



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **L. G.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, 702 40 Ostrava, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2002, č. j. 6863/110/2002, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 5. 2004, č. j. 22 Ca 568/2002-37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 5. 2004, č. j. 22 Ca 568/2002-37, **se z r u š u j e** a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 29. 10. 1998, č. j. 142352/98/384913/6158, vyměřil Finanční úřad v Opavě žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 837 190 Kč. Výměr byl vydán na základě výsledků kontroly daně z příjmů fyzických osob provedené v dubnu až červenci 1998: při té bylo zjištěno, že ač stěžovatel opakovaně do výdajů uplatnil a fakturami doložil zprostředkovatelské odměny vyplácené společnosti S., spol. s r. o., ke skutečnému zprostředkování v mnoha případech nedošlo. Správce daně proto neuznal sporné částky jako výdaj k dosažení, zajištění a udržení příjmů, zvýšil o ně základ daně a z něj pak doměřil daň.

Žalobcovo odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 3. 1999, č. j. FŘ 412/110/99-1/To; to bylo k žalobě zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 2. 2000, č. j. 22 Ca 291/99-35, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný v novém řízení o odvolání vydal dne 30. 11. 2000 pod č. j. 6255/110/2000 rozhodnutí, jímž odvolání opět zamítl. Žalobce

napadl toto rozhodnutí žalobou, již Krajský soud v Ostravě znovu vyhověl: rozsudkem ze dne 21. 12. 2001, č. j. 22 Ca 38/2001-34, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný, vázán právním názorem soudu, poté rozhodnutím ze dne 17. 10. 2002, č. j. 6863/110/2002, dodatečný platební výměr změnil co do výše dodatečně stanoveného základu daně (z částky 2 259 938, 82 Kč na částku 2 236 830,85 Kč) a dodatečně vyměřené daně (z částky 837 190 Kč na částku 827 257 Kč).

Žalobce brojil žalobou i proti rozhodnutí žalovaného ze 17. 10. 2002; tentokrát však Krajský soud v Ostravě žalobu zamítl rozsudkem ze dne 5. 5. 2004, č. j. 22 Ca 568/2002-37.

Rozsudek krajského soudu napadl žalobce (stěžovatel) kasační stížností, kterou založil na důvodech podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) – tedy na nesprávném posouzení právní otázky soudem, na vadách řízení před správním orgánem (konkrétně na tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spise a je s ním v rozporu) a na nepřezkoumatelnosti rozhodnutí soudu spočívající v nedostatku důvodů.

Stěžovatel předně uvádí, že nebyl seznámen s důvody opakované daňové kontroly. Krajský soud sice uvádí, že novým podnětem ke kontrole byla informace od Policie ČR; to ovšem správce daně stěžovateli nesdělil. I ze správního spisu je zřejmé pouze to, že se kontrola týkala stejného zdaňovacího období jako kontrola provedená v roce 1996, bez bližšího vymezení. Ze skutečnosti, že ve zprávě o první z obou kontrol konstatoval správce daně jen pochybení stěžovatele při účtování o cestovních náhradách, nelze usuzovat, že by kontroloval pouze tuto oblast; ostatně z protokolu o ústním jednání ze dne 22. 8. 1996 plyne, že budou předloženy všechny účetní doklady. V roce 1996 prováděla navíc tatáž kontrolní skupina kontrolu daně z přidané hodnoty; přitom byly prověřovány všechny účetní doklady týkající se zprostředkovatelské činnosti společnosti S., spol. s r. o. Byť by i stěžovatel připustil, že ve věci není dána překážka věci rozhodnuté, a že tedy vydáním dodatečného platebního výměru po opakované daňové kontrole správce daně neporušil § 27 a § 28 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d. ř.“), trvá na tom, že soud se měl při posuzování přípustnosti opakované daňové kontroly zabývat i případným porušením § 1 odst. 2, § 2 odst. 2 a 6 a § 16 odst. 1 daňového řádu, bez ohledu na to, zda stěžovatel v žalobě poukázal právě na tato ustanovení: zpochybnil totiž možnost provedení opakované daňové kontroly vůbec. Krajský soud se však této otázce nevěnoval, a pominul tak nálezy Ústavního soudu ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. III. ÚS 351/02, a ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02.

V druhé námitce stěžovatel poukazuje na protokoly o výsledku svědků p. L., Ing. F., p. V. a p. C. a na jejich následná prohlášení, z nichž plyne, že ke zprostředkování třetí osobou došlo. Podle krajského soudu nemohou námitky k hodnocení těchto důkazních prostředků obstát, protože soud se s nimi vypořádal již ve svém zrušujícím rozsudku z 21. 12. 2001; stěžovatel k tomu však podotýká, že správní soudy přezkoumávají rozhodnutí správních orgánů podle skutkového a právního stavu ke dni jejich vydání. Nelze tedy konstatovat, že při posuzování rozhodnutí žalovaného ze 17. 10. 2002 vycházel soud ze stejného skutkového a právního stavu jako při posuzování dřívějšího rozhodnutí z 30. 11. 2000 – už jen proto, že po zrušení posledně jmenovaného rozhodnutí stěžovatel v průběhu roku 2002 opakovaně doplnil své odvolání. K doplněnému dokazování, při němž žalovaný provedl místní šetření v Ústavu sociálních služeb Hošťálkovy, stěžovatel namítá, že uschovaný výstřížek inzerující

poskytování služeb není důkazem o tom, že zprostředkování neproběhlo, pokud naopak zprostředkování potvrdili tři svědci; při místním šetření byly ostatně nalezeny i jiné inzeráty.

Poslední námitkou stěžovatel napadá závěr krajského soudu o tom, že ve věci dosud neuplynula prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně. Soud poukazuje na úkony správce daně a žalovaného, v jejichž důsledku počala lhůta opětovně běžet ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, a to projednání zprávy o kontrole dne 8. 10. 1998 a rozhodnutí o odvolání z 31. 3. 1999, 30. 11. 2000 a 17. 10. 2002; první dvě rozhodnutí o odvolání však byla v žalobním řízení zrušena. Správce daně ani žalovaný tak ve lhůtě běžící znovu od konce roku 1998 neučinili žádný další úkon směřující k vyměření daně, který by lhůtu opětovně prodlužoval: to se může totiž stát jen úkonem bezvadným. Prvé i druhé rozhodnutí o odvolání však bylo shledáno nezákonným; žádné z nich tak nemohlo přivodit účinky předvídané v § 47 odst. 2 daňového řádu. Lhůta pro vyměření či doměření daně tedy uplynula dnem 31. 12. 2001 a třetí rozhodnutí o odvolání bylo vydáno až po jejím marném uplynutí.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel vytýkal krajskému soudu mj. to, že jeho rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud se proto nejprve věnoval této výtce; teprve pokud by jí nepřisvědčil, mohl by zkoumat další námitky, které směřují do právního posouzení věci samé. Nelze se totiž zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je ostatně vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.).

Nedostatek důvodů spatřoval stěžovatel v tom, že krajský soud se vypořádal pouze s tou částí žalobní námitky, v níž stěžovatel poukazoval na § 27 d. ř. [konkrétně na nutnost zastavit řízení pro překážku věci rozsouzené podle odst. 1 písm. e) tohoto ustanovení], a pominul to, že stěžovatel napadl též nedostatečnou specifikaci předmětu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud této námitce přisvědčil: shledal totiž, že krajský soud skutečně nepřezkoumal námitku proti opakování daňové kontroly v její úplnosti.

Stěžovatel v žalobě zejména uvedl – s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 86/99 – že daňová kontrola prováděná v roce 1998, z níž vzešel dodatečný platební výměr, se týkala stejné daně, stejného zdaňovacího období a stejných okolností jako daňová kontrola prováděná v roce 1996, a že je tedy dána překážka věci rozsouzené s ohledem na právní moc prvního dodatečného platebního výměru. S tím krajský soud nesouhlasil: daňová kontrola prováděná v roce 1996 totiž nevyústila v dodatečné vyměření daně. Samotná daňová kontrola pak není individuálním aktem aplikace práva, a nezakládá překážku věci rozhodnuté ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) d. ř.; toto ustanovení se navíc uplatní jen v řízeních zahajovaných na návrh. Ústavní soud sice zpochybnil tento výklad v citovaném nálezu, ovšem v dalším nálezu ze dne 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, upřesnil svůj náhled tak, že správce daně je oprávněn provést daňovou kontrolu téže daně za stejné období, pokud se objeví skutečnosti, jež mu v době předchozí daňové kontroly nebyly známy,

a pokud bude kontrola provedena v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi.

Potud je argumentace krajského soudu v pořádku. Nelze nic namítat ani proti jeho konstatování, že takové nové skutečnosti byly ve věci dány, neboť správce daně získal v roce 1998 nové informace z vyšetřování trestné činnosti Ing. I. M., jednatele společnosti S., spol. s r. o., které se týkaly fakturace odměn za zprostředkování zakázek pro stěžovatele. Nepodložený je však závěr krajského soudu o tom, že toliko tato okolnost - tedy objektivní existence nových skutečností – učinila opakovanou daňovou kontrolu přípustnou.

Stěžovatel se – kromě výše uvedeného – v prvním žalobním bodu své žaloby zmínil i o usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2000, sp. zn. II. ÚS 89/2000, podle něž není opakovaná daňová kontrola vyloučena při odpovídající specifikaci jejího cíle. Tato podmínka však podle stěžovatele v jeho věci splněna nebyla, neboť cíle obou kontrol byly totožné. Jak ostatně plyne z protokolu o zahájení daňové kontroly z 22. 8. 1996, předmětem tehdy prováděné kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 byly veškeré účetní a jiné doklady prokazující účetní operace za toto období, tedy i faktury vystavené pro společnost S.. Krajský soud se tímto tvrzením nezabýval řádně: ve své argumentaci přestal na zjištění, že opakování daňové kontroly bylo umožněno výskytem nových skutečností; opomněl však zkoumat, zda byl cíl opakované kontroly dostatečně specifikován, ač stěžovatelova výtku mířila i proti vymezení cíle kontroly. Stěžovatelovou námitkou se tak zabýval pouze částečně, a tím pochybil: bylo totiž na něm, aby z prvního žalobního bodu seznal dvě samostatné právní námitky, resp. aby odlišil dvě složky stěžovatelovy právní výtky. Stěžovatel v první řadě brojil paušálně proti možnosti opakované daňové kontroly, tedy vůbec proti možnosti kontrolovat stejnou daň za stejné zdaňovací období; tuto námitku krajský soud vyvrátil s tím, že se ve věci objevily nové skutečnosti. Stěžovatel však kromě toho zdůraznil, že při porovnání cílů obou kontrol nelze shledat žádné rozdíly: již při první kontrole si totiž správce daně vyžádal – a následně též prověřoval – doklady o veškerých účetních operacích.

Jakkoli tedy stěžovatel v žalobě přímo nesrovnával formulace vymezující cíle obou daňových kontrol v protokolech o zahájení daňové kontroly, jednoznačně zpochybnil to, že by správce daně dostatečně specifikoval cíl opakované daňové kontroly. Odkázal přitom na právní názor obsažený v usnesení Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 89/2000 toliko jako *obiter dictum* (usnesením byla odmítnuta ústavní stížnost stěžovatelky, která namítla nezákonnost opakované daňové kontroly až v řízení před Ústavním soudem); to však není podstatné. Stěžovatel ostatně ani nebyl povinen citovat konkrétní rozhodnutí Ústavního soudu ve věci daňové kontroly: jeho povinností – nebo, lépe řečeno, nutným předpokladem pro věcné přezkoumání jeho námitek – bylo formulovat své výhrady jasně a konkrétně tak, aby z nich byl zřejmý skutkový i právní důvod tvrzené nezákonnosti. To stěžovatel učinil; krajský soud však jeho výtku přehlédl.

Toto opomenutí je o to závažnější, že krajský soud sám se ve své argumentaci dovolává nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 334/02, ovšem cituje pouze první část jeho právní věty: ta stanoví jako první podmínku opakované daňové kontroly výskyt nových skutečností a souvislost kontroly s těmito skutečnostmi. Ústavní soud však v tomto nálezu vyslovil i druhou podmínku spočívající v tom, že daňovému subjektu musí být sdělen důvod a cíl daňové kontroly, a to zcela konkrétně. Obě podmínky musejí být přitom splněny kumulativně: nepostačí tedy, aby správce daně zjistil nové skutečnosti, ale je též zapotřebí, aby o těchto svých zjištěních konkrétně informoval daňový subjekt, u něhož má být

opakovaná daňová kontrola prováděna. Podobně se Ústavní soud vyslovil i v nálezu ze dne 19. 2. 2003, sp. zn. III. ÚS 351/02 (šlo o případ skutkově podobný projednávané věci: potřebné „nové skutečnosti“ zde byly obsaženy ve sdělení orgánů činných v trestním řízení), v nálezu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02, a nejnověji též v nálezu ze dne 3. 1. 2005, sp. zn. II. ÚS 597/02.

Krajský soud však naplnění této druhé podmínky nezkoumal, přestože stěžovatel již v žalobě popřel, že by se předmět a cíl druhé z obou daňových kontrol lišily od kontroly první. Krajský soud s tímto tvrzením mohl naložit vícerym způsobem. Mohl dospět k závěru, že si stěžovatel v důsledku pochybení správce daně při zahájení daňové kontroly skutečně nebyl vědom toho, jaké nové skutečnosti zakládající důvod opakované daňové kontroly se vyskytly, nebo naopak mohl doložit, že stěžovatel byl seznámen s cílem a předmětem opakované daňové kontroly, a že jeho námitka je účelová; v každém případě však ale měl důvodnost námítky zkoumat. Této své povinnosti nedostál a jeho rozhodnutí je tak nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatel tedy uspěl s první ze svých stížnostních námitek. Další námitky Nejvyšší správní soud nepřezkoumával, neboť z podstaty nepřezkoumatelnosti rozhodnutí plyne, že usuzovat na důvodnost či nedůvodnost námitek lze jen ve vztahu k rozhodnutí, které je přezkumu schopné a tedy není zatíženo vadou, která jej činí nepřezkoumatelným.

Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení; v něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a přezkoumá rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 10. 2002 též na základě žalobní námítky směřující proti nedostatečné specifikaci cíle a předmětu opakované daňové kontroly, kterou v původním řízení opomenul. V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Ostravě i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 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 18. října 2005

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu