

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **P. V.,** zast. advokátem JUDr. Oldřichem Kohoutem, se sídlem v Hradci Králové, Tř. Čs. armády 300, proti žalovanému: **Finanční úřad v Olomouci,** Lazecká 22, o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2003, č. j. 22 Ca 337/2003 - 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností žalobce jako stěžovatel brojí proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě shora označenému, jímž bylo vysloveno výrokem I., že se žaloba na přezkoumání výzvy žalovaného ze dne 1. 7. 2003, č. j. 149710/03/379933/606 odmítá; výrokem II. byla žaloba, aby soud zakázal žalovanému pokračovat u žalobce ve znovuzahájené daňové kontrole k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1997, zamítnuta; výrokem III. nebylo přiznáno žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

Kasační stížností se stěžovatel domáhal zrušení shora označeného rozsudku, když uvedl důvody podřaditelné pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel se zejména neztotožňuje s důvody soudu pro zamítnutí zákazu pokračovat žalovanému ve znovuzahájené daňové kontrole, tedy je napaden výrok II. rozsudku Krajského soudu v Ostravě. Stěžovatel má zato, že § 27 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) se netýká pouze procesních

rozhodnutí u řízení zahajovaných na návrh daňového subjektu, ale rovněž o rozhodnutí o předvolání nebo předvedení (§ 29 ZSDP) nebo rozhodnutí o záznamní povinnosti (§ 39 ZSDP), když tato rozhodnutí jsou procesními rozhodnutími vydávanými správcem daně z vlastního podnětu, nikoliv na návrh. Použití § 46 odst. 7 věty prvé a druhé ZSDP je podmíněno jednak neexistencí pravomocného rozhodnutí v té samé věci a zároveň existencí důkazů, na jejichž základě správce daně zjistil, že daňová povinnost daňového subjektu je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti. Pouhá domněnka (předpoklad či fikce) správce daně, že by mohly u daňového subjektu existoval důkazy (účetní písemnosti), jež správce daně opravňují k postupu podle § 46 odst. 7 ZSDP, nejsou důvodem pro další nebo nové řízení v téže věci. Stěžovatel nesouhlasí se závěry prvoinstančního soudu, které se týkají procesní povahy rozhodnutí žalovaného. Žalobou napadené rozhodnutí se přímo dotýkalo práv stěžovatele, a to práv hmotných i v případě, že žalovaný procesně pochybil při stanovování dodatečné daňové povinnosti stěžovatele, neboť rozhodnutím (dodatečným platebním výměrem) žalovaného byla dotčena hmotná práva stěžovatele. Je tedy napaden i výrok I. rozsudku Krajského soudu v Ostravě, označeného shora. Stěžovatel má rozdílný názor na ukončení daňové kontroly a možnost pokračování či znovuzahájení daňové kontroly. Z odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Ostravě plyne, že u žádného daňového subjektu by nebyla ukončena daňová kontrola, pokud by bylo na základě soudního rozhodnutí zrušeno rozhodnutí – platební výměr – správce daně. Zároveň by proto měl daňový subjekt mít podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP v návaznosti na ustanovení hlavy první, čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod právo vyjádřit se, a to opakovaně, k výsledkům daňové kontroly i po projednání a podpisu zprávy o daňové kontrole a správce daně by měl povinnost dle § 2 odst. 1 ZSDP na toto právo dbát, to je s daňovým subjektem projednat a projednávat vyjádření daňového subjektu ke zjištěním uvedeným ve zprávě, a to stále v rámci probíhající daňové kontroly, nikoliv v rámci odvolacího řízení, popř. v rámci daňové kontroly, jež by stále po zrušení původního rozhodnutí správce daně probíhala, což stěžovatel shledává jako *de facto* neproveditelné. Stěžovatel konstatuje, že zrušení rozhodnutí žalovaného na základě rozsudku soudu mělo vliv na průběh daňového řízení, nikoliv na datum ukončení daňové kontroly tak, jak svůj názor stěžovatel prezentoval výše. Ukončená daňová kontrola nemohla pokračovat, ale mohla být pouze znovu zahájena, přičemž ze strany žalovaného se obsahově i formálně jednalo o kontrolu téhož období a téže daně, což je v rozporu s § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP.

V doplnění kasační stížnosti, učiněném právním zástupcem stěžovatele, je znovu napaden výrok I. shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, jelikož považuje výzvu žalovaného č. j. 149710/03/379933/606 ze dne 1. 7. 2003 za rozhodnutí, které ukládá meritorním způsobem stěžovateli hmotněprávní povinnost předložit veškeré důkazní prostředky a písemnosti k prokázání uskutečnění zdanitelného předmětu plnění uvedeného na přijaté faktuře č. F125 ze dne 12. 5. 1997. Vzhledem k tomu, že citovaná výzva má uvedené hmotněprávní účinky, nemůže být vyloučena ze soudního přezkumu podle s. ř. s.; tuto výzvu tak nelze v žádném případě považovat za úkon správního orgánu, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem – dle názoru stěžovatele v tomto případě použil Krajský soud v Ostravě nepřípustný extenzivní výklad kompetenčních výluk dle s. ř. s., v důsledku kterého byl stěžovatel zbaven práva na přístup k soudu. Žalovaný zahájil u stěžovatele další daňovou kontrolu dne 14. 4. 2003, jejímž předmětem je stanovení základu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 1997, tj. jedná se o identický předmět daňové kontroly i identické časové období podléhající daňové kontrole. Žalovaný zahájením této druhé daňové kontroly zjevně postupoval v rozporu se zákonem, když tu již existuje překážka *rei iudicatae* podle § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP (blíže viz nález ÚS z 4. 11. 1999 sp. zn. III. ÚS 86/99).

Stěžovatel ze všech těchto důvodů zrušit napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Z vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti plyne, že tato strana sporu s napadeným rozhodnutím Krajského soudu v Ostravě souhlasí. Žalovaný uvádí, že rozhodnutím soudu (původně pod č. j. 22 Ca 346/2001 - 22, pozn. NSS) došlo ke zrušení dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty, který byl vystaven po daňové kontrole, a to za období březen 1997, duben 1997, červenec 1997, září 1997 a prosinec 1997, ačkoliv žaloba se týkala pouze zdaňovacího období duben 1997. Důvodem zrušení dodatečného platebního výměru bylo stanovení daňové povinnosti podle pomůcek místo dokazováním. Daňová kontrola nebyla ukončena zrušením dodatečného platebního výměru. Stále existuje daňová pohledávka. Kontrola po ukončení důkazního řízení, tj. i vyhodnocením předložených důkazních prostředků na výzvu č. j. 149710/03/379933/606, bude ukončena projednáním jejích výsledků, vystavením dodatečného platebního výměru a nabytím právní moci tohoto rozhodnutí.

III.

Z obsahu správního spisu, jak byl předložen prvostupňovému i Nejvyššímu správnímu soudu, plyne, že žalovaný vydal dne 1. 8. 2001 rozhodnutí pod č. j. 835/130/2001, jímž zamítl odvolání stěžovatele směřující proti dodatečnému platebnímu výměru č. j. 58579/00/379915/0451 ze dne 22. 3. 2000, vydanému ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben, červenec, září a prosinec 1997, a to podle § 46 odst. 7 ZSDP a § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). V tomto rozhodnutí žalovaného se uvádí, že správce daně (FÚ v Olomouci), provedl u stěžovatele daňovou kontrolu s cílem prověřit daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1997. Předmětem daňové kontroly zahájené správcem daně dne 16. 12. 1998 na základě protokolu o ústním jednání č.j. 170353/98/379933/1742 byla mimo daň z přidané hodnoty i daň z příjmů fyzických osob za rok 1997, daň silniční za rok 1997 a daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků za rok 1997. Stěžovatel neumožnil správci daně fyzické provedení daňové kontroly, a to ani na výzvu k předložení důkazních prostředků dosvědčujících správnost a oprávněnost údajů uvedených v daňových přiznáních k DPH. Proto správce daně přistoupil k stanovení daně podle pomůcek. Dne 18. 1. 2002 byla vyhotovena zpráva o výsledku daňové kontroly č. j. 1791/00/379933/1742, která byla projednána se stěžovatelem dne 7. 2. 2000 a bylo mu předáno jedno vyhotovení této zprávy, což je zachyceno v protokolu o ústním jednání č. j. 23388/00/379933/1742, kde hlavním předmětem jednání bylo projednání zprávy o výsledku daňové kontroly č. j. 1791/00/379933/1742 za rok 1997 a zprávy o výsledku daňové kontroly č. j. 11059/00/379933/1742 za roky 1994, 1995, 1996.

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. září 2002, č. j. 22 Ca 346/2001 - 22, bylo nejprve rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 1. 8. 2001, č. j. 835/130/2001, zrušeno a věc byla vrácena tomuto správnímu orgánu k dalšímu řízení. Krajský soud v Ostravě totiž shledal nezákonnost zrušeného rozhodnutí v tom, že žalovaný sice rozvedl, proč přistoupil k stanovení daně podle pomůcek, nevypořádal se však s okolností, že žalobce na výzvu správce daně předložil listiny popsané ve vyjádření

žalovaného k žalobě, kterými hodlal prokazovat uskutečněné zdanitelného plnění (vyjmenovány) daňového dokladu v dubnu 1997 (jen k tomuto zdaňovacímu období se v tomto směru upínaly jeho žalobní námitky). Žalovaný se v rozhodnutí těmito listinami nezabýval a nezdůvodnil, proč za situace, kdy mu byly předloženy, přistoupil ke stanovení DPH za zdaňovací období duben 1997 podle pomůcek a nikoliv dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP. Krajský soud dodal, že okolnost, že důkazní prostředky předložené daňovým subjektem správci daně jsou nedostatečné k prokázání jím uváděných skutečností, může být důvodem k závěru o neprokázání těchto skutečností učiněnému na základě vyhodnocení důkazů podle zásad uvedených v § 2 odst. 3 ZSDP, nemůže však být bez dalšího důvodem pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek.

Finanční ředitelství v Ostravě vydalo nové rozhodnutí dne 20. 1. 2003 pod č. j. 11408/130/2002, kterým zrušilo rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci ze dne 22. 3. 2000, č. j. 58579/00/379915/0451, vydané ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 1997, duben 1997, červenec 1997, září 1997 a prosinec 1997, napadené odvoláním stěžovatele, jsa vázán zrušujícím rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. září 2002, č. j. 22 Ca 346/2001 - 22 shora.

Protokolem o ústním jednání ze dne 14. 4. 2003 Finanční úřad v Olomouci pod č. j. 57428/03/379933/0606 zahájil daňovou kontrolu u daňového subjektu L. J., zplnomocněný zástupce Ing. V. H., daňového poradce jako generálního zástupce stěžovatele, a to podle § 16 ZSDP. Předmětem kontroly bylo prověření daňového základu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 1997.

Finanční úřad v Olomouci vyzval dne 14. 4. 2003 k předložení všech důkazních prostředků, dokladů a požadovaných následujících vysvětlení z důvodu ověření správnosti stanovení základu daně z přidané hodnoty uvedeného v přiznáních k této dani za zdaňovací období leden až prosinec 1997. Stěžovateli bylo uloženo doložit nárok na uplatněný odpočet daně řádnými daňovými doklady v následujících obdobích: březen, červenec, září, prosinec; částky byly konkrétně uvedeny i se sazbami daně. Dále bylo stěžovateli uloženo předložit veškeré důkazní prostředky, které by prokázaly, že fakturovaná služba byla použita k dosažení obratu za zdanitelné plnění v případě uplatnění odpočtu DPH v přiznání za zdaňovací období duben z faktury přijaté č. F125 ze dne 12. 5. 1997 ve výši 143 000 Kč. Na tuto výzvu stěžovatel podáním ze dne 30. 4. 2003 správci daně prvního stupně předložil fotokopie záznamních povinností za měsíce leden až prosinec 1997 v počtu 213 stránek s tím, že daňové doklady na vstupu a na výstupu za rok 1997 byly předloženy v květnu a červnu roku 1999, kdy probíhala první kontrola DPH za rok 1997. Dne 14. 4. 2003 podala Ing. S. (zaměstnanec FÚ Olomouc) stěžovateli informaci, že doklady vstupů a výstupů znovu kontrolovat nebude. Proto stěžovatel nepředložil tyto doklady v šestnáctidenní lhůtě, což stěžovatel ovšem byl připraven předložit; jednalo se o cca 1000 faktur. Stěžovatel k doložení nároku na uplatněný odpočet daně řádnými daňovými doklady uvádí, že rozdíly není možné dohledat a nárok na DPH nelze prokázat. Dále stěžovatel doložil celkem 34 kopií JCD, čímž prokazoval, že fakturovaná služba byla použita k dosažení obratu za zdanitelná plnění.

Dne 15. 5. 2003 byla stěžovateli zaslána další výzva k předložení všech důkazních prostředků ve smyslu § 16 odst. 2 a § 31 odst. 9 ZSDP, jelikož dosavadní důkazy správce daně vyhodnotil jako nesouvisející s uvedeným předmětem plnění. Tuto výzvu správce daně opětovně učinil dne 1. 7. 2003 pod č. j. 149710/03/379933/606. Na tyto výzvy zaslal stěžovatel správci daně svědeckou výpověď pana J. V. ze dne 18. 7. 2003.

Žalobou ze dne 25. srpna 2003 podanou stěžovatelem proti výzvě Finančního úřadu v Olomouci ze dne 1. 7. 2003 pod č. j. 149710/03/379933/606 se stěžovatel domáhal vyslovení zákazu zasahování do žalobcových práv, když žalovaný opakovaně vyzval stěžovatele k předložení důkazních prostředků k ověření správnosti stanovení základu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1997, a to na základě daňové kontroly za tatáž zdaňovací období. V žalobě stěžovatel argumentoval ustanovením § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP, dle kterého se daňové řízení zastaví, jestliže bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy. Žalovaný však zahájil dne 14. 4. 2003 (protokol č. j. 57428/03/379933/0606) u stěžovatele opětovně daňovou kontrolu, jejímž předmětem je znovu „prověření daňového základu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1997“ a dále zaslal stěžovateli výzvy (15. 5. 2003 pod č. j. 68103/03/379933/606 a žalobou napadená ze dne 1. 7. 2003) k předložení důkazních prostředků k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1997, přičemž daňová kontrola trvá. Podáním ze dne 17. 9. 2003 upřesnil stěžovatel žalobní petit tak, že mj. navrhuje, aby výzva žalovaného ze dne 1. 7. 2003 byla zrušena.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh řízení před správními orgány a krajským soudem a uvedl, že správce daně je dle § 2 odst. 6 ZSDP povinen zahájit daňové řízení i z vlastního podnětu vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky. Vzhledem k tomu, že byl zrušen soudem dodatečný platební výměr týkající se zdaňovacích období březen 1997, duben 1997, červenec 1997, září 1997 a prosinec 1997, ačkoliv žaloba se týkala pouze zdaňovacího období duben 1997, existuje stále daňová pohledávka za zdaňovací období březen, červenec, září, prosinec 1997, tak i za zdaňovací období duben 1997, které je předmětem žaloby. Proto správce daně znovu zahájil daňové řízení; daňová kontrola nebyla ke dni podání tohoto vyjádření (1. 10. 2003) ukončena.

Soud I. stupně věc vyhodnotil tak, že rozhodnutím v daňovém řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP je individuální akt aplikace práva vydaný správcem daně, kterým se daňovému subjektu, popř. jiné osobě, ukládají povinnosti nebo přiznávají práva (§ 32 odst. 1 ZSDP) a který je způsobilý nabýt právní moci (§ 32 odst. 12 ZSDP). Takovým rozhodnutím však není daňová kontrola. Rozhodnutím ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP je až dodatečný platební výměr, který může být součástí zprávy o daňové kontrole, je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné stanovení daně (§ 16 odst. 8 věta šestá ZSDP). Kromě toho se § 27 ZSDP týká jen řízení zahajovaných na návrh daňového subjektu, popř. jiné osoby, a nikoliv daňových řízení, která vede správce daně z vlastního podnětu a která je povinen zahájit vždy, jakmile jsou splněny zákonné podmínky pro vznik a existenci daňové pohledávky, a to i v případech, kdy daňový subjekt nesplnil v tom směru buď vůbec nebo řádně své povinnosti (§ 2 odst. 6 ZSDP).

Krajský soud nespatřuje nezákonnost ani v tom, že žalovaný vedl daňové řízení a prováděl kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 1997 u stěžovatele poté, co žalovaný jako odvolací orgán rozhodnutím ze dne 20. 1. 2003, č. j. 1148/130/2002 zrušil dodatečný platební výměr žalovaného ze dne 22. 3. 2000, č. j. 58579/00/379915/0451, jímž byla stěžovateli na základě zjištění z provedené daňové kontroly podle pomůcek dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen, duben, červenec, září a prosinec 1997 v celkové výši 165 496 Kč.

Z ustanovení § 50 odst. 5 ZSDP nevyplývá, že v případě, kdy odvolací orgán zruší napadené rozhodnutí správce daně proto, že nebyly dodrženy zákonné podmínky

pro stanovení daně podle pomůcek, je vyloučeno, aby správce daně vydal o věci nové rozhodnutí. Jestliže nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek (srov. § 31 odst. 5 ZSDP), pak správce daně stanoví daňovou povinnost daňového subjektu dokazováním podle § 31 odst. 1 až 4 ZSDP a tuto povinnost mu uloží v novém rozhodnutí, které vydá. Jestliže je rozhodnutí správce daně zrušeno nikoliv proto, že nemělo být vůbec vydáno, nýbrž pro vady daňového řízení, nebrání nic tomu, aby správce daně rozhodl o právech a povinnostech daňového subjektu vyplývajících z hmotného práva novým rozhodnutím znovu. Rozhodnutí odvolacího orgánu má v takovém případě povahu procesního rozhodnutí, které nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP; ve věci nebylo rozhodováno k návrhu stěžovatele, nýbrž na základě úkonu správce daně (§ 2 odst. 6 ZSDP). Dále krajský soud doplnil, že na této procesní situaci nic nemění ani nesprávné označení postupu správce daně jako „zahájení“ daňové kontroly.

IV.

1. V souladu s ust. § 109 odst. 3 s. ř. s**.** je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné /ust. § 103 odst. 1 písm. c) cit. zák./ nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné /ust. § 103 odst. 1 písm. d) cit. zák./, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. Ke skutečnostem, které stěžovatel uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlédne. Skutkovým základem pro rozhodnutí kasačního soudu se tedy mohly stát pouze skutečnosti a důkazy, které byly uplatněny před soudem, který vydal napadené rozhodnutí. Při svém rozhodování vycházel Nejvyšší správní soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (ust. § 75 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci (§ 103 odst. 1 písm. a/ s. ř. s.).

Judikatura Ústavního soudu obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, není-li její zaměření totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí uvést, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé ho k takovému postupu vedou (viz cit. nález ÚS III. 510/02 ze dne 15. 5. 2003). V opačném případě se jedná o věc rozhodnutou, přitom je založena překážka řízení dle § 27 odst. 1 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb. Ústavní soud dále připouští opakování kontroly za předpokladu, že se objeví skutečnosti, které správci daně v době předchozí daňové kontroly nebyly známy a kontrola bude provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito zjištěními (II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003).

Důvodem opakování kontroly nemohou být bez dalšího nové skutečnosti, dostatečným důvodem nemůže být ani odlišné vymezení předmětu kontroly. Tak tomu ale v dané věci nebylo, protože správce daně se v dalším řídil pokyny soudu, který jeho rozhodnutí zrušil, a jehož stanovisko bylo pro další postup správního orgánu druhého a následně i prvého stupně závazné.

Krajský soud v Ostravě posuzoval danou věc v intencích § 82 a násl. s. ř. s., tedy ustanovení o řízení o ochraně před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu. Daňová kontrola sama představuje zásah správního orgánu ve smyslu § 82 s. ř. s. Zda jde o zásah nezákonný, který porušuje subjektivní právo žalobce, nebo o zásah jsoucí v souladu s právem, je již závěrem o věcné legitimaci. Zahájení kontroly je určitým úkonem správce daně směřujícím proti daňovému subjektu a jsou s ním spojeny povinnosti kontrolovaného subjektu. Průběh kontroly je charakterizován řadou postupně prováděných úkonů pracovníka kontrolu provádějícího směřujících vůči kontrolovanému subjektu (§ 16 daňového řádu). Při nedodržení zákona nebo překročení jeho rámce, by se mohlo jednat o nezákonný zásah (srov. NSS 2 Afs 144/2004), avšak v tomto směru Nejvyšší správní soud nezákonnost posouzení dle dílu třetího hlavy druhé s. ř. s. (zvláštní ustanovení o řízení) neshledal.

Podle ust. § 27 odst. 1 písm. e) ZSDP se daňové řízení zastaví, bylo-li ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní).

Podle § 50 odst. 5 ZSDP směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o dani stanovené podle pomůcek nebo o dani sjednané za řízení, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Shledá-li odvolací orgán, že tyto zákonné podmínky byly dodrženy, odvolání pro jeho neodůvodněnost zamítne. V opačném případě rozhodnutí změní nebo zruší. Zjistí-li, že jsou u správce daně I. stupně podmínky pro rozhodnutí podle § 49 odst. 1 cit. zákona, vrátí věc k rozhodnutí s odůvodněním a pokyny pro další řízení správci daně I. stupně.

Prováděná daňová kontrola sama o sobě ani zpráva o provedené kontrole sepsaná v souladu s ust. § 16 odst. 8 cit. zákona nemůže založit překážku *rei iudicatae*. Především se nejedná o věc návrhu daňového subjektu (žádost) a pojmově je vyloučeno, aby provedení kontroly navrhoval sám sobě správce daně. Nejedná se ani o rozhodnutí, neboť zpráva o kontrole, jejímž projednáním a podpisem daňová kontrola je ukončena, není rozhodnutím, a to ani rozhodnutím *sui generis*. Zpráva o kontrole je jedním z několika možných důkazních prostředků ve smyslu ust. § 31 odst. 4 cit. zákona. Není přitom ani vyloučeno, aby správce daně užil při konečném vyměření (doměření) daně i jiných důkazů, dospěje-li v rámci jejich hodnocení při respektování ust. § 2 odst. 3 cit. zákona k závěru, že zpráva o kontrole, která nemá povahu veřejné listiny, nemůže jako důkaz obstát vůbec (je-li např. tvrzení v ní obsažené vyvráceno důkazem jiným, např. veřejnou listinou), a nebo není pro samotný úkon vyměření dostatečně průkazná. Zpráva o kontrole není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, není proto způsobilá založit překážku věci rozhodnuté. Tuto překážku nemůže založit ani samotné provedení daňové kontroly, neboť se jedná pouze o procesní úkon, resp. o nástroj, který správce daně při správě daní použil pro ověření, resp. stanovení daně (srov. NSS 5 Afs 223/2004). Daňová kontrola není samostatným řízením, ale představuje procesní úkon či procesní postup, který je před správcem daně zahájen (sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly) a před správcem daně také ukončen, a to projednáním kontrolních výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole (srov. NSS 5 Afs 16/2004).

Vázanost správce daně již jednou provedenou daňovou kontrolou, resp. obsahem a rozsahem zjištění ve zprávě o kontrole zachycených, nelze dovodit ani z ust. § 28 odst. 1 cit. zákona (*vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení*). Zpráva o daňové

kontrole nemá charakter veřejné listiny, údaje v ní obsažené lze proto naopak veřejnou listinou (např. protokolem) vyvrátit nebo zpochybnit. Podle výše cit. ustanovení vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Jinak si může správce daně o takové otázce učinit úsudek sám nebo dát příslušnému orgánu podnět k zahájení řízení. Z dikce cit. zákonného ustanovení vyplývá, že správce daně je vázán rozhodnutím příslušného orgánu, tedy orgánu odlišného od správce daně; takovým orgánem bude zpravidla orgán, který nerozhoduje o daňových otázkách, když v těchto případech je oním příslušným orgánem správce daně, ale o otázkách, jejichž posouzení je v souvislosti se stanovením daně v řízení o daních třeba. Z věty druhé cit. ustanovení potom vyplývá pouze to, že správce daně, s výjimkou uvedenou ve druhém odstavci, tj. otázky spáchání trestného činu nebo osobního stavu občana, si může učinit úsudek sám; nelze ani z této věty dovozovat vázanost správce daně předchozí provedenou daňovou kontrolou.

Daňová kontrola je systematicky zařazena mezi instituty společné pro celé daňové řízení a není tak omezena pouze na některé stadium daňového řízení. Závěr z toho plynoucí však nelze absolutizovat. Stejně tak jako doručování, dokazování, dožádání, nahlížení do spisu a další úkony, může být i daňová kontrola uskutečněna v kterékoli fázi daňového řízení, je-li to z povahy řízení a věci samé možné. Není tedy samostatnou fází daňového řízení, ale úkonem správce daně. Zpravidla probíhá v řízení vyměřovacím, a to především vzhledem k hledisku účelnosti takového postupu. Již z povahy a účelu daňové kontroly vyplývá, že se provádí vždy až po skončení zdaňovacího období a rovněž až po uplynutí lhůty k podání daňového přiznání; tím je mimo jiné určena jedna fáze daňového řízení, a to řízení přípravné, v němž daňová kontrola nemůže začít.

Zrušením rozhodnutí (dodatečný platební výměr) správního orgánu 1. stupně (správce daně) se věc dostává do stadia před vydání správního rozhodnutí, nikoli před zahájením řízení. V dalším soud odkazuje na tu část odůvodnění prvostupňového rozsudku, v němž se rekapituluje sled událostí: dodatečný platební výměr žalovaného ze dne 22. 3. 2000, č. j. 58579/00/379915/0450 na daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období podle pomůcek pozbyl účinku právní moci zrušením rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 8. 2001, č. j. 835/130/2001 (odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaného zamítnuto) rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 9. 2002, č. j. 22 Ca 346/2001 - 22; tohoto účinku však nepozbývá provedením daňové kontroly. Krajský soud zrušil pouze dodatečný platební výměr, neshledal kontrolu nezákonnou, důkazy provedené v řízení, resp. zpráva o kontrole tak zůstala pro další daňové řízení ve věci zachována. Krajský soud nerozhodoval ve věci samé, konstatoval pouze, že při stanovení daňové povinnosti došlo k pochybení, když správce daně postupoval ve smyslu § 31 odst. 5 ZSDP, aniž byly pro takový postup splněny všechny předpoklady. Úkolem správce daně bylo tento postup v dalším řízení napravit. Nejednalo se proto o svévolně nezákonně prováděnou opakovanou daňovou kontrolu jestliže k nápravě procesního postupu byl žalovaný, resp. správce daně zavázán rozhodnutím soudu. To je nutno odlišovat od případů, kdy daňovou kontrolu provádí správce daně, aniž mu svědčí legitimní důvody.

2. Kasační důvod stěžovatele podřazený pod zákonné ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu nebo o zastavení řízení), jež stěžovatel vztáhl k odmítnutí žaloby na přezkoumání výzvy žalovaného ze dne 1. 7. 2003, č. j. 149710/03/379933/606, nelze rovněž považovat za opodstatněný. Výzva k prokázání skutečností uváděných v přiznání, resp. k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván ve smyslu § 31 odst. 9 a § 16 odst. 2 ZSDP (povinnosti daňového subjektu při provádění

daňové kontroly), má totiž povahu procesního úkonu a jejím doručením se adresátova práva nemění ani nezakládají. Výzva správce daně ve smyslu ZSDP je úkonem správního orgánu, jímž se upravuje vedení řízení před správním orgánem [§ 70 písm. c) s. ř. s.]. Tento pojem sice není definován ani správním řádem ani soudním řádem správním, avšak rozumí se jím rozhodnutí, jimiž se správní orgán nedotkl přímo těch práv účastníka, která pochází z hmotného práva, ale zasáhl jen do práv daných pro vlastní vedení řízení (viz Správní řád správní. Komentář. 1. vydání, Praha, C. H. Beck, 2004, str. 166). Lze také připomenout usnesení Ústavního soudu (IV. ÚS 198/99), podle něhož i výzva k zaplacení nedoplatku daně v náhradní lhůtě má povahu pouhého rozhodnutí procesního a nepodléhá soudnímu přezkumu, na rozdíl od případu, kdy je doručována výzva podle § 73 odst. 1 ZSDP, deklaruje-li daňovou povinnost, která nebyla dosud rozhodnutím správního orgánu založena (srov. IV. ÚS 186/96).

Nejvyšší správní soud konstatuje, že nebyly zjištěny vytýkané vady správního řízení, pro které měl soud I. stupně napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Pokud se po přezkoumání rozhodnutí správního orgánu v intencích soudního řádu správního onen soud ztotožnil se závěry obsaženými v rozhodnutí žalovaného, když tyto závěry shledal správnými, nezbylo mu, než žalobu proti rozhodnutí správního orgánu zamítnout.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno, pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností správní orgán a následně i soud vycházely a jakými právními úvahami se při rozhodování řídily.

Ze všech shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě je správné, a proto kasační stížnost jako nedůvodnou proto zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst.1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se 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 (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. listopadu 2005

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu