohoto rozhodnutí; v poučení pak výslovně bylo uvedeno, že příjemce rozhodnutí může podat odvolání proti němu do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Hypotéza, z níž vycházel krajský soud, tedy že žalobce uplatnil námitky (vtělené do stížnosti na postup správce daně) až po vydání dodatečného platebního výměru, nebyla správná. Stížnost na postup správce daně podal žalobce již dne 19. 11. 2013, v té vytykal správci daně nesprávný postup při dokazování výše daňové povinnosti. Zpráva z daňové kontroly byla žalobci doručena až dne 9. 12. 2013 a dodatečný platební výměr byl vydán dne 11. 12. 2013.

[16] Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k vyslovenému závěru, že stěžovatel v daném případě nebyl povinen se z úřední povinnosti v rozhodnutí o odvolání zabývat také námitkami v tomto odvolání neuplatněnými. Krajský soud se však neřídil právním názorem dříve vysloveným a dospěl opakovaně k závěru, pro který napadené rozhodnutí zrušil.

[17] Rozsudek krajského soudu proto Nejvyšší správní soud opakovaně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.), přičemž v dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. prosince 2016

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu