



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **GENERAL BOTTLERS CR s.r.o.**, se sídlem Kolbenova 50, Praha 9, zastoupený JUDr. Vladimírem Ambruzem, advokátem se sídlem Kateřinská 40/466, Praha 2, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 319/2007-491, č. j. 49/89 314/2007-491, č. j. 49/89 321/2007-491, č. j. 49/89 322/2007-491, č. j. 49/89 317/2007-491, č. j. 49/16 495/2007-491, č. j. 49/89 318/2007-491, č. j. 49/89 315/2007-491, č. j. 49/89 320/2007-491, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2008, č. j. 5 Ca 134/2008 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost proti výroku I. usnesení Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2008, č. j. 5 Ca 134/2008 - 48, **se odmítá.**
- II. Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 5. 11. 2008, č. j. 5 Ca 134/2008 - 48, **se ve výrocích II. a III. zrušuje** a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byly **výrokem I.** spojeny ke společnému projednání věci vedené u Městského soudu v Praze pod spisovými značkami 5 Ca 134/2008, 5 Ca 135/2008, 5 Ca 136/2008, 5 Ca 137/2008, 5 Ca 138/2008, 5 Ca 139/2008, 5 Ca 140/2008, 5 Ca 141/2008 a 5 Ca 142/2008 s tím, že věc bude nadále vedena pod sp. zn. 5 Ca 134/2008; **výrokem II.** byly žaloby odmítnuty a ve **výroku III.** městský soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Výrokem II. uvedeného usnesení městský soud odmítl žaloby stěžovatele směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 319/2007-491, č. j. 49/89 314/2007-491, č. j. 49/89 321/2007-491, č. j. 49/89 322/2007-491, č. j. 49/89 317/2007-491, č. j. 49/16 495/2007-491, č. j. 49/89 318/2007-491, č. j. 49/89 315/2007-491 a č. j. 49/89 320/2007-491, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“ nebo „finanční orgán“). Těmito rozhodnutími finanční ředitelství v rámci povoleného přezkoumání daňových rozhodnutí potvrdilo svá předchozí rozhodnutí, jimiž byla zamítnuta odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e), a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel nejprve zpochybňuje postup městského soudu ve vztahu k výroku I. napadeného usnesení, kterým soud spojil žaloby ke společnému projednání. V této souvislosti namítá, že došlo k porušení ustanovení o vedení řízení, neboť městský soud rozhodl o spojení věcí společně s odmítnutím předmětných žalob, ačkoli tento procesní úkon měl předcházet rozhodnutí o věci samé. Stěžovatel se rovněž neztotožňuje s výrokem II. napadeného usnesení o odmítnutí žalob, neboť se domnívá, že rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí vydanému v řízení po povoleném přezkumu dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je nutno považovat za rozhodnutí ve smyslu definice v § 65 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel upozorňuje, že městský soud opřel svou argumentaci o vybranou judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, která však s ohledem na odlišnost skutkového stavu na souzený případ nedopadá. Podle názoru stěžovatele z přezkoumávaného rozhodnutí městského soudu jednoznačně vyplývá, že nedostatečně rozlišuje mezi dvěma dílčími výsledky řízení dle § 55b zákona o správě daní a poplatků, a to mezi zamítnutím žádosti o povolení přezkoumání daňového rozhodnutí a mezi povolením přezkumu. Ve vztahu k vlastnímu předmětu sporu stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že finanční ředitelství v rámci povoleného přezkumného řízení provádělo dokazování, v jehož průběhu si ve značném rozsahu opatřovalo nové důkazní prostředky. Objem důkazních prostředků, na základě kterých rozhodovalo finanční ředitelství a ministerstvo v přezkumném řízení, se tak

podstatným způsobem odlišoval od důkazních prostředků, na základě kterých finanční ředitelství rozhodovalo v „původním“ daňovém řízení. V rozsahu, v němž bylo dokazování v rámci přezkumného řízení doplněno, se proto jedná o nové skutečnosti, k nimž neměl daňový subjekt možnost se v „původním“ řízení vyjádřit. Z tohoto důvodu daňovému subjektu nelze upřít možnost zpochybnit nová zjištění finančních orgánů učiněná v přezkumném řízení, a tedy je nutno připustit soudní přezkum takto vydaných rozhodnutí. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení městského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti neztotožňuje s námitkami stěžovatele. K námitce týkající se správnosti postupu městského soudu ohledně spojení věcí ke společnému projednání žalovaný uvádí, že soudem zvolený procesní postup nemá vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, není tedy možno se z tohoto důvodu domáhat jeho zrušení. Žalovaný je rovněž přesvědčen o správnosti postupu městského soudu ohledně řešení otázky přípustnosti podaných žalob. Má za to, že městský soud nepochybil, pokud v odůvodnění jím vydaného usnesení dospěl k závěru, že žalobami napadená rozhodnutí nejsou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. I v tomto směru žalovaný považuje soudní přezkum uvedených rozhodnutí za nadbytečný, neboť se domnívá, že svým charakterem nemohou zasáhnout do sféry subjektivních práv stěžovatele tak jako rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti. Žalovaný uvádí, že povolení přezkoumání rozhodnutí samo o sobě neznamená, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Pokud totiž správce daně po přezkoumání rozhodnutí neshledá podmínky pro povolení přezkoumání, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí, ačkoli instančně vyšší správce daně přezkoumání povolil a ve svém rozhodnutí uvedl právní názor, kterým je správce daně provádějící přezkum vázán. Žalovaný si dokáže představit stížní námitky žalobce v případě, potvrdilo-li by finanční ředitelství v rozporu se zněním § 55b zákona o správě daní a poplatků své původní rozhodnutí, aniž by je přezkoumalo v intencích právního názoru toho, kdo přezkoumání povolil. Pokud ovšem správce daně původní přezkoumávané rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti potvrdí, musí mít ve smyslu posuzování zásahu do sféry subjektivních práv stěžovatele shodné právní účinky jako rozhodnutí o nepovolení přezkoumání. Dle názoru žalovaného tak jediné v případě, kdy rozhodnutí správce daně povede ke zrušení, nahrazení nebo ke změně původního rozhodnutí, může dojít k zásahu do právní sféry daňového subjektu. V posuzovaném případě však uvedený stav nenastal, a proto žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel upřesňuje a rozvíjí svou předchozí argumentaci obsaženou v kasační stížnosti.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 11. 10. 2002 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen až prosinec 1999, leden až prosinec 2000 a leden až prosinec 2001. Na základě výsledků takto provedené daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost stěžovatele. Proti dodatečným platebním výměrům se stěžovatel bránil podáním odvolání, která byla finančním ředitelstvím jako nedůvodná zamítnuta. Proti těmto rozhodnutím stěžovatel podal paralelně žaloby ve správním soudnictví a žádosti o přezkum podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Těmto žádostem bylo vyhověno a přezkoumání bylo povoleno rozhodnutími žalovaného ze dne 16. 8. 2005, č. j. 18/100572/2004, č. j. 18/100566/2004, č. j. 18/100577/2004, č. j. 18/100579/2004, č. j. 18/100569/2004, č. j. 18/62 611/2004, č. j. 18/100575/2004, č. j. 18/100573/2004 a č. j. 18/100574/2004.

Následně finanční ředitelství v přezkumném řízení potvrdilo svá předchozí rozhodnutí rozhodnutími ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-14541/13/06, č. j. FŘ-14536/13/06, č. j. FŘ-14543/13/06, č. j. FŘ-14410/13/06, č. j. FŘ-14539/13/06, č. j. FŘ-14534/13/06, č. j. FŘ-14540/13/06, č. j. FŘ-14537/13/06 a č. j. FŘ-14542/13/06; odvolání, která stěžovatel směřoval proti těmto rozhodnutím, byla zamítnuta rozhodnutími žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 319/2007-491, č. j. 49/89 314/2007-491, č. j. 49/89 321/2007-491, č. j. 49/89 322/2007-491, č. j. 49/89 317/2007-491, č. j. 49/16 495/2007-491, č. j. 49/89 318/2007-491, č. j. 49/89 315/2007-491, č. j. 49/89 320/2007-491. Tato rozhodnutí stěžovatel napadl samostatnými žalobami, které městský soud spojil ke společnému projednání a odmítl s následující argumentací.

Městský soud v odůvodnění rozhodnutí vyslovil, že žalobou napadenými rozhodnutími nebyla stanovena vlastní daňová povinnost stěžovatele, ale byla pouze potvrzena předchozí rozhodnutí finančního ředitelství. Nejednalo se tedy o rozhodnutí, jimiž by se dle § 65 odst. 1 s. ř. s. zakládala, měnila, rušila nebo závazně určovala práva nebo povinnosti či by jinak bylo zasahováno do právní sféry daňového subjektu. Za taková rozhodnutí by dle názoru městského soudu bylo možno považovat pouze ta rozhodnutí, kterými by po povolení přezkoumání došlo ke změně, zrušení či nahrazení původního rozhodnutí podle věty první § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a jedině tato rozhodnutí by bylo možno napadnout žalobou dle § 65 s. ř. s. Městský soud dále konstatoval, že problematikou charakteru rozhodnutí vydaného podle § 55b zákona o správě daní a poplatků se z hlediska jeho přezkoumatelnosti ve správním soudnictví zabýval také Ústavní soud, a to např. ve svém rozhodnutí ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03. V tomto rozhodnutí Ústavní soud dospěl k závěru, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b citovaného zákona má procesní povahu, a tudíž nepodléhá soudnímu přezkumu. Městský soud dále uvedl, že shodný právní názor ve své rozhodovací činnosti opakovaně vyjadřuje také Nejvyšší správní soud, a to např. ve

svých rozhodnutích č. j. 1 Afs 56/2004 - 114, č. j. 5 A 143/2002 - 98 nebo č. j. 6 A 153/2002 - 18.

Stěžovatel napadl toto usnesení městského soudu v celém rozsahu kasační stížností. Ačkoli důvody kasační stížnosti výslovně podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) a e) s. ř. s., je nutno konstatovat, že pro něj z povahy věci přicházejí v úvahu pouze důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tj. tvrzená nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Nejvyšší správní soud již ve svém rozhodnutí ze dne 21. 4. 2005, č. j. 3 Azs 33/2004 - 98, publikovaném pod č. 625/2005 Sb. NSS, judikoval: *„Je-li kasační stížností napadeno usnesení o odmítnutí žaloby, přicházejí pro stěžovatele v úvahu z povahy věci pouze kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Pod tento důvod spadá také případ, kdy vada řízení před soudem měla nebo mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu, a dále vada řízení spočívající v tvrzené zmatečnosti řízení před soudem.“* Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu uplatněných kasačních námitek a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti nepřijatelná a zčásti důvodná.

K nepřijatelnosti kasační stížnosti:

Z obsahu kasační stížnosti Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatel se domáhá přezkumu usnesení městského soudu v celém rozsahu, přičemž výslovně uvádí, že kasační stížností napadá také výrok I. usnesení městského soudu, jímž tento rozhodl o spojení věcí ke společnému projednání. Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na znění ustanovení § 39 s. ř. s., podle kterého je soud oprávněn spojit ke společnému projednání žaloby směřující proti těmto rozhodnutím nebo ty, které spolu skutkově souvisejí, jak tomu bylo v souzené věci. Stěžovatel namítá, že formálně je soud povinen tento procesní krok učinit formou usnesení, které je nutno dle § 55 s. ř. s. účastníkům řízení doručit, neboť až okamžikem doručení nabývá usnesení o spojení věcí právní moci. Městský soud tímto způsobem nepostupoval, o spojení věcí ke společnému projednání rozhodl společně s odmítnutím předmětných žalob, a tedy se dopustil procesního pochybení, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2006, č. j. 7 Afs 16/2005 - 89.

Ve vztahu k takto uplatněné kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí, že již ve svém rozhodnutí ze dne 14. 7. 2004, č. j. 2 Afs 3/2003 - 46, dostupném na www.nssoud.cz, vyjádřil, že *„obsahuje-li výrok rozsudku krajského soudu vedle výroku o zamítnutí žaloby a o náhradě nákladů řízení také výrok o spojení věcí ke společnému projednání (§ 39 odst. 1 s. ř. s.) a v kasační stížnosti je uvedeno, že rozsudek je napadán v celém rozsahu, je nutno vyjít z toho, že kasační stížností je napaden i výrok o*

spojení věcí ke společnému projednání. Ohledně tohoto výroku je třeba kasační stížnost odmítnout jako nepřipustnou, neboť je napadeno rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení (pozn.: zdůraznění doplněno) [§ 104 odst. 3 písm. b), § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].“

Je-li podle § 104 odst. 3 písm. b) s. ř. s. kasační stížnost nepřipustná proti rozhodnutí, jímž se pouze upravuje vedení řízení, a vyplývá-li z výše uvedeného, že tímto rozhodnutím je nepochybně míněno i spojení věcí ke společnému projednání, jež je v daném případě obsahem samostatného výroku I. napadeného usnesení, pak soud podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tento návrh (zde kasační stížnost) jako nepřipustný odmítne. Zdejší soud proto výrokem I. rozhodl o odmítnutí této části kasační stížnosti pro její nepřipustnost.

Nejvyšší správní soud se však, s ohledem na procesní postup městského soudu, který v napadeném usnesení rozhodl jednak o spojení věcí ke společnému projednání (výrok I.), jednak o odmítnutí žalob (výrok II.), uplatněnými stížními námitkami zabýval v rámci řízení o té části kasační stížnosti, která směřuje proti usnesení městského soudu o odmítnutí žalob. V řízení o kasační stížnosti proti konečnému rozhodnutí o věci samé totiž stěžovatel může namítat také vady řízení, které podle jeho tvrzení měly nebo mohly mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí o odmítnutí návrhu a které (jak je uvedeno výše) jsou v případě, kdy kasační stížností je napadeno usnesení o odmítnutí návrhu, podřazeny pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

V souzené věci však Nejvyšší správní soud pochybení městského soudu, které by založilo takovou vadu řízení před soudem mající vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí, neshledal. Stěžovateli je s ohledem na jím vznesené kasační námitky nutno přisvědčit v tom směru, že je-li několik žalob spojováno ke společnému projednání, musí rozhodnutí o spojení věcí nejprve nabýt právní moci, neboť až tímto okamžikem jsou věci spojeny a nadále vedeny pod jedinou spisovou značkou. Uvedené znamená, že až poté, co rozhodnutí o spojení věcí nabude právní moci, by soud měl činit v řízení další úkony, tedy například vydat rozhodnutí ve věci samé. Tyto závěry vyplývají také z rozhodnutí citovaného stěžovatelem v kasační stížnosti (rozsudek ze dne 18. 5. 2006, č. j. 7 Afs 16/2005 - 89). Je však nutno upozornit, že zdejší soud v odůvodnění tohoto rozhodnutí vzápětí doplnil, že procesní postup, užitý v daném případě městským soudem, nepředstavuje takovou vadu řízení, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé. Uvedené závěry v posuzované věci umocňuje zejména ta skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti nebrojil proti postupu městského soudu z hlediska vhodnosti či nevhodnosti samotného úkonu spojení věcí dle § 39 s. ř. s., ale „pouze“ z hlediska pořadí soudem činěných úkonů v řízení.

Podstatu sporu v projednávaném případě ovšem představuje posouzení právní otázky, zda žalobami napadená rozhodnutí ministerstva financí ve spojení s

rozhodnutími finančního ředitelství, jimiž byla potvrzena jím vydaná rozhodnutí v původním daňovém řízení, podléhají soudnímu přezkumu ve správním soudnictví, či nikoli. Vzhledem k charakteru posuzované věci Nejvyšší správní soud považoval za nutné nejprve v krátkosti připomenout teoretická východiska, z nichž ve svém rozhodování vycházel, jakož i relevantní právní úpravu dopadající na uvedený případ.

V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je klíčovým ustanovením z hlediska posouzení žalobní legitimace ustanovení § 65 s. ř. s. Podle odst. 1 tohoto ustanovení je k žalobě oprávněn (aktivně legitimován) ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti. Nejedná-li se o úkon správního orgánu s důsledky předpokládanými v ustanovení § 65 s. ř. s., nejedná se o úkon, který je ve smyslu soudního řádu správního rozhodnutím. Takový úkon je podle ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučen a soud žalobu domáhající se přezkumu rozhodnutí z přezkumu vyloučeného usnesením jako nepřípustnou odmítne.

Na ústavní úrovni je pro správní soudnictví klíčovým ustanovení čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“), podle něhož *„ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen rozhodnutím orgánu veřejné správy, může se obrátit na soud, aby přezkoumal zákonnost takového rozhodnutí, nestanoví-li zákon jinak. Z pravomoci soudu však nesmí být vyloučeno přezkoumání rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod podle Listiny.“* Pravomoc správních soudů k přezkumu je podle citovaného článku Listiny založena na generální klauzuli: přezkoumat lze každé rozhodnutí správního orgánu, ledaže by bylo ze soudního přezkumu výslovně vyloučeno zákonem (s výjimkou rozhodnutí týkajících se základních práv a svobod, u nichž zákonná kompetenční výluka není možná). Právo na soudní přezkum každého rozhodnutí správního orgánu (ledaže by bylo zákonem výslovně vyloučeno), je tedy jedním z veřejných subjektivních práv explicitně zaručených Listinou základních práv a svobod. Dopadá na něj i příkaz ústavodárce obsažený v čl. 4 odst. 4 Listiny, aby při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod bylo šetřeno jejich podstaty a smyslu a aby taková omezení nebyla zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena. Mezemi práva na přístup k soudu jsou mj. kompetenční výluky. Při jejich používání je nutno si vždy klást otázku, proč zákon určitou kompetenční výlukou obsahuje, a respektovat její smysl. Nepřípustný je zejména formalistický výklad, dovolávající se textu zákona proti jeho skutečnému smyslu. Z ústavních interpretačních pravidel zároveň plyne, že v pochybnostech o tom, zda žalobci svědčí právo na přístup k soudu či nikoliv, je nezbytné přiklonit se k výkladu svědčícímu ve prospěch výkonu tohoto práva.

Dle shora nastíněných ústavních východisek je nutno postupovat také při aplikaci a interpretaci ustanovení § 65 s. ř. s. Toto ustanovení *„nelze interpretovat doslovným jazykovým výkladem, ale podle jeho smyslu a účelu tak, že žalobní legitimace*

je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce“ (srovnej rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002 - 42, publikované pod č. 906/2006 Sb.).

Ve vztahu k žalobami napadeným rozhodnutím je nutno v této souvislosti konstatovat, že řízení o přezkoumání rozhodnutí podle ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků se rozpadá do *dvou fází*: v *prvé fázi* se rozhoduje (na vyšším stupni soustavy finančních orgánů) o tom, zda přezkoumávání vůbec bude k žádosti daňového subjektu povoleno nebo z úřední povinnosti nařízeno, tj. zkoumá se zákonnost postupu a rozhodnutí vydaného v předchozím řízení, v němž daňový subjekt mohl na ochranu svých práv využít řádného opravného prostředku a případně i žaloby; *ve druhé fázi*, a to jen tam, kde přezkoumání vůbec bylo povoleno (resp. nařízeno), a tedy znovu „otevřeno“, se rozhoduje o tom, zda původní přezkoumávané rozhodnutí bude potvrzeno, nebo změněno, zrušeno, případně nahrazeno jiným (a to u orgánu, který původně rozhodl v posledním stupni), byl-li shledán rozpor s právními předpisy nebo zakládá-li se rozhodnutí na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši.

Zjistí-li orgán, který má k žádosti daňového subjektu rozhodnout o povolení přezkumu, že pro přezkoumání nejsou dány zákonné důvody, žádost zamítne, resp. přezkum nepovolí. Formalizovaný způsob odložení nedůvodné žádosti ovšem nic nemění na charakteru řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, který vyplývá ze zákona; v řízení o povolení přezkumu na žádost daňového subjektu jde pouze o rozhodování o tom, zda z podnětu daňového subjektu bude opětovně zasaženo do práv, do nichž bylo zasaženo již původním vyměřením a kde původní vyměření mohlo být právě z dispozice daňového subjektu podrobeno soudní ochraně. Výrok o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu proto již svou podstatou nemůže zasáhnout subjektivní práva daňového subjektu ve smyslu § 65 s. ř. s. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80, dostupný na www.nssoud.cz, stejně jako veškerá následně uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). K týmž závěrům se přiklání také dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 25. 6. 2003, č. j. 5 A 143/2002 - 98, ze dne 29. 4. 2003, č. j. 6 A 153/2002 - 18, ze dne 19. 12. 2006, č. j. 1 Afs 56/2004 - 114), či judikatura Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 9. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 516/03, či stanovisko pléna ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS-st. 12/2000, dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

V souzené věci se však o přezkum rozhodnutí o zamítnutí žádosti o povolení přezkumu nejedná, neboť v daném případě byl přezkum na základě žádosti daňového subjektu povolen. Žalobami ve správním soudnictví byla napadena až rozhodnutí vydaná ve druhé fázi přezkumu, tj. ta rozhodnutí, jimiž byla „původní“ rozhodnutí finančního ředitelství o daňové povinnosti potvrzena a proti nimž byla

jako nedůvodná zamítnuta stěžovatelem podaná odvolání. Je tedy nutno přisvědčit stěžovateli, že pokud městský soud cituje v napadeném usnesení shora uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, týkající se první fáze řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků a problematiky soudního přezkumu rozhodnutí, jímž se přezkum podle § 55b citovaného zákona nepovoluje (resp. jímž se žádost o přezkum zamítá), pak tato judikatura na uvedený případ nedopadá.

S ohledem na obsah vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti Nejvyšší správní soud považuje za nutné na tomto místě zdůraznit, že nelze souhlasit s pojetím žalovaného, podle kterého samotné povolení přezkumu neznámá, že by „původní“ rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy či se zakládá na podstatných vadách řízení a že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Nařídí-li či povolí-li instančně vyšší správce daně přezkoumání daňového rozhodnutí, znamená to, že dospěl k závěru, že toto rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy (nebo se zakládá na podstatných vadách řízení), a zároveň, že okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tímto právním názorem je přitom správce daně, který rozhodl v posledním stupni a který rozhoduje ve druhé fázi přezkumného řízení, ve smyslu shora citovaného § 55b odst. 6, věty druhé, zákona o správě daní a poplatků vázán; má tedy závazně vyřešenu především otázku, že napadené rozhodnutí je buď v rozporu s právními předpisy, nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a nemůže sám dospět k závěru opačnému, tj. že napadené rozhodnutí bylo zcela v souladu se zákonem a řízení nebylo stiženo vadami. Tyto závěry Nejvyšší správní soud vyslovil již ve svých rozhodnutích ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006 - 52, či ze dne 4. 12. 2007, č. j. 9 Afs 75/2007 - 80.

Lze tedy shrnout, že po rozhodnutí o povolení přezkumu dle § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni, přezkumné řízení, v němž je povinen odstranit nedostatky vytknuté v rozhodnutí o povolení přezkumu, přičemž po odstranění těchto nedostatků vyhodnotí, zda daň byla v původním řízení stanovena v nesprávné výši či nikoliv, dle tohoto závěru původní rozhodnutí buď potvrdí, nebo jej zruší, nahradí jiným či změní. Poslední větu § 55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků („*Shledá-li správce daně po přezkoumání rozhodnutí, že podmínky pro povolení tohoto přezkoumání nebyly splněny, přezkoumávané rozhodnutí potvrdí.*“) lze vyložit při zachování logického smyslu ustanovení § 55b zákona o správě daní a poplatků pouze tak, že nesprávné právní posouzení či vady řízení, které byly u původního rozhodnutí shledány, po jejich nápravě nebo odstranění neměly vliv na výši stanovené daně. Lze předpokládat, že taková situace může nastat např. u aplikace nesprávného znění právního předpisu, přičemž použití platného znění nezmění výši daňové povinnosti; též zkrácení na procesních právech daňového subjektu může být v přezkumném řízení správcem daně napraveno, aniž by to mělo vliv na výši daně.

V přezkoumávané věci žalovaný vyhověl žádosti stěžovatele o přezkum dle § 55b zákona o správě daní a poplatků s odůvodněním, že *„Nelze dovodit, že by za stávající situace odběratelé poskytovali protiplnění. Plnění v podobě reklamy nebylo prokázáno.“* Finanční ředitelství tedy ve fázi řízení po povolení přezkumu dle § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, tj. ve tzv. druhé fázi řízení, provádělo doplňující zjištění k výše citovaným skutkovým i právním otázkám. V rámci tohoto přezkumného řízení bylo vydáno několik výzev, kterými finanční ředitelství stěžovatele jakož i jeho obchodní partnery vyzývalo k předkládání různého důkazního materiálu a dokládání jím určených skutečností. Finanční ředitelství tak např. zaslalo výzvu k předložení smluv společnosti Tesco Stores ČR, s.r.o., Globus ČR, k.s., AHOLD Czech Republic, a.s., Delvita a.s., či Spar Česká obchodní společnost, s.r.o. Výzvami ze dne 17. 3. 2006 a 15. 5. 2006 byl k předložení požadovaných listin vyzván také stěžovatel jako daňový subjekt.

Je tedy zřejmé, že v rámci povoleného přezkumného řízení finanční ředitelství provádělo poměrně rozsáhlé dokazování, kdy si opatřovalo nové důkazní prostředky a hodnotilo je, což ostatně potvrzuje samo žalované ministerstvo, které na str. 5 v posledním odstavci žalobou napadených rozhodnutích uvádí: *„... za tohoto stavu věci je logickým závěrem, že finanční ředitelství postupovalo v souladu s názorem Ministerstva financí, když doplnilo důkazní řízení ...“*; a rovněž na následující straně ve 4. odstavci, kde se uvádí: *„... je nesporné, že nově získané důkazní prostředky dotváří spolu s již dříve osvědčenými důkazy takový skutkový stav, který při novém přezkoumání obstojí.“*

Z výše uvedeného tak nepochybně vyplývá, že objem důkazních prostředků, na základě kterých rozhodovalo finanční ředitelství a následně i žalované ministerstvo v přezkumném řízení, se podstatným způsobem lišil od důkazních prostředků, na základě kterých rozhodovaly finanční orgány v „původním“ daňovém řízení. Rozdíl mezi původně a nově zjištěným stavem je nejen kvantitativní, ale zejména kvalitativní, neboť až po doplnění důkazů bylo rozhodnutí shledáno přesvědčivé a v souladu se zákonem. Doplnuje-li se však původní řízení o nové okolnosti či zjištění a jejich hodnocení, nelze již bez dalšího konstatovat (byť by výsledkem přezkumu bylo potvrzení přezkoumávaného rozhodnutí), že se jedná o identické řízení, v jehož průběhu nemohlo dojít k zásahu do práv a povinností daňového subjektu. Doplněním dokazování došlo ke změně skutkového stavu, na jehož základě je následně vydáváno rozhodnutí.

Zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 55b odst. 6 připouští proti výsledku přezkoumání podání odvolání, rozhodnutí o němž byla v předmětné věci napadena žalobami ve správním soudnictví. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je nutno ponechat daňovému subjektu možnost přezkoumat nově zjištěný skutkový stav, který je podkladem pro vyměření výše jeho daně, stejnými prostředky, jaké má k dispozici v případě stejných skutečností zjištěných a hodnocených v rámci původního rozhodnutí. Přestože výrok rozhodnutí vydaných dne 17. 10. 2006 dle §

55b odst. 1 zákona o správě daní a poplatků původní rozhodnutí o vyměření daně z přidané hodnoty ze dne 28. 4. 2004 potvrdil, a tato původní rozhodnutí tedy dále existují v nezměněné podobě, nelze nová rozhodnutí vydaná v přezkumném řízení vzhledem k rozsáhlé změně skutkového stavu, na jehož základě bylo rozhodnuto, považovat pouze za potvrzení původních rozhodnutí a obsah nově zjištěných skutečností již vzhledem k původním (potvrzeným) rozhodnutím nijak nezohlednit. Takový výklad by zpochybňoval smysl provádění řízení dle § 55b zákona o správě daní a poplatků v případě, kdy je přezkum v první fázi povolen a následně je původní rozhodnutí potvrzeno.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedených skutečností dospěl k závěru, že rozhodnutí vydaná v přezkumném řízení dle § 55b zákona o správě daní a poplatků, jejichž výrokem je po provedení doplnění důkazního řízení potvrzeno původní rozhodnutí, podléhají přezkumu ve správním soudnictví. Odmítnutí věcného přezkumu těchto rozhodnutí ve správním soudnictví by ve svém důsledku znamenalo *denegatio iustitiae*, tedy odepření práva na přístup k soudu a porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Daňovému subjektu musí být dána možnost v rozsahu, ve kterém bylo řízení doplněno o nové skutečnosti, tato nová zjištění finančních orgánů a výsledné závěry zpochybnit stejnými prostředky, jako je tomu v případě přezkumu stejných skutečností a závěrů v původním daňovém řízení. Tento závěr Nejvyšší správní soud již vyslovil v minulosti, například v rozsudku ze dne 16. 7. 2008, č. j. 8 Afs 88/2006 - 50; z téhož názoru vycházel též např. v rozhodnutí ze dne 20. 5. 2004, č. j. 5 A 4/2001 - 43. Stěžovatel v kasační stížnosti též odkázal na shodné závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 76/2001 - 41, či v rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96. Nejvyšší správní soud k odkazu na tato rozhodnutí uvádí, že obě byla zrušena nálezy Ústavního soudu (první nálezem ze dne 21. 7. 2004, sp. zn. II. ÚS 583/03 a druhé nálezem ze dne 2. 6. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 9/06), a proto je nutno na ně pohlížet tímto pohledem, přestože k jejich zrušení došlo z důvodů, které nikterak s přezkumem podle § 55b zákona o správě daní a poplatků nesouvisely.

Ze shora uvedených důvodů tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že žalobami napadená rozhodnutí ministerstva financí společně s potvrzujícími rozhodnutími finančního ředitelství představují meritorní rozhodnutí o právech a povinnostech fyzických a právnických osob mající hmotněprávní účinky, a tedy se jedná o rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s., která nejsou z přezkoumání ve správním soudnictví vyloučena.

K otázce charakteru a rozsahu samotného soudního přezkumu žalobami napadených rozhodnutí Nejvyšší správní soud podotýká, že si je vědom skutečnosti, že bude-li správní žalobou paralelně napadeno také původní rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti, patrně nebude možné vždy zcela zřetelně vymezit, které skutečnosti mají být s ohledem na celistvost zjištěného skutkového stavu

hodnoceny v tom kterém soudním řízení. V takovém případě bude na krajském (zde městském) soudě, aby si s ohledem na konkrétní okolnosti případu vyhodnotil případné naplnění podmínek dle § 39 s. ř. s. a posoudil vhodnost společného přezkumu takto žalobami napadených rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného právního názoru přisvědčil kasačním námitkám stěžovatele dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. a napadené usnesení městského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. ve výroku II., jakož i na něj navazujícím výroku III. o náhradě nákladů řízení, zrušil a v tomto rozsahu věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. je městský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na městském soudu tedy nyní bude, aby věc meritorně posoudil a poté vydal nové rozhodnutí, v němž ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne též o náhradě 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 19. srpna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu