

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **D. t. společnost s ručením omezeným,** zastoupené JUDr. Martinem Vychopněm, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 225, Benešov, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 59 Ca 129/2002,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) ze dne 17. 10. 2002, č. j. 6203-1997/120/02. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Tanvaldě (dále též „správce daně“) ze dne 31. 12. 2001, č. j. 35444/01/188970/5550, kterým byl stěžovatelce vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za rok 1997.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), když namítá nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem.

Nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení spatřuje stěžovatelka v tom, že se žalovaný neřídil rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem, sp. zn. 16 Ca 250/2000, jímž již byla předmětná věc jednou přezkoumána, a nesprávně aplikoval právní závěry tohoto rozsudku. Krajský soud měl proto toto nové rozhodnutí žalovaného zrušit.

Dále stěžovatelka považuje za nepřípustné, že po zrušení původního rozhodnutí krajským soudem v prvém řízení pokračoval správní orgán prvého stupně v daňové kontrole. Vyplývá to z protokolu o ústním jednání ze dne 17. 9. 2001 nazvaného „pokračování daňové kontroly zahájené dne 1. 3. 1999“, na čemž nemůže nic změnit ani následné vysvětlení správce daně, že byl pojem „pokračování daňové kontroly“ uváděn omylem. Stěžovatelka také popírá, že by s takovým vysvětlením během řízení souhlasila. Krajský soud přitom tuto otázku posoudil nepřezkoumatelným způsobem, když na osmé straně svého rozsudku uvedl, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně nepokračoval v daňové kontrole, ani ji neopakoval, následně však uvedl, že správce daně zcela v souladu se zákonem pokračoval v daňovém řízení. Přitom pro souladnost se zákonem považuje stěžovatelka za nezbytné, aby bylo jasně definováno, o jakou část daňového řízení se jedná, jinak nejsou jasně určena práva a povinnosti účastníků. Takový postup protiřečí ústavně zakotvené zásadě, podle níž lze státní moc uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem. Stěžovatelka také odkazuje na judikaturu Ústavního soudu, podle níž daňová kontrola končí projednáním a podepsáním zprávy o ní. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), pak termíny jako další řízení, opakování daňové kontroly apod. ani nezná. Právě ve faktickém i právním pokračování daňové kontroly po jejím ukončení spatřuje stěžovatelka vadu řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Další vadu pak spatřuje v tom, že jí bylo sice umožněno klást otázky znalci ing. M., neobdržela však na otázky, jež písemně zformulovala, od znalce žádnou odpověď a nezareagoval na ně ani správce daně. Přitom pro úplné zjištění skutkového stavu bylo naprosto nezbytné, aby znalec podrobně posoudil otázku, zda práce konané na tepelném napáječi D. – J. v. jsou charakteru oprav či rekonstrukce. V tom, že znalec ani správce daně nezareagoval na její dotazy, spatřuje stěžovatelka porušení svých práv.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit.

Žalovaný ve svém vyjádření uvádí, že námitky obsažené v kasační stížnosti jsou v zásadě shodné s námitkami uvedenými již ve stěžovatelčině odvolání, proto se odvolává na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu napadený kasační stížností. Dále žalovaný tvrdí, že on i správce daně respektovali právní názor krajského soudu obsažený v jeho rozsudku sp. zn. 16 Ca 250/2000, provedli další řízení, správce daně zajistil vypracování dalšího znaleckého posudku na akci napáječ D. – J. v. a umožnil stěžovatelce klást znalcům a svědkům otázky při ústním řízení, jak je zjevné z protokolu o ústním jednání ze dne 23. 10. 2001.

K otázce údajného dalšího daňového řízení žalovaný uvádí, že se k této námitce vyjádřil již v protokolu o ústním jednání ze dne 19. 12. 2001, kde uvedl, že souhlasí se stěžovatelkou, že daňová kontrola byla ukončena v roce 1999. V dalším daňovém řízení tak sice správce daně používal spojení „pokračování daňové kontroly“, i když se již o daňovou kontrolu nejednalo, nicméně i stěžovatelčin zástupce se závěrem správce daně souhlasil a označil svou námitku ze dne 29. 11. 2001 za vyřízenou. Řízení o doměření daně bylo zahájeno protokolem o ústním jednání č. j. 28784/01/188930/5979, stěžovatelka byla seznámena s výsledky řízení a měla možnost navrhovat důkazní prostředky a vyjadřovat se ke zjištěním správce daně. Žalovaný tak svůj postup označuje za souladný se základními zásadami daňového řízení podle § 2 daňového řádu i s nálezy Ústavního soudu, na něž stěžovatelka odkazuje, přestože tyto nálezy byly vydány až po vydání rozhodnutí správce daně.

Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje posuzovanou kasační stížnost zamítnout.

V souzené věci Nejvyšší správní soud z předmětného soudního spisu především zjistil, že stěžovatelka podala za rok 1997 přiznání k dani z příjmů právnických osob, kde určila svůj základ daně částkou 4 291 657 Kč. Dne 1. 3. 1999 byla u stěžovatelky zahájena správcem daně daňová kontrola. Z této daňové kontroly byla sepsána zpráva, kde správce daně ve vztahu k dani z příjmů právnických osob za rok 1997 našel v daňovém přiznání stěžovatelky celkem tři účetní závady, v jejichž důsledku neuznal jako daňový výdaj částky vynaložené na projektovou dokumentaci vestavby provedené v objektu výtopny T., na kabely ke kogeneračním jednotkám pro výrobu elektrické energie a na topenářské práce provedené v objektu výtopny T.. Správce daně pak zohlednil skutečnosti rozhodné pro zvýšení i snížení základu daně a zvýšil jej celkem o 9264 Kč. Výslednou daň určil na 1 331 070 Kč, neboť stěžovatelce neuznal uplatněný odečet podle § 34 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a pouze částečně jí uznal nárok na odečet podle § 34 odst. 3 tohoto zákona. Toto nezohlednění vycházelo z dalších zjištění obsažených v této zprávě a vztahujících se k dani z příjmů právnických osob za rok 1996. K roku 1996 našel správce daně v daňovém přiznání stěžovatelky celkem deset účetních závad. Z nich mělo na celkové zvýšení základu daně největší vliv chybné posouzení změny systému vytápění z parovodního na teplovodní, tzv. „parovod J.“. Tuto změnu posoudila stěžovatelka jako opravu, správce daně ovšem jako rekonstrukci, neboť při ní došlo ke změně způsobu přenosu tepelné energie z parovodního na teplovodní. Správce daně vyšel ze znaleckého posudku ing. J. K., určil, že stěžovatelka označením této akce za opravu porušila ustanovení § 25 odst. 1 písm. p) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a zvýšil jí podle toho základ daně.

Na základě této zprávy byl vydán dodatečný platební výměr, č. j. 21400/99/188970/5550, ze dne 9. 8. 1999, kterým stěžovatelce správce daně vyměřil za rok 1997 daň z příjmů právnických osob ve výši 1 331 070 Kč, doměřil jí tedy celkem 1 299 480 Kč.

Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru a proti souvisejícímu dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob za rok 1996 podala stěžovatelka odvolání, kde namítala, že byla procesním postupem správce daně, který nečekal na uplynutí termínu, v němž slíbila dodat své vyjádření, zbavena možnosti vyjádřit se ke zprávě o provedené daňové kontrole. Dále zde uvedla, že práce provedené na tepelném napáječi D. – J. v. správně zaúčtovala ve vztahu k roku 1996 jako opravy a udržování, a nikoli jako rekonstrukci a výměnu, což zdůvodnila tím, že potrubní vedení není součástí nové technologie a jeho oprava musela být v každém případě provedena. Toto tvrzení dokládala

stěžovatelka dvojicí znaleckých posudků. Za technické zhodnocení budovy odmítla oproti obsahu zprávy o daňové kontrole označit i likvidaci tzv. olejového hospodářství, které označila za technické zázemí kotelny, jež bylo v havarijním stavu.

V reakci na toto odvolání vydal žalovaný své rozhodnutí ze dne 28. 4. 2000, č. j. 13498-1997/120/99, kterým dodatečný platební výměr změnil tak, že snížil dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob z 1 299 480 Kč na 65 130 Kč. Zde uvedl, že správce daně respektoval termín pro předložení vyjádření ke zprávě o provedené daňové kontrole, takže nedošlo k porušení § 16 daňového řádu. Dále zde žalovaný setrval na názoru, že se v případě prací na tepelném napáječi D. – J. v. jednalo o rekonstrukce mající charakter technického zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Stanovisko, že se jednalo ve skutečnosti o opravy, bylo obsaženo pouze v jednom ze znaleckých posudků, autor druhého posudku naopak uvedl, že se necítí být oprávněn k posouzení této otázky. Žalovaný se však neztotožnil s tím, jak správce daně nově vypočítal stěžovatelce odpisy, a také jí na rozdíl od správce daně uznal jako položku snižující základ daně částku 2 290 886 Kč, kterou stěžovatelka uplatnila coby odečet daňové ztráty v daňovém přiznání.

Toto rozhodnutí poté žalovaný opravil rozhodnutím ze dne 22. 5. 2000 o opravě zřejmých omylů a nesprávností, kterým změnil výrok tak, že částka dodatečně vyměřené daně činí 958 620 Kč, neboť v odvolacím řízení neměla být odečtena od základu daně částka 2 290 886 Kč, když nebyla za zdaňovací období 1996 uznána stěžovatelce odpovídající daňová ztráta.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem. V ní setrvala na názoru, že akce prováděné v roce 1996 na tepelném napáječi D. – J. v. byly opravou, a nikoli pořízením nové věci, tedy investicí. Opět také namítala, že bylo porušeno její právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k jejímu výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole. Brojila zde také proti vydání rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností, neboť postupné změny ve výpočtech daňové povinnosti určované správcem daně a žalovaným byly velmi výrazné, ale nedostatečně zdůvodněné.

Této žalobě vyhověl Krajský soud v Ústí nad Labem svým rozsudkem ze dne 28. 6. 2001, sp. zn. 16 Ca 250/2000, kterým zrušil daňová rozhodnutí prvého i druhého stupně. Zde soud označil za rozhodnou otázku, zda práce provedené na tepelném napáječi D. – J. v. byly opravou nebo technickým zhodnocením, a uvedl, že rozhodnutí správce daně neobsahuje odůvodnění a rozhodnutí žalovaného je v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný totiž pouze konstatoval, které podklady měl k dispozici, z jeho rozhodnutí však již není patrno, zda tyto podklady stačily pro rozhodnutí, či zda bylo třeba doložit další. Žalovaný se tedy nevypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání. Krajský soud v Ústí nad Labem proto žalovanému uložil, aby se znovu zabýval posouzením, zda provedené práce je možno pokládat za technické zhodnocení, případně které z nich lze označit za opravu, přičemž tuto svou úvahu také řádně odůvodní. Ostatní stěžovatelčiny námitky označil soud zčásti za nedůvodné, zčásti za nezpůsobilé k přezkoumání.

V reakci na tento rozsudek vyzval správce daně ing. J. M. k vypracování znaleckého posudku na tepelný napáječ D. – J. v. za účelem zjištění, zda změnu technických parametrů napáječe vyvolala změna topného média. Znalec tento posudek vyhotovil. Stěžovatelce byl předložen na ústním jednání konaném dne 17. 9. 2001, jehož předmět byl v protokolu označen jako „pokračování daňové kontroly zahájené dne 1. března 1999“. Na tomto ústním jednání se

správce daně dohodl se zástupcem stěžovatelky na tom, že se k předloženému posudku vyjádří do osmi dnů. Stěžovatelka v této lhůtě předložila své vyjádření, kde jednak požádala o vyslechnutí znalce, a také požadovala, aby správce daně zahájil novou daňovou kontrolu namísto toho, aby pokračoval v daňové kontrole, jež byla již jednou ukončena před rozhodnutím krajského soudu. Vyslechnutí znalce jí bylo umožněno na ústním jednání konaném dne 23. 10. 2001, kde její zástupci pokládali znalci otázky, přičemž některé odpovědi považovali za nedostatečné a požadovali jejich prokázání výpočty. Své stanovisko, že nelze pokračovat v daňové kontrole, pak potvrdila stěžovatelka i ve své námitce ze dne 29. 11. 2001, kde připomněla, že původní daňová kontrola musela být ukončena dnem 11. 6. 1999, kdy byla projednána zpráva o této daňové kontrole. V takto ukončené kontrole přitom nelze pokračovat a je třeba zahájit novou kontrolu. Tento přístup správce daně akceptoval na ústním jednání konaném dne 19. 12. 2001, kde přiznal, že omylem hovořil o pokračování daňové kontroly, i když se ve skutečnosti již o daňovou kontrolu nejednalo. Zástupce stěžovatelky toto vysvětlení podle protokolu o ústním jednání akceptoval a svou námitku označil za vyřízenou. Správce daně také seznámil stěžovatelku se skutečnostmi, které byly zjištěny v průběhu daňové kontroly a v průběhu dalších řízení.

Na základě tohoto řízení vydal správce daně nový výše označený dodatečný platební výměr ze dne 31. 12. 2001, kterým stěžovatelce dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 958 620 Kč.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání. Zde namítala, že nelze poté, co krajský soud zrušil původní rozhodnutí správce daně, zahájit znovu daňovou kontrolu, jež se týká stejných otázek, druhu daně a časového období, které již byly předmětem daňové kontroly. V takovém případě totiž jde podle § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu o věc rozhodnutou. Správce daně proto neměl právo pokračovat v již uzavřené daňové kontrole a daňovém řízení a poté vydat dodatečný platební výměr ve stejné věci za identické časové období. Trvala také na názoru, že práce na tepelném napáječi D. – J. v., stejně jako odstranění tzv. olejového hospodářství, byly opravami, a nikoli rekonstrukcí a tedy technickým zhodnocením. Závěr správce daně v této otázce neměl podle ní oporu v provedených důkazech a byl v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Vytkla také správci daně, že nepřihlédl k tomu, že pokud byly opakovaně uváděné práce kvalifikovány jako technické zhodnocení, pak uplatnila ve svém účetnictví a následně v daňovém přiznání odpisy v nesprávné výši. Správce daně měl proto přihlédnout k právu stěžovatelky na zahrnutí odpisů do daňově uznatelných nákladů a měl při dodatečném vyměření daně zohlednit i novou výši odpisů.

Na základě tohoto odvolání vydal žalovaný své výše označené rozhodnutí ze dne 17. 10. 2002, kterým změnil prvostupňový dodatečný platební výměr tak, že snížil částku dodatečně vyměřené daně z příjmů právnických osob za rok 1997 (*pozn. soudu:* v rozhodnutí je zjevně chybně uveden rok 1996) z 958 620 Kč na 897 000 Kč. Zde konstatoval, že respektoval právní názor obsažený v rozsudku krajského soudu, když provedl další řízení prokazující jeho tvrzení, a to tím, že nechal vypracovat další znalecký posudek a umožnil zástupcům stěžovatelky klást svědkům a znalcům otázky. Dále zde žalovaný uvedl, že správce daně nezahájil novou daňovou kontrolu, ale pouze prováděl daňové řízení, v němž respektoval právní názor uvedený v rozsudku krajského soudu. Vydáním tohoto rozsudku přitom nedošlo k zastavení řízení ve smyslu § 27 odst. 1 písm. e) daňového řádu, naopak samotný rozsudek ukládal správci daně povinnosti právě pro další řízení. Dále v tomto rozhodnutí vyšel žalovaný ze shromážděných znaleckých posudků a setrval na svém posouzení daňové povahy prací na tepelném napáječi D. – J. v. v roce 1996. Připomněl také,

že zástupci stěžovatelky mohli klást a kladli znalci ing. M. otázky. Ke stěžovatelčině námitce, že nepředložení výpočtů uvedených ve znaleckém posudku zakládá nepřezkoumatelnost, žalovaný uvedl, že tyto námitky nemají přímou souvislost s daňovým řízením, neboť posudek je pouze důkazním prostředkem. Znalec se navíc snažil stěžovatelčiným zástupcům vysvětlit přepočítací vztahy vztahující se k měrným jednotkám, jež používal ve svém posudku. Ze všech těchto důvodů setrval žalovaný na názoru, že práce prováděné na parovodních rozvodech vedly k technickému zhodnocení majetku, podobně jako odstranění olejového hospodářství, jímž se rozšířily využitelné prostory ve stavbě kotelny, a došlo tedy k technickému zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů. Uzavřel pak své rozhodnutí tvrzením, že správce daně neporušil zásadu volného hodnocení důkazů, a tabulkou dokumentoval, jak byly změny v posouzení jednotlivých prací provedených v roce 1996 promítnuty žalovaným do změn v zohlednění odpisů.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu, kde žalovanému vytkla, že se neřídil závazným právním názorem krajského soudu, a také to, že prováděl další řízení, přestože daňový řád žádnou úpravu „provádění dalšího řízení“ neobsahuje a není zjevné, jaké řízení správce daně prováděl, když nezahájil novou daňovou kontrolu. Vzhledem k protizákonnosti takového postupu jsou přitom nepoužitelné i všechny v něm získané důkazní prostředky. Stěžovatelka napadla i znalecký posudek ing. M., který nemohl být ani novou skutečností opravňující správce daně ve smyslu judikatury Ústavního soudu k zahájení nové daňové kontroly. Konečně stěžovatelka odkázala i na obsah svého odvolání i na námitky uplatněné v její prvé žalobě.

Stěžovatelka podala také žádost o přezkoumání rozhodnutí žalovaného podle § 55b daňového řádu, které nevyhovělo Ministerstvo financí svým rozhodnutím ze dne 29. 11. 2004, č. j. 54/91 438/2003-543.

Stěžovatelčinu žalobu Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, zamítl svým rozsudkem ze dne 27. 7. 2005 napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Podle krajského soudu bylo ze správního spisu zjevné, že se žalovaný zabýval charakterem sporných prací, tyto práce konkretizoval a podrobně zdůvodnil, proč je považuje za technické zhodnocení, nelze tedy tvrdit, že by nerespektoval původní rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem. K námitce ohledně pokračování daňového řízení uvedl, že zrušením rozhodnutí správních orgánů soudem se řízení před nimi dostává zpět do procesní fáze před rozhodnutím správního orgánu, a žalovaný byl proto povinen pokračovat v daňovém řízení. Z obsahu správního spisu krajský soud dovodil, že správce daně po zrušení rozhodnutí soudem nepokračoval v daňové kontrole. Přitom nadpis protokolu o ústním jednání ze dne 17. 9. 2001 v tomto směru není právně významný, neboť z jeho obsahu je zjevné, že nešlo o pokračování daňové kontroly, ale daňového řízení, jak následně vysvětlil i stěžovatelce, která jeho vysvětlení v řízení akceptovala. Správce daně proto nepostupoval ani v rozporu s judikaturou Ústavního soudu. V tomto pokračování daňového řízení správce daně provedl další dokazování, přičemž postupoval v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud označil za nepodložené stěžovatelčino tvrzení, že zkoumání a závěry posudku ing. M. vycházejí pouze z předchozích dvou posudků. Správce daně přitom byl oprávněn nechat vypracovat tento znalecký posudek. I podle krajského soudu z něj vyplývá, že v případě napáječe D. – J. v. došlo ke změně technických parametrů. S ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu se krajský soud odmítl zabývat námitkami, které stěžovatelka uplatnila pouze formou odkazu na obsah svého odvolání a své první žaloby v dané věci, neboť obecně nelze odkázat na námitky uplatněné ve správním řízení odvolacím ani na žalobní body uplatněné v jiné soudní věci, byť i časově a věcně související.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžejní stěžovatelčina kasační námitka je opřena o obecnou výtku, že správce daně a žalovaný nerespektovali závazný názor prvého rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, konkrétně pak o dvojici podrobnějších námitek.

První z nich tvoří tvrzení, že po zrušení původního rozhodnutí krajským soudem v původním řízení pokračoval správní orgán prvého stupně v daňové kontrole.

Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelčiným názorem, že pokud by tomu tak bylo (tzn. jestliže by správce daně po vydání rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jímž byla původní daňová rozhodnutí obou stupňů zrušena, pokračoval v daňové kontrole), byl by takový postup nezákonný. Tento postoj vyplývá zejména z judikatury Ústavního soudu. Ten k tomuto závěru dospěl např. ve svém nálezu ze dne 20. 11. 2002, sp. zn. I. ÚS 512/02 (Sb. n. u. ÚS, svazek č. 28, nález č. 143, str. 271): *„Správce daně proto není oprávněn poté, co soud ve správním soudnictví zrušil rozhodnutí správce daně prvního a druhého stupně, „pokračovat“ v daňové kontrole, která již byla ukončena, neboť zákon takový postup nepředvídá. V případě takového postupu finančního úřadu se proto nemůže vůbec jednat o daňovou kontrolu ve smyslu ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, nýbrž o postup, který je prováděn zcela nad zákonný rámec vymezený zákonem o správě daní a poplatků. V tomto smyslu se finanční úřad pohybuje mimo pravomoc svěřenou mu zákonem, a tímto excesem porušuje ústavní princip garantovaný čl. 2 odst. 2 ve spojení s čl. 4 odst. 1 Listiny. Jednáním, jímž finanční úřad takzvaně „pokračuje“ v provádění daňové kontroly, ačkoliv tuto formu postupu správce daně zákon o správě daní a poplatků nepředvídá, vybočuje z ústavních kautel citovaných článků Listiny, podle nichž lze státní moc uplatňovat pouze v případech a mezích stanovených zákonem a pouze způsobem, který zákon stanoví, a povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod.“*

Z okolností nyní posuzovaného případu však vyplývá, že se v něm o pokračování daňové kontroly nejednalo. Stěžovatelka hájící opačné stanovisko argumentuje v názoru, že se jednalo o pokračování daňové kontroly, v zásadě jediným skutkovým tvrzením, a to nadpisem protokolu o ústním jednání konaném dne 17. 9. 2001. Tento protokol byl skutečně nadepsán *„Pokračování daňové kontroly zahájené dne 1. března 1999“*. Správce daně si ovšem chybnost tohoto označení, či nemožnost pokračování v daňové kontrole, uvědomil a zástupci stěžovatelky na ústním jednání konaném dne 19. 12. 2001 vyjádřil v reakci na její námitku souhlas s tím, že daňová kontrola byla ukončena v roce 1999. Správce daně zde také přiznal, že v dalším daňovém řízení omylem uváděl označení „pokračování daňové kontroly“, i když se ve skutečnosti již o daňovou kontrolu nejednalo. Stěžovatelčin zástupce na toto vysvětlení zareagoval tak, že se závěrem správce daně souhlasí a bere svoji námitku jako vyřízenou. Tyto skutečnosti vyplývají z protokolu o tomto ústním jednání, jehož správnost zástupce stěžovatelky potvrdil svým podpisem. Za situace, kdy její zástupce jednou akceptoval vysvětlení správce daně, že spojení „pokračování daňové kontroly“ používal v začátku řízení po vydání prvého rozsudku krajského soudu omylem, je již stěžovatelčina námitka setrvávající na tvrzení, že správce daně pokračoval protizákonně v daňové kontrole, zjevně bezdůvodná a účelová.

Dále ovšem stěžovatelka vyjadřuje svou nejistotu, o jakou část daňového řízení se jednalo, pokud se – jak tvrdí žalovaný – nejednalo o pokračující daňovou kontrolu. Vytýká také krajskému soudu rozpornost, pokud krajský soud na straně jedné uvádí, že správce daně nepokračoval v daňové kontrole ani ji neopakoval, na druhé straně však také tvrdí, že správce daně pokračoval v daňovém řízení.

Zdejší soud tato dvě tvrzení rozpornými neshledává, a to zejména z důvodu rozdílů mezi daňovou kontrolou a daňovým řízením jako pojmem širším. Stěžovatelka, jak plyne z její kasační stížnosti, se domnívá, že je daňová kontrola určitou časovou fází daňového řízení, a pokud žalovaný i krajský soud nechápali řízení probíhající po vydání prvého rozsudku krajského soudu jako součást opakované či pokračující daňové kontroly, označuje za nejasné, v jaké jiné části daňového řízení se nacházela.

K tomu je třeba jednoznačně uvést, že daňovou kontrolu nelze označit za samostatné stadium či jinak řečeno fázi daňového řízení. Tento závěr vyplývá jak ze systematiky daňového řádu, tak z uznávané literatury. Základní česká odborná učebnice k problematice finančního práva (Bakeš, M., *Finanční právo*, C. H. Beck, 1999, str. 205) odlišuje – vycházejíc v zásadě z označení jednotlivých částí daňového řádu - v daňovém řízení tato stadia: řízení přípravné (část druhá), řízení vyměřovací (část třetí), řízení o opravných prostředcích (část čtvrtá a pátá), řízení inkasní a řízení vymáhací (obě v části šesté). Vzhledem ke stěžovatelčině procesnímu postavení je zjevné, že po vydání prvého rozsudku krajského soudu, tedy po zrušení daňových rozhodnutí prvého i druhého stupně, se vrátila zpět do řízení vyměřovacího; poté co podala odvolání proti novému dodatečnému platebnímu výměru, pak do řízení o opravných prostředcích.

Stěžovatelka však zjevně volá svou námitkou po tom, aby i samotné řízení vyměřovací bylo rozděleno do jakýchsi podfází, jednu z nichž by tvořila právě daňová kontrola a vůči ní by byla stěžovatelčina procesní pozice po vydání prvého rozsudku krajského soudu vymezena. Takové další štěpení vyměřovacího řízení však zdejší soud nemůže akceptovat. Vyjádřil to ostatně již ve svém rozsudku ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. 5 Afs 16/2004 (publ. pod č. 437/2005 Sb. NSS): *„Pojem „daňové kontroly“ (§ 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nelze ztotožnit s pojmem „daňové řízení“. Podle svého systematického zařazení v zákoně o správě daní a poplatků není daňová kontrola samostatným řízením, ale dílčím procesním postupem v jeho rámci, který je před správcem daně zahájen zpravidla sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly a projednáním výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole před správcem daně také ukončen.“* Jako na procesní postup či úkon probíhající podle § 16 daňového řádu, a nikoli na samostatnou fázi daňového řízení se na daňovou kontrolu dívá i autoritativní komentář k daňovému řádu (Kindl, M., Telecký, D., Válková, H., *Zákon o správě daní a poplatků - Komentář*, C. H. Beck, 2002, str. 116), který k této otázce uvádí: *„Daňová kontrola tedy...není žádnou etapou daňového řízení. Zákon ji naopak zahrnul do části upravující úkony správce daně a daňových subjektů, v daném případě samozřejmě mezi úkony správce daně, jako je dožádání, doručování, delegace, rozhodnutí, zastupování apod. Daňová kontrola tedy, stejně jako doručování, rozhodování, dokazování, postoupení, nahlížení do spisu a další úkony, může být uskutečněna v kterékoli etapě daňového řízení (právě vzhledem k tomu, že je zařazena nikoli mezi etapy daňového řízení jako jedna z nich, ale mezi úkony správce daně).“*

Lze tak konstatovat, že po vydání prvého rozsudku krajského soudu, tedy po zrušení správního rozhodnutí prvého i druhého stupně, se řízení ve stěžovatelčině věci vrátilo zpět do vyměřovací fáze před orgánem prvého stupně. Vzhledem k tomu, že tato daňová

rozhodnutí byla zrušena pro nepřezkoumatelnost, a nikoli pro nezákonnost při provádění některého jiného úkonu, než rozhodnutí, mohl správce daně v tomto dalším řízení – a pro použitelnost spojení „další řízení“ je zcela nerozhodné, že je daňový řád explicite neuvádí, podobně jako celou řadu jiných slovních spojení zcela běžně v daňovém řízení používaných – použít mimo úkony nové i výsledky úkonů, které již v původním řízení učinil. Mohl proto vyjít i z výsledků provedené daňové kontroly. Jakkoliv tak byla zrušena rozhodnutí prvého i druhého stupně, výsledky daňové kontroly zůstaly zachovány, a to jak hmotně, tedy v tom smyslu, že mohl správce daně vycházet ze zjištění učiněných v jejím průběhu, tak i procesně v tom směru, že daňová povinnost, již si stěžovatelka určila v příslušném daňovém přiznání, zůstala provedením daňové kontroly zpochybněna. Správce daně se díky tomu svým postupem nedostal do rozporu s povinností doměřit daň zásadně po provedení daňové kontroly. Tuto povinnost definoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 7. 2005, sp. zn. 1 Afs 70/2004: *„Není-li zahájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která daňovému subjektu garantuje § 16 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění zákona č. 323/1996 Sb. a zákona č. 29/2000 Sb., nelze daňovému subjektu daň doměřit pouze na základě výsledků získaných při místním šetření.“*

Lze tak posouzení této námitky uzavřít tvrzením, že jediná chyba, jíž se správce daně v řízení po vydání prvého rozsudku krajského soudu dopustil, spočívala v nesprávném a ničím neodůvodněném nadpisu protokolu o ústním jednání konaném dne 17. 9. 2001. Toto pochybení ovšem správce daně napravil a vyjasnil si tuto otázku se zástupcem stěžovatelky, jak bylo rozebráno výše a prokázáno obsahem protokolu, jejž tento zástupce stvrdil svým podpisem. Na tom nemohou nic změnit ani stěžovatelčina tvrzení obsažená v kasační stížnosti, jimiž se ex post snaží správce daně dostat zpět do oblasti pokračující či opakované daňové kontroly, tedy do oblasti úkonu, jehož potencionální nezákonnosti jsou si oba vědomi. Tato stěžovatelčina snaha je ovšem opřena pouze o formální a následně plně napravené pochybení správce daně v počátcích daňového řízení po vydání prvého rozsudku krajského soudu a nemůže nic změnit na tom, že se v daném případě nejednalo ani o pokračující daňovou kontrolu (zakázanou v obdobných případech z důvodů uvedených ve výše citovaném nálezu sp. zn. I. ÚS 512/02) ani o daňovou kontrolu opakovanou, jež je přípustná pouze ve výjimečných a patřičně odůvodněných případech, jak vyplývá zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, sp. zn. 2 Afs 31/2005 (publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS), a již by správce daně byl býval musel zahájit formálně obdobným procesním postupem jako daňovou kontrolu prvou, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, sp. zn. 1 Afs 32/2005.

Správce daně tak v řízení po vydání prvého rozsudku krajského soudu – a zdejší soud si je plně vědom, že ani spojení „řízení po vydání rozsudku krajského soudu“ daňový řád nezná, což jeho používání nezbavuje legitimity a legality – již nevykonával daňovou kontrolu, k tomu ostatně nebyly dány ani materiální důvody, vykonával však úkony jiné, zejména v návaznosti na vytvoření nového znaleckého posudku.

Právě do této oblasti směřuje stěžovatelka svou druhou námitkou. Podle ní jí totiž nebylo umožněno klást otázky znalci ing. M., respektive neobdržela odpovědi na otázky, jež písemně zformulovala, a to ani od něj ani od správce daně.

Ze správního spisu nicméně vyplývá, že při ústním jednání konaném dne 23. 10. 2001 byli přítomni dva jednatelé stěžovatelky a její daňový poradce a bylo jim umožněno klást přítomnému znalci ing. M. celou řadu otázek, na něž odpovídal. Je pravdou, že v rámci tohoto

ústního jednání požadovali jednatelé i daňový poradce po znalci neúspěšně doložení několika skutečností a provedení několika výpočtů. Podle názoru zdejšího soudu však nelze shledat, že by samotný fakt, že tyto skutečnosti či výpočty znalec nedoložil (opak není ve správním spise zaznamenán), vedl k nezákonnosti. Z ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu vyplývá daňovému subjektu právo použitelné jistě i mimo rámec daňové kontroly *„klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření“*, jež bylo vyloženo například v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. 30 Ca 324/2001 (publ. pod č. 255/2004 Sb. NSS). Avšak ani z tohoto, ani z jiného relevantního ustanovení nevyplývá, že pokud se daňovému subjektu nedostane z jeho hlediska uspokojivých odpovědí na všechny položené otázky, vede to k nezákonnosti rozhodnutí, jež využívá jako důkaz posudek takovým znalcem vypracovaný.

Pokud tak měla stěžovatelka pocit, že chybějící odpovědi na otázky, jež její zástupci znalci kladli, ukazují na nesprávnost či nepodloženost některých konkrétních tvrzení obsažených v posudku tohoto znalce, mohla uvést ve svém odvolání a následně v žalobě a kasační stížnosti, se kterými tvrzeními obsaženými v posudku, jejichž odůvodněnost znalec v reakci na její dotazy neprokázal, nesouhlasí, či je považuje za nedostatečně podložené. S takto formulovanými faktickými námitkami by se pak žalovaný musel ve svém rozhodnutí vypořádat. Stěžovatelka se však nyní domáhá výhradně svého práva, aby jí byla poskytnuta odpověď na všechny otázky znalci položené, tedy práva, jež jí z daňového řádu nevyplývá.

To jistě na druhé straně neznamená, že by právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání mohlo být správcem daně aplikováno formalisticky. I tato ústní jednání za účasti znalce kladou na zúčastněné řadu povinností. Znalec tak nesmí přistupovat k otázkám kladeným daňovým subjektem paušálně odmítavě, tedy způsobem, který by popřel smysl jak ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, tak by odporoval zásadě umožnění součinnosti obsažené v jeho § 2 odst. 9. Povinností stíhající správce daně při ústním jednání za účasti znalce je pak např. zákaz doplňování zprávy o výsledku daňové kontroly o svědecké či znalecké výpovědi učiněné po ukončení daňové kontroly, jak je uvedeno v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 9. 3. 2006, sp. zn. 29 Ca 86/2004. Pokud tak stěžovatelka v odvolání, v žalobě a konečně i v kasační stížnosti tvrdila, že je nezákonnost napadených rozhodnutí dána tím, že jí znalec nezodpověděl z jejího pohledu uspokojivým způsobem všechny položené otázky, nemůže to samo o sobě v daném případě založit nezákonnost těchto rozhodnutí, neboť se tak stěžovatelka domáhá práva, jež v takovéto absolutizované podobě nemá.

Lze proto uzavřít, že Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal naplnění některého z namítaných důvodů kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť - jak vyplývá ze shora uvedeného – v souzené věci nebylo shledáno nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, ani vady řízení před správním orgánem, kdy by pro tuto důvodně vytýkanou vadu krajský soud měl napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

Ze všech shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 23. srpna 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu