



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 rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 316/2007-491, o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 79/2008 - 124,

t a k t o :

Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008, č. j. 10 Ca 79/2008 - 124, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označené usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 316/2007-491. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále též „finanční ředitelství“ nebo „finanční orgán“), ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-14538/13/06, kterým finanční ředitelství v rámci povoleného přezkoumání daňového rozhodnutí potvrdilo své předchozí rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto odvolání proti

dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období.

Stěžovatel označuje jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) a a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Neztotožňuje se se závěry městského soudu o odmítnutí žaloby, 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. Ve vztahu k vlastnímu předmětu sporu stěžovatel v kasační stížnosti cituje vybranou judikaturu Nejvyššího správního soudu a poukazuje na skutečnost, že finanční ředitelství v rámci povoleného přezkumného řízení provádělo dokazování, kdy 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 jejichž základě 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 rozporovat 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 neztotožňuje s námitkami, které stěžovatel vznáší v kasační stížnosti. Je přesvědčen o správnosti postupu městského soudu ohledně řešení otázky přípustnosti podané žaloby. Má za to, že městský soud nepochybil, pokud v odůvodnění jím vydaného usnesení dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný považuje soudní přezkum uvedeného rozhodnutí za nadbytečný, neboť se domnívá, že svým charakterem nemůže 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 provedené daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry – v souzené věci se jedná o platební výměr za zdaňovací období září 2000, jímž zvýšil daňovou povinnost stěžovatele. Proti tomuto platebnímu výměru se stěžovatel bránil podáním odvolání, které bylo finančním ředitelstvím jako nedůvodné zamítnuto. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatel podal paralelně žalobu ve správním soudnictví a žádost o přezkum podle § 55b zákona o správě daní a poplatků. Této žádosti bylo vyhověno a přezkoumání bylo povoleno rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 8. 2005, č. j. 18/100566/2004.

Následně finanční ředitelství v přezkumném řízení potvrdilo své předchozí rozhodnutí rozhodnutím ze dne 17. 10. 2006, č. j. FŘ-14538/13/06, a odvolání, které stěžovatel směřoval proti tomuto rozhodnutí, bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 1. 2008, č. j. 49/89 316/2007-491. Toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou u městského soudu, kterou městský soud odmítl s následující argumentací.

Městský soud v odůvodnění rozhodnutí vyslovil, že žalobou napadeným rozhodnutím nebyla stanovena vlastní daňová povinnost stěžovatele, ale bylo pouze potvrzeno předchozí rozhodnutí finančního ředitelství. Nejednalo se tedy o rozhodnutí, jímž 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 takové rozhodnutí by dle názoru městského soudu bylo možno považovat pouze rozhodnutí, kterým 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 jediné toto 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 stanovisku ze dne 19. 12. 2000, sp. zn. Pl. ÚS 12/2000-st., v němž dospěl k závěru, že rozhodnutí o nepovolení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b citovaného zákona nepodléhá soudnímu přezkumu.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s. spočívající v tvrzené nezákonnosti rozhodnutí soudu o odmítnutí žalobního návrhu. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a odst. 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 důvodná. Při posuzování důvodnosti kasační stížnosti zdejší soud vycházel z následujících úvah:

Podstatu sporu v projednávaném případě představuje posouzení právní otázky, zda žalobou napadené rozhodnutí ministerstva financí ve spojení s rozhodnutím finančního ředitelství, jímž bylo potvrzeno jím vydané rozhodnutí v původním daňovém řízení, podléhá 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 nepřipustnou 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 žalobou napadenému rozhodnutí 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; v *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. Žalobou ve správním soudnictví bylo napadeno až rozhodnutí vydané ve druhé fázi přezkumu, tj. to rozhodnutí, jímž bylo „původní“ rozhodnutí finančního ředitelství o daňové povinnosti potvrzeno a proti němuž bylo jako nedůvodné zamítnuto stěžovatelem podané 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 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 stíženo 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 bylo v předmětné věci napadeno žalobou 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 vydaného 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 toto původní rozhodnutí tedy dále existuje v nezměněné podobě, nelze nové rozhodnutí vydané v přezkumém řízení vzhledem k rozsáhlé změně skutkového stavu, na jehož základě bylo rozhodnuto, považovat pouze za potvrzení původního rozhodnutí a obsah nově zjištěných skutečností již vzhledem k původnímu (potvrzenému) rozhodnutí 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 vydané v přezkumném řízení dle § 55b zákona o správě daní a poplatků, jehož výrokem je po provedení doplnění důkazního řízení potvrzeno původní rozhodnutí, podléhá přezkumu ve správním soudnictví. Odmítnutí věcného přezkumu tohoto 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 žalobou napadené rozhodnutí ministerstva financí společně s potvrzujícím rozhodnutím finančního ředitelství představuje 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., které není z přezkoumání ve správním soudnictví vyloučeno.

K otázce charakteru a rozsahu samotného soudního přezkumu žalobou napadeného 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. zrušil a 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