



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně **L. Ž.**, práv. zast. JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem, AK se sídlem Kosmova 20, Ostrava proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, v řízení o kasační stížnosti proti usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2006, č. j. 31 Ca 175/2005 - 21

t a k t o :

Usnesení Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2006, č. j. 31 Ca 175/2005 - 21 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobkyně domáhá zrušení shora uvedeného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla odmítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2005, č. j. 1808/150/2005-Šj., jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 15. 2. 2005, č. j. 15709/05/273900/2807, kterým podle ustanovení § 35 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád) nebyl vydán souhlas s ukončením činnosti žalobkyně.

Základním argumentem, o který Krajský soud v Hradci Králové kasační stížností napadené rozhodnutí opřel, byl závěr o tom, že z daňového řádu nelze dovodit povinnost správce daně souhlas s ukončením činnosti udělit. Soud uzavřel, že rozhodnutím, jímž nebyl vydán souhlas s ukončením činnosti žalobkyně, se práva nebo povinnosti daňového subjektu nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují. Nejde tak o úkon ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se nedotýká hmotných práv a povinností žalobkyně a právní stav existující před vydáním napadeného rozhodnutí se jím nijak nezměnil. Proto je třeba napadené rozhodnutí považovat za úkon správního orgánu vyloučený ze soudního přezkumu podle

ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s., a proto byla podaná žaloba kasační stížností napadeným rozhodnutím odmítnuta.

Kasační stížností žalobkyně namítla nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. Podle jejího názoru soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že právní stav se vydáním žalobou napadeného rozhodnutí nijak nezměnil. Rozhodnutím, vydaným správcem daně, se závazně určují povinnosti a práva stěžovatelky, která má povinnost zejména platit tzv. minimální daň, minimální odvody na sociální a zdravotní pojištění, nemá právo být uchazečem o zaměstnání, nemá právo pobírat sociální dávky, i když fakticky nepodniká. Rozhodnutí správce daně je proto rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., a proto mělo být správním soudem přezkoumáno. Odkázala na ustanovení § 40 odst. 15 daňového řádu, podle kterého jsou daňovými subjekty zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v ustanovení § 47 daňového řádu pro vyměření daně a ohledně placení daně po dobu stanovenou v ustanovení § 70 pro vymáhání daňových nedoplatků i v případech, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty. Fyzická osoba ukončením činnosti nezaniká, na rozdíl od osoby právnické, která zaniká ke dni výmazu z obchodního rejstříku. V takovém případě je pak namísto souhlas s ukončením činnosti nevydat. Jinak je však tomu u osoby fyzické. Proto soud pochybil, pokud žalobu odmítl, neboť žalobkyni neposkytl ochranu, kterou jí zaručuje Ústava České republiky a Listina základních práv a svobod.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah kasační stížností napadeného usnesení, uvedl, že se se závěry Krajského soudu v Hradci Králové ztotožňuje a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu soud zjistil následující ve věci podstatné skutečnosti:

Dne 30. 11. 2004 podala žalobkyně žádost o souhlas s ukončením činnosti, kdy uvedla, že z důvodů dobře známých správci daně, kdy jí jsou dlouhodobě zadržovány značné finanční prostředky, dospěla ke zjištění, že za takových podmínek nemůže dále podnikat, správce daně rovněž nijak nezohlednil tíživou finanční situaci v případě záloh na daně a jiných povinných plateb. Výzvou ze dne 3. 2. 2005 vyzval správce daně žalobkyni k tomu, aby ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení předložila písemnosti a podklady, ze kterých bude možné správcem daně ověřit stavy a pohyby nedokončeného dlouhodobého majetku. Rozhodnutím ze dne 15. 2. 2005, č. j. 15709/05/273900/2807, Finanční úřad v Ústí nad Orlicí rozhodl tak, že se souhlas správce daně s ukončením činnosti daňového subjektu nevydává, neboť dosud probíhají kroky potřebné ke stanovení základů daně a k vybrání nedoplatků za dobu činnosti daňového subjektu. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně dne 2. 3. 2005 odvolání, ve kterém mimo jiné uvedla, že prvostupňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné a že ukončení činnosti nemá žádného vlivu na probíhající daňová řízení. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 8. 6. 2005, č. j. 1808/150/2005-Šj., bylo odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí zamítnuto. Žalovaný uvedl, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví povinnost odůvodňovat rozhodnutí o nevydání souhlasu s ukončením činnosti. Žalobkyni byly rozhodné skutečnosti sděleny v doručené výzvě a na tuto výzvu nebylo odpovězeno. Dále žalovaný uvedl, že u žalobkyně probíhá vytýkáací řízení a výsledek je mimo jiné vázán na závěry mezinárodního dožádání s Belgií, které dosud není uzavřeno.

Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Základní námitkou, uplatněnou v podané kasační stížnosti, je argumentace o tom, že rozhodnutí, kterým nebyl vydán souhlas správce daně s ukončením činnosti podle ustanovení § 35 daňového řádu, je rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jako takové je rozhodnutí o odvolání proti takovému rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu ve správním soudnictví.

Podle ustanovení § 35 daňového řádu správce daně při zjištění, že daňový subjekt přestal vykonávat činnost nebo pobírat příjmy podrobené dani, učiní opatření potřebná k urychlenému stanovení základů daně a k vybrání nedoplatků na všech daních za celou dobu jeho činnosti, ze které plynuly příjmy podléhající zdanění. Daňový subjekt je povinen předložit současně se žádostí o výmaz z obchodního rejstříku písemný souhlas správce daně, jehož vydání si vyžádá. Povinnost předložit písemný souhlas správce daně s ukončením činnosti se týká i ostatních podnikatelských subjektů evidovaných v jiných evidencích. Proti rozhodnutí správce daně o žádosti daňového subjektu se lze odvolat. Je-li žádost daňového subjektu zamítnuta, může další žádost podat nejdříve po uplynutí jednoho měsíce ode dne, kdy mu bylo zamítavé rozhodnutí doručeno. Není-li o žádosti rozhodnuto do tří měsíců od jejího podání, má se za to, že souhlas je udělen. Rozhodnutí o žádosti se sděluje daňovému subjektu a soudu, který vede obchodní rejstřík, nebo živnostenskému úřadu anebo jinému subjektu, který vede na základě zvláštních předpisů evidenci podnikatelů.

Nejprve je třeba posoudit, zda řízení o vydání písemného souhlasu správce daně s ukončením činnosti je řízením daňovým či nikoli. Z ustanovení § 2 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že daňovým řízením je třeba rozumět řízení o daních, ve kterém jednají správci daně při správě daně. Správou daně se podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Z ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že nejen vyhledávání daňových subjektů, vyměřování, vybírání daní, či kontrolování splnění povinností podle daňového řádu je třeba považovat za správu daně. Daňový řád totiž užívá při definici toho, co se správou daně rozumí, demonstrativního výčtu. Správou daně jsou *i veškerá opatření potřebná* ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Za opatření potřebné ke zjištění, stanovení a splnění daňových povinností proto lze považovat i řízení o udělení souhlasu správce daně s ukončením činnosti, neboť okolnost, zda je či není daňový subjekt evidován v obchodním rejstříku či jiné evidenci, může mít podstatný dopad na následné řádné splnění daňových povinností. Je třeba vidět i to, že předmětné řízení je pozitivně upraveno pouze a jen v daňovém řádu. Je proto třeba uzavřít, že i řízení podle ustanovení § 35 daňového řádu (přes všechna jeho specifika, která budou zmíněna níže) je třeba považovat za řízení daňové, na které se vztahuje daňový řád a uplatní se i v tomto případě ustanovení § 99 daňového řádu o nepoužití zákona č. 71/1967 Sb. o správním řízení (je vhodné připomenout, že předmětné správní řízení bylo vedeno v roce 2005, tedy za účinnosti uvedeného zákona), na daňové řízení.

Je třeba uvést (ve vazbě na žalobkyní zmiňovanou judikaturu), že podstatou věci není to, zda žalobou napadené rozhodnutí lze podřadit pod rozhodnutí procesní povahy resp. rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení. Ani Krajský soud v Hradci Králové

na rozhodnutí podle ustanovení § 35 daňového řádu takto nenahlížel, ale zaměřil se na to, zda se jedná s odkazem na ustanovení § 70 písm. a) s.ř.s. o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a nikoli na to, zda se případně neuplatní výluka ze soudního přezkumu dle ustanovení § 70 písm. c) s. ř. s.

Rozhodujícím pro vydání kasační stížnosti napadeného soudního rozhodnutí byl závěr o tom, že rozhodnutí podle ustanovení § 35 daňového řádu se nijak nedotýká hmotných práv a povinností žalobkyně a právní stav se vydáním tohoto rozhodnutí nijak nezměnil. Tento závěr neobstojí. Řízení o udělení souhlasu správce daně s ukončením činnosti se v mnohém vymyká jiným řízením, která daňový řád upravuje. Zatímco jiná řízení upravená daňovým řádem ústí zpravidla v rozhodnutí o vyměření, vybrání či splnění daňové povinnosti či ke kontrole splnění těchto povinností ve stanovené výši a době, řízení o vydání písemného souhlasu správce daně s ukončením činnosti takový charakter nemá. Jde svojí povahou o řízení a rozhodnutí o splnění jedné z podmínek pro ukončení podnikatelské činnosti, ať již v režimu zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších změn a doplňků (živnostenského zákona), či v návaznosti na právní úpravu žádosti o výmaz z obchodního rejstříku podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Tato okolnost je zásadní pro úvahu o tom, co je předmětem řízení podle ustanovení § 35 daňového řádu. Předmětem tohoto řízení není stanovit žalobkyni daňovou povinnost. Vydáním rozhodnutí podle ustanovení § 35 daňového řádu se skutečně nemění stávající právní stav např. pokud jde o povinnosti daňového subjektu směrem ke správci daně, stav probíhajících daňových řízení či vázanost rozhodnutími o vyměření či doměření daňové povinnosti. Předmětem tohoto řízení je posoudit to, zda lze vydat souhlas s výmazem žalobkyně z obchodního rejstříku či jiné evidence podnikatelských subjektů. Ve vztahu k tomuto předmětu řízení je třeba posuzovat, zda se vydáním žalobou napadeného rozhodnutí zakládají, mění, ruší či závazně určují práva a povinnosti daňového subjektu.

Podle ustanovení § 58 odst. 5 živnostenského zákona příslušný živnostenský úřad zruší živnostenské oprávnění na žádost podnikatele, doloženou souhlasem správce daně, je-li tento souhlas vyžadován zvláštním zákonem (pozn.: ustanovení obsahuje odkaz právě na § 35 daňového řádu). Nedoloží-li podnikatel tento souhlas, živnostenský úřad žádost o zrušení živnostenského oprávnění zamítne. Souhlas správce daně má pro rozhodnutí příslušného živnostenského úřadu zcela zásadní důsledky, neboť pokud tento souhlas není spolu se žádostí podnikatele o zrušení živnostenského oprávnění předložen, nemůže živnostenský úřad rozhodnout jinak, než žádost zamítnout. Živnostenský zákon zde nestanoví prostor pro případnou úvahu správního orgánu o tom, zda lze i v případě nepředložení tohoto souhlasu žádosti přesto vyhovět.

Podle ustanovení § 68 odst. 1 obchodního zákoníku společnost zaniká ke dni výmazu z obchodního rejstříku. Výslovnou úpravu jak postupovat za situace, kdy není souhlas správce daně, vydaný podle ustanovení § 35 daňového řádu předložen, obchodní zákoník neobsahuje. Soudní judikatura dospěla k závěru (rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 3. 1996, sp. zn. 7 Cmo 86/96), že jestliže podnikatel - fyzická osoba hodlá po výmazu z obchodního rejstříku pokračovat v činnosti, na niž má vydané živnostenské či jiné podnikatelské oprávnění, není třeba předkládat rejstříkovému soudu za účelem výmazu z obchodního rejstříku souhlas správce daně. Souhlas správce daně se vždy váže k ukončení činnosti daňového subjektu, nikoli k takovému výmazu z obchodního rejstříku, který zánik zapsaného subjektu nezpůsobuje. Z rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 15. 10. 1993, sp. zn. 7 Cnz 20/93, i s odkazem na název, kterým je ustanovení § 35 daňového řádu opatřeno, pak vyplývá to, že souhlas správce daně se vždy váže k ukončení činnosti daňového

subjektu a pokud takový souhlas správce daně v případě obchodní společnosti (družstva) k návrhu na výmaz podnikatele není předložen, rejstříkový soud řízení o návrhu na výmaz z obchodního rejstříku zastaví. I v případě řízení o návrhu na výmaz z obchodního rejstříku má nepředložení souhlasu správce daně pro řízení zásadní význam.

Podle čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod má každý právo na svobodnou volbu povolání a přípravu k němu, jakož i právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost. Základní právo podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost je tedy zakotveno přímo v Listině základních práv a svobod. Jestliže právní předpis nejvyšší právní síly zakotvuje právo podnikat, musí tomu korespondovat obdobné právo podnikatelskou činností za splnění zákonných podmínek ukončit. Jak již bylo uvedeno, jestliže správce daně souhlas s výmazem z obchodního rejstříku resp. z jiné evidence nevydá, právě v důsledku této okolnosti nebude právo žadatele ukončit podnikatelskou činnost realizováno. Odepřením souhlasu dle ustanovení § 35 daňového řádu se ruší právo daňového subjektu ukončit podnikatelskou činnost a z tohoto titulu je lze podřadit pod ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a považovat je za rozhodnutí způsobilé přezkumu ve správním soudnictví. Krajský soud v Hradci Králové proto nepostupoval správně, pokud žalobou napadené rozhodnutí posuzoval toliko z hlediska, zda a jak se případně změnilo právní postavení žalobkyně coby účastnice jednotlivých daňových řízení resp. zda a jaký vliv má uvedené rozhodnutí na již vyměřené, vymáhané či doposud vyměřované daňové povinnosti, a neposuzoval napadené rozhodnutí rovněž se zřetelem k tomu, jakým způsobem je jím dotčeno její oprávnění ukončit podnikatelskou činnost. Právě k tomuto oprávnění se žalobou napadené rozhodnutí vztahuje a ve vztahu k tomuto oprávnění jej lze chápat jako rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., které je způsobilé přezkumu ve správním soudnictví.

Nelze však na druhé straně shledat důvodnými argumenty o tom, že za dopady žalobou napadeného rozhodnutí je třeba považovat i povinnost žalobkyně platit v minimální výši odvody na sociální a zdravotní pojištění, povinnost vést účetnictví, povinnost platit daň z minimálního základu daně či podávat daňové přiznání. Sama žalobkyně tyto důsledky považuje za dopady „sekundární“ a ve skutečnosti se nejedná o bezprostřední důsledek vydání napadeného rozhodnutí, ale o to, že žalobkyni nadále stíhají povinnosti, ke kterým se v minulosti dobrovolně zavázala tím, že se rozhodla podnikat. Nic to však nemění na závěru o tom, že se na žalobou napadené rozhodnutí kompetenční výluka nevztahuje.

Bylo třeba rovněž posoudit, zda souhlas správce daně podle ustanovení § 35 daňového řádu není tzv. podkladovým rozhodnutím, které by bylo lze přezkoumat až v řízení o žalobě proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o zrušení živnostenského oprávnění resp. zastavení řízení o výmazu z obchodního rejstříku. Podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. věta druhá, byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k žalobní námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon žalobci napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. Je třeba upozornit na to, že rozhodnutí o zastavení řízení ve věci návrhu na výmaz z obchodního rejstříku není rozhodnutím vydaným v oblasti veřejné správy (ustanovení § 4 odst. 1 písm.a) s. ř. s.), které by bylo lze přezkoumat ve správním soudnictví. Možnost obrany až ve fázi konečného rozhodnutí o zastavení řízení by tak zůstala odepřena. Rozhodnutí vydané podle ustanovení § 58 odst. 5 živnostenského zákona povahu rozhodnutí vydaného v oblasti veřejné správy nepochybně má. Jak pro řízení o žádosti podnikatele o zrušení živnostenského oprávnění, tak v případě návrhu na výmaz z obchodního rejstříku představuje absence souhlasu dle ustanovení § 35 daňového řádu okolnost, která, aniž by byly zkoumány další konkrétní důvody pro nevydání uvedeného souhlasu, vede k zamítnutí žádosti o zrušení

živnostenského oprávnění resp. k zastavení řízení o výmazu obchodní společnosti z obchodního rejstříku. I kdyby byly splněny všechny ostatní zákonné předpoklady pro vyhovění žádosti o zrušení živnostenského oprávnění resp. pro výmaz obchodní společnosti či družstva z obchodního rejstříku, právě absence předmětného souhlasu bude mít za následek nevyhovění žádosti či návrhu, bez zřetele k tomu, z jakých konkrétních důvodů bylo vydání souhlasu odepřeno. Rozhodnutí podle ustanovení § 35 daňového řádu je proto rozhodnutím, které lze napadnout žalobou ve správním soudnictví, a nikoli tzv. podkladovým rozhodnutím ve smyslu ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., které by nebylo lze samostatně ve správním soudnictví přezkoumat.

Skutečnost, že žalobou napadené rozhodnutí podléhá přezkumu ve správním soudnictví, však musí současně ústít závěr o tom, z jakých hledisek předmětné rozhodnutí přezkoumat lze. Daňový řád a zejména ustanovení § 35 příliš konkrétní odpověď nedává. Neobsahuje totiž žádná konkrétní východiska či podmínky, splnění kterých by bylo lze posuzovat a v návaznosti na tom rozhodnout, zda souhlas s ukončením činnosti vydat či nikoli. Tyto podmínky neobsahuje ani ustanovení § 35 odst. 1 daňového řádu, které stanoví toliko obecnou povinnost správce daně učinit veškerá opatření k stanovení základů daní a vybrání daňových nedoplatků, avšak nestanoví žádná kritéria, která by měl správce daně při posuzování žádosti o vydání souhlasu s žádostí o výmaz z obchodního rejstříku či jiné evidence hodnotit.

Při absenci konkrétních kritérií je proto vhodné zmínit následující okolnosti svědčící o povaze řízení podle ustanovení § 35 daňového řádu: Je třeba souhlasit s Krajským soudem v Hradci Králové, pokud uzavřel, že z ustanovení § 35 daňového řádu nelze dovodit povinnost správce daně souhlas s ukončením činnosti udělit. Tento závěr vyplývá zejm. z ustanovení § 35 odst. 4 daňového řádu a navozuje jej i odst. 3 tohoto ustanovení. Na druhou stranu je však třeba zmínit, že daňový řád obsahuje v ustanovení § 35 odst. 5 fikci o tom, že není-li o žádosti rozhodnuto do tří měsíců od jejího podání, má se zato, že souhlas je udělen. Tato konstrukce, kdy řízení o žádosti nemusí být vždy ukončeno vydáním meritorního rozhodnutí správcem daně, ale pro žadatele příznivý výsledek řízení může být odvislý „toliko“ od skutečnosti, že o žádosti nebylo ve stanovené lhůtě rozhodnuto, sice neumožňuje učinit závěr o tom, jakým způsobem v konkrétní věci rozhodnout, může však být přínosná pro úvahy o povaze řízení jako takového.

Další okolností, kterou je vhodné zmínit, zejména při rozhodování o žádostech fyzických osob, je to, že podle ustanovení § 40 odst. 15 daňového řádu jsou daňovým subjektům zachována práva a povinnosti ohledně daňové povinnosti po dobu stanovenou v § 47 pro vyměření daně a ohledně placení daně po dobu stanovenou v § 70 pro vymáhání daňových nedoplatků i v případech, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty. Daňový řád tedy výslovně přiznává procesní práva i těm subjektům, které již nelze považovat za daňové subjekty. Předpokládá tedy situaci, kdy i subjektům, které již přestaly být daňovými subjekty (a kterým tak zpravidla musel být vydán souhlas správce daně podle ustanovení § 35 daňového řádu, pokud tyto osoby byly evidovány v obchodním rejstříku či jiných evidencích) může být daň vyměřována resp. doměřována i tehdy, kdy již daňovými subjekty nejsou.

Při stanovení hledisek, ze kterých lze rozhodnutí správce daně vydané podle ustanovení § 35 daňového řádu soudem ve správním soudnictví přezkoumat, je proto třeba zohledňovat to, zda jde o rozhodování o žádosti fyzické osoby o výmaz o obchodního rejstříku za situace, kdy tato osoba hodlá nadále pokračovat v podnikatelské činnosti,

či zda jde o osobu, která má v úmyslu podnikatelskou činnost ukončit (v obou případech vydání souhlasu neznámá překážka pro splnění povinností, které správci daně ukládá ustanovení § 35 odst. 1 daňového řádu), či zda jde o žádost právnické osoby o udělení souhlasu k žádosti o výmaz z obchodního rejstříku, kdy výmazem z obchodního rejstříku dojde k zániku uvedené společnosti.

Pokud daňové orgány zamítnou žádost fyzické osoby o udělení souhlasu, za situace, kdy udělení souhlasu nebrání správci daně činit byť i následně opatření potřebná k urychlenému stanovení základů daně a k vybrání nedoplatků na daních, je třeba, aby, pokud za takové situace je souhlas odepřen, bylo rozhodnutí o odepření souhlasu řádně o podrobně odůvodněno odkazem na zcela konkrétní okolnosti, pro které správce daně, resp. odvolací orgán vydání souhlasu odepřely. Je rovněž třeba, aby, vedle konkrétních skutkových okolností, učinily daňové orgány předmětem svých úvah i to, jaký mají vliv zjištěné konkrétní okolnosti na závěr o tom, zda lze či nelze souhlas s ukončením činnosti vydat. Zjištěné okolnosti musí ústít v přesvědčivý závěr, že souhlas vydat nelze a jak by se případně ve vztahu k povinnostem správce daně činit opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností negativně projevilo to, že by byl žadatel vymazán z obchodního rejstříku či jiné evidence.

V souzené věci proto bude nezbytné posoudit, zda výše uvedeným předpokladům koresponduje odůvodnění rozhodnutí o odvolání ze dne 8. 6. 2005, č. j. 1808/150/2005-Šj, zejména pokud jde o tvrzení žalovaného o tom, že byly zahájeny daňové kontroly daně z přidané hodnoty za léta 2002-2004, že žalobkyně spolu s manželem a dvěma syny ve sdružení provádí obchodní transakce, které v otevřených daňových obdobích dosahují řádově desítek milionů Kč, že ukončení kontroly je vázáno na výsledek mezinárodních dožádání a rovněž tak v případě vytýkacího řízení k DPH za prosinec 2002 a leden 2003 je výsledek tohoto řízení mimo jiné vázán na závěry mezinárodního dožádání s Belgií, které dosud není uzavřeno.

Vzhledem k výše uvedenému tak Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo než usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.), neboť kasační stížnost stěžovatele byla důvodná (§ 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.).

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Na krajském soudu tedy nyní bude, aby napadené rozhodnutí přezkoumal v rozsahu žalobních námitek vycházel přitom rovněž z obecných požadavků na odůvodnění rozhodnutí o odvolání proti nevydání souhlasu s ukončením činnosti.

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud znovu i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. března 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu